

Sekretariat Prezydium KK

Od: Sekretariat DD 1 <sekretariat.dd1@mf.gov.pl>
Wysłano: wtorek, 17 marca 2026 19:36
Do: 'sekretariat@pracodawcyrp.pl'; 'biuro@bcc.pl'; 'repcja@lewiatan.org';
'biuro@zpp.net.pl'; 'biuro@kidp.pl'; 'sekretariat@skwp.pl'; 'opzz@opzz.org.pl';
'sekretariat.prezydium@solidarnosc.org.pl'; 'kig@kig.pl'; 'rada@prb.pl';
'biuro@fund.org.pl'; 'biuro@parp.gov.pl'; 'fundacja@pfr.pl'; 'kontakt@onas.org.pl';
'biuro@unicorn-sme.org'; 'warszawa@frr.pl'; 'ipp@ipp.org.pl'; 'JBzdok@ipp.org.pl';
'ofop@ofop.eu'; 'mlaskow1@sgh.waw.pl'
Temat: konsultacje publiczne projektu ustawy o zmianie ustawy o PIT i ustawy o CIT (UD116)
Załączniki: Pismo do konsultacji - 2026.pdf; Projekt UD116.pdf

Kategoria: Publiczne

Szanowni Państwo,

w załączeniu uprzejmie przesyłam pismo Ministra Finansów i Gospodarki z 17 marca 2026 r., kierujące do konsultacji publicznych zmodyfikowany *projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw* wraz z plikami pdf zawierającymi projekt ustawy, uzasadnienie oraz OSR.

Projekt dostępny jest także na stronie: <https://legislacja.gov.pl/projekt/12402157/katalog/13156654#13156654>

Z poważaniem,

Sekretariat
Departament Podatków Dochodowych

+48 22 694 33 26
Sekretariat.dd@mf.gov.pl
gov.pl/finanse

ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa



[Klauzula informacyjna](#)



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 17 marca 2026 roku

Sprawa: Projekt zmian w PIT i CIT – UD116
Znak sprawy: DD6.8200.13.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Według rozdzielnika

Szanowni Państwo,

stosownie do § 36 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.) uprzejmie informuję, że w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, został zamieszczony zmodyfikowany *projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw* (UD116).

Wskazuję, że projekt był już w ubiegłym roku przedmiotem konsultacji publicznych przy piśmie z 16 września 2025 r.¹

Uprzejmie proszę o przekazanie uwag do projektu w terminie 21 dni od dnia udostępnienia. Opinię (wraz z jej wersją edytowalną) proszę przesłać drogą elektroniczną na adres: sekretariat.dd@mf.gov.pl

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

Rozdzielnik

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

¹ znak sprawy: DD6.8200.13.2025

5. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
6. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
7. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych (OPZZ)
8. Komisja Krajowa NSZZ „Solidarność”
9. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
10. Krajowa Izba Gospodarcza
11. Polska Rada Biznesu
12. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
13. Izba Pracodawców Polskich
14. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
15. Polska Fundacja Rozwoju
16. Stowarzyszenie Obywatelskiego Dialogu i Aktywizacji „SODA”
17. UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw
18. Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce
19. Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe IFA
20. Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych

U S T A W A

z dnia..... 2026 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.¹⁾) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 2 w ust. 1 w pkt 7 skreśla się wyrazy „ , objętych wspólnością majątkową małżeńską”;
- 2) w art. 10:
 - a) w ust. 1 w pkt 8 we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „ust. 2” dodaje się wyrazy „i 3a”;
 - b) po ust. 3 dodaje się ust. 3a i 3b w brzmieniu:

„3a. W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy ruchomej przez podatnika, którą nabył nieodpłatnie od osoby fizycznej w inny sposób niż w drodze spadku, termin określony w ust. 1 pkt 8 wynosi 3 lata, licząc od końca roku, w którym nastąpiło to nabycie, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) ta rzecz ruchoma była:
 - a) wykorzystywana na potrzeby związane z działalnością gospodarczą przez tę osobę fizyczną przed nieodpłatnym zbyciem podatnikowi oraz
 - b) zaliczona przez tę osobę fizyczną przed tym nieodpłatnym zbyciem do składników określonych w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a lub pkt 19;
- 2) to nieodpłatne nabycie rzeczy ruchomej korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2024 r. poz. 1837 oraz z 2025 r. poz. 769, 1064 i 1854);
- 3) wartość tej rzeczy ruchomej, określona na dzień nieodpłatnego zbycia rzeczy przez tę osobę fizyczną, przekracza kwotę, o której mowa w art. 9 ust. 1 pkt 1

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2025 r. poz. 340, 368, 620, 680, 1022, 1180, 1301, 1302, 1366, 1795, 1804, 1817, 1822, 1823, 1838 i 1858 oraz z 2026 r. poz. 203.

ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, przy czym przepisy art. 19 stosuje się odpowiednio.

3b. Przepis ust. 3a stosuje się odpowiednio do odpłatnego zbycia rzeczy, o której mowa w ust. 3a pkt 1, poprzedzonego więcej niż jednym nieodpłatnym nabyciem rzeczy w inny sposób niż w drodze spadku, jeżeli wszystkie poprzednie nieodpłatne nabycia tej rzeczy spełniały warunek określony w ust. 3a pkt 2, przy czym w takim przypadku spełnienie warunku określonego w ust. 3a pkt 3 ustala się na dzień pierwszego nieodpłatnego nabycia tej rzeczy od osoby fizycznej, o której mowa w ust. 3a.”,

c) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Przychody:

- 1) z odpłatnego zbycia na rzecz emitenta lub podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z emitentem:
 - a) warrantów subskrypcyjnych,
 - b) praw poboru w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18 i 96),
- 2) z odpłatnego zbycia na rzecz emitenta, wystawcy, lub podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z emitentem lub wystawcą, lub realizacji praw wynikających z:
 - a) papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,
 - b) pochodnych instrumentów finansowych,
 - c) innych niż wymienione w lit. a i b praw majątkowych,
- 3) z tytułu innych świadczeń otrzymanych w związku z odstąpieniem od realizacji praw związanych z posiadaniem instrumentów finansowych lub praw majątkowych, o których mowa w pkt 1 i 2

– uzyskane w następstwie objęcia lub nabycia tych warrantów subskrypcyjnych, praw poboru, papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub innych niebędących papierami wartościowymi i pochodnymi instrumentami finansowymi praw majątkowych, jako świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne, są zaliczane do tego źródła przychodów, w ramach którego to świadczenie zostało uzyskane.”,

- d) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu;
„4a. Zasada, o której mowa w ust. 4, nie ma zastosowania, jeżeli otrzymane świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne jest zaliczane do przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 3 albo 4.”;
- 3) w art. 11 ust. 1 otrzymuje brzmienie:
„1. Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, z zastrzeżeniem:
- 1) art. 14–15,
 - 2) art. 17 ust. 1:
 - a) pkt 2 w zakresie ustawowej waloryzacji środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych i imiennych rachunkach członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-rozliczeniowej,
 - b) pkt 6 i 9,
 - c) pkt 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych,
 - d) pkt 11,
 - 3) art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f.”;
- 4) w art. 14 po ust. 3a dodaje się ust. 3b w brzmieniu:
„3b. Przepisów ust. 2 pkt 17 lit. b oraz ust. 3 pkt 10 i pkt 12 lit. b nie stosuje się w przypadku podziału majątku likwidowanej spółki niebędącej osobą prawną, która powstała z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja ta nastąpiła przed upływem 3 lat od takiego przekształcenia.”;
- 5) w art. 17:
- a) w ust. 1:
 - pkt 2 otrzymuje brzmienie:
„2) odsetki i inne przychody od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, w tym z tytułu ustawowej waloryzacji środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych i imiennych rachunkach członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem przychodów określonych w art. 14 ust. 2 pkt 5;”;
 - w pkt 3a wyraz „wykup” zastępuje się wyrazami „przychody z wykupu”;

- w pkt 4:
 - w lit. c wyraz „podział” zastępuje się wyrazami „przychody z podziału”,
 - w lit. d średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. e w brzmieniu:
 - „e) przychody z podziału majątku likwidowanej spółki niebędącej osobą prawną, która powstała z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja ta nastąpiła przed upływem 3 lat od takiego przekształcenia;”,
- b) po ust. 1i dodaje się ust. 1j w brzmieniu:
 - „1j. W przypadku ustawowej waloryzacji środków zgromadzonych na rachunkach bankowych i imiennych rachunkach członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej przychód, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powstaje w dniu przypisania kwoty waloryzacji.”,
- c) ust. 2 otrzymuje brzmienie:
 - „2. Przy ustalaniu wartości przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 4 lit. c oraz e, pkt 6, 7 i 10, stosuje się odpowiednio przepisy art. 19.”;
- 6) w art. 19 po ust. 2 dodaje się ust. 2a w brzmieniu:
 - „2a. Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, w celu uregulowania w całości lub w części zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak wartość rynkowa tych rzeczy lub praw jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego w wyniku odpłatnego zbycia tych rzeczy lub praw, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej, przy czym przepisy ust. 1, 3 i 4 stosuje się odpowiednio.”;
- 7) w art. 21:
 - a) w ust. 1:
 - pkt 50a otrzymuje brzmienie:
 - „50a) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki albo spółki niebędącej osobą prawną w przypadku określonym w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e, w części stanowiącej koszt objęcia lub nabycia odpowiednio udziałów w zyskach osoby prawnej, udziałów (akcji) w spółce albo w spółce przekształconej w spółkę niebędącą osobą prawną;”,
 - pkt 130 wyrazy „odsetki lub dyskonto od” zastępuje się wyrazami „przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu”,

