

PIT

Komentarz

Monika M. Brzostowska, Patrycja Kubiesa

KOMENTARZE

WYDANIE **2**

PIT

Komentarz

Monika M. Brzostowska, Patrycja Kubiesa

KOMENTARZE

WYDANIE

2

Stan prawny na 15 marca 2023 r.

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maż

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-191-9

2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	21
---------------------	----

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych	25
---	----

Rozdział 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania	27
---	----

Art. 1.	[Zakres podmiotowy i przedmiotowy]	27
---------	--	----

Art. 1a.	[Opodatkowanie dochodów przedsiębiorstwa w spadku]	34
----------	---	----

Art. 2.	[Wyłączenia przedmiotowe]	38
---------	---------------------------------	----

Art. 3.	[Obowiązek podatkowy]	60
---------	-----------------------------	----

Art. 4.	(uchylony).	74
---------	------------------	----

Art. 4a.	[Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania]	75
----------	--	----

Art. 5.	[Terytorium RP]	75
---------	-----------------------	----

Art. 5a.	[Słowniczek]	77
----------	--------------------	----

Art. 5b.	[Pozarolnicza działalność gospodarcza]	88
----------	--	----

Art. 5c.	(uchylony).	89
----------	------------------	----

Art. 5d.	[Pojazdy samochodowe]	89
----------	-----------------------------	----

Art. 6.	[Opodatkowanie dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci]	92
---------	--	----

Art. 6a.	[Łączne opodatkowanie w razie śmierci małżonka]	96
----------	--	----

Art. 7.	[Dochody małoletnich dzieci]	102
---------	------------------------------------	-----

Art. 7a.	[Przychody przedsiębiorstwa w spadku; wykaz składników przedsiębiorstwa w spadku; właściwy urząd skarbowy; koszty uzyskania przychodów przedsiębiorstwa w spadku]	104
Art. 8.	[Wspólne źródła przychodów]	106
Art. 9.	[Przedmiot opodatkowania]	109
Art. 9a.	[Wybór sposobu opodatkowania]	112

Rozdział 2

Źródła przychodów	117
Art. 10. [Źródła przychodów]	117
Art. 11. [Definicja przychodów]	123
Art. 11a. [Przeliczenie przychodów w walutach obcych]	126
Art. 12. [Przychody ze stosunku pracy i im podobne]	127
Art. 13. [Przychody z działalności wykonywanej osobiście]	141
Art. 14. [Przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej]	145
Art. 14a. (uchylony).	172
Art. 14b. [Różnice kursowe]	172
Art. 15. [Przychody z działów specjalnych produkcji rolnej]	174
Art. 16–16a. (uchylone).	175
Art. 17. [Przychody z kapitałów pieniężnych w PIT]	175
Art. 18. [Przychody z praw majątkowych w PIT]	179
Art. 19. [Przychody ze sprzedaży nieruchomości, praw majątkowych i innych rzeczy]	180
Art. 20. [Przychody z innych źródeł]	182
Art. 20a. (uchylony).	186

Rozdział 3

Zwolnienia przedmiotowe	187
Art. 21. [Zwolnienia przedmiotowe]	188

Rozdział 4

Koszty uzyskania przychodów	289
Art. 22. [Koszty uzyskania przychodów]	289
Art. 22a. [Środki trwałe]	337

Art. 22b.	[Wartości niematerialne i prawne]	338
Art. 22c.	[Wyłączenia od amortyzacji]	339
Art. 22d.	[Składniki majątku o wartości do 10 000 zł]	344
Art. 22e.	[Środki trwałe o niskiej wartości lub użytkowane poniżej roku]	345
Art. 22f.	[Odpisy amortyzacyjne]	347
Art. 22g.	[Wartość początkowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych]	348
Art. 22h.	[Metoda liniowa amortyzacji]	355
Art. 22i.	[Stawki amortyzacyjne dla środków trwałych]	357
Art. 22j.	[Stawki amortyzacyjne ustalane indywidualnie]	359
Art. 22k.	[Metoda degresywna amortyzacji]	360
Art. 22l.	[Amortyzacja transportu taboru morskiego w budowie]	364
Art. 22ł.	[Składniki majątku oddane do odpłatnego korzystania]	368
Art. 22m.	[Okresy amortyzacji dla wartości niematerialnych i prawnych]	370
Art. 22n.	[Ewidencja składników majątku]	371
Art. 22o.	[Delegacja ustawowa]	374
Art. 22p.	[Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu kwot transakcji dokonanych z naruszeniem obowiązku rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego]	374
Art. 23.	[Wyłączenia od kosztów uzyskania przychodów]	381

Rozdział 4a

Opodatkowanie stron umowy leasingu	412
Art. 23a. [Definicje ustawowe]	412
Art. 23b. [Zasady opodatkowania umowy leasingu (leasing operacyjny)]	415
Art. 23c. [Wypuk przedmiotu leasingu; ustalenie przychodu]	421
Art. 23d. [Przeniesienie własności przedmiotu leasingu]	422
Art. 23e. [Dalsze używanie przedmiotu leasingu]	423
Art. 23f. [Leasing finansowy]	424

Art. 23g.	[Przychody i koszty po upływie okresu umowy; przeniesienie własności]	428
Art. 23h.	[Upływ okresu umowy leasingu; przeniesienie własności na osobę trzecią]	429
Art. 23i.	[Leasing gruntów]	430
Art. 23j.	[Cena nabycia przedmiotu leasingu; wykup]	431
Art. 23k.	[Przeniesienie wierzytelności z tytułu opłat leasingowych]	432
Art. 23l.	[Odpowiednie stosowanie przepisów]	433

Rozdział 4b

Ceny transferowe	434
-------------------------------	-----

Oddział 1

Przepisy ogólne	434
Art. 23m. [Definicje legalne]	434
Art. 23n. [Wyłączenie stosowania przepisów w przypadku, gdy cena transakcji kontrolowanych lub sposób jej określenia wynika z przepisów]	441

Oddział 2

Zasada ceny rynkowej	443
Art. 23o.	[Warunki ustalenia cen transferowych; szacowanie dochodu] 443
Art. 23p.	[Weryfikacja cen transferowych] 447
Art. 23q.	[Korekta cen transferowych] 450
Art. 23r.	[Transakcje kontrolowane stanowiące usługi o niskiej wartości dodanej] 453
Art. 23s.	[Transakcje kontrolowane dotyczące pożyczek] 457
Art. 23t.	(uchylony). 460
Art. 23u.	[Ustalanie i weryfikacja cen transferowych w przypadku transakcji z podmiotami z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową] 460
Art. 23v.	[Delegacje ustawowe] 462

Oddział 3

Dokumentacja cen transferowych	464
Art. 23w. [Obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych]	464
Art. 23x. [Określanie wartości transakcji kontrolowanej]	465
Art. 23y. (uchylony).	469
Art. 23z. [Transakcje kontrolowane nieobjęte obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych]	469
Art. 23za. [Inni podatnicy obowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych]	475
Art. 23zb. [Grupowa dokumentacja cen transferowych]	476
Art. 23zc. [Elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych]	478
Art. 23zd. [Aktualizacja analizy porównawczej i analizy zgodności]	486
Art. 23ze. [Przedstawianie i sporządzanie dokumentacji cen transferowych na żądanie organów podatkowych]	486

Oddział 4

Informacja o cenach transferowych	488
Art. 23zf. [Informacja o cenach transferowych przekazywana Szefowi KAS]	488

Rozdział 5

Szczególne zasady ustalania dochodu	495
Art. 24. [Zasady ustalania dochodu do opodatkowania]	495
Art. 24a. [Obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych]	527
Art. 24b. [Szacowanie dochodu]	536
Art. 24ba. [Obowiązek wyodrębnienia w księgach rachunkowych, ewidencji lub wykazie środków trwałych składników majątku przenoszonych poza terytorium RP]	538
Art. 24c. [Różnice kursowe]	539

Art. 24d.	(uchylony).	543
Art. 24e.	[Pakiety wierzytelności]	543
Art. 25–25a.	(uchylone).	544

Rozdział 5a

Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących

ze źródeł nieujawnionych		545
Art. 25b.	[Definicje]	545
Art. 25c.	[Powstanie obowiązku podatkowego]	546
Art. 25d.	[Podstawa opodatkowania]	547
Art. 25e.	[Wysokość podatku]	547
Art. 25f.	[Decyzja o ustaleniu wysokości podatku]	547
Art. 25g.	[Ciężar dowodu; postępowanie podatkowe lub kontrola celno-skarbowa]	551

Rozdział 6

Podstawa obliczenia i wysokość podatku		555
Art. 26.	[Podstawa opodatkowania. Odliczenia]	555
Art. 26a–26c.	(uchylone).	576
Art. 26d.	(utracił moc).	576
Art. 26e.	[Ulga na działalność badawczo-rozwojową]	576
Art. 26ea.	[Zwrot gotówkowy]	585
Art. 26eb.	[Ulga na innowacyjnych pracowników]	588
Art. 26f.	[Obowiązek wykazywania w zeznaniach kosztów kwalifikowanych]	590
Art. 26g.	[Wykazanie odliczenia; ulga B+R]	590
Art. 26ga.	[Ulga na prototyp]	591
Art. 26gb.	[Ulga prowdrostowa]	595
Art. 26h.	[Ulga termomodernizacyjna]	600
Art. 26ha.	[Ulga dla wspierających sport, kulturę i edukację]	605
Art. 26hb.	[Ulga na zabytki]	611
Art. 26hc	[Ulga dla inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne]	616
Art. 26hd.	[Ulga na terminale płatnicze]	619

Art. 26i.	[Zmiana wysokości podstawy opodatkowania oraz strat w związku z nieuregulowanymi wierzytelnościami o zapłatę świadczenia pieniężnego z tytułu transakcji handlowej]	623
Art. 27.	[Skala podatkowa]	629
Art. 27a–27ea.	(uchylone).	632
Art. 27f.	[Ulga na dzieci; ulga prorodzinna]	632
Art. 27g.	[Ulga abolicyjna]	639
Art. 28.	(uchylony).	640
Art. 29.	[Ryczałtowe opodatkowanie dochodów]	640
Art. 30.	[Ryczałtowe opodatkowanie dochodów]	643
Art. 30a.	[Ryczałtowe opodatkowanie wg stawki 19%]	648
Art. 30b.	[Opodatkowanie dochodów z walut wirtualnych]	660
Art. 30c.	[Podatek liniowy]	663
Art. 30ca.	[Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej]	667
Art. 30cb.	[Obowiązki podatników opodatkowanych podatkiem od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej; <i>Innovation box</i>]	670
Art. 30d.	(uchylony).	676
Art. 30da.	[Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków]	676
Art. 30db.	[Limit wartości rynkowej składników majątku przenoszonych poza terytorium RP]	679
Art. 30dc.	[Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków składników majątku czasowo przeniesionych poza terytorium RP]	680
Art. 30dd.	[Zwolnienia od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków]	681
Art. 30de.	[Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków]	681
Art. 30df.	[Wystąpienie o zwrot podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków]	684

Art. 30dg.	[Dołączenie do zeznania informacji o wartości rynkowej składnika majątku określonej w państwie członkowskim UE do celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków] 685
Art. 30dh.	[Stosowanie przepisów do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną; przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część jako składnik majątku; rozszerzenie stosowania przepisów; <i>exit tax</i>] 686
Art. 30di.	(uchylony). 689
Art. 30e.	[Podatek od zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych] 689
Art. 30f.	[Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej] 694
Art. 30g.	[Podatek od przychodów z budynków] 710

Rozdział 6a

Danina solidarnościowa	716
Art. 30h.	[Obliczenie wysokości daniny solidarnościowej] 716
Art. 30i.	[Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do daniny solidarnościowej; podmiot posiadający uprawnienia organu podatkowego w zakresie daniny solidarnościowej] 717

Rozdział 6b

Ryczałt od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	724
Art. 30j.	[Podmiotowy zakres opodatkowania ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP] 724
Art. 30k.	[Przychody podlegające opodatkowaniu ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP] 725
Art. 30l.	[Wysokość ryczałtu i termin jego wpłaty] 726

Art. 30m.	[Obowiązek dokonania wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej]	726
Art. 30n.	[Okres opodatkowania ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP]	727
Art. 30o.	[Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP]	727
Art. 30p.	[Zasady stosowania przepisów do członka rodziny podatnika podlegającego opodatkowaniu ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP]	728

Rozdział 7

Pobór podatku lub zaliczek na podatek przez płatników

Art. 31.	(uchylony).	734
Art. 31a.	[Oświadczenia i wnioski składane płatnikowi przez podatnika]	734
Art. 31b.	[Oświadczenie o stosowaniu pomniejszenia podatku]	737
Art. 31c.	[Wniosek o niepobieranie zaliczek w danym roku podatkowym]	740
Art. 31d.	[Nadpłata zryczałtowanego podatku dochodowego]	741
Art. 32.	[Zasady pobierania zaliczek]	742
Art. 33.	[Spółdzielnie produkcyjne jako płatnicy]	749
Art. 34.	[Organy rentowe jako płatnicy]	751
Art. 35.	[Płatnicy]	757
Art. 35a–37.	(uchylone).	759
Art. 38.	[Terminy przekazania zaliczek i podatku]	760
Art. 39.	[Informacje dla podatników rozliczających się samodzielnie]	764
Art. 40.	[Samodzielne opłacanie zaliczek]	766