- w pkt 130b wyrazy „odsetki lub dyskonto od” zastępuje się wyrazami „przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu”,
 - w pkt 130c:
 - wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, uzyskane przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, z tytułu obligacji”,
 - w części wspólnej wyrazy „osiągnięcia dochodu” zastępuje się wyrazami „uzyskania przychodu”,
 - w pkt 130d wyrazy „odsetki lub dyskonto od” zastępuje się wyrazami „przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu”,
 - w pkt 157 w lit. a skreśla się wyrazy „(Dz. U. z 2024 r. poz. 1837)”;
- b) po ust. 30a dodaje się ust. 30b w brzmieniu:
- „30b. Przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli w okresie trzech lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło to odpłatne zbycie, podatnik osiągnął inny dochód zwolniony na podstawie tego przepisu.”;
- 8) w art. 22:
- a) ust. 1db i 1dc otrzymują brzmienie:
- „1db. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji), umorzenia udziałów (akcji) albo wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci udziałów (akcji), które zostały objęte lub nabyte jako nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenie, świadczenie w naturze albo w wyniku realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, pochodnych instrumentów finansowych lub innych praw majątkowych, jeżeli w związku z takim objęciem lub nabyciem udziałów (akcji) został określony przychód do opodatkowania, wartość tego przychodu powiększa koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1e albo w art. 23 ust. 1 pkt 38.
- 1dc. W przypadku odpłatnego zbycia warrantów subskrypcyjnych, praw poboru, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych albo odpłatnego zbycia lub realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, pochodnych instrumentów finansowych lub innych

praw majątkowych, uzyskanych w następstwie ich objęcia lub nabycia, jako świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne, w związku z którym został określony przychód do opodatkowania, wartość tego przychodu powiększa koszty uzyskania przychodów ze źródła, do którego zgodnie z art. 10 ust. 4 został zaliczony ten przychód.”,

b) po ust. 1t dodaje się ust. 1ta i 1tb w brzmieniu:

„1ta. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce powstałej z przekształcenia innej spółki, koszty uzyskania przychodów związane z objęciem lub nabyciem udziałów (akcji) w spółce przekształcanej są ustalane na podstawie odpowiednio ust. 1f–1gc, 1h, 1t, art. 23 ust. 1 pkt 38 albo 38c, przy czym jeżeli wartość nominalna udziałów (akcji) albo udziału kapitałowego w spółce uległa zmniejszeniu koszty uzyskania przychodów ustala się w proporcji określonej odpowiednio w art. 24 ust. 5d albo 5e.

1tb. Przepis ust. 1ta stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) w spółce, która powstała w następstwie kolejnych przekształceń, przy czym jeżeli w wyniku kolejnych przekształceń u podatnika powstał przychód, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 8, wartość tego przychodu powiększa koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji).”,

c) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„8. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a–22o, z uwzględnieniem art. 23, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych:

- 1) odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki,
- 2) zasadę określoną w pkt 1 stosuje się również w przypadku, gdy dla takiego składnika aktywów nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe na podstawie przepisów o rachunkowości, w szczególności w związku z zakwalifikowaniem takiego składnika aktywów jako inwestycja

długoterminowa wyceniana według ceny rynkowej albo inaczej określonej wartości godziwej.”;

9) w art. 22b w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

"1) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna,";

10) w art. 22g w ust. 1 pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e – ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej, z zastrzeżeniem ust. 14b;”;

11) w art. 22h w ust. 3 wyrazy „art. 22i ust. 2–7” zastępuje się wyrazami „art. 22i ust. 2–9”;

12) w art. 22i dodaje się ust. 9 w brzmieniu:

„9. Podatnicy mogą podwyższać lub obniżać stawki amortyzacyjne, na podstawie ust. 2–5, w odniesieniu do danego roku podatkowego, nie później niż do dnia upływu terminu określonego do złożenia zeznania za ten rok podatkowy.”;

13) w art. 23:

a) w ust. 1 w pkt 4 lit. b i c otrzymują brzmienie:

„b) 150 000 zł – jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego wynosi mniej niż 50 g na kilometr,

c) 100 000 zł – jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego jest równa lub wyższa niż 50 g na kilometr”;

b) po ust. 5b dodaje się ust. 5ba i 5bb w brzmieniu:

„5ba. Poziom emisji CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. b i c, ustala się na podstawie danych zawartych w centralnej ewidencji pojazdów, o której mowa w art. 80a ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, chyba że podatnik na podstawie innych dowodów wykaże, że ten poziom jest inny niż ustalony na podstawie tej ewidencji.

5bb. W przypadku braku danych w ewidencji, o której mowa w ust. 5ba albo braku możliwości wykazania na podstawie innych dowodów poziomu emisji CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, przyjmuje się, że emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego jest równa 50 g na kilometr.”;

14) w art. 23s w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) wysokość oprocentowania pożyczki jest ustalana w oparciu o stopę zmienną, nie rzadziej niż co 3 miesiące, przy zastosowaniu rodzaju bazowej stopy procentowej i wysokości marży, ogłoszonych w aktualnym na dzień zawarcia umowy obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych;”;

15) w art. 24:

- a) w ust. 3d po wyrazie „likwidacji” dodaje się wyrazy „, z wyjątkiem likwidacji spółki niebędącej osobą prawną w przypadku określonym w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e”,
- b) w ust. 5 w pkt 3 po wyrazie „spółki” dodaje się wyrazy „albo spółki niebędącej osobą prawną w przypadku określonym w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e”,
- c) ust. 5d i 5e otrzymują brzmienie:

„5d. Dochodem, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jest nadwyżka przychodu otrzymanego z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości nominalnej nad kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f–1gc, 1h, 1t albo 1ta albo art. 23 ust. 1 pkt 38 albo 38c, przy czym:

- 1) w przypadku zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji):
 - a) koszty te ustala się w takiej proporcji w jakiej pozostaje wartość o jaką została zmniejszona wartość nominalna udziału (akcji), do jej wartości nominalnej przed tym zmniejszeniem,
 - b) pozostałą część kosztów niezaliczonych do kosztów zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) przyjmuje się za wydatki na ich nabycie lub objęcie;
- 2) jeżeli wynagrodzenie z tytułu umorzenia lub ze zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostało w całości wypłacone, koszty uzyskania przychodów ustala się proporcjonalnie do wysokości otrzymanego wynagrodzenia z tytułu tego umorzenia lub zmniejszenia wartości;
- 3) jeżeli nabycie udziałów (akcji) nastąpiło w drodze spadku lub darowizny, kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione przez spadkodawcę lub darczyńcę na nabycie tych udziałów lub akcji.

5e. Dochodem, o którym mowa w ust. 5 pkt 1a albo 1b jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c–e, albo wystąpieniem z takiej spółki, nad

kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f, 1g–1gc, 1ł, 1t albo 1ta albo art. 23 ust. 1 pkt 38, przy czym:

- 1) w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika:
 - a) koszty te ustala się w takiej proporcji w jakiej pozostaje wartość o jaką został zmniejszony ten udział kapitałowy, do jego wartości przed zmniejszeniem,
 - b) pozostałą po zmniejszeniu wartości udziału kapitałowego wspólnika część kosztów przyjmuje się za wydatki na nabycie ogółu praw i obowiązków w takiej spółce;
 - 2) jeżeli wynagrodzenie z tytułu wystąpienia lub ze zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostało w całości wypłacone, koszty uzyskania przychodów ustala się proporcjonalnie do wysokości faktycznie uzyskanego wynagrodzenia z tytułu tego zmniejszenia;
 - 3) jeżeli nabycie udziałów (akcji) nastąpiło w drodze spadku lub darowizny, kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione przez spadkodawcę lub darczyńcę na nabycie tych udziałów lub akcji.”,
- d) w ust. 11b część wspólna otrzymuje brzmienie:
- „w wyniku którego osoby uprawnione do otrzymania świadczeń w ramach tego systemu wynagradzania bezpośrednio lub w wyniku realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, realizacji praw z warrantów subskrypcyjnych, realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, lub realizacji innych praw majątkowych, nabywają prawo do faktycznego objęcia lub nabycia akcji spółki określonej w pkt 1 lub 2.”;
- 16) w art. 30a po ust. 19 dodaje się ust. 19a w brzmieniu:
- „19a. Przepisu ust. 19 nie stosuje się do przychodów uzyskanych przez wspólnika z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pochodzące z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, jeżeli od zysków za ten okres został uprzednio zapłacony należny ryczałt od dochodów spółek, na podstawie art. 28h ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z dochodów osiągniętych po zakończeniu opodatkowania ryczałtem.”;

17) w art. 30ca:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatek od osiągniętego przez podatnika w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5% podstawy opodatkowania, pod warunkiem, że podatnik ten:

- 1) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, lub
- 2) ponosi miesięczne koszty uzyskania przychodów z tytułu wypłaty wynagrodzeń wynikających z umowy o pracę lub umowy innej niż umowa o pracę zawartych z co najmniej 3 osobami fizycznymi w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.”,

b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a–1c w brzmieniu:

„1a. Przy ocenie spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, nie uwzględnia się osób będących podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z podatnikiem.

1b. Przez przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

1c. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną, warunek określony w ust. 1 uznaje się za spełniony przez każdego podatnika, jeżeli jest on spełniony przez tę spółkę.”;

18) w art. 30h ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w:

- 1) art. 27 ust. 1, 9 i 9a oraz art. 30c ust. 1 po pomniejszeniu tych dochodów wyłącznie o wysokość:
 - a) strat, o których mowa w art. 9, oraz
 - b) składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a, oraz
 - c) składek, o których mowa w art. 30c ust. 2 pkt 2, oraz
- 2) art. 30b ust. 1 po pomniejszeniu tego dochodu wyłącznie o wysokość strat, o których mowa w art. 9, oraz
- 3) art. 30b ust. 1a, oraz
- 4) art. 30ca ust. 3, oraz
- 5) art. 30f ust. 1 po pomniejszeniu tego dochodu wyłącznie o kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5

– przy czym pomniejszenia mogą zostać uwzględnione, jeżeli te kwoty zostały odliczone od tych dochodów w związku z ustaleniem zobowiązania podatkowego.”.

19) w art. 41:

a) w ust. 24:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku, w tym w przypadku, o którym mowa w ust. 12, od”;

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) odsetek lub dyskonta od listów zastawnych”;

– w pkt 2 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„przychodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu obligacji”;

– część wspólna otrzymuje brzmienie:

„– z wyłączeniem płatnika, o którym mowa w ust. 4d w zakresie dochodów (przychodów) uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 oraz ust. 10.”;

b) w ust. 24b po wyrazach „tych obligacji” dodaje się wyrazy „albo wykupu przez emitenta tych obligacji”;

20) w art. 52a:

- a) w ust. 1 w pkt 1 wyrazy „dochody z tytułu odsetek i dyskonta od” zastępuje się wyrazami „przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu”,
- b) ust. 4 otrzymuje brzmienie;

„4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do przychodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 lub 3a, z tytułu obligacji określonych w ust. 1 pkt 1.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 4a pkt 10 otrzymuje brzmienie:

„10) małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, przy czym:

- a) 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, a jeżeli w poprzednim roku podatkowym podatnika nie wystąpił pierwszy dzień roboczy października albo wystąpił dwukrotnie, przeliczenia tego dokonuje się na pierwszy dzień roboczy ostatniego miesiąca poprzedniego roku podatkowego,
- b) jeżeli rok podatkowy podatnika był dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę 2 000 000 euro ustala się jako iloczyn 1/12 tej kwoty i liczby miesięcy rozpoczętych w tym roku podatkowym;”;

2) po art. 4c dodaje się art. 4d w brzmieniu:

„Art. 4d. Ilekroć w ustawie jest mowa o podatnikach lub podmiotach rozpoczynających działalność lub rozpoczynających prowadzenie działalności nie uważa się za takich podatników lub takie podmioty podatników, którzy kontynuują działalność przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa innego podatnika lub podmiotu, w szczególności podatników powstałych w wyniku przekształcenia

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2025 r. poz. 340, 620, 680, 1022, 1074, 1218, 1301, 1426, 1657, 1658, 1804, 1817 i 1846.

przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą.”;

- 3) w art. 7b w ust. 1 w pkt 1 w lit. n średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. o w brzmieniu:

„o) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną, która powstała z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja ta nastąpiła przed upływem 3 lat kalendarzowych od takiego przekształcenia;”;

- 4) w art. 8 uchyla się ust. 6a;

- 5) w art. 11g w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) wysokość oprocentowania pożyczki jest ustalana w oparciu o stopę zmienną, nie rzadziej niż co 3 miesiące, przy zastosowaniu rodzaju bazowej stopy procentowej i wysokości marży, ogłoszonych w aktualnym na dzień zawarcia umowy obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych;”;

- 6) w art. 12:

- a) w ust. 4:

– w pkt 3a lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) likwidacji takiej spółki, z wyjątkiem przychodów z zysków kapitałowych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. o,”

– w pkt 3b po wyrazach „jej likwidacji” dodaje się wyrazy „, z wyjątkiem przychodów z zysków kapitałowych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. o,”

– pkt 22 otrzymuje brzmienie:

„22) wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki albo spółki niebędącej osobą prawną w przypadku określonym w art. 7b ust. 1 lit o – w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów w zyskach osoby prawnej, udziałów (akcji) w spółce albo w spółce przekształconej w spółkę niebędącą osobą prawną, przy czym przepisy art. 15 ust. 1xd i 1xe stosuje się odpowiednio”,

b) po ust. 4a dodaje się ust. 4aa i 4ab w brzmieniu:

„4aa. Przepis ust. 4 pkt 3 stosuje się również w przypadku zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji), przy czym:

- 1) koszt ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość o jaką została zmniejszona wartość nominalna udziału (akcji), do jej wartości nominalnej przed tym zmniejszeniem;
- 2) koszty, inne niż wymienione w pkt 1, niezaliczone do kosztów zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) przyjmuje się za wydatki na ich nabycie lub objęcie;
- 3) jeżeli wynagrodzenie z tytułu zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostało w całości wypłacone, koszty, o których mowa w pkt 1, ustala się proporcjonalnie do wysokości otrzymanego wynagrodzenia z tytułu tego zmniejszenia.

4ab. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 3d, koszt zmniejszenia udziału kapitałowego ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość o jaką został zmniejszony udział kapitałowy wspólnika, do jego wartości przed tym zmniejszeniem, przy czym:

- 1) część kosztów uzyskania przychodów pozostałą po zmniejszeniu wartości udziału kapitałowego przyjmuje się za wydatki na nabycie ogółu praw i obowiązków w takiej spółce;
- 2) jeżeli wynagrodzenie z tytułu zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostało w całości wypłacone, koszty uzyskania przychodów ustala się proporcjonalnie do wysokości faktycznie uzyskanego wynagrodzenia z tytułu tego zmniejszenia.”;

7) w art. 15:

- a) w ust. 1l wyrazy „ust. 1k” zastępuje się wyrazami „ust. 1k oraz art. 12 ust. 4aa i 4ab”,
- b) po ust. 1xd dodaje się ust. 1xe i 1xf w brzmieniu:

„1xe. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce powstałej z przekształcenia innej spółki, kosztem uzyskania przychodów są wydatki na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce przekształcanej ustalone odpowiednio na podstawie art. 15 ust. 1j, 1k, 1xd albo art. 16 ust. 1 pkt 8-8e, przy czym jeżeli wartość nominalna udziałów (akcji) albo udziału kapitałowego w spółce uległa zmniejszeniu

koszty uzyskania przychodów ustala się w proporcji określonej odpowiednio w art. 12 ust. 4aa albo 4ab.

1xf. Przepis ust. 4xe stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) w spółce, która powstała w następstwie kolejnych przekształceń, przy czym jeżeli w wyniku kolejnych przekształceń u podatnika powstał przychód, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. j, wartość tego przychodu powiększa koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji).”;

c) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych:

- 1) odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki;
- 2) zasadę określoną w pkt 1 stosuje się również w przypadku, gdy dla takiego składnika aktywów nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe na podstawie przepisów o rachunkowości, w szczególności w związku z zakwalifikowaniem takiego składnika aktywów jako inwestycja długoterminowa wyceniana według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.”;

8) po art. 15e dodaje się art. 15f w brzmieniu:

„Art. 15f. 1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztów z tytułu ukrytej dywidendy.

2. Przez ukrytą dywidendę rozumie się świadczenie wykonywane przez będącą osobą fizyczną podmiot powiązany, w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, z podatnikiem, w tym za pośrednictwem spółki niebędącej osobą prawną, z tytułu:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania, kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze,

- 2) usług administrowania i działalności wspierającej oraz usług o podobnym charakterze,
- 3) obsługi i doradztwa prawnego,
- 4) korzystania lub prawa do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,
- 5) powtarzających się świadczeń niepieniężnych wykonywanych przez wspólnika na rzecz spółki, o których mowa w art. 176 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych

- przy czym przyjmuje się, że dla celów ustalenia wywierania przez tę osobę fizyczną znaczącego wpływu, wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, wynosi co najmniej 5%.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do świadczeń:

- 1) z których przychody u osoby fizycznej świadczącej taką usługę podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 12 lub art. 13 pkt 7 albo pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 2) których przedmiot jest następnie odsprzedawany przez podatnika lub jest niezbędny do wytworzenia towarów lub usług oferowanych przez podatnika oraz przy ich wytworzeniu nie korzystano z usług podwykonawców.”;

9) w art. 16:

a) w ust. 1 w pkt 4 lit. b i c otrzymują brzmienie:

„b) 150 000 zł – jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego wynosi mniej niż 50 g na kilometr,

c) 100 000 zł – jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego jest równa lub wyższa niż 50 g na kilometr;”;

b) po ust. 1c dodaje się ust. 1d i 1e w brzmieniu:

„1d. Przepisy ust. 1 pkt 13e i 13f stosuje się odpowiednio do kosztów poniesionych w związku z uzyskaniem środków finansowych pochodzących z kolejnego finansowania dłużnego, w tym z kolejnej pożyczki (kredytu), zaciągniętego w jakiegokolwiek formie w celu spłaty finansowania dłużnego bezpośrednio przeznaczonego na cele wymienione w tych przepisach.