Art. 41.	[Pobór zaliczek i zryczałtowanego podatku]	767
Art. 41a.	[Wniosek o podwyższenie zaliczki]	783
Art. 41b.	[Zwrot świadczenia]	784
Art. 41c.	[Przedstawiciel podatkowy spółki nieruchomościowej]	784
Art. 41d.	[Opinia o stosowaniu preferencji]	787
Art. 42.	[Termin odprowadzenia zaliczek i zryczałtowanego podatku]	791
Art. 42a.	[Informacje o przychodach z innych źródeł]	795
Art. 42b–42d.	(uchylone).	796
Art. 42e.	[Zaliczki od kwot egzekwowanych]	796
Art. 42f.	[Przedsiębiorstwo w spadku jako płatnik podatku]	797
Art. 42g.	[Terminy przesłania rocznego obliczenia podatku oraz informacji urzędowi skarbowym i podatnikom]	799
Art. 43.	[Działy specjalne produkcji rolnej – obowiązki podatników]	799
Art. 44.	[Zaliczki opłacane samodzielnie]	801
Art. 44a–44b.	(uchylone).	817
 Rozdział 7a		
(uchylony)		818
Art. 44c–44e.	(uchylone).	818
 Rozdział 7b		
Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności		819
Art. 44f.	[Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności]	819
 Rozdział 8		
Zeznania podatkowe		827
Art. 45.	[Zasady składania zeznań podatkowych]	827
Art. 45a.	[Delegacja kompetencji]	836
Art. 45b.	[Delegacja ustawowa]	837
Art. 45ba.	[Obowiązek składania deklaracji, informacji oraz rocznego obliczenia podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	837

Art. 45c.	[1,5% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego]	839
Art. 45ca–45cc.	(uchylone).	842
Art. 45cd.	[Udostępnianie zeznań podatkowych za pośrednictwem portalu podatkowego oraz ich akceptacja przez podatnika]	842
Art. 45ce.	[Korekta zeznania podatkowego]	844
Art. 45cf.	[Informowanie podatnika o obowiązku wpłaty różnicy między podatkiem należnym a sumą zaliczek]	846
Art. 45d.	(uchylony).	846

Rozdział 9

Zmiany w przepisach obowiązujących	847
Art. 46–51. (pominięte).	847

Rozdział 10

Przepisy epizodyczne, przejściowe i końcowe		848
Art. 52.	[Zwolnienia czasowe]	848
Art. 52a.	[Zwolnienie dochodów sprzed 1.01.2001 r.]	850
Art. 52b.	(uchylony).	852
Art. 52c.	[Świadczenie wypłacane żołnierzowi]	852
Art. 52d.	[Zwolnienie rekompensat]	853
Art. 52e.	[Zwolnienie umorzonych zaległości]	854
Art. 52f.	[Zwolnienie zasiłku macierzyńskiego]	854
Art. 52g.	[Zwolnienie jednorazowego dodatku do emerytur i rent]	854
Art. 52h.	[Zwolnienie świadczenia rekompensacyjnego z tytułu utraty prawa do bezpłatnego węgla]	856
Art. 52i.	[Zwolnienie przychodu z tytułu umorzenia zadłużenia związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym]	857
Art. 52j.	[Odliczanie wydatków poniesionych na sprzęt i usługi przy wdrażaniu e-recepty]	858
Art. 52ja.	[Ulga e-TOLL]	859
Art. 52jb.	[Ulga na robotyzację]	862

Art. 52jc.	[Zwolnienie od podatku dochodowego dodatku osłonowego, dodatku węglowego, dodatku dla gospodarstw domowych, dodatku dla podmiotów wrażliwych, dodatku elektrycznego oraz refundacji podatku VAT dla nabywców gazu]	869
Art. 52k.	[Obniżenie dochodu lub przychodu uzyskanego w 2019 r. z pozarolniczej działalności gospodarczej o stratę z powodu epidemii COVID-19]	874
Art. 52l.	[Limit niektórych zwolnień przedmiotowych w 2020 r.]	875
Art. 52m.	[Świadczenia otrzymywane w związku z przeciwdziałaniem ekonomicznym skutkom COVID-19 wolne od podatku dochodowego]	877
Art. 52n.	[Odliczenie od podstawy obliczenia podatku darowizn na przeciwdziałanie COVID-19]	878
Art. 52o.	[Wydłużenie terminu przekazania zaliczek na podatek w przypadku poniesienia negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu epidemii COVID-19]	882
Art. 52p.	(uchylony).	883
Art. 52pa.	[Przychody zwolnione z podatku od przychodów z budynków]	883
Art. 52q.	[Zwolnienie z obowiązku zwiększenia dochodu o wartość nieuregulowanego zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w przypadku poniesienia negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu epidemii COVID-19]	884
Art. 52r.	[Rezygnacja z uproszczonej formy wpłacania zaliczek]	886
Art. 52s.	[Odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych nabytych w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19]	886
Art. 52t.	[Odliczenie od dochodu kosztów kwalifikowanych ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową prowadzoną w celu opracowania produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19]	887

Art. 52u.	[Stawka podatku i wysokość zaliczek w przypadku podatników osiągających dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wykorzystywanych do przeciwdziałania COVID-19]	888
Art. 52ua.	[Zwolnienie od podatku dochodowego kwoty dodatku solidarnościowego]	889
Art. 52ub.	[Zwolnienie od podatku dochodowego kwoty jednorazowego świadczenia pieniężnego dla działaczy opozycji antykomunistycznej oraz osób represjonowanych z powodów politycznych]	890
Art. 52uc.	[Zwolnienie od podatku dochodowego kwoty dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów]	891
Art. 52ud.	[Zwolnienie od podatku dochodowego kwoty jednorazowego świadczenia wypłacanego w związku z sytuacją ekologiczną na Odrze]	891
Art. 52v.	[Przekazanie 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego – termin szczególnie w 2020 r.]	892
Art. 52va.	[Przekazanie 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego w przypadku wniosku złożonego po terminie lub niezłożenia wniosku]	892
Art. 52w.	[Ulga na złe długi w przypadku podatników ponoszących negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu epidemii COVID-19]	893
Art. 52x.	[Odliczenie darowizn sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych]	895
Art. 52y.	[Kwoty darowizn podlegających odliczeniu]	896
Art. 52z.	[Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kosztu wytworzenia lub ceny nabycia rzeczy lub praw przekazywanych w formie darowizny na rzecz przeciwdziałania COVID-19]	898
Art. 52za.	[Wyłączenie z przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej wartości darowizn na rzecz przeciwdziałania COVID-19 lub darowizn sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych]	899

Art. 52zb.	[Kwoty kar umownych i odszkodowań w przypadku wady lub zwłoki powstałej w związku z COVID-19 jako koszty uzyskania przychodu] 900
Art. 52zc.	[Zwolnienie wartości bonów turystycznych z opodatkowania podatkiem dochodowym] 901
Art. 52zd.	[Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym jednorazowych odpaw pieniężnych dla pracowników likwidowanych kopalń] 901
Art. 52ze.	[Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym świadczenia na zakup odbiornika cyfrowego] 902
Art. 52zf	[Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie] 902
Art. 52zg	[Niezaliczanie do przychodów darowizn otrzymanych na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie] 905
Art. 52zh.	[Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym pomocy humanitarnej otrzymanej przez podatników będących obywatelami Ukrainy] 906
Art. 52zi.	[Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym świadczenia pieniężnego z tytułu zapewnienia zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy] 906
Art. 52zj.	[Ośrodek interesów życiowych w przypadku obywateli Ukrainy] 907
Art. 52zk.	[Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie] 908
Art. 52zl.	[Niezaliczanie do przychodów darowizn otrzymanych na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie] 909
Art. 52zm.	[Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym pomocy humanitarnej otrzymanej przez podatników będących obywatelami Ukrainy] 909

Art. 52zn.	[Ośrodek interesów życiowych w przypadku obywateli Ukrainy]	910
Art. 53.	(uchylony).	910
Art. 53a.	(uchylony).	910
Art. 54.	[Przepis uchylający]	911
Art. 55.	[Przepis przejściowy]	913
Art. 56.	[Przepis przejściowy]	915
Art. 57.	[Umowy agencyjne i na warunkach zlecenia]	915
Art. 58.	[Wejście w życie]	915

Załączniki

Załącznik nr 1.	Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych	916
Załącznik nr 2.	Tabela rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego	926
Załącznik nr 3.	Lista podmiotów, do których zastosowanie mają art. 23 ust. 1 pkt 38c i art. 24 ust. 8a i 8b ustawy	929
Załącznik nr 4.	Wykaz usług o niskiej wartości dodanej	934

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c.** – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.** – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1510 ze zm.)
- k.p.a.** – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.)
- k.r.o.** – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.)
- k.s.h.** – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
- nowelizacja z 4.07.2019 r.** – ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. poz. 1394)
- o.p.** – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
- pr. przeds.** – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
- p.s.w.n.** – ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2022 r. poz. 574 ze zm.)

p.w.p.	– ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 324 ze zm.)
u.COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2022 r. poz. 1327 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.)
u.l.	– ustawa z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2022 r. poz. 672 ze zm.)
u.o.z.z.	– ustawa z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2022 r. poz. 840)
u.o.ż.e.	– ustawa z 20.02.2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2022 r. poz. 1378 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.p.e.	– ustawa z 20.04.2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2139 ze zm.)
u.p.p.k.	– ustawa z 4.10.2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 46)
u.p.p.p.	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2022 r. poz. 593 ze zm.)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)

u.rach.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
ustawa o Polskim Ładzie	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.)
u.z.p.t.	– ustawa z 9.07.2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1563)
u.z.s.p.o.f.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych uławieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)

Inne

CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
IKZE	– indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
MFFiPR	– Ministerstwo Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej
NATO	– Organizacja Traktatu Północnoatlantyckiego (ang. North Atlantic Treaty Organization)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. The Organisation for Economic Co-operation and Development)
OFE	– otwarty fundusz emerytalny
OSE	– Ogólnopolska Sieć Edukacyjna
PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PPK	– Pracownicze Plany Kapitałowe
RP	– Rzeczpospolita Polska
SA	– sąd apelacyjny

SSE	– specjalna strefa ekonomiczna
TK	– Trybunał Konstytucyjny
UPO	– umowa międzynarodowa w sprawie unikania (zapobiegania) podwójnego opodatkowania
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

USTAWA

z dnia 26 lipca 1991 r.

o podatku dochodowym od osób fizycznych

(Dz.U. z 2022 r. poz. 2647; zm.: Dz.U. z 2022 r. poz. 2687, poz. 2745; z 2023 r. poz. 28,
poz. 185, *poz. 326, poz. 605*)

ROZDZIAŁ 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1. [Zakres podmiotowy i przedmiotowy]

Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową.

Uwagi wstępne

1. Artykuł 1 u.p.d.o.f. jest przykładem przepisu ogólnego, który rozpoczyna ustawę i wynika z zasad techniki prawodawczej zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283). Ustawa wskazuje, że w przepisach merytorycznych można wydzielać przepisy ogólne i szczegółowe. Wydzielone przepisy ogólne można systematyzować w grupy tematyczne i oznaczać odpowiednimi nazwami.
2. W zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ustawa jest podstawowym źródłem prawa. Jednocześnie wskazać należy, że zgodnie z Konstytucją RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Oznacza to, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest jedynym źródłem

prawa w zakresie opodatkowania, w tym także podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym podatnik powinien pamiętać, aby na przykład w zakresie opodatkowania dochodów osiąganych za granicą zapoznać się nie tylko z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz także umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska i które zawarte są z określonymi państwami. Istotne jest również, który akt prawny ma pierwszeństwo. Jak wskazuje art. 91 Konstytucji RP, umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Tym samym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią część polskiego porządku prawnego i należy je traktować jako przepisy ogólnie obowiązujące, z pierwszeństwem przed ustawą, w przypadku gdy nie da się ich pogodzić z umową.

3. Zastanowieniu podlega jednak również kwestia źródeł, które nie są wskazane w Konstytucji RP. Jak wskazuje art. 14a o.p., minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności poprzez wydanie interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych. W przypadku interpretacji ogólnej wydanie następuje na wniosek lub z urzędu. Z kolei w przypadku objaśnień podatkowych Ordynacja podatkowa nie pozostawia przestrzeni do składania wniosku o wydanie objaśnień podatkowych, jest to więc intencja jedynie ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Interpretacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe są instytucją, która ma kluczowe znaczenie dla podatników z uwagi na fakt, że – jak wskazuje art. 14k o.p. – zastosowanie się do interpretacji ogólnej nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Podobna sytuacja występować będzie w odniesieniu do objaśnień podatkowych, co z kolei wynika z art. 14n § 4 o.p., który wskazuje na tożsamą ochronę w przypadku zastosowania do objaśnień podatkowych. Podatnicy z kolei chętnie korzystają z trzeciej instytucji, która uregulowana jest w Ordynacji podatkowej, tj. interpretacji indywidualnych. Artykuł 14b o.p. reguluje, że Dyrektor KIS, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa

podatkowego. W przypadku zastosowania się do takiej interpretacji indywidualnej podatnik również nabywa moc ochronną wnioskodawcy, która wynika z art. 14k § 1 o.p.: zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Powyższe instytucje uregulowane w Ordynacji podatkowej nie są wskazane jako źródła prawa w Konstytucji RP, jednakże są ważną dla podatników możliwością do skorzystania z objaśnień oraz interpretacji przepisów, zapewniając ochronę dla podatników, w szczególności w sytuacji gdy dane przepisy są dla nich niejasne. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, iż jako że same te instytucje nie są źródłami prawa w Polsce, a jednocześnie wielokrotnie można się spotkać zwłaszcza z objaśnieniami podatkowymi, które poszerzają zakres stosowania prawa poza ramy ustawy, to kluczowa jest odpowiedź na pytanie, w jaki sposób są one uregulowane. Istotne bowiem jest to, że same interpretacje oraz objaśnienia mają jedynie dokonywać interpretacji przepisów lub przedstawiać wyjaśnienie tych przepisów, a nie dokonywać zwłaszcza poszerzenia obowiązków podatników poza te, które wynikają wprost ze źródeł prawa.