1e. Jeżeli koszty finansowania dłużnego, o których mowa w ust. 1 pkt 13e i 13f, nie są związane z uzyskaniem środków finansowych przeznaczonych wyłącznie na

cele wymienione w tych przepisach, koszty te ustala się w takiej części, jaka odpowiada proporcji:

- 1) kwoty kapitału finansowania dłużnego przeznaczonego na cele wymienione w tych przepisach do całkowitej kwoty kapitału tego finansowania dłużnego – w przypadku, gdy finansowanie dłużne zostało uzyskane również na inne cele niż wymienione w tych przepisach,
- 2) niespłaconej kwoty kapitału pierwotnego finansowania dłużnego uzyskanego bezpośrednio na cele wymienione w tych przepisach, do kwoty kapitału kolejnego finansowania dłużnego uzyskanego w celu spłaty tego pierwotnego finansowania, w tym w drodze refinansowania lub konsolidacji kilku zobowiązań,
- 3) niespłaconej kwoty kapitału kolejnego finansowania dłużnego, o którym mowa w pkt 2, do kwoty kapitału finansowania dłużnego uzyskanego w celu spłaty tego kolejnego finansowania, w tym w drodze refinansowania lub konsolidacji kilku zobowiązań

– przy czym proporcję tę ustala się na dzień uzyskania finansowania dłużnego, z którego podatnik ponosi takie koszty.”;

- c) dodaje się ust. 5ba i 5bb w brzmieniu:

„5ba. Poziom emisji CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. b i c, ustala się na podstawie danych zawartych w centralnej ewidencji pojazdów, o której mowa w art. 80a ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1251, z późn. zm.³⁾), chyba że podatnik na podstawie innych dowodów wykaże, że ten poziom jest inny niż ustalony na podstawie tej ewidencji.

5bb. W przypadku braku danych w ewidencji, o której mowa w ust. 5ba albo braku możliwości wykazania na podstawie innych dowodów poziomu emisji CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego, przyjmuje się, że emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego jest równa 50 g na kilometr.”;

- 10) w art. 16b w ust. 2 w pkt 2 uchyla się lit. b;

³⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 820, 1006, 1676, 1734, 1843 i 1872 oraz z 2026 r. poz. 180.

- 11) w art. 16g w ust. 1 pkt 5 otrzymuje brzmienie:
 - „5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, o której mowa w art. 7b ust. 1 lit. o – ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej, z zastrzeżeniem ust. 10b;”;
- 12) w art. 16h w ust. 3 wyrazy „art. 16i ust. 2–7” zastępuje się wyrazami „art. 16i ust. 2–9”;
- 13) w art. 16i dodaje się ust. 9 w brzmieniu:

„9. Podatnicy mogą podwyższać lub obniżać stawki amortyzacyjne, na podstawie ust. 2–5, w odniesieniu do danego roku podatkowego, nie później niż do dnia upływu terminu określonego do złożenia zeznania za ten rok podatkowy.”;
- 14) w art. 17 w ust. 1:
 - a) pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność w zakresie określonym w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczony na te cele;”;
 - b) pkt 37 otrzymuje brzmienie:

„37) dochody Banku Gospodarstwa Krajowego uzyskane:
 - a) w związku z prowadzeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych temu bankowi na podstawie odrębnych ustaw, stanowiące równowartość dochodów uzyskanych przez te fundusze z tytułów określonych w przepisach regulujących ich tworzenie i funkcjonowanie – w części przeznaczony wyłącznie na realizację celów wymienionych w tych przepisach,
 - b) ze zbycia lub wykupu obligacji skarbowych otrzymanych na zwiększenie funduszu statutowego;”;
- 15) w art. 24aa w ust. 2:
 - a) we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „koszty poniesione przez podatnika” dodaje się wyrazy „, , a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej koszty poniesione przez spółki tworzące tę grupę”;
 - b) uchyla się pkt 2,
 - c) w pkt 3 we wprowadzeniu do wyliczenia skreśla się wyrazy „, , o których mowa w pkt 2;”;

- d) w pkt 4 po wyrazach „kosztów poniesionych” dodaje się wyrazy „lub zarachowanych jako taki koszt zgodnie z ust. 4”;

16) w art. 24ca:

- a) ust. 3a otrzymuje brzmienie:

„3a. Podatnik może wybrać uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania stanowiącej kwotę odpowiadającą:

- 1) 5% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego ten rok podatkowy,
- 2) 3% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników innych niż określani w pkt 1

– przy czym o wyborze uproszczonego sposobu ustalania podstawy opodatkowania, o którym mowa w ust. 3a, podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, za który dokonał takiego wyboru.”,

- b) w ust. 14:

- w pkt 5 w lit. d średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. e w brzmieniu: „e) sprzedażą energii elektrycznej, ciepła lub gazu przewodowego;”,
- w pkt 9 wyrazy „w jednym z trzech” zastępuje się wyrazami „w jednym z dwóch”;

17) w art. 24d:

- a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5% podstawy opodatkowania, pod warunkiem, że podatnik ten:

- 1) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub

- 2) ponosi miesięczne koszty uzyskania przychodów z tytułu wypłaty wynagrodzeń wynikających z umowy o pracę lub umowy innej niż umowa o pracę zawartych z co najmniej 3 osobami fizycznymi w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.”,
- b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a–1c w brzmieniu:
- „1a. Przy ocenie spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, nie uwzględnia się osób będących podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem.
- 1b. Przez przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.
- 1c. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 1a ust. 1, warunek określony w ust. 1 uznaje się za spełniony, jeżeli jest on spełniony przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową, która osiąga dochód z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.”;
- 18) w art. 28e uchyla się ust. 2;
- 19) w art. 28h ust. 4 otrzymuje brzmienie:
- „4. W przypadku gdy podatnik po dniu poprzedzającym dzień rezygnacji z opodatkowania ryczałtem lub po dniu poprzedzającym dzień utraty prawa do tego opodatkowania dokona wypłaty zysku lub jego dystrybucji w jakiegokolwiek formie, na potrzeby stosowania ust. 3, przyjmuje się, że wypłata zysku lub jego dystrybucja nastąpiły z dochodu z tytułu zysku netto, osiągniętego w okresie opodatkowania ryczałtem, chyba że z uchwały o podziale wyniku finansowego netto wynika, że wypłacany zysk został wypracowany w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem.”;

20) w art. 28j:

a) w ust. 1 w pkt 3 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń wynikających z umowy o pracę lub umowy innej niż umowa o pracę zawartych z co najmniej 3 osobami fizycznymi, niebędącymi udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych;”

b) uchyla się ust. 5;

21) w art. 28m:

a) w ust. 3:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, inne niż podzielony zysk, wykonane przez podatnika w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:”

– w pkt 12 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 13 i 14 w brzmieniu:

„13) wszelkiego rodzaju opłaty i należności:

a) wynikające z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,

b) za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,

c) z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, usług pośrednictwa, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń, oraz świadczeń o podobnym charakterze;

- 14) wynagrodzenie wypłacone wspólnikowi z tytułu powtarzających się świadczeń niepieniężnych.”,
- b) po ust. 3 dodaje się ust. 3a w brzmieniu:
- „3a. Przez wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, o których mowa w ust. 1 pkt 3, rozumie się:
- 1) wydatki poniesione w innym celu niż osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, lub
 - 2) wszelkiego rodzaju opłaty i należności publicznoprawne o charakterze sankcyjnym.”,
- c) w ust. 4 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 i 5 w brzmieniu:
- „4) wszelkiego rodzaju opłat i należności z tytułu nabycia surowców, materiałów oraz towarów wykorzystywanych wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 5) wszelkiego rodzaju opłat i należności z tytułu nabycia świadczeń lub usług, których przedmiot jest następnie odsprzedawany przez podatnika lub jest niezbędny do wytworzenia towarów lub usług oferowanych przez podatnika oraz przy ich wytworzeniu nie korzystano z usług podwykonawców.”;
- 22) po art. 38za dodaje się art. 38zb w brzmieniu:
- „Art. 38zb. W przypadku podatników, którzy w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 1 grudnia 2026 r. dokonali wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy, warunek sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości, o którym mowa w tym przepisie, uznaje się za spełniony również wówczas, gdy takie sprawozdanie finansowe zostało podpisane po terminie.”.
- Art. 3.** W ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843) w art. 12:
- 1) w ust. 1:
 - a) pkt 1 otrzymuje brzmienie:
 - „1) 17% przychodów:
 - a) osiągniętych w zakresie wolnych zawodów,
 - b) z tytułu umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac

chronionych prawem autorskim, zawartej z podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym z podatnikiem, przy czym w takim przypadku przepisów pkt 4 lit. a i b oraz lit. f tiret ósme nie stosuje się;”,

- b) w pkt 4 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł albo 15% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł w przypadku przychodów uzyskanych przez podatnika od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym z podatnikiem, z tytułu:”;
- c) w pkt 5 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 15% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł osiągniętych przez podatnika, który wykonuje działalność bez zatrudniania co najmniej jednego pracownika, na podstawie umowy o pracę:”;

2) w ust. 3:

- a) pkt 4 otrzymuje brzmienie:
„4) ust. 1 pkt 4, ryczałt wynosi odpowiednio 12,5% lub 15%”;
- b) w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu:
„5) ust. 1 pkt 5, ryczałt wynosi 15%”;

3) dodaje się ust. 15 i 16 w brzmieniu:

„15. W przypadku osiągnięcia przez podatnika przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki, warunek stosowania stawki 8,5% określony w ust. 1 pkt 5, uznaje się za spełniony jeżeli jest on spełniony przez tę spółkę. Jeżeli podatnik prowadzi działalność samodzielnie, a także w formie spółki, warunek stosowania stawki 8,5% określony w ust. 1 pkt 5, uznaje się za spełniony jeżeli pracownik jest zatrudniony w działalności prowadzonej samodzielnie lub w spółce.

16. Warunek stosowania stawki 8,5% określony w ust. 1 pkt 5 uznaje się za spełniony w przypadku zatrudnienia co najmniej jednej osoby, w przeliczeniu na pełny etat, w całym okresie prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w roku podatkowym.”.

Art. 4. 1. Do przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy zmienianej w art. 1, nabytych, a w przypadku

wybudowanych – oddanych do użytkowania, do dnia 31 grudnia 2026 r., stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym.

2. Przepisy art. 10 ust. 3a i 3b ustawy zmienianej w art. 1, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych z odpłatnego zbycia rzeczy nabytych nieodpłatnie po dniu 31 grudnia 2026 r. od osoby fizycznej, która przed tym nieodpłatnym zbyciem wykorzystywała tę rzecz na potrzeby związane z działalnością gospodarczą.

Art. 5. Przepis art. 10 ust. 4 i 4a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do warrantów subskrypcyjnych, praw poboru, papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub innych niebędących papierami wartościowymi praw majątkowych, które zostały objęte lub nabyte jako świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie albo świadczenie częściowo odpłatne po dniu 31 grudnia 2026 r.

Art. 6. Przepisy art. 17 ust. 1 pkt 3a, art. 21 ust. 1 pkt 130, 130b–130d, art. 41 ust. 24 i 24b oraz art. 52a ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2024 r.

Art. 7. Przepis art. 30h ust. 2 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych po dniu 31 grudnia 2026 r.

Art. 8. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2027 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2026 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 9. Przepisy art. 23s ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 11g ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do transakcji kontrolowanych dokonywanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2026 r.

Art. 10. Przepis art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy, za który należny jest minimalny podatek dochodowy, rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2028 r.

Art. 11. Przepisy art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b i c oraz ust. 5ba i 5bb ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą oraz art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. b i c oraz ust. 5ba i 5bb

ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2026 r.

Art. 12. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 37 lit. b ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie również do dochodu uzyskanego przed dniem wejścia w życie ustawy.

Art. 13. 1. Przepis art. 38zb ustawy zmienianej w art. 2, stosuje się, o ile, nie później niż w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, sprawozdanie finansowe sporządzone przez podatnika na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zostanie podpisane przez kierownika jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – przez wszystkich członków tego organu albo co najmniej jedną osobę wchodzącą w skład tego organu w sposób, o którym mowa w art. 52 ust. 2b ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.⁴⁾).

2. W przypadku, gdy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy w następstwie przeprowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego podatnik skorygował swoje rozliczenia podatkowe wyłącznie w związku z zakwestionowaniem prawa podatnika do stosowania ryczałtu od dochodów spółek w związku z niepodpisaniem sprawozdania finansowego w terminie, podatnik ma prawo, w ciągu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, do ponownego skorygowania uprzednio złożonych deklaracji, o ile spełnił warunek, o którym mowa w ust. 1.

3. Ustalenie w wyniku kontroli celno-skarbowej zaistnienia okoliczności, o której mowa w ust. 2, nie skutkuje, w zakresie tej okoliczności, przekształceniem zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe pomimo spełnienia warunków, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, 1423, 1820 i 1863).

4. W zakresie, o którym mowa w ust. 2:

- 1) nie stosuje się art. 83 ust. 1c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;

⁴⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2023 r. poz. 295 i 1598, z 2024 r. poz. 619, 1685 i 1863 oraz z 2025 r. poz. 1218.

2) nie stosuje się art. 165b § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.⁵⁾).

5. Przepis ust. 2 stosuje się również w przypadku, gdy dokonana uprzednio przez podatnika korekta deklaracji nie była następstwem wskazanych w tym przepisie czynności, kontroli i postępowań, a jej wyłączną przyczyną było niepodpisanie sprawozdania finansowego w terminie.

Art. 14. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2027 r. z wyjątkiem art. 1 pkt 5 lit. a tiret drugie, pkt 7 lit. a tiret drugie–tiret piąte, pkt 13, 19 i 20, art. 2 pkt 9 lit. a i c, art. 6 oraz art. 11, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Renata Łućko
Zastępca Dyrektora
Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów
/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁵⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 497, 621, 622, 769, 820, 1203, 1235, 1414, 1417, 1669, 1804 i 1863 oraz z 2026 r. poz. 252.

UZASADNIENIE

I. Cel i zakres projektowanej regulacji.

Przedkładany projekt ustawy stanowi w głównej mierze odpowiedź na bieżące potrzeby w zakresie uszczelnienia systemu podatkowego. Przesłanką projektowanych zmian jest dążenie do realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP. Zasada ta doznaje uszczerbku w sytuacjach, w których dochód ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku jest opodatkowany według różnych zasad, przy jednoczesnym braku uzasadnienia dla tych różnic. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową” - o wyborze sposobu przeprowadzenia transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują (w przeważającej mierze) przepisy prawa podatkowego. Pomimo, że działania te formalnie są zgodne z obowiązującym prawem, w świetle art. 84 Konstytucji i dyrektywy spójności systemu podatkowego, nie są pożądane, ani społecznie sprawiedliwe.

Należy podkreślić, że przyznawanie preferencji podatkowych i wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy. Preferencje te powinny być aksjologicznie uzasadnione, spełniać określone cele społeczno-gospodarcze oraz służyć pełniejszej realizacji wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę.

Poza zmianami mającymi na celu uszczelnienie systemu podatku dochodowego przedkładany projekt zawiera również zmiany o innym charakterze. Chodzi w tym zakresie o zmiany dostosowujące treść przepisów podatkowych, w tym zwolnień podatkowych, do istniejących realiów życia społeczno-gospodarczego, zmiany precyzujące regulacje budzące wątpliwości interpretacyjne, jak i inne, korzystne dla podatników rozwiązania, których potrzeba wprowadzenia wynika ze zdiagnozowanych problemów praktyki stosowania regulacji z zakresu podatków dochodowych.

Projekt ustawy wprowadza zmiany w:

- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o PIT”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o CIT”,

- ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843), zwanej dalej „ustawą o ryczałcie”.

Do zmian o charakterze uszczelniającym należy zaliczyć regulacje dotyczące:

- odpłatnego zbycia rzeczy ruchomych otrzymanych tytułem darmym (z wyjątkiem rzeczy otrzymanych w ramach spadku) przez najbliższą rodzinę przedsiębiorcy (zmiana w ustawie o PIT),
- tzw. „programów lojalnościowych” (zmiana w ustawie o PIT),
- doprecyzowanie regulacji określającej skutki podatkowe *datio in solutum* (zmiana w ustawie o PIT),
- tzw. ulgi mieszkaniowej (zmiana w ustawie o PIT),
- daniny solidarnościowej w zakresie objęcia nią dochodów z tzw. IP Box,
- przychodów z tytułu umów najmu, dzierżawy własności intelektualnej i podobnych praw (z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim) zawartych z podmiotem powiązaniem z podatnikiem opłacającym ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (zmiana w ustawie o ryczałcie),
- opodatkowania stawką 15% przychodów z najmu powyżej 100 tys. zł (prywatnego, jak i w ramach działalności gospodarczej) świadczonego na rzecz podmiotów powiązanych (zmiana w ustawie o ryczałcie),
- opodatkowania stawką 15% przychodów powyżej 100 tys. zł ze świadczenia usług opodatkowanych obecnie stawką 8,5%, jeżeli podatnik nie zatrudnia pracowników (zmiana w ustawie o ryczałcie),
- wprowadzenia wymogu zatrudniania pracowników jako warunku korzystania z tzw. IP Box (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- określenia wysokości kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki będącej podatnikiem CIT powstałej z przekształcenia innej spółki będącej takim podatnikiem (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- opodatkowania dochodów wspólników osiągniętych z likwidacji spółki niebędącej podatnikiem CIT powstałej z przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- zasad ustalania dochodu z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),

- ograniczenia wstecznej zmiany stawek amortyzacyjnych (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- wyłączenia amortyzacji nieruchomości w spółkach nieruchomościowych (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- wyłączenia możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej na skutek przyjęcia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP) do odpłatnego korzystania w ramach leasingu finansowego (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów świadczeń klasyfikowanych do tzw. ukrytej dywidendy w postaci wynagrodzenia z tytułu świadczenia określonych usług niematerialnych przez podmiot powiązany z podatnikiem CIT będący osobą fizyczną (zmiana w ustawie o CIT),
- wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów środków finansowania dłużnego od kredytów refinansowych, konsolidacyjnych oraz innych zobowiązań o podobnym charakterze (zmiana w ustawie o CIT),
- podatku od przerzuconych dochodów (zmiana w ustawie o CIT),
- tzw. krajowego podatku minimalnego, określonego w art. 24ca ustawy o CIT (zmiana w ustawie o CIT),
- opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek tj. tzw. estońskim CIT (zmiana w ustawie o PIT i w ustawie o CIT).