4. Artykuł 1 u.p.d.o.f. wskazuje podmiotowo i przedmiotowo, jaki jest zakres stosowania przepisów ustawy. Opodatkowanie na gruncie tej ustawy obejmuje osoby fizyczne, z kolei przedmiotem opodatkowania są dochody osób fizycznych. Ustawą objęta jest także danina solidarnościowa.
5. Z dniem 1.01.2019 r. weszła w życie ustawa z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1787 ze zm.), która wprowadziła do omawianej ustawy dodatkowy obszar opodatkowania, tj. daninę solidarnościową. Celem jej wprowadzenia było wdrożenie w Polskę przepisów, które w ocenie ustawodawcy są powszechnie stosowane w innych państwach europejskich, i jednocześnie zapewnienie stałego wpływu do budżetu państwa oraz pozytywnego wpływu na sytuację społeczną i ekonomiczną rodzin, których członkowie również należą do grupy osób objętych nową formą daniny. Nowa danina solidarnościowa wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi wypełnienie obowiązków

wynikających z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Uregulowania dotyczące dodatkowego obszaru opodatkowania zostały bardziej szczegółowo wskazane w rozdziale 6a u.p.d.o.f. dotyczącym daniny solidarnościowej. Zgodnie z art. 30h u.p.d.o.f. osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny. Za podstawę obliczenia daniny należy wziąć nadwyżkę ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f po ich pomniejszeniu o:

- 1) kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a, oraz składek, o których mowa w art. 30c ust. 2 pkt 2,
 - 2) kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5
- odliczone od tych dochodów.

Tym samym dochód, który jest podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stanowi również w przypadku podatników osiągających dochód powyżej 1 000 000 zł podstawę do dodatkowego opodatkowania.

Zakres przedmiotowy

6. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest w pierwszej kolejności dochód osób fizycznych. Jak wskazuje *Słownik języka polskiego PWN* (<https://sjp.pwn.pl/slowniki/doch%C3%B3d.html>, dostęp: 1.03.2023 r.), za dochód uważa się sumę „wpływów pieniężnych w gospodarce państwa, przedsiębiorstwa, jednostki w określonym czasie pomniejszoną o koszty ich uzyskania”. Definicja ta jednakże nie może mieć odniesienia do omawianej ustawy z uwagi na fakt, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych posiada swoją własną definicję prawną pojęcia dochodu. W przypadku gdyby uznawać za dochód sumę wpływów pieniężnych, mogłoby dojść do sytuacji, w której podatnik rozpoznawałby jako dochód same wpływy, a to prowadzić by mogło do sytuacji opodatkowania na przykład wpływów w postaci pożyczek, które

same w sobie nie powinny stanowić przychodu dla podatnika, gdyż co do zasady podlegają zwrotowi. W tym miejscu należy się zatem odnieść do definicji ściśle określonej w art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., który stanowi, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Oznacza to tym samym, że opodatkowaniu podlega jedynie dochód, czyli nadwyżka przychodów nad kosztami uzyskania przychodu, nie zaś strata podatkowa. Jednocześnie wskazać należy, że istnieją odrębne przepisy takie jak ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.), która z kolei za podstawę opodatkowania wskazuje jedynie przychód, bez pomniejszania go o koszty uzyskania przychodu. Jest to jednak zupełnie odrębna regulacja z odrębnymi warunkami i kryteriami.

Zakres podmiotowy

7. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że opodatkowaniu podlegają osoby fizyczne. Definicja osób fizycznych nie jest uregulowana w tej ustawie, natomiast należy wziąć pod uwagę fakt, że nauka prawa podatkowego wielokrotnie posiłkuje się aktami prawnymi z innych dziedzin prawa, które regulują lub wyjaśniają kwestie dla tej ustawy. Do takich aktów prawnych należą choćby ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.) oraz ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.). Przeszukując jednak różne akty prawne, nie znajdziemy definicji osoby fizycznej. Odnieść można się jedynie do Kodeksu cywilnego, który wskazuje, że każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną. Tym samym za osobę fizyczną uznać należy osobę posiadającą zdolność prawną.
8. Zdolność prawną należy oceniać według przepisów prawa cywilnego, o czym mówi art. 30 § 1 k.p.a. Odnosząc się zatem do art. 8 k.c., uznać należy, że zdolność prawna osoby fizycznej powstaje z chwilą jej narodzin, a kończy się z chwilą śmierci tej osoby. Nie oznacza to jednak wygaśnięcia zobowiązań podatkowych czy obowiązków podatkowych, gdyż odrębne

regulacje stanowią o tzw. sukcesji podatkowej i wskazane są w Ordynacji podatkowej. Osoba fizyczna jest zatem osobą niezależnie od jej wieku, płci, statusu społecznego czy miejsca zamieszkania.

9. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych różnicuje w niektórych aspektach osoby fizyczne z uwagi na wiek, na przykład poprzez zastosowanie tzw. ulgi dla młodych, ulgi dla seniora, tj. zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych dla osób zatrudnionych na określonych warunkach. Jednocześnie jednak ustawa sama w sobie nie wskazuje, że tylko określone grupy wiekowe osób fizycznych podlegają opodatkowaniu. Podobnie jest w przypadku płci osób fizycznych, które są całkowicie niezależne od obowiązków podatkowych. Co prawda podatnicy mogą w określonych przypadkach nie móc skorzystać z pewnych form opodatkowania czy też zwolnień w podatku, ale nie wynikają one bezpośrednio z płci podatnika.
10. Miejsce zamieszkania osób fizycznych nie powoduje, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że niezależnie od tego, gdzie mieszka podatnik, podlega on ustawie, jednak w określonych przypadkach zastosowanie znajdą przepisy szczególne. Tak zdarzyć się może na przykład w odniesieniu do osób pracujących za granicą: w określonych przypadkach dana osoba fizyczna nie będzie podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub też będzie miała w odniesieniu do niej zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podobnie może być w przypadku osób, które posiadają podwójną rezydencję, a dla celów podatkowych zostają uznane za mające miejsce zamieszkania w Polsce lub też są osobami mającymi miejsce zamieszkania w innym kraju, ale osiągają przychody, które podlegają opodatkowaniu w Polsce.
11. Status majątkowy czy społeczny nie ma także co do zasady wpływu na bycie podatnikiem, jednakże pośrednio może wpływać na obowiązki podatkowe lub wysokość zobowiązań podatkowych. Przykładem takowej sytuacji może być kwestia daniny solidarnościowej, która jest przeznaczona dla podatników osiągających określony pułap dochodu. Pośrednio zatem oznacza, że w zależności od statusu majątkowego podatnicy mogą mieć

inną wysokość zobowiązania podatkowego niewynikającą jedynie z podstawy obliczenia podatku. Podobnie w przypadku osiągnięcia przychodów opodatkowanych na zasadach skali podatkowej, tj. art. 27 u.p.d.o.f., gdzie w zależności od tego, czy podatnik osiąga przychody do wysokości 120 000 zł czy powyżej, opodatkowany jest stawką 12% lub 32%.

12. Jednocześnie pamiętać należy, że w przypadku osób fizycznych posiadających przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. Zgodnie z art. 5a pkt 26 u.p.d.o.f. kiedy mowa o spółce niebędącej osobą prawną, oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 28, a tam znajduje się lista spółek uznanych na potrzeby ustawy za będące osobami prawnymi. Należą do nich:

- a) spółka posiadająca osobowość prawną, w tym także spółka zawiązana na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. WE L 294, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251),
- b) spółka kapitałowa w organizacji,
- c) spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- d) spółka niemająca osobowości prawnej mająca 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,
- e) spółka jawna będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Przykładami takich spółek osób fizycznych zatem, kiedy to wspólnicy spółki rozpoznają dochód do opodatkowania, a nie spółka sama w sobie, są np. spółka cywilna, partnerska albo jawna, ale nieopodatkowana podatnikiem dochodowym od osób prawnych.

Art. 1a. [Opodatkowanie dochodów przedsiębiorstwa w spadku]

1. Ustawa reguluje również opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów przedsiębiorstwa w spadku.
2. Przedsiębiorstwo w spadku, stanowiące jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jest podatnikiem z tytułu dochodów osiągniętych w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:
 - 1) zarządu sukcesyjnego albo
 - 2) uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2022 r. poz. 166, 1301 i 1933).
3. W przypadku śmierci osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej, jeżeli ustanowiono zarząd sukcesyjny, podatnikiem z tytułu udziału w tej spółce w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego jest przedsiębiorstwo w spadku, które na potrzeby ustawy traktowane jest jak współnik spółki cywilnej.

Uwagi wstępne

1. W dniu 25.11.2018 r. dodano do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 1a, którego wejście w życie związane jest z ustawą z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170). Celem ustawy było stworzenie prawnych regulacji dotyczących kontynuacji działalności wykonywanej wcześniej przez zmarłego przedsiębiorcę po jego śmierci, aż do czasu ustalenia następców prawnych przedsiębiorcy. Ustawa reguluje w związku z tym zasady tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy. Umożliwia to płynne i jasne dla podatników kontynuowanie działalności gospodarczej zwłaszcza w sytuacjach, w których ustalenie następców prawnych może być czasochłonne i problematyczne.

2. Jak wskazuje ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. Istotne jest także, że jeżeli w chwili śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c. stanowiło w całości mienie przedsiębiorcy i jego małżonka, przedsiębiorstwo w spadku obejmuje całe to przedsiębiorstwo. Kluczowe jest jednak to, że w przypadku przedsiębiorstwa w spadku nie dochodzi do rozpoczęcia działalności gospodarczej, gdyż jak wskazuje art. 7a u.p.d.o.f., powstanie przedsiębiorstwa w spadku nie jest traktowane jako rozpoczęcie działalności gospodarczej, zatem przedsiębiorstwo w spadku będzie kontynuowało opodatkowanie wybrane przez zmarłego przedsiębiorcę. Oznacza to, że w przypadku gdy przedsiębiorca wybrał opodatkowanie podatkiem liniowym, to po jego śmierci przedsiębiorstwo w spadku będzie kontynuować taką formę opodatkowania. Z powyższych uregulowań wynika, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwa osoby fizycznej usankcjonowała nowy podmiot, który stał się podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych.
3. Zarząd sukcesyjny zostaje ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, w przypadku gdy przedsiębiorca złożył wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej zarządcy sukcesyjnego lub z chwilą dokonania wpisu zarządcy sukcesyjnego, jeśli został on powołany po śmierci przedsiębiorcy. Jak wskazuje art. 18 u.z.s.p.o.f., zarząd sukcesyjny obejmuje zobowiązanie do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz nabywa również umocowanie do dokonywania czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku. Powyższe wskazuje zatem na wyłączenie następstwa prawnego spadkobierców w okresie ustanowienia zarządcy sukcesyjnego.

Zakres podmiotowy

4. Przedsiębiorstwo w spadku uzyskało podmiotowość prawnopodatkową jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Stanowi więc ono odrębny podmiot podatkowy i posiada samodzielny status podatnika. Tym samym, mimo że nie stanowi ono rozpoczęcia działalności

gospodarczej, to jednak tworzy zupełnie odrębny podmiot ze wszelkimi tego konsekwencjami podatkowymi.

5. W przypadku gdy nie zostanie powołany zarządca sukcesyjny, art. 12 ust. 10 u.z.s.p.o.f. wskazuje, że uprawnienie do jego powołania wygasa z upływem dwóch miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy. Za śmierć przedsiębiorcy uważa się datę zgonu wskazaną w akcie zgonu, a jeżeli nie posiada on takowej lub chwila śmierci przedsiębiorcy nie została oznaczona w postanowieniu stwierdzającym zgon, termin ten biegnie od dnia znalezienia zwłok przedsiębiorcy albo uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego zgon. W takiej jednak sytuacji ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej wskazuje, że jeśli uprawnienie do powołania zarządcy sukcesyjnego wygasa, podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych staje się przedsiębiorstwo w spadku. Powyższe ma na celu uniknięcie sytuacji, gdy nie dochodzi do powołania zarządcy sukcesyjnego i tym samym nie ma możliwości ustalenia podatnika, jakim byłoby przedsiębiorstwo w spadku w sytuacji, gdyby był zarządca sukcesyjny.
6. Z punktu widzenia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych istotne jest również, że nie każdy może zostać powołany jako zarządca sukcesyjny, gdyż jak określa art. 8 u.z.s.p.o.f., na zarządcę sukcesyjnego może być powołana osoba fizyczna, która ma pełną zdolność do czynności prawnych, ale jednocześnie nie jest wobec niej prawomocnie orzeczony zakaz prowadzenia działalności gospodarczej ani środek karny albo środek zabezpieczający w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, obejmującego działalność gospodarczą wykonywaną przez przedsiębiorcę lub działalność gospodarczą w zakresie zarządu majątkiem.
7. Z kolei zaistnieć może również sytuacja, gdy dojdzie do śmierci osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej. W takiej sytuacji spółka ulegnie rozwiązaniu, chyba że odpowiednie zapisy zostały zawarte w umowie spółki. Chodzi tu przede wszystkim o art. 872 k.c., który wskazuje, że można zastrzec, iż spadkobiercy współnika wejdą do spółki na jego miejsce. W takim wypadku powinni oni wskazać spółce jedną osobę, która będzie wykonywała ich prawa. Dopóki to nie nastąpi, pozostali współnicy mogą sami podejmować wszelkie czynności w zakresie

prowadzenia spraw spółki. Jeżeli zatem umowa spółki zawiera taką klauzulę, wtedy prawa spadkobierców będzie wykonywał ustanowiony zarządca sukcesyjny. Jeżeli ustanowiono zarząd sukcesyjny, podatnikiem z tytułu udziału w tej spółce w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego będzie przedsiębiorstwo w spadku. W przypadku braku ustanowienia zarządcy sukcesyjnego spadkobiercy będą uprawnieni do podejmowania czynności w zakresie prowadzenia spółki, ale jeśli nie zostanie ustawowo ustanowiony zarząd sukcesyjny w ciągu dwóch miesięcy od dnia śmierci, wtedy spółka cywilna ulegnie rozwiązaniu.