Do zmian o charakterze precyzującym istniejące regulacje oraz zmian o charakterze porządkowym należą zmiany dotyczące:

- mechanizmu tzw. bezpiecznej przystani dla transakcji pożyczkowych (odpowiednio kredytów lub emisji obligacji) funkcjonującego na gruncie przepisów o cenach transferowych (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- doprecyzowania sposobu obliczania podstawy daniny solidarnościowej, w tym możliwości uwzględniania w niej straty z lat ubiegłych (zmiana w ustawie o PIT),
- definicji małego podatnika oraz definicji podmiotu rozpoczynającego prowadzenie działalności (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- uregulowanie (doprecyzowanie) zasad ustalania dochodu z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości w przypadku, gdy nie dochodzi do faktycznego unicestwienia istniejących udziałów (akcji) (zmiana w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- poszerzenia zakresu definicji „programu motywacyjnego” (zmiana w ustawie o PIT),

- rozstrzygnięcia wątpliwości związanych z ustaleniem momentu powstania przychodów z tytułu waloryzacji środków na tzw. rachunkach uświadczonych oraz ich klasyfikacji do określonego źródła przychodów (zmiana w ustawie o PIT),
- określenia skutków podatkowych związanych ze zbyciem obligacji Skarbu Państwa przekazanych na powiększenie funduszu statutowego banku państwowego (zmiana w ustawie o CIT),
- zwolnienia z opodatkowania przychodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe (zmiana w ustawie o PIT).

Oprócz ww. regulacji projekt zawiera również zmiany polegające na:

- wyłączeniu z zakresu ustawy o PIT świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny niezależnie od istniejącego między małżonkami ustroju małżeńskiego (zmiana w ustawie o PIT),
- poszerzeniu zakresu zwolnienia przedmiotowego dla organizacji pozarządowych (NGO) (zmiana w ustawie o CIT),
- modyfikacji sposobu ustalania poziomu emisyjności CO₂ silnika spalinowego dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego jakie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT),
- likwidacji możliwości wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (tj. tzw. estońskim CIT) w trakcie trwającego roku podatkowego (zmiana w ustawie o CIT),
- uznaniu dla celów stosowania art. 28j ust. 5 ustawy CIT, że sprawozdanie finansowe sporządzane w związku ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego zostało sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości również wówczas, gdy takie sprawozdanie finansowe zostało podpisane przez kierownika jednostki po terminie, choćby nie zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

II. Omówienie poszczególnych zmian (według kolejności ich występowania w projekcie ustawy).

1) Wyłączenie z zakresu ustawy o PIT świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny w przypadku, gdy małżonkowie nie są objęci ustrojem wspólności majątkowej (zmieniany art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT) – art. 1 pkt 1 projektu

Zgodnie z art. 27 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹ (zwanej dalej: „**KRiO**”), oboje małżonkowie są obowiązani, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczyniać się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Zadośćuczynienie temu obowiązkowi może polegać także, w całości lub w części, na osobistym zaangażowaniu w wychowanie dzieci i na pracy we wspólnym gospodarstwie domowym.

W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 KRiO są wyłączone spod przepisów ustawy o PIT, o ile małżonkowie objęci są ustrojem wspólności majątkowej (małżeńskiej). A *contrario* wyłączenie to nie obejmuje swoim zakresem ustrojów małżeńskich przewidujących rozdzielną majątkową. Może ponadto powstać wątpliwość, czy wyłączenie to dotyczy każdej formy wspólności majątkowej między małżonkami tj. także jej umownego ograniczenia² (lecz nie całkowitego wyłączenia), czy tylko wspólności ustawowej.

Tym samym, na gruncie aktualnego stanu prawnego, świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny otrzymywane w sytuacji, gdy między małżonkami nie istnieje wspólność majątkowa małżeńska stanowią przychód w rozumieniu ustawy o PIT, który ewentualnie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o PIT (o ile spełnione są warunki w nim określone). Przepis ten stanowi, że wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczona zgodnie z art. 11 ust. 2–2b, otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn. Przepis ten jest jednak interpretowany w ten sposób, iż nie obejmuje on świadczeń pieniężnych.

Opisany stan prawny w zakresie traktowania na gruncie podatkowym świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny nie przystaje do ich istoty wynikającej z przepisów KRiO. Jak bowiem wskazano obowiązek ich dokonywania jest niezależny od obowiązującego małżonków ustroju majątkowego.

Zmiana w art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT ma na celu ujednoczenie zasad dotyczących świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, bez względu na rodzaj ustroju majątkowego istniejącego między małżonkami. Po tej zmianie, z zakresu przedmiotowego ustawy o PIT,

¹ t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2809, z późn. zm.

² Stosując wnioskowanie oparte na argumentacji z silniejszego na słabsze (*argumentum a maiori ad minus*) należy opowiedzieć się jednoznacznie za zastosowaniem opisanej regulacji do umownego rozszerzenia zakresu ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej.

wyłączone będą nie tylko świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny objęte wspólnością majątkową małżeńską, ale także świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny pochodzące z odrębnego majątku małżonków. Oznacza to, że przepisom ustawy o PIT nie będą również podlegały świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny przekazane/otrzymane po orzeczeniu separacji, gdyż orzeczenie separacji skutkuje powstaniem między małżonkami rozdzielności majątkowej (art. 54 § 1 KRiO).

2) Wydłużenie z 6 miesięcy do 3 lat okresu, po jakim osoba fizyczna może zbyć bez podatku rzecz ruchomą otrzymaną tytułem darmym (w formie darowizny) od członka najbliższej rodziny, jeżeli ta rzecz była uprzednio wykorzystywana przez darczyńcę w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w tym w ramach umowy leasingu (zmieniany art. 10 ust. 1 pkt 8 oraz dodawane ust. 3a i 3b w art. 10) – art. 1 pkt 2 lit. a i b projektu

Odpłatne zbycie środka trwałego podlega opodatkowaniu po stronie przedsiębiorcy również w przypadku jego uprzedniego wycofania z działalności gospodarczej - o ile odpłatne zbycie środka trwałego następuje przed upływem 6 lat od jego wycofania z takiej działalności (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o PIT).

Często zdarza się, że w celu uniknięcia tego obowiązku przedsiębiorca zamierzający sprzedać środek trwały przekazuje go wcześniej w darowiznie członkowi najbliższej rodziny (z tzw. grupy „0”, określonej w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³ (zwanej dalej: „PSiD”) - z uwagi na fakt, że nabycie to korzysta ze zwolnienia w podatku od spadków i darowizn niezależnie od wartości przedmiotu darowizny), a następnie osoba ta (obdarowany) sprzedaje tę rzecz po upływie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie w drodze darowizny. W efekcie takich działań, żadna ze stron umowy darowizny nie płaci ani podatku o PIT, ani podatku od spadków i darowizn. Zastosowanie tego schematu prowadzi do obejścia wskazanej na wstępie regulacji, a tym samym do uniknięcia opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia takiego składnika majątku przedsiębiorcy.

Z analogiczną sytuacją mamy do czynienia w przypadku zbycia rzeczy poleasingowych. Korzystanie z leasingu jest powszechną i ugruntowaną formą korzystania z rzeczy na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Najczęstszą jego formą jest tzw. (podatkowy) leasing operacyjny. Raty tego leasingu mogą być zaliczane do kosztów podatkowych. W praktyce większość tego typu umów dopuszcza możliwość późniejszego

³ t.j. Dz. U z 2024 r. poz. 1837, ze zm.; dalej: „ustawa o PSiD”.

wykupienia rzeczy będących ich przedmiotem do majątku prywatnego, a nie firmowego. Przychód z odpłatnego zbycia takich rzeczy z majątku prywatnego, począwszy od 2022 r., również zaliczany jest do przychodów z działalności gospodarczej, jeżeli ich zbycie nastąpiło w ciągu 6 lat, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki te zostały wycofane z działalności gospodarczej. W ostatnim czasie powszechne stało się zjawisko, które pozwala „obejść” ten obowiązek w podatku o PIT, w sposób wyżej opisany, czyli poprzez nieodpłatne przekazanie członkowi najbliższej rodziny.