Zakres przedmiotowy

8. W przypadku przedsiębiorstwa w spadku opodatkowaniu podlega dochód przedsiębiorstwa w spadku. W związku z powyższym znajdzie tutaj zastosowanie również art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., który stanowi, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.
9. Przedsiębiorstwo w spadku równocześnie nie jest objęte obowiązkami podatkowymi podatnika przed śmiercią. W piśmie Dyrektora KIS z 15.01.2020 r., 0113-KDIPT2-1.4011.508.2019.2.MM, LEX nr 525643, wskazano, że z przepisów wynika, iż „przedsiębiorstwo w spadku jest podatnikiem z tytułu dochodów osiągniętych w okresie od otwarcia spadku, czyli śmierci przedsiębiorcy”. Wskazać zatem należy, że w przypadku śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w spadku nie będzie zobowiązane do tego, aby dokonywać rozliczeń podatkowych z okresu sprzed jego śmierci. W takiej sytuacji przedsiębiorstwo w spadku dokona przykładowo obliczeń zaliczki na podatek dochodowy, z uwzględnieniem jedynie przychodów uzyskanych od dnia śmierci podatnika, tj. dnia otwarcia spadku. W rezultacie nie odpowie ono za zobowiązania podatkowe powstałe przed śmiercią przedsiębiorcy.
10. Przedsiębiorstwo w spadku prowadzi własne księgi podatkowe, tzn. staje się odrębnym podatnikiem zobowiązanym do prowadzenia ksiąg lub ksiąg rachunkowych.

Art. 2. [Wyłączenia przedmiotowe]

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej;

(...)

2. Działalnością rolniczą, w rozumieniu ust. 1 pkt 1, jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt

– licząc od dnia nabycia.

3. Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

3a. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy, zwanym „załącznikiem nr 2”.

4. Ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym.

Uwagi wstępne

1. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, jak wspomniano powyżej, o opodatkowaniu wszelkich dochodów osób fizycznych niezależnie od sytuacji podatnika. Nie oznacza to jednak, że nie pozwala ona na wyłączenie określonych dochodów spod opodatkowania lub zastosowanie określonych zwolnień w opodatkowaniu. W art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f. wskazuje się, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do określonych grup przychodów. Oznacza to zatem, że wskazane enumeratywnie grupy przychodów nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje zasadniczo dwie podstawowe możliwości, w których podatnicy nie zostaną obciążeni podatkiem. Pierwszą z nich jest wskazanie określonych przychodów jako wyłączonych ze stosowania ustawy. Tym samym osoba fizyczna, która wykonuje czynności z takiej grupy, nie będzie zobowiązana do opodatkowania ich podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Drugą możliwością jest, że dana czynność będzie podlegała opodatkowaniu, ale jednocześnie będzie zwolniona z opodatkowania. Oznacza to, że podatnik podczas weryfikacji swojej sytuacji podatkowej powinien przeanalizować obydwie możliwości. Jednocześnie w sytuacji, gdy nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, mogą podlegać opodatkowaniu innym rodzajem podatku, co też powinno być brane pod uwagę.

Działalność rolnicza

2. Pierwszym z wyłączeń omawianej ustawy jest działalność rolnicza poza przychodami z działów specjalnych produkcji rolnej. Definicja działalności rolniczej w polskich aktach prawnych jest zróżnicowana: ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333) wskazuje, że za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb. Nie należy jednak

używać tej definicji dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż ustawa ta sama w sobie posiada swoją definicję działalności rolniczej, zgodnie z którą działalnością rolniczą jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
 - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
- licząc od dnia nabycia.

Mając to na uwadze, nie należy dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych posiłkować się definicją z innej ustawy, mimo że podobną.

3. W przedmiocie działalności rolniczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie każda działalność związana z rolnictwem będzie działalnością rolniczą. Przykładowo, za działalność rolniczą uznaje się hodowlę np. ryb. Jednak w przypadku określonych czynności uznać należy, że nie wszystkie będą się mieścić w kręgu tej definicji. W wyroku z 8.03.2006 r., II FSK 1075/05, LEX nr 231761, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że: „W przedmiocie działalności rolniczej, w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, mieści się wyłącznie hodowla i chów drobiu rzeźnego, a nie mieści się w tym przedmiocie jego przerób polegający na uboju i obróbce poubojowej”. Tym samym przerób produktów zwierzęcych (produktów hodowli i chowu) polegający na uboju i obróbce poubojowej, w tym również na rozbiorze, podziale

i klasyfikacji mięsa nie stanowi działalności rolniczej, stąd dochody uzyskiwane ze sprzedaży produktów zwierzęcych przerobionych sposobem przemysłowym podlegają opodatkowaniu jako osiągnięte z pozarolniczej działalności gospodarczej.

4. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że jedynymi kryteriami określającymi działalność rolniczą są czynności z zakresu wytwarzania, hodowli, chowu i produkcji wymienionych w ustawie. Tym samym nie ma znaczenia, jak wynika z przepisu, jaki status posiada osoba fizyczna w stosunku do wykonywanych czynności na gruncie innych przepisów. Wyłączone z opodatkowania czynności są przedmiotowo, a nie podmiotowo, zatem jeśli podmiotowo osoba fizyczna podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, to dla celów wskazania, czy jest to działalność rolnicza niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, znaczenie powinno mieć jedynie, czy jest to wytwarzanie, hodowla, chów i produkcja. Jednocześnie osiąganie innych przychodów spoza zakresu wykonywania działalności rolniczej nie może być wiązane z działalnością rolniczą jako wyłączone z opodatkowania.
5. Działalność rolnicza ma polegać na wytwarzaniu produktów roślinnych i zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym, sprzedaży, zatem w tak rozumianej definicji nie będzie się mieścić na przykład segregacja produktu, jego oczyszczenie czy osuszenie. Jednak jak wskazuje WSA w Lublinie w wyroku z 11.12.2019 r., I SA/Lu 534/19, LEX nr 2945209: „Proces suszenia, który można uznać za mieszczący się w ramach wytwarzania produktu nieprzetworzonego, tak, aby jego stan pozostał stanem naturalnym, nie może posiadać cech przetwórstwa przemysłowego. Nie chodzi przy tym o skalę produkcji, a o sposób jej zorganizowania oraz zaawansowania technologicznego procesu. Suszenie z wykorzystaniem wyłącznie czynników naturalnych (słońce, temperatura i przepływ powietrza) nie może być uznane za przetwarzanie”. Zatem inna będzie sytuacja, kiedy dojdzie do suszenia za pomocą urządzeń technicznych, np. przemysłowych suszarek, gdyż jest to – w ocenie Sądu – ewidentnie obróbka materiału roślinnego, przerobienie go w sposób sztuczny, nie sposób produktu finalnego w takim wypadku uznać za nieprzetworzony i znajdujący się w stanie

naturalnym. Co do zasady za nieprzetworzone wyroby uznać należy więc takie, które mechanicznie nie podlegają obróbkom, w które podatnik nie ingeruje w sposób sztuczny lub je przetwarzający, tym samym nie tracą one właściwości, które miały naturalnie, i nie różni się ich stan od tego, jakie już posiadały.

6. Własna uprawa albo hodowla lub chów oznacza, że jest ona realizowana przez osobę fizyczną we własnym zakresie i w sposób samodzielny.
7. Uprawa to szereg zabiegów, stosowanych w produkcji roślinnej, obejmujących proces przygotowania roli, nawożenia, siewu sadzenia, aż do zbioru. Hodowlą z kolei jest zespół zabiegów, które mają na celu stworzenie warunków dla rozwoju zarówno zwierząt, jak i roślin. Za chów uznać należy utrzymywanie roślin lub zwierząt i ich pielęgnację. Jednocześnie ustawa wskazuje na rodzaje produkcji, które objęte będą tym katalogiem, ale nie jest to katalog zamknięty. Tym samym za działalność rolniczą uznać należy zwłaszcza produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcia typu przemysłowo-fermowego oraz hodowlę ryb.
8. Za działalność rolniczą uznać można także, jak wskazuje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, działalność obejmującą minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost. W zależności od tego, z jaką grupą zwierząt i roślin mamy do czynienia, różne okresy są wskazane w ustawie. Dla roślin w przypadku ich zakupu i przetrzymywania, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost, minimalny okres wynosi jeden miesiąc. Wskazać należy zatem, że ustawa jasno precyzuje, iż za działalność rolniczą uznawać będzie jedynie sytuację, gdy przetrzymywane są zwierzęta lub rośliny. Nie będzie można uznać za działalność rolniczą zakupionych produktów produkcji roślinnej. Zatem zakup nasion roślin i ich przechowywanie przez okres co najmniej miesiąca, a następnie ich odsprzedaż nie może być uznana za spełniające kryteria działalności rolniczej.

9. Podobnie w przypadku wcześniejszego zakupu zwierząt w celu ich dalszej hodowli, jeżeli okres ich przetrzymywania, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost, będzie krótszy niż okres dwóch miesięcy, o których mowa w ustawie. W takiej sytuacji działalność taka nie będzie mogła być traktowana jako działalność rolnicza i będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Działy specjalne produkcji rolnej

10. Działalność rolnicza jest wyłączona z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, poza wyjątkiem, którym są działy specjalne produkcji rolnej. Działami specjalnymi produkcji rolnej są uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.
11. Jednakże w przypadku gdy rozmiar nie przekracza wielkości określonych w załączniku nr 2 do u.p.d.o.f., wtedy nie jest to dział specjalny produkcji rolnej. Do działów specjalnych, jak stanowi ustawa, należą m.in. uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, które jednak dodatkowo muszą przekraczać rozmiary określone w załączniku nr 2 do u.p.d.o.f. Tym samym dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym konieczne jest przede wszystkim wykazanie, że rozmiar produkcji, która jest realizowana, nie przekracza norm ustalonych dla produkcji rolnej prowadzonej w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.

Tabela 1. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego (załącznik nr 2 do u.p.d.o.f.)

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
1	2	3	4	
1	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ² : a) rośliny ozdobne b) pozostałe	1 m ² 1 m ²	13 5	64 08
2	Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	3	12
3	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ² : a) rośliny ozdobne b) pozostałe	1 m ² 1 m ²	10 6	17 23
4	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	1 m ²	5	85
5	Drób rzeźny – powyżej 100 szt.: a) kurczęta b) gęsi c) kaczki d) indyki	1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka	1	19 53 40 99
6	Drób nieśny powyżej 80 szt.: a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym) b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym) c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym) d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym) e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym) f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka 1 sztuka	3 3 2 4 16 2	88 22 14 00 99 84
7	Wylęgarnie drobiu: a) kurczęta b) gęsi	1 sztuka 1 sztuka		01 11

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
	c) kaczki	1 sztuka		02
	d) indyki	1 sztuka		11
8	Zwierzęta futerkowe:			
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podstawowego	53	78
	b) norki	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	23	65
	c) tchórze	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	18	30
	d) szynszyle	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	27	95
	e) nutrie powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	6	44
	f) króliki powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	6	44
9	Zwierzęta laboratoryjne:			
	a) szczury białe	1 sztuka		17
	b) myszy białe	1 sztuka		02
10	Jedwabniki – produkcja kokonów	1 dm ³		39
11	Pasieki powyżej 80 rodzin	1 rodzina	3	90
12	Uprawy roślin in vitro – powierzchnia pól	1 m ²	234	06
13	Hodowla entomofagów – powierzchnia uprawy roślin żywicielskich	1 m ²	195	02
14	Hodowla dżdżownic – powierzchnia łoża hodowlanego	1 m ²	97	52
15	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:			
	a) krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	390	04

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
	b) cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	81	95
	c) bydło rzeźne powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	42	87
	d) tuczniki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	48	77
	e) prosięta i warchlaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	19	51
	f) chów i hodowla owiec powyżej 10 sztuk	od 1 matki	7	81
	g) tucz owiec powyżej 15 sztuk	1 sztuka	11	70
	h) konie rzeźne	1 sztuka	585	08
	i) konie hodowlane	1 sztuka stada podstawowego	468	10
	j) hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm ³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi	1 dm ³	1	75
	k) hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	52	67
	l) hodowla kotów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	19	51

12. Definicja działów specjalnych produkcji rolnej wiąże się z szeregiem aspektów technicznych, które mogą nastęrczać problemów interpretacyjnych, poczynsz od wskazanego w załączniku tunelu foliowego. Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 30.09.1988 r., SA/Po 532/88, stwierdził, że „ogrzewany tunelem foliowym jest taki tunel, w którym zainstalowana jest stała instalacja ogrzewcza, umożliwiająca osiągnięcie takiej różnicy temperatury między wnętrzem tunelu a jego otoczeniem, która umożliwia prowadzenie w tunelu upraw w ciągu całego roku z tym, że różnica ta musi wynosić co najmniej 10°C”. Jak wskazuje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, o działalności ze specjalnych działów produkcji rolnej mowa w przypadku upraw w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych. W związku z powyższym powstaje pytanie, czy okresowe lub częściowe ogrzewanie w tunelu foliowym powoduje,

że nie mamy do czynienia z działalnością w ramach specjalnych działów produkcji rolnej. Zasadne wydaje się zatem stwierdzenie, że prowadzenie upraw w przeważającej mierze w ogrzewanym tunelu foliowym, a następnie przeniesienie do nieogrzewanego tunelu foliowego nie spowoduje, że dochód powstanie poza działem specjalnym produkcji rolnej. Roślina w określonych fazach wzrostu może bowiem być uprawiana w ogrzewanym tunelu foliowym, a następnie okresowo w nieogrzewanym. Ustawa nie wskazuje, że dla celów uznania działalności za pochodzącą z działów specjalnych produkcji uznać należy jedynie taką, która przez cały okres wzrostu jest przetrzymywana w ogrzewanym tunelu foliowym.

13. Podatnicy mają jednak wielokrotnie problem z prawidłowym zaklasyfikowaniem przychodów. Jednym z takich problemów są sytuacje, w których podatnik prowadzi działalność polegającą na hodowli zwierząt niewskazanych w załączniku 2 do u.p.d.o.f. W piśmie z 10.04.2017 r., 0461-ITPB1.4511.89.2017.1.JŁ, LEX nr 346631, Dyrektor KIS wskazał, że: „Działalność w zakresie hodowli sokołów – gdzie okres przetrzymywania w trakcie którego następuje ich wzrost biologiczny wynosi powyżej dwóch miesięcy oraz która nie została wymieniona w specyfice rodzajowej Tabeli rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego (stanowiącej załącznik nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) – jest zaliczana do działalności rolniczej, wyłączonej z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

Gospodarstwo rolne

14. Definicja gospodarstwa rolnego jest kluczowa, gdyż do działalności działów specjalnych produkcji rolnej, m.in. upraw w szklarniach, zalicza się te, które prowadzone są poza gospodarstwem rolnym. Jednocześnie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 2 ust. 4 odsyła do definicji zawartej w ustawie o podatku rolnym, stanowiąc, że ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym. Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie

działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

15. W przypadku zatem gdy hodowla np. strusi odbywa się w gospodarstwie rolnym, dochody uzyskane z takowej hodowli nie będą stanowiły dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, a tym samym nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 2) **przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach;**

Uwagi wstępne

1. Odnosnie do wyłączenia z opodatkowania i jego skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. teżę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Gospodarka leśna

2. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie podlega przychód z gospodarki leśnej, która z kolei zdefiniowana jest w ustawie z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2022 r. poz. 672 ze zm.). W art. 6 ust. 1 pkt 1 u.l. pojęcie gospodarki leśnej określone jest jako działalność leśna w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choiniek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu.
3. Pojęcie przychodów z gospodarki leśnej również stwarza szereg problemów interpretacyjnych. W sytuacji, w której podatnik otrzymuje odškodowanie za wyłączenie gruntów z produkcji leśnej, nie powinien

utożsamiać tego z przychodami z gospodarki leśnej. Odszkodowanie jest bowiem surogatem możliwego do uzyskania przychodu ze sprzedaży drewna, a więc stanowi rekompensatę utraconych korzyści, i nie powinno być kwalifikowane jako przedmiot gospodarki leśnej. Zastanawiające też może być, czy w przypadku gospodarowania zwierzyną na terenie leśnym można mówić o przychodach z gospodarki leśnej. Wydawać by się mogło, że w takim przypadku traktować to należy jako hodowlę zwierząt, a nie jako przychód z gospodarki leśnej. Sam fakt przebywania zwierząt na terenie leśnym nie warunkuje automatycznie tego, czy jest to przychód z gospodarki leśnej. Zdarzyć by się także mogło, że zwierzyna ta hodowana jest okresowo na terenie leśnym, a okresowo na innym.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

3) przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn;

Uwagi wstępne

1. Do wyłączenia z opodatkowania i jego skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. tezę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Przychody podlegające przepisom o podatku od spadków i darowizn

2. Jak wskazano w tezie do art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., w określonych przypadkach niektóre z przychodów mogą być wyłączone z uwagi na fakt, że są obłożone odrębną daniną. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku przychodów, które są opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn zgodnie z ustawą z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.), zatem niecelowe byłoby podwójne ich opodatkowanie, to jest na gruncie obu ustaw. Powyższe oznacza, że jeśli dany przychód został zaklasyfikowany jako przychód podlegający przepisom o podatku od spadków i darowizn, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Sytuacja taka wiąże się także z tym, że na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn podatnik może korzystać ze zwolnienia na przykład z powodu otrzymania darowizny

od osoby z określonej grupy podatkowej i na zasadach określonych w tej ustawie. Tym samym może dojść do sytuacji, w której podatnik nie będzie obciążony żadną z tych dwóch danin.

3. Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, zachowku, nieodpłatnej renty, użytkowania oraz służebności.
4. Podatkowi od spadku i darowizn na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn nie podlega jednakże:
 - a) nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) nabycie w drodze spadku, zapisu windykacyjnego lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw,
 - c) nabycie w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego programu emerytalnego,
 - d) nabycie w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego planu kapitałowego,
 - e) nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego,
 - f) nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym oraz na indywidualnym koncie zabezpieczenia emerytalnego,
 - g) nabycie w drodze spadku kwoty składek zewidencjonowanych na subkoncie,

- h) nabycie nieodpłatnej renty, o której mowa w art. 29c ustawy z 10.05.2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1354 ze zm.),
 - i) nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326), oraz stanowiących mienie otrzymane w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej albo fundacji rodzinnej w organizacji.
5. Zwrócić należy jednak uwagę na kwestię tego, co podlega podatkowi od spadków i darowizn, gdyż w przypadku tzw. umowy działu spadku dochodzi do sytuacji, w której osoba fizyczna dziedziczy określone prawa majątkowe czy nieruchomości, ale odróżnić to należy od rozporządzania udziałem w spadkowej nieruchomości. Jak wskazuje NSA w wyroku z 4.12.2014 r., II FSK 3034/12, LEX nr 1548195, „umowa o dział spadku może dotyczyć całego majątku spadkowego lub jego części. Jej celem jest likwidacja wspólności, stąd też umowa ta przenosi, wchodzące w skład wspólności, prawa majątkowe na określonych spadkobierców oraz ustala zasady wzajemnych rozliczeń stron, na przykład z tytułu spłaconych długów spadkowych”. W sytuacji, w której dochodzi do działu spadku, istnieje możliwość, że podział majątku nastąpi w taki sposób, iż określone rzeczy zostaną przyznane tylko jednej osobie. Wtedy zobowiązana jest ona do spłat na rzecz pozostałych współspadkobierców, a tym samym spadkobiercy, którzy oddają swój udział w tej rzeczy, otrzymują w zamian np. środki pieniężne. Tym samym zastosowanie znajdzie art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., który wskazuje, że za odpłatne zbycie należy uznać każde przeniesienie prawa własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. Jednocześnie jednak NSA podkreśla, że rozważyć należy zasadność opodatkowania przychodu uzyskanego ze zbycia składników majątkowych nabytych w drodze spadkobrania: skoro nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych zostało zwolnione od podatku od spadków i darowizn, to tożsame względy powinny przemawiać za zwolnieniem od podatku dochodowego przychodu ze zbycia tych rzeczy i praw majątkowych.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 4) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;**

Uwagi wstępne

1. Na temat wyłączenia z opodatkowania i jego skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. teżę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

2. Przedmiotem prawnie skutecznej umowy nie mogą być takie czynności i zachowania, które są sprzeczne z prawami, ustawą, zasadami współżycia społecznego, a tym samym nie mogą one być przedmiotem umowy, która wywołuje określone skutki. Są to zatem sytuacje, których nie można uważać w obowiązującym porządku prawnym za akceptowalne. Do takich czynności należeć będą m.in. prostytutcja, handel narkotykami. Jak wskazuje Dyrektor KIS w piśmie z 27.08.2019 r., 0112-KDIL3-2.4011.299.2019.1.TR, LEX nr 509809, „ prostytutcja w Polsce nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W konsekwencji [...] przychody z prostytutki uzyskiwane nie mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych”. Taka konstrukcja przepisów wskazuje na wyraz dezaprobaty ustawodawcy w stosunku do określonych czynności, które są sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.
3. Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie mogą być rozumiane w sposób rozszerzający. Za takie czynności uznać należy te, które w ogóle nie mogą być przedmiotem umowy, natomiast nie takie, które mają w sobie wadę prawną skutkującą np. nieważnością umowy. Jak wskazuje NSA w wyroku z 16.07.2015 r., II FSK 1585/13, LEX nr 1771471: „Skoro nie może budzić wątpliwości, że najem może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, to przychody uzyskane z tego tytułu, pomimo wad umowy wskazujących na jej nieważność [...], mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Trzeba bowiem

wyraźnie zaakcentować, że opodatkowaniu nie podlega umowa najmu [...], a jej skutki”, tj. określone świadczenie pieniężne.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 5) przychodów z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich;**

Uwagi wstępne

1. O wyłączeniu z opodatkowania i jego skutkach w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. teżę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Podział majątku wspólnego w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej

2. Regulacje dotyczące kwestii małżeńskiej wspólności majątkowej są nierozdzielnie związane z ustawą z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.), która wskazuje, że z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków. Rozdzielność majątkowa powstaje w przypadku, gdy albo z ważnych powodów jeden z małżonków lub oboje żądają ustanowienia przez sąd rozdzielności majątkowej, albo orzeczenia separacji, albo rozwiązania małżeństwa, albo w razie ubezwłasnowolnienia lub ogłoszenia upadłości jednego z małżonków.
3. Wskazać jednak należy, że Kodeks rodzinny i opiekuńczy zezwala na umowne ustanie małżeńskiej wspólności majątkowej poprzez zawarcie odpowiedniej umowy lub jej ograniczenie.

4. Zastrzeżenie zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, że wyłączone z opodatkowania są przychody z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich wynika niejako wprost z sytuacji, w których pomiędzy małżonkami dochodzi do podziału istniejącego majątku. W związku z tym nie można uznać za przychód podziału już istniejącego majątku wspólnego, który niejako zmienia swojego właściciela, gdyż w następstwie takich czynności nie dochodzi do przysporzenia majątkowego.

Dorobek małżeński

5. Jak wskazuje Kodeks rodzinny i opiekuńczy, dorobkiem każdego z małżonków jest wzrost wartości jego majątku po zawarciu umowy majątkowej. Jednocześnie po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonek, którego dorobek jest mniejszy niż dorobek drugiego małżonka, może żądać wyrównania dorobków przez zapłatę lub przeniesienie prawa. Celem tego ustroju jest połączenie pozytywnych aspektów rozdzielności majątkowej, w jakiej pozostają małżonkowie w trakcie trwania małżeństwa, ale jednocześnie z zapewnieniem zabezpieczenia finansowego dla małżonka, który nie osiąga dochodów lub jego dochody są niewielkie w stosunku do drugiego. Tym samym w sytuacjach małżonków, w których przykładowo żona pozostaje w domu i wychowuje dzieci, taki ustrój pozwala na zapewnienie jej bezpieczeństwa finansowego. W związku z tym na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych takie przeniesienie praw w ramach wyrównania dorobków nie wywołuje skutków mających wpływ na opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 6) przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985), z zastrzeżeniem art. 24a ust. 1a;

Uwagi wstępne

1. Odnosnie do wyłączenia z opodatkowania i jego skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. teżę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Przychody (dochody) przedsiębiorcy żeglugowego

2. Z dniem 1.01.2007 r. weszła w życie ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985), która spowodowała, że konieczne stało się dostosowanie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z uwagi na fakt, iż opodatkowaniu podatkiem tonażowym podlegają niektóre dochody (przychody) osiąmane przez przedsiębiorców żeglugowych eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej. Jednocześnie art. 7 u.p.t. wskazuje, że dochodów przedsiębiorcy żeglugowego z działalności, która jest objęta podatkiem tonażowym, nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) przedsiębiorcy żeglugowego podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie innych ustaw. Jednak aby podlegać opodatkowaniu podatkiem tonażowym, przedsiębiorca żeglugowy musi wybrać opodatkowanie podatkiem tonażowym, a to następuje poprzez złożenie przez przedsiębiorcę żeglugowego oświadczenia, według ustalonego wzoru, o wyborze takiego opodatkowania. Oznacza to, że jest to wybór, a nie obowiązek przedsiębiorcy żeglugowego. W takiej sytuacji uznać należy, że jeśli przedsiębiorca żeglugowy nie wybierze opodatkowania podatkiem tonażowym, wyłączenie z ustawy nie będzie go dotyczyło.
3. W przypadku gdy podatnicy będący przedsiębiorcami żeglugowymi prowadzą działalność opodatkowaną odpowiednio podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji oraz inną działalność opodatkowaną podatkiem dochodowym, są obowiązani w prowadzonej księdze albo w prowadzonych księgach rachunkowych wyodrębnić przychody i związane z nimi koszty na poszczególne rodzaje działalności podlegającej opodatkowaniu odpowiednio podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji i podatkiem dochodowym.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 6a) przychodów opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1704), z zastrzeżeniem art. 24a ust. 1a;**

Podatnicy, którzy wybrali opodatkowanie na zasadach wynikających z ustawy z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704), nie stosują przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 7) świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, objętych wspólnością majątkową małżeńską;**

Uwagi wstępne

1. Na temat wyłączenia z opodatkowania i jego skutkach w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. tezę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Świadczenia na potrzeby rodziny

2. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącza z opodatkowania jedynie wskazane w art. 27 k.r.o. świadczenia na potrzeby rodziny. Wyłączone z opodatkowania będą świadczenia związane ze zobowiązaniem małżonków do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Takie świadczenie może polegać na pracach związanych z utrzymaniem i pielęgnacją domu czy wychowywaniem dzieci.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 8) wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170), zwanej dalej „ustawą o zarządzie sukcesyjnym”;**

Uwagi wstępne

1. Na temat wyłączenia z opodatkowania i jego skutkach w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. też 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.