Projektowana zmiana uszczelniająca w tym przypadku polega na wprowadzeniu przepisu (art. 10 ust. 3a ustawy o PIT) wydłużającego z 6 miesięcy do 3 lat okres, w którym sprzedaż takiej rzeczy przez obdarowanego członka najbliższej rodziny (należącego do tzw. grupy zerowej) przedsiębiorcy spowoduje obowiązek rozliczenia podatku PIT z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy. Przewiduje się jednak (warunek określony w pkt 3 ust. 3a), że ten wydłużony okres nie będzie dotyczył rzeczy, których wartość, ustalona na moment dokonania darowizny, nie przekracza kwoty, o której mowa w art. 9 ust. 1 pkt 1 PSiD (tj. obecnie kwoty 36 120 zł).

W celu uniknięcia obchodzenia projektowanych przepisów poprzez przekazanie rzeczy ruchomej w drodze kolejnej darowizny innemu członkowi rodziny z grupy „0” (wobec pierwotnego obdarowanego) projekt wprowadza dodatkowo normę (art. 10 ust. 3b ustawy o PIT), która zakłada, że 3-letni, wydłużony, okres będzie miał zastosowanie również w przypadku odpłatnego zbycia rzeczy przez kolejną osobę fizyczną, która nabyła tę rzecz w warunkach określonych w dodawanym ust. 3a, tj. gdy to kolejne nieodpłatne nabycie również korzystało ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (w okolicznościach określonych w pkt 1 i 3 ust. 3a tj. gdy ta rzecz ruchoma była pierwotnie - przed wykorzystaniem łańcuszka darowizn – wykorzystywana w działalności gospodarczej „pierwotnego” darczyńcy oraz jej wartość, ustalona na dzień „pierwotnej” darowizny przekraczała kwotę, o której mowa w art. 9 ust. 1 pkt 1 PSiD). Co istotne, w takim przypadku, warunki przepisu ust. 3a mają być spełnione „odpowiednio”, a nie „wprost”. Tym samym, jeżeli zatem w 3-letnim okresie (liczonym od nieodpłatnego zbycia rzeczy przez przedsiębiorcę) osoba, która otrzymała od przedsiębiorcy nieodpłatnie rzecz ruchomą, której wartość przekracza wskazany próg, przekaże tę rzecz nieodpłatnie członkowi najbliższej rodziny i to ta osoba dokona odpłatnego zbycia tej rzeczy, obowiązek podatkowy w podatku PIT powstanie u tej ostatniej osoby. Zasada ta będzie dotyczyć każdego kolejnego obdarowanego.

Zgodnie z zaproponowanym przepisem przejściowym omawiana regulacja znaleźć ma zastosowanie do składników majątku przedsiębiorcy przekazanych nieodpłatnie członkowi

najbliższej rodziny od dnia wejścia ustawy w życie (czyli po 31 grudnia 2026 r.). Chodzi zatem o datę zawarcia „pierwotnej” umowy darowizny między przedsiębiorcą a członkiem jego najbliższej rodziny.

3) Uszczelnienie przepisów w zakresie tzw. „programów lojalnościowych” (zmieniane przepisy art. 10 ust. 4 i 4a oraz art. 22 ust. 1db i 1dc ustawy o PIT) – art. 1 pkt 2 lit. c i d oraz pkt 8 lit. a i b projektu

Celem obowiązującej regulacji zawartej w art. 10 ust. 4 ustawy o PIT jest ograniczenie praktyki wykorzystywania tzw. programów lojalnościowych do zmniejszenia zobowiązania podatkowego w PIT poprzez klasyfikowanie przychodów z instrumentów finansowych otrzymywanych w związku ze świadczeniem pracy lub usług do źródła kapitały pieniężne, opodatkowanego stawką 19%, zamiast do faktycznego źródła, w związku z którym przychody te są otrzymywane – z uwagi na konieczność ich opodatkowania według skali podatkowej. Przeciwdziałaniu takiej optymalizacji podatkowo-składkowej służy mechanizm wyłączenia przychodów z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych oraz innych praw pochodnych (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o obrocie instrumentami finansowymi) ze źródła kapitały pieniężne i powiązanie ich ze źródłem przychodów, w ramach którego otrzymano te pochodne instrumenty finansowe lub prawa pochodne (jako świadczenie nieodpłatne lub świadczenie w naturze). Podkreślić należy, że te regulacje nie ograniczają szczególnych zasad opodatkowania przychodów uzyskiwanych w ramach programów motywacyjnych, o których mowa w art. 24 ust. 11–12b ustawy o PIT.

Potrzeba interwencji legislacyjnej przewidzianej w niniejszym projekcie wynika ze zidentyfikowania funkcjonowania w praktyce schematów optymalizacyjnych, których nie obejmuje swym zakresem obecna treść art. 10 ust. 4 ustawy o PIT, a które pozwalają wykorzystywać zorganizowane przez spółkę programy lojalnościowe do obniżania podatku poprzez wykreowanie innego stanu prawno-podatkowanego od czynności faktycznie realizowanych. Zidentyfikowano w tym zakresie schematy polegające na:

- wydawaniu warrantów subskrypcyjnych, a następnie ich odkupywaniu przez emitenta;
- wypłacie dodatkowych świadczeń pracownikowi za odstąpienie od realizacji pochodnych instrumentów finansowych lub praw pochodnych.

Ponadto zidentyfikowano przypadki, w których norma zawarta w art. 10 ust. 4 ustawy o PIT jest wykorzystywana do tworzenia schematu optymalizacyjnego pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, skutkującego tym, że przychody z kapitałów

pieniężnych zaliczane są do przychodów z działalności gospodarczej, a co za tym idzie opodatkowane nie według stawki 19% (właściwej dla kapitałów pieniężnych), lecz w sposób właściwy dla wybranej przez podatnika formy opodatkowania. Oznacza to opodatkowanie takich przychodów w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową (czyli korzystniej niż w ramach źródła kapitały pieniężne).

W reakcji na wskazane praktyki w projekcie zaproponowano następujące zmiany w ustawie o PIT:

- w art. 10 rozbudowano zakres normy z ust. 4 obejmując nią szerszy zakres przypadków, a właściwie typów instrumentów finansowych i praw, których realizacja albo odpłatne zbycie (art. 10 ust. 4 pkt 1 i 2) będzie klasyfikowane do źródła właściwego dla ich objęcia lub nabycia, a nie do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT (kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT);

Tożsamy efekt będzie dotyczył również świadczeń otrzymanych w zamian za odstąpienie od realizacji praw wynikających z instrumentów finansowych i praw wskazanych w pkt 1 i 2 nowego ust. 4 w art. 10 ustawy o PIT.

Przy czym zasada przypisania przychodów z odpłatnego zbycia lub realizacji praw z papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz innych praw majątkowych otrzymanych nieodpłatnie, częściowo odpłatnie lub jako świadczenie w naturze, nie znajdzie zastosowania, jeśli otrzymane w ten sposób świadczenie zaliczane jest do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej. W takim przypadku przychody z odpłatnego zbycia lub realizacji takich praw zaliczone powinny zostać do „podstawowego” źródła przychodów tj. do przychodów z kapitałów pieniężnych, ze zbycia bądź realizacji praw majątkowych albo do przychodów z innych źródeł (dodawany ust. 4a w tym artykule).

- w art. 22 została zmieniona treść ust. 1db i 1dc.

W wyniku zmiany w ust. 1db zostały doprecyzowane i rozszerzone przypadki, w których można koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) ich umorzenia albo aportu powiększyć o przychód podlegający opodatkowaniu, uzyskany przez podatnika w momencie ich objęcia lub nabycia.

Przepis ten stanowi, że w przypadku gdy udziały (akcje) zostały objęte lub nabyte jako nieopłatne lub częściowo odpłatne świadczenie, świadczenie w naturze albo w wyniku

realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, pochodnych instrumentów finansowych lub innych praw majątkowych to przychód z tego tytułu (w tym również przychód opodatkowany w sposób wynikający z zastosowania art. 10 ust. 4 ustawy o PIT) będzie powiększał koszty uzyskania przychodów przy określaniu dochodów, o których mowa w art. 30b ust. 2 ustawy o PIT, tj. koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1e albo w art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT. Przepis ten pozwala uniknąć ponownego opodatkowania w momencie zbycia (umorzenia, aportu) tych samych wartości – tj. przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), których wartość została opodatkowana w momencie ich objęcia lub nabycia, jako nieopłatne lub częściowo odpłatne świadczenie, świadczenie w naturze albo w wyniku realizacji praw pochodnych.