Wypłaty spadkobiercy przedsiębiorstwa w spadku

2. Właściciele przedsiębiorstwa mogą żądać podziału i wypłaty zysku pomniejszonego o należności publicznoprawne i niepokryte straty z upływem roku od dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego i z końcem każdego kolejnego roku za rok poprzedni, aczkolwiek zysk jest wypłacany w odpowiednich częściach właścicielom przedsiębiorstwa w spadku przez zarządcę sukcesyjnego. Zatem na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych spadkobierca przedsiębiorstwa nie jest zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu udziału w zyskach przedsiębiorstwa w spadku. Właściciele przedsiębiorstwa z uwagi na fakt, że przedsiębiorstwo w spadku otrzymuje odrębną podmiotowość prawną, działa na zasadach takich samych jak osoba fizyczna w zakresie wypłat dla właścicieli z zysku, zatem wypłata taka nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż ta nie stanowi podstawy opodatkowania.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 9) przychodów wynikających z rozliczeń energii wytworzonej przez prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej i prosumenta wirtualnego energii odnawialnej, o których mowa w art. 4 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

W dniu 1.04.2022 r. weszły w życie znowelizowane przepisy dotyczące rozliczeń prosumentów zgodnie z ustawą o odnawialnych źródłach energii. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 27a u.o.ż.e. przez prosumenta rozumie się odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji, pod warunkiem że w przypadku odbiorcy końcowego

niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z 29.06.1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 459 ze zm.). Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 27b u.o.ż.e. przez prosumenta wirtualnego energii odnawialnej rozumie się odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w instalacji odnawialnego źródła energii przyłączonej do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej w innym miejscu niż miejsce dostarczania energii elektrycznej do tego odbiorcy, która jednocześnie nie jest przyłączona do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej za pośrednictwem wewnętrznej instalacji elektrycznej budynku wielolokalowego, pod warunkiem że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym wytwarzanie to nie stanowi przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy o statystyce publicznej. Artykuł 2 pkt 27c u.o.ż.e. definiuje z kolei prosumenta zbiorowego odnawialnej energii jako odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji lub małej instalacji przyłączonej do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej za pośrednictwem wewnętrznej instalacji elektrycznej budynku wielolokalowego, w której znajduje się punkt poboru energii elektrycznej tego odbiorcy, pod warunkiem że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym wytwarzanie to nie stanowi przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy o statystyce publicznej. Od 1.04.2022 r. wprowadzono w przypadku prosumentów nowy mechanizm rozliczania, tzw. net-billing, tj. rozliczenie wartościowe. W przypadku kiedy prosument produkuje energię odnawialną, nadwyżkę niewykorzystanej energii przekazuje do zakładu energetycznego, a nadwyżka ta jest rozliczana przez zakład. W wyniku tego rozliczenia pojawia się depozyt prosumencki. Depozyt prosumencki zdefiniowany jest w art. 4c u.o.ż.e. Zgodnie z nim sprzedawca (tj. zakład energetyczny, do którego prosument oddaje nadwyżkę energii odnawialnej) w celu prowadzenia rozliczeń w ramach systemu net-billing prowadzi konto dla

prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej lub prosumenta wirtualnego energii odnawialnej, zwane dalej „kontem prosumenta”, na którym ewidencjonuje ilości energii elektrycznej i wartości energii elektrycznej, o których mowa w art. 4 ust. 1a u.o.ż.e., oraz wynikającą z nich wartość środków za energię elektryczną należną prosumentowi za energię elektryczną wprowadzoną do sieci, zwaną dalej „depozytem prosumenckim”. Ze środków zgromadzonych na tym depozycie prosument będzie mógł w innych okresach (nie dłużej niż w ciągu roku od powstania danej wartości na depozycie) rozliczyć się za energię zakupioną od zakładu energetycznego środkami zgromadzonymi na depozycie. Aby uniknąć sytuacji, kiedy nadwyżka energii jest sprzedawana do zakładu energetycznego, a następnie depozytem jest rozliczany zakup przez prosumenta, konieczne było wprowadzenie wyłączenia ze stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do tych rozliczeń. Tym samym rozliczenia te pozostają poza sferą opodatkowania podatkiem PIT.

5. (uchylony).

6. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

1. Odnosnie do wyłączenia z opodatkowania i jego skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych zob. tezę 1 do art. 2 ust. 1 pkt 1.
2. Uznać należy, że zapis ustawowy wskazujący jasno, iż w przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jest zapisem porządkowym. Tym samym istnieje domniemanie prawne, że dopóki brak jest przeciwnego dowodu, dopóty przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Zaistnienie zatem dowodu przeciwnego skutkuje tym, że taki przychód jest wyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Art. 3. [Obowiązek podatkowy]

1. Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

1a. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub**
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.**

2. (uchylony).

Uwagi wstępne

1. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na podstawowe dwa obowiązki podatkowe, tj. powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem określonego w przepisach podatkowych zdarzenia, w odniesieniu do osób fizycznych, tj. nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy. Wskazać należy, że co do zasady państwa w zakresie podatków realizują albo metodę opodatkowania według statusu rezydencji podatkowej podatnika, albo według miejsca tzw. źródła pochodzenia określonego przychodu.

Miejsce zamieszkania osób fizycznych

2. Ustawa wskazuje, że miejsce zamieszkania osoby fizycznej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej określane jest w dwóch sytuacjach: albo posiadania centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych), albo przebywania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Wskazany w ustawie spójnik „lub” oznacza, że wystarczy spełnienie jednego z nich, by zostać uznany za osobę mieszkającą w Polsce. Tym samym osoba spełniająca

jeden z powyższych warunków jest uznawana za rezydenta podatkowego Polski, natomiast osoba, która nie spełnia żadnego z wymienionych wyżej warunków, powinna być traktowana za nierezydenta.

3. Kwestia przebywania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym jest jednym z podstawowych i dość trudnych aspektów ustalania rezydencji podatkowej. Powyższe związane jest z tym, że w przypadku osób pochodzenia zagranicznego może dojść do sytuacji, w której przebywają one na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Podkreślenia wymaga, że jest to 183 dni w roku podatkowym, a nie w dowolnym okresie wynoszącym 12 miesięcy. Jednakże, jak wskazuje art. 4a u.p.d.o.f., przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Oznacza to, że może dojść do sytuacji, gdy jedna osoba na gruncie polskich przepisów będzie miała miejsce zamieszkania w Rzeczypospolitej Polskiej, a na gruncie przepisów innego kraju również będzie miała miejsce zamieszkania w tym drugim kraju. Doszłoby w takiej sytuacji do podwójnego miejsca zamieszkania danej osoby fizycznej. Z tego powodu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulują kwestię ustalania, w jaki sposób określić jedno miejsce zamieszkania w stosunku do danej osoby fizycznej.
4. Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 20.06.1975 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5) wskazuje, że jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, wówczas stosuje się następujące zasady:
 - a) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania. Jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);
 - b) jeżeli nie można ustalić, w którym umawiającym się państwie osoba ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze albo jeżeli nie

posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z umawiających się państw, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, w którym zwykle przebywa;

- c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obydwu umawiających się państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, wówczas będzie ona uważana za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, którego jest obywatelem;
- d) jeśli sytuacji tej osoby nie można uregulować zgodnie z postanowieniami liter a, b i c, właściwe władze umawiających się państw rozstrzygną zagadnienie w drodze wzajemnego porozumienia.

Umowa wskazuje zatem, w jaki sposób krok po kroku w różnych wariantach określić miejsce zamieszkania osoby fizycznej, która na gruncie przepisów krajowych obu państw posiada w nich miejsce zamieszkania. Każdorazowo jednak należy weryfikować umowy zawarte przez Rzeczpospolitą Polską z danym państwem, gdyż poszczególne umowy mogą się różnić między sobą. Przykładowo, w umowie z Japonią nie ma wskazania ścieżki ustalania jednego miejsca zamieszkania, a jedynie instrukcje, że to właściwe władze określą w drodze wzajemnego porozumienia, w którym państwie osobę tę będzie się uważać za mającą miejsce zamieszkania.

- 5. Przy ocenie spełnienia przesłanki posiadania centrum interesów osobistych należy wziąć pod uwagę w szczególności ognisko domowe, wszelkie powiązania rodzinne i towarzyskie, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, miejsce uprawiania hobby. Z kolei na gruncie centrum interesów gospodarczych należy wziąć pod uwagę w szczególności miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, źródła dochodów, miejsca posiadanych inwestycji, zaciągniętych kredytów itp.
- 6. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.06.2019 r., II FSK 2004/17, LEX nr 2741296, stwierdził, że o przeniesieniu interesów osobistych do innego kraju świadczyć będzie przede wszystkim zamieszkanie w tym kraju z rodziną, posiadanie w nim nieruchomości czy długość pobytu. „W odniesieniu do powiązań gospodarczych (ekonomicznych) odwołać się należy do miejsca zatrudnienia, prowadzenia działalności gospodarczej czy też miejsca z którego osoba zarządza swoim mieniem”.

7. Istotne zatem z punktu widzenia ośrodka interesów życiowych jest posiadanie stałego ogniska domowego. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD (<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>) posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, że osoba fizyczna urządziła je, aby z niego korzystać w sposób stały, a nie chwilowy. Istotna jest zatem trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, co należy rozumieć, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co niezbędne, aby mieć mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły, a nie od czasu do czasu, na pobyt, który z różnych względów może mieć charakter krótkotrwały. Jeżeli dana osoba fizyczna będzie miała takie ognisko domowe w obydwu państwach, odnieść się powinno do tego, w którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste czy ekonomiczne. Poddać analizie zatem należy, gdzie dana osoba spędza czas, które ognisko domowe traktuje jako istotniejsze dla niej, gdzie uprawia sport lub zainteresowania.
8. W powyższej sytuacji okazać się może zatem, że mimo iż dana osoba nie przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym, to jednak na gruncie drugiej przesłanki ustalania miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznane będzie, że posiada w Rzeczypospolitej Polskiej przykładowo ośrodek interesów życiowych.
9. Nie ma także zdefiniowanej na gruncie przepisów podatkowych formy miejsca zamieszkania, tj. czy posiadanie mieszkania jest uznane za miejsce zamieszkania, czy też w sytuacji, gdy ktoś takowego nie posiada, może zostać uznany za mającego miejsce zamieszkania. Odnieść się tutaj należałoby do art. 25 k.c., który wskazuje, że miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Tym samym nie definiuje się, jak ma wyglądać miejsce zamieszkania, a jedynie wskazuje miejscowość, w której osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu, co również nastrocza trudności interpretacyjne.

Nieograniczony obowiązek podatkowy

10. Ustawa wskazuje, że osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Tym samym niezależnie od państwa źródła dochody osiągnięte w innych państwach będą mogły podlegać opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Często jednak będzie dochodziło do sytuacji, w której dochód osiągany za granicą będzie rozpoznawany i opodatkowany w państwie źródła, a tym samym zastosowanie mogą znaleźć również niektóre zwolnienia z opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których szerzej w komentarzu do art. 27.

2a. Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

2b. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2a, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 5) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

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

6a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;

7) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;

8) niezrealizowanych zysków, o których mowa w art. 30da.

2c. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 2b pkt 6, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.

2d. Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 2b pkt 7, uważa się przychody wymienione w art. 29 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 2b pkt 1–6.

Uwagi wstępne

1. Odnośnie do rodzajów obowiązków podatkowych zob. teza 1 do art. 3 ust. 1.
2. Drugą zasadą opodatkowania w państwach jest zasada państwa źródła, która określa, że wskazane rodzaje przychodów opodatkowane są w miejscu ich osiągnięcia. Taką formą tej zasady jest właśnie ograniczony obowiązek podatkowy. Tym samym, jak wskazuje art. 4 o.p., na podatniku ciąży nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia, którym jest osiągnięcie dochodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W przeciwieństwie zatem do nieograniczonego obowiązku podatkowego obowiązek podatkowy powstawać będzie w odniesieniu tylko do tych czynności, które są realizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i z którymi ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże określone obowiązki podatkowe.

Praca wykonywana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

3. Za pracę wykonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się pracę realizowaną na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia. Jednocześnie zdefiniowanie poszczególnych stosunków wymaga sięgnięcia do innych przepisów szczególnych.
4. Zgodnie z ustawą z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1510 ze zm.) stosunek pracy jest relacją prawną pomiędzy pracodawcą a pracownikiem, przy czym za pracownika uważa się osobę zatrudnioną na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę, pracodawcą jest jednostka organizacyjna, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników.
5. Stosunek służbowy jest swoistym stosunkiem prawnym łączącym z państwem osoby zatrudnione w aparacie państwowym, tym samym pełniące za wynagrodzeniem stanowiska państwowe. Relacje te znacząco różnią się

od stosunków pracy opartych na prawie pracy. Wynika to z faktu, że inne obowiązki są nałożone przez ustawodawcę na osoby wykonujące określone prace. Przykładowo, stosunek służbowy w ramach wykonywania obowiązków policjanta związany jest z realizacją władczego wobec niego stosunku, co ma zapewnić sprawne i łatwe realizowanie zadań nałożonych przez państwo na policjanta.

6. Praca nakładcza polega na wykonywaniu przez osobę fizyczną na zlecenie i rachunek zlecającego czynności np. w zakresie wytwarzania wyrobów w celach zarobkowych. Osoba wykonująca pracę nakładczą wykonuje zlecenie z materiałów powierzonych przez osobę zlecającą. W literaturze wyraża się pogląd, że jest to rodzaj umowy o dzieło. Prawo do wynagrodzenia za wykonywanie pracy nakładczej oraz jego wysokość uzależnione są od rezultatu pracy. Wykonującym pracę nakładczą może być jedynie osoba fizyczna, może ona jednak przy wykonywaniu pracy korzystać z pomocy innych osób.
7. Wykonujący pracę nakładczą zobowiązuje się wobec nakładcy do osiągnięcia określonych rezultatów. Strony nie określają jednak wyraźnie przedmiotu umowy, zostaje on wskazany przez nakładcę dopiero w momencie udzielenia indywidualnego zlecenia. Wykonujący pracę nakładczą nie prowadzi samodzielnej działalności gospodarczej. Wynik jego pracy przypada nakładcy. Wykonujący pracę nakładczą może w zasadzie pracować w dowolnym miejscu i czasie, a samo ryzyko związane ze świadczeniem pracy nakładczej ponosi osoba wykonująca pracę nakładczą, co odróżnia ją od stosunku pracy, gdzie ryzyko nie jest po stronie pracownika. Prawo do wynagrodzenia za pracę nakładczą oraz jego wysokość uzależnione są od konkretnego rezultatu pracy. Wykonującym pracę nakładczą może być jedynie osoba fizyczna, jednakże może ona korzystać z pomocy osób trzecich.
8. Stosunek pracy na podstawie spółdzielczej umowy o pracę reguluje ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.), a w zakresie nieuregulowanym odmiennie tą ustawą stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu pracy. Definicja spółdzielczego stosunku pracy jest uregulowana zatem generalnie jedynie w Kodeksie pracy, natomiast nie występuje w Prawie spółdzielczym.

Przychody osiąmane z nieruchomości

9. Nieruchomości są szczególnym rodzajem majątku, który w wielu aktach prawnych jest traktowany w sposób odmienny. Z punktu widzenia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody osiąmane z praktycznie jakichkolwiek czynności lub transakcji związanych z nieruchomościami są wskazywane jako podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
10. Zbycie nieruchomości lub prawa do niej, zarówno w całości, jak i w części, położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale także gdy mowa o spółkach związanych z takimi nieruchomościami, będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce. Jednocześnie od 1.01.2021 r. wprowadzono ustawę z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123) wskazującą na definicję tzw. spółki nieruchomościowej, która określana będzie jako podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym 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. Z kolei w przypadku podmiotów, które nie rozpoczynają działalności, będzie to podmiot, inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym 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 bilansowa 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 u.p.d.o.f., 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 art. 5a pkt 49 lit. a u.p.d.o.f.

W związku z powyższym w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność za spółkę nieruchomościową będzie uważany podmiot posiadający aktywa, których co najmniej 50% stanowią nieruchomości, lub prawa do nich. Z kolei podmioty już prowadzące działalność muszą osiągać przychody z tych nieruchomości wynoszące co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych.

11. Definicja nieruchomości znajdująca się w Kodeksie cywilnym wskazuje, że jest to część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W związku z powyższym nieruchomością jest zarówno działka, jak i budynek, który jest trwale związany z gruntem.

**Przychody osiągnane z papierów wartościowych
oraz pochodnych instrumentów finansowych
niebędących papierami wartościowymi**

12. W przypadku osiągnięcia przychodów z papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskanych ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających, osoby fizyczne posiadające siedzibę lub miejsce zamieszkania poza Rzeczpospolitą Polską są zobowiązane do rozliczania takich przychodów w Polsce.

**Przychody osiągnane z tytułu przeniesienia własności
udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków
w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów
uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym**

13. W przypadku nie tylko osiągnięcia przez osobę mającą miejsce zamieszkania czy siedzibę poza Rzeczpospolitą Polską dochodów z nieruchomości czy praw do niej, jak wskazuje art. 3 ust. 2b pkt 4 u.p.d.o.f., lecz także w przypadku przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości. W takiej sytuacji konieczne będzie rozliczenie podatku w Polsce również w przypadku np. sprzedaży udziałów w podmiotach, które posiadają prawa do nieruchomości. Jednocześnie w art. 3 ust. 2c u.p.d.o.f. wskazuje się dodatkowo, na jaki dzień należy określić wartość aktywów. Wartość aktywów, o której mowa w art. 3 ust. 2b pkt 6 u.p.d.o.f., ustala się na ostatni

dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie.

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

14. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza w art. 5a pkt 49 pojęcie spółki nieruchomościowej. Spółka nieruchomościowa zgodnie z nim oznacza 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 bilansowa 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 u.p.d.o.f., 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.

W przypadku sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej, konieczne będzie również opodatkowanie takiej transakcji w Polsce, niezależnie od miejsca zamieszkania osoby dokonującej tej transakcji.

Należności regulowane

15. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza także zasadę, że należności regulowane, do których należeć będą np. wynagrodzenia, są opodatkowane w Polsce nawet wówczas, gdy uzyskuje je zagraniczny pracownik.

Niezrealizowane zyski

16. Nową instytucją podlegającą ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest tzw. przychód z niezrealizowanych zysków szczegółowo opisany w art. 30da u.p.d.o.f. Zgodnie z nim opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu lub zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

17. Z punktu widzenia przychodu z niezrealizowanych zysków kluczowe jest rozstrzygnięcie, co oznacza pojęcie składnika majątku i czy jest to tylko nieruchomości lub ruchomość, czy też prawa do nich. Uznać należy, że gdyby ustawodawca chciał zawęzić pojęcie majątku, wtedy użyłby pojęcia „nieruchomość” itp. Tym samym wnioskować należy, że wolą ustawodawcy nie było ograniczenie stosowania omawianych przepisów wyłącznie do ruchomości czy nieruchomości. W związku z tym przykładowo udziały, które podatnik posiada w spółce w momencie ich przekazania w drodze darowizny członkowi rodziny nieposiadającemu rezydencji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będą traktowane jako składnik majątku z uwagi na fakt, że ten składnik majątku podlega polskiej jurysdykcji podatkowej, zatem w momencie przeniesienia praw do tych udziałów poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Rzeczpospolita Polska utraci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Wobec powyższego będzie to skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.
18. Jednocześnie przeniesienie poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy także rozumieć szeroko, ale w przypadku nieruchomości nie można mówić o jej przeniesieniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zatem również gdy własność nieruchomości zostanie przeniesiona na inny podmiot, nawet osobę, która nie ma nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce, nie będzie skutkować utratą przez Polskę prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia nieruchomości. Znajdą jednak zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które w świetle istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania regulują tę kwestię.
- 3. Od podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze źródeł przychodów położonych za granicą wolni są członkowie personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz inne osoby korzystające z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na podstawie umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również członkowie ich rodzin pozostający z nimi we wspólnocie domowej, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.**

4. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli zmarły przedsiębiorca na dzień otwarcia spadku podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

5. Przepis ust. 2a stosuje się odpowiednio do przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli zmarły przedsiębiorca na dzień otwarcia spadku podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Uwagi wstępne

1. Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w przypadku personelu dyplomacji jest formą implementacji przepisów międzynarodowych do polskich przepisów o podatkach dochodowych. Sytuację podatkową personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych regulują: Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych, sporządzona w Wiedniu 18.04.1961 r. (Dz.U. z 1965 r. Nr 37, poz. 232), oraz Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych, sporządzona w Wiedniu 24.04.1963 r. (Dz.U. z 1982 r. Nr 13, poz. 98).

Personel dyplomacji i urzędów konsularnych

2. Członkowie personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz inne osoby korzystające z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na podstawie umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również członkowie ich rodzin pozostający z nimi we wspólnocie domowej, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osiągając dochody spoza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie będą podlegali opodatkowaniu w Polsce. Jeśli jednak otrzymają dochód lub upominek w Polsce, będzie podlegał on opodatkowaniu w Polsce, z zastrzeżeniem stosowania umów międzynarodowych, których stroną jest Polska. Zatem przepis ten ma zastosowanie jedynie do dochodów zza granicy, czyli tych, które osoby te uzyskują spoza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 4. (uchylony).

Art. 4a. [Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania]

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Zob. uwagi do art. 3 ust. 1 i 1a.

Art. 5. [Terytorium RP]

Za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu ustawy uważa się również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych.

Uwagi wstępne

1. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych używają wielokrotnie w swoich zapisach pojęcia „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Tym samym od definicji tego pojęcia zależy wielokrotnie, czy dana czynność podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

2. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazują, że terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest nie tylko obszar terytorialny, lecz także znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych.

3. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, poza sformułowaniem zawartym w art. 5, nie daje definicji jednakże pełnego pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego powodu NSA w Lublinie w wyroku z 31.05.2000 r., I SA/Lu 358/99, LEX nr 46999, wskazał, że „zasadnym w takim przypadku wydaje się stosowanie w tym zakresie wykładni systemowej. W systemie prawa polskiego pojęcie definicji terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawarte jest w ustawie o ochronie granicy państwowej oraz w ustawie o morzu terytorialnym. Najogólniej rzecz ujmując, przez terytorium państwa należy rozumieć obszar (część powierzchni kuli ziemskiej) podlegający zwierzchnictwu terytorialnemu tego państwa”.
4. Morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej jest zgodnie z ustawą z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 457 ze zm.) obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczonych od linii podstawowej tego morza. Liniją podstawową morza terytorialnego stanowi linia łącząca odpowiednie punkty wyznaczające najniższy stan wody wzdłuż wybrzeża albo inne punkty wyznaczone zgodnie z zasadami określonymi w Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay 10.12.1982 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 59, poz. 543). Redy, na których odbywa się normalnie załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków, położone całkowicie lub częściowo poza obszarem wód morskich, są włączone do morza terytorialnego. Z kolei morskimi wodami wewnętrznymi, o których mowa w definicji, są:
 - część Jeziora Nowowarpieńskiego i część Zalewu Szczecińskiego wraz ze Świną i Dziwną oraz Zalewem Kamieńskim, znajdująca się na wschód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, oraz rzeka Odra pomiędzy Zalewem Szczecińskim a wodami portu Szczecin;
 - część Zatoki Gdańskiej zamknięta linią podstawową morza terytorialnego;
 - część Zalewu Wiślanego, znajdująca się na południowy zachód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Federacją Rosyjską na tym Zalewie;

- wody portów określone od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe, stanowiące integralną część systemu portowego;
 - wody znajdujące się pomiędzy linią brzegu morskiego ustaloną zgodnie z przepisami ustawy z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2625 ze zm.) a linią podstawową morza terytorialnego.
5. W ustawie o obszarach morskich określono wyłączną strefę ekonomiczną Rzeczypospolitej Polskiej. Wyłączna strefa ekonomiczna jest położona na zewnątrz morza terytorialnego i przylega do tego morza. Obejmuje ona wody, dno morza i znajdujące się pod nim wnętrze ziemi. Granice wyłącznej strefy ekonomicznej określają umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W razie braku umów międzynarodowych, Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, może określić przebieg granicy wyłącznej strefy ekonomicznej.
6. Rzeczypospolitej Polskiej przysługują w wyłącznej strefie ekonomicznej m.in. prawa w celu rozpoznawania, zarządzania i eksploatacji zasobów naturalnych, zarówno żywych, jak i mineralnych, dna morza i wnętrza ziemi pod nim oraz pokrywających je wód, a także ochrona tych zasobów.

Art. 5a. [Słowniczek]

Ilekróć w ustawie jest mowa o:

- 1) inwestycjach – oznacza to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, 2105 i 2106 oraz z 2022 r. poz. 1488), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”;
- 2) składnikach majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości pomniejszone o przejęte długie funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długie te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 22g ust. 3;
- 3) przedsiębiorstwie – oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;

- 4) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 5) Ordynacji podatkowej – oznacza to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.¹);
- 6) działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:
 - a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9;
- 7) ustawie o rehabilitacji zawodowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 573 i 1981 oraz z 2022 r. poz. 558, 1700 i 1812);
- 8) urządzie skarbowym – oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego odpowiednio właściwy dla podatnika lub płatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
- 9–10) (uchylone);
- 11) papierach wartościowych – oznacza to papiery wartościowe, o których mowa w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1500, 1488, 1933 i 2185);

¹ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2021 r. poz. 1598, 2076, 2105, 2262 i 2328 oraz z 2022 r. poz. 835, 974, 1265, 1301, 1933 i 2180.

- 12) dyskoncie – oznacza to różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a wydatkami poniesionymi na nabycie papieru wartościowego na rynku pierwotnym lub wtórnym, a w przypadku nabycia papieru wartościowego w drodze spadku lub darowizny – różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu a wydatkami poniesionymi przez spadkodawcę lub darczyńcę na nabycie tego papieru wartościowego;
- 13) pochodnych instrumentach finansowych – oznacza to instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c–i ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 14) funduszach kapitałowych – oznacza to fundusze inwestycyjne oraz fundusze zagraniczne, o których mowa w przepisach o funduszach inwestycyjnych, oraz ubezpieczeniowe fundusze kapitałowe działające na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, z wyjątkiem funduszy emerytalnych, o których mowa w przepisach o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 14a) alternatywnej spółce inwestycyjnej – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną, o której mowa w art. 8a ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1523, 1488, 1933 i 2185);
- 15) ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym – oznacza to ustawę z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.²);
- 16) ustawie o działalności pożytku publicznego – oznacza to ustawę z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2022 r. poz. 1327, 1265 i 1812);
- 17) ustawie o podatku od towarów i usług – oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, 974, 1137, 1301, 1488, 1561 i 2180);

² Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 i 2427 oraz z 2022 r. poz. 1265, 1301, 1846, 2014 i 2180.

- 18) ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 407 i 1079);
- 18a) ustawie o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków – oznacza to ustawę z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków (Dz. U. z 2022 r. poz. 438, 1561, 1576, 1967 i 2456);
- 18b) budynku mieszkalnym jednorodzinnym – oznacza to budynek mieszkalny jednorodzinny w rozumieniu art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z późn. zm.³);
- 18c) przedsięwzięciu termomodernizacyjnemu – oznacza to przedsięwzięcie termomodernizacyjne w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków;
- 19) (uchylony);
- 19a) samochodzie osobowym – oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:
- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
 - b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
 - c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd

³ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2022 r. poz. 88, 1557, 1768, 1783, 1846 i 2206.

jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:

- agregat elektryczny/spawalniczy,
- do prac wiertniczych,
- koparka, koparko-spycharka,
- ładowarka,
- podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
- żuraw samochodowy,

d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług;

- 20) małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, a w przypadku przedsiębiorstwa w spadku również przychodu ze sprzedaży u zmarłego przedsiębiorcy; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;
- 21) certyfikacie rezydencji – oznacza to zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika;
- 22) zagranicznym zakładzie – oznacza to:
- a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,
 - b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa,

- c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje
- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;
- 23) ustawie o emeryturach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 21 listopada 2008 r. o emeryturach kapitałowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 926);
- 23a) umowie o pomocy przy zbiorach – oznacza to umowę o pomocy przy zbiorach, o której mowa w ustawie z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz. U. z 2022 r. poz. 933, 1155 i 2140);
- 24) PKWiU – oznacza to Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676, z 2017 r. poz. 2453, z 2018 r. poz. 2440, z 2019 r. poz. 2554 oraz z 2020 r. poz. 556);
- 25) oznaczeniu „ex” – oznacza to, że zakres wymienionych wyrobów lub usług jest węższy niż określony w podanym grupowaniu PKWiU;
- 26) spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 28;
- 27) rachunku zbiorczym – oznacza to rachunek zbiorczy w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 28) spółce – oznacza to:
- a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,

- c) spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania,
 - e) spółkę jawną będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;
- 29) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w pkt 28 lit. c–e;
 - 29a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);
 - 30) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c–e;
 - 31) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w pkt 28 lit. c–e;
 - 31a) udziale w kapitale – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w prostej spółce akcyjnej;
 - 31b) wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;
 - 32) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c–e, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;
 - 33) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;
 - 33a) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

- 33b) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – oznacza to ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.⁴);
- 33c) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593, 655, 835, 2180 i 2185);
- 33d) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:
- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części, 1 2192.
 - b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
 - c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca zamieszkania, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności;
- 34) komercjalizowanej własności intelektualnej – oznacza to:
- a) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 324 oraz z 2022 r. poz. 2185),
 - b) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego,

⁴ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2021 r. poz. 1927, 2105, 2106, 2269 i 2427 oraz z 2022 r. poz. 583, 655, 830, 872, 1079, 1265, 1561, 1812, 1967, 2014 i 2180.

- c) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how),
 - d) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej;
- 35) podmiocie komercjalizującym – oznacza to twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w pkt 34 lit. a–c, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt 34 lit. d, jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną;
- 36) krótkiej sprzedaży – oznacza to krótką sprzedaż w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego (Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1);
- 37) postępowaniu restrukturyzacyjnym – oznacza to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309);
- 38) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;
- 39) badaniach naukowych – oznacza to:
- a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2022 r. poz. 574, z późn. zm.⁵),
 - b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 40) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;

⁵ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2022 r. poz. 583, 655, 682, 807, 1010, 1079, 1117, 1459, 2185 i 2306.

- 41) przepisach o systemie oświaty – oznacza to przepisy ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2022 r. poz. 2230), przepisy ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 1082, z późn. zm.⁶) lub przepisy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2082 i 2089);
- 42) ustawie o CEIDG – oznacza to ustawę z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541);
- 43) przedsiębiorstwie w spadku – oznacza to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym;
- 44) zarządzie sukcesyjnym – oznacza to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym;
- 45) zmarłym przedsiębiorcy – oznacza to zmarłego przedsiębiorcę, o którym mowa w art. 1 pkt 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym;
- 46) ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1342 oraz z 2022 r. poz. 1079);
- 47) ustawie o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom – oznacza to ustawę z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 893 i 2414);
- 47a) marynarzu – oznacza to marynarza w rozumieniu ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o pracy na morzu (Dz. U. z 2022 r. poz. 1694 i 2185);
- 48) żegludze międzynarodowej – oznacza to żeglugę między:
 - a) portami polskimi a portami zagranicznymi, w tym także między portami polskimi, pod warunkiem że żegluga między portami polskimi jest częścią podróży morskiej do portu zagranicznego,
 - b) portami polskimi a miejscami przeznaczenia położonymi poza granicą polskiego morza terytorialnego,

⁶ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2022 r. poz. 655, 1079, 1116, 1383, 1700, 1730 i 2089.

- c) portami zagranicznymi,
 - d) miejscami przeznaczenia położonymi poza granicą polskiego morza terytorialnego,
 - e) portami zagranicznymi a miejscami przeznaczenia położonymi poza granicą polskiego morza terytorialnego;
- 49) spółce nieruchomościowej – oznacza 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 bilansowa 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;

50)⁷ *fundacji rodzinnej – oznacza to fundację rodzinną oraz fundację rodzinną w organizacji, o których mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326).*

Z dniem 1.01.2003 r. ustawodawca wprowadził art. 5a u.p.d.o.f., który obejmuje definicje niektórych pojęć użytych w ustawie. Niestety mimo upływu kolejnych lat nadal wiele pojęć nie jest prawidłowo zdefiniowanych i pozostawia wielokrotnie zbyt wielką furtkę interpretacyjną zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników.

Art. 5b. [Pozarolnicza działalność gospodarcza]

1. Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;**
- 2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;**
- 3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.**

⁷ Art. 5a pkt 50 dodany przez art. 132 pkt 1 ustawy z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326) zmieniającej nin. ustawę z dniem 22.05.2023 r.

2. Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3.

Art. 5c. (uchylony).

Art. 5d. [Pojazdy samochodowe]

Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w:

- 1) art. 5a pkt 19a lit. a i b stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;**
- 2) art. 5a pkt 19a lit. c stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.**

Uwagi wstępne

- 1. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzają szereg definicji do ustawy, które mają na celu objaśnienie pojęć używanych w dalszych artykułach ustawy. Zwrócić jednak należy również uwagę, że nadal brakuje wielu definicji lub gdy definicja znajduje się w innych aktach prawnych, nie jest jasne dla podatników, którą należy zastosować, zwłaszcza gdy ranga przepisów jest równorzędna.**

Działalność gospodarcza

- 2. Przepisy ustawy wskazują na aspekt prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, wskazując jednocześnie w słowniczku, jak definiować działalność gospodarczą albo pozarolniczą działalność gospodarczą. W aktualnym brzmieniu ustawy pojęcia te definiowane są tożsamo. Za działalność gospodarczą albo pozarolniczą działalność gospodarczą uważa się działalność zarobkową wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową lub polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu**

kopalin ze złóż albo polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych, jednakże każdorazowo prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f.

3. Definicja działalności gospodarczej dla potrzeb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala na wyróżnienie dwóch przesłanek aktywności podatnika, które należy badać pod kątem oceny, czy podatnik prowadzi działalność gospodarczą. Jedną z nich jest spełnienie przesłanek art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. warunkujących zaliczenie danej działalności do działalności gospodarczej, a następnie weryfikacja drugiej przesłanki, tj. czy dana czynność nie podlega wyłączeniu z uznania danej działalności za działalność gospodarczą, pomimo spełnienia przesłanek pozytywnych.
4. Kluczowe jest zorganizowane i ciągłe prowadzenie działalności gospodarczej, które opiera się na zamiarach podatnika i niejako pozostaje w ocenie własnej osoby, która dokonuje określonych czynności. Zorganizowany sposób działania należy uznać jako prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zaplanowany, systematyczny i uporządkowany. O zorganizowanym charakterze działalności zarobkowej może świadczyć na przykład sytuacja, gdy podatnik wyodrębnia określone składniki celem prowadzenia działalności gospodarczej lub rozpoczyna działania marketingowe mające na celu promowanie tego, co będzie wykonywał.
5. Działanie we własnym imieniu oznacza, że występuje się jako podmiot niezależny od innych podmiotów, a podejmowane czynności są zależne bezpośrednio od kroków podmiotu oraz wywołują u niego określone prawa i obowiązki.
6. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 15.09.2020 r., I SA/Gd 273/20, LEX nr 3060389, wskazał, że „dla oceny, czy dokonywane czynności spełniają wskazane cechy rozstrzygające znaczenie mają okoliczności, w jakich są one wykonywane. O prowadzeniu działalności gospodarczej przesadzają obiektywne i zewnętrzne jej przejawy, a nie przekonanie podatnika”.

7. Dalej WSA podkreślił, że „w tym sensie nie ma i nie może mieć znaczenia, że określony podmiot prowadzący konkretną działalność gospodarczą nie ocenia jej (subiektywnie) jako działalności gospodarczej, nie nazywa jej tak, oświadcza, że jej nie prowadzi itp. Podatnik nie może zatem w sposób dowolny w zależności od stanu swojej świadomości, czy przewidywanych korzyści podatkowych kwalifikować wykonywanej przez siebie aktywności”. Ze stwierdzeniem tym jednak ciężko się zgodzić w pełni, gdyż wskazywanie w przepisach ustawy definicji nieprecyzyjnych i pozostawiających zbyt dużą swobodę definiowania prowadziłyby do sytuacji, w których to nie podatnik, a organ podatkowy oceniałby, czy dana osoba prowadzi działalność w sposób zorganizowany. Skoro zatem podatnik nie może dowolnie, ale na podstawie przepisów określić, czy prowadzi działalność w sposób zorganizowany, to tak samo subiektywne może być podejście organów podatkowych.
8. Odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności. Oznacza to, że ustawodawca uważa, że brak ponoszenia odpowiedzialności przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą jest pierwszą z trzech przesłanek, których spełnienie jest konieczne kumulatywnie do nieuznania za działalność gospodarczą.
9. Wykonywanie czynności pod kierownictwem jest z kolei domeną stosunku pracy, a zatem prac zleczanych osobie wykonującej zlecenie, ale pod kierownictwem zlecającego, nie będzie można uznać za działalność gospodarczą, jeśli pozostałe dwie przesłanki będą spełnione.
10. Trzecim z warunków, których spełnienie łączne będzie wyłączało możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, jest wykonywanie czynności i nieponoszenie ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością. Ryzyko nie jest w żaden sposób zdefiniowane w ustawie, ale odnosząc się do definicji językowej w słowniku PWN, jest to „możliwość, że coś się nie uda; też: przedsięwzięcie, którego wynik jest niepewny” (<https://sjp.pwn.pl/sjp/ryzyko;2518509.html>, dostęp: 1.03.2023 r.). Zatem można uznać za ryzyko również zaciągnięcie kredytu na poczet prowadzonej

działalności gospodarczej. Niewątpliwie jest bowiem, że podatnik ponosi ryzyko ekonomiczne niepowodzenia prowadzonej działalności gospodarczej, a następnie ciężar finansowy fiaska swojego niepowodzenia. Jest to zatem ryzyko związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Art. 6. [Opodatkowanie dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci]

1. Małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów.

2. Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, pozostający w związku małżeńskim i we wspólności majątkowej:

1) przez cały rok podatkowy albo

2) od dnia zawarcia związku małżeńskiego do ostatniego dnia roku podatkowego – w przypadku gdy związek małżeński został zawarty w trakcie roku podatkowego

– mogą być, z zastrzeżeniem ust. 8, na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1 i 1a, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot pomniejszających dochód; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków.

2a. Wniosek, o którym mowa w ust. 2, może być wyrażony przez jednego z małżonków. Wyrażenie wniosku przez jednego z małżonków traktuje się na równi ze złożeniem przez niego oświadczenia o upoważnieniu go przez jego współmałżonka do złożenia wniosku o łączne opodatkowanie ich dochodów. Oświadczenie to składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

3. Zasada wyrażona w ust. 2 ma zastosowanie również, jeżeli jeden z małżonków w roku podatkowym nie uzyskał przychodów ze źródeł, z których dochód jest opodatkowany zgodnie z art. 27, lub osiągnął dochody w wysokości niepowodującej obowiązku uiszczenia podatku.

3a. Zasady i sposób opodatkowania, o których mowa w ust. 2 i 3, mają zastosowanie również do:

- 1) małżonków, którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej,
 - 2) małżonków, z których jeden podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej
- jeżeli osiągnęli podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej łącznie co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego przez oboje małżonków w danym roku podatkowym i udokumentowali certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych; przepisu ust. 8 stosuje się odpowiednio.
- 4–4b. (uchylone).
- 4c. Od dochodów jednego rodzica lub opiekuna prawnego, podlegającego obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, będącego panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci:
- 1) małoletnie,
 - 2) pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
 - 3) pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innym państwie
- podatek może być określony zgodnie z ust. 4d na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym.
- 4d. W przypadku, o którym mowa w ust. 4c, podatek jest określany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów

osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem art. 7, przy czym do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w niniejszej ustawie.

4e. Przepisu ust. 4c pkt 3 nie stosuje się, jeżeli dziecko, o którym mowa w tym przepisie, uzyskało w roku podatkowym:

- 1) dochody, z wyjątkiem renty rodzinnej, podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b lub
 - 2) przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152
- w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 240 i 2476), w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

4f. Sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 4d, nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2022 r. poz. 1577 i 2140).

4g. Sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 4d, ma zastosowanie również do osób, o których mowa w art. 3 ust. 2a, samotnie wychowujących w roku podatkowym dzieci określone w ust. 4c, z uwzględnieniem ust. 4e, jeżeli osoby te spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;
- 2) osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym;
- 3) udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych.

4h. Do podatników, o których mowa w ust. 4g, przepisy ust. 4c–4f i 8 stosuje się odpowiednio.