W wyniku zmiany w ust. 1dc został rozszerzony o nowe przypadki zakres dopuszczalności powiększania kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia lub realizacji praw z papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz innych praw majątkowych. Po zmianie tego przepisu, jeżeli wskutek objęcia lub nabycia warrantów subskrypcyjnych, praw poboru lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, pochodnych instrumentów finansowych i innych praw majątkowych, jako świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne, u podatnika powstał przychód do opodatkowania, to przychód taki będzie powiększał koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia takich warrantów subskrypcyjnych, praw poboru albo z odpłatnego zbycia lub realizacji praw z papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub innych praw majątkowych, o ile przychód taki na podstawie art. 10 ust. 4 ustawy o PIT został zaliczony do tego źródła przychodów, z którego zostało otrzymane świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie.

4) Rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z ustaleniem momentu powstania przychodów z tytułu waloryzacji środków na tzw. „rachunkach uśpionych” oraz ich klasyfikacji do określonego źródła przychodów poprzez jednoznaczne przesądzenie, iż przychody te będą powstawały w dacie dokonania waloryzacji i będą klasyfikowane do źródła kapitały pieniężne (zmieniany art. 11 ust. 1 i art. 17 ust. 1 pkt 2 oraz dodawany art. 17 ust. 1j ustawy o PIT) – art. 1 pkt 3 oraz 5 lit. a tiret pierwsze i lit. b projektu

Zmiana ma charakter precyzujący. Podstawą zmiany są wątpliwości związane z wprowadzoną – przepisami prawa bankowego i ustawy o SKOK – zasadą waloryzacji środków znajdujących się na tzw. „rachunku uśpionym” tj. rachunku, na którego prowadzenie umowa wygasła

wskutek niewykazania przez posiadacza żadnej aktywności w odniesieniu do takiego rachunku w okresie 10 lat (niezłożenie przez posiadacza jakiegokolwiek dyspozycji dotyczącej takiego rachunku). Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 lipca 2016 r.⁴, gdy umowa rachunku bankowego lub w rachunku prowadzonego w SKOK została zawarta na czas określony, krótszy niż 10 lat i jest ona „automatycznie” odnawialna, to odnawianie takie (przedłużanie) może następować bez złożenia dyspozycji przez posiadacza rachunku, jeżeli na skutek odnowienia umowa ta wiązałaby nie dłużej niż 10 lat. W przypadku braku takiej dyspozycji przez oszczędzającego umowa rachunku wygasa z mocy prawa. Z kolei, jeżeli umowa rachunku jest zawarta na czas określony dłuższy niż 10 lat, przedłużenie jej może nastąpić tylko przez wydanie dyspozycji przez oszczędzającego. W przypadku jej braku, umowa rachunku również wygasa z mocy prawa.

Zgodnie z art. 59a ust. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe⁵ oraz art. 13a ust. 5 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych⁶ od dnia wygaśnięcia umowy rachunku do dnia wypłaty środków pieniężnych osobie posiadającej do nich tytuł prawny, środki te podlegają waloryzacji o prognozowany w ustawie budżetowej na dany rok średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem. Waloryzacji tej dokonuje się na ostatni dzień roku kalendarzowego.

Wskazane na wstępie wątpliwości powstały z uwagi na to, że przepis ustawy o PIT, określający rodzaje przychodów zaliczanych do źródła kapitały pieniężne (art. 17 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT) wskazuje tylko na „*odsetki od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania*”. Z kolei powiązany z tym rodzajem przychodów przepis określa zasadę poboru zryczałtowanego podatku „*z odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzony przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów*” (art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT). W związku z potencjalnymi problemami w kwalifikacji przychodów z waloryzacji środków na tzw. „rachunkach uspionych” do określonego źródła oraz określenia zasad ich opodatkowania projekt przesądza o ich zaliczeniu do źródła „kapitały pieniężne”. Doprecyzowanie takie realizuje zamiar objęcia źródłem „kapitały pieniężne” wszelkich

⁴ Wprowadzone ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1864, z późn. zm.).

⁵ Dz. U. z 2026 r. poz. 38

⁶ Dz. U. z 2025 r. poz. 379, z późn. zm.

przychodów uzyskanych w związku z gromadzeniem środków pieniężnym na celach oszczędzania i pozwala uniknąć wątpliwości interpretacyjnych.

Ponadto wprowadzony został przepis jednoznacznie wskazujący, że w przypadku waloryzacji środków będących na rachunkach, które wygasły, przychód powstaje w momencie przypisania kwoty waloryzacji (dodany ust. 1j w art. 17 ustawy o PIT). W związku z tym została wprowadzona zmiana dostosowawcza w art. 11 ust. 1 ustawy o PIT, wyłączająca kasowe powstawanie takiego przychodu do opodatkowania.

5) Opodatkowanie dochodów wspólników osiągniętych z likwidacji spółki transparentnej podatkowo (niebędącej podatnikiem CIT) powstałej z przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT, jeśli likwidacja takiej spółki nastąpiła przed upływem 3 lat od dnia przekształcenia (dodawane art. 14 ust. 3b i art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e, zmieniane art. 17 ust. 2, art. 21 ust. 1 pkt 50a, art. 22g ust. 5, art. 24 ust. 3d i ust. 5 pkt 3 ustawy o PIT oraz dodawany art. 7b ust. 1 lit. o, zmieniane art. 12 ust. 4 pkt 3a i 3b i 22 oraz art. 16g ust. 1 pkt 5 ustawy CIT) – **art. 1 pkt 4, 5 lit. a tiret trzecie myślnik drugi i lit. c, 7 lit. a tiret pierwsze, 10, 15 lit. a i b oraz art. 2 pkt 3, 6 lit. a oraz 9 projektu**

Projektowana regulacja ma na celu ograniczenie możliwości nadużywania przepisów art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b oraz ust. 3 pkt 10 i pkt 12 lit. b ustawy o PIT (art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a oraz pkt 3b lit. a ustawy CIT) w przypadku likwidacji spółki niebędącej osobą prawną (tj. spółki osobowej niebędącej podatnikiem CIT – dalej: **spółka osobowa**), powstałej z przekształcenia spółki (będącej podatnikiem CIT).

Obecnie obowiązujące regulacje przewidują wyłączenie z przychodów podatkowych wartości majątku otrzymanego przez wspólników w wyniku likwidacji spółki osobowej niebędącej podatnikiem CIT. Wyłączenie to ma charakter bezwarunkowy i nie uwzględnia genezy powstania spółki osobowej, w szczególności faktu, że mogła ona powstać w wyniku przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT. W efekcie, majątek spółki – który nie został opodatkowany na poziomie wspólników – może zostać przekazany wspólnikom spółki osobowej bez jakiegokolwiek opodatkowania w momencie likwidacji.

Ratio legis przepisów wyłączających z przychodów wartość majątku likwidacyjnego spółki osobowej opiera się na założeniu, że majątek ten był już wcześniej opodatkowany na poziomie wspólników, zgodnie z zasadą transparentności podatkowej spółek osobowych. Tymczasem, w przypadku spółek osobowych powstałych z przekształcenia spółek, majątek ten nie był

opodatkowany w sposób analogiczny – opodatkowanie na poziomie wspólników nie miało miejsca, a przekształcenie nie skutkuje opodatkowaniem całości majątku.

W praktyce zidentyfikowano schematy optymalizacyjne z wykorzystaniem różnic w opodatkowaniu likwidacji spółek kapitałowych i osobowych (niebędących podatnikami CIT), skutkujące uniknięciem opodatkowania tzw. „ukrytych (cichych) rezerw” – czyli różnicy między historyczną a bieżącą (rynkową) wartością majątku spółki. Podatnicy – kierując się wyłącznie motywacją fiskalną – decydują się na przekształcenie spółki w spółkę osobową (jawną, cywilną), a następnie jej likwidację, uzyskując istotne korzyści podatkowe. Taki stan rzeczy może prowadzić do sytuacji, gdzie zdecydowanie bardziej korzystne z powodów fiskalnych jest przekształcenie spółki w spółkę osobową i następnie jej zlikwidowanie. W konsekwencji, w aktualnym stanie prawnym, wybór ścieżki likwidacyjnej może być determinowany nie rzeczywistymi potrzebami biznesowymi czy organizacyjnymi, lecz chęcią uniknięcia opodatkowania majątku likwidacyjnego.

W związku z powyższym, proponuje się dodanie w art. 14 ustawy o PIT nowego ust. 3b, co do wyłączenia ze źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b oraz wyłączeń z opodatkowania, o których mowa w art. 14 ust. 3 pkt 10 i pkt 12 lit. b ustawy o PIT. Odpowiednikiem niniejszej regulacji na gruncie ustawy o CIT jest zmiana treści art. 12 ust. 4 pkt 3a lit a oraz pkt 3b lit. b, polegająca na wskazaniu, że przepisy te nie znajdują zastosowania względem przychodu w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. o. Jednocześnie proponuje się, aby w stosunku do otrzymanych przez wspólnika środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wartość początkowa tych środków na potrzeby dokonywania odpisów amortyzacyjnych ustalana była poprzez odpowiednie stosowanie sposobu wskazanego w art. 22g ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT i odpowiednio w art. 16g ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT, (tj. co do zasady w wartości ustalonej przez podatnika, nie wyższej niż wartość rynkowa poszczególnych środków, w sposób analogiczny, jak przy otrzymanym majątku z likwidowanej spółki będącej podatnikiem CIT).

Ponadto otrzymane przez wspólników środki pochodzące z likwidowanej spółki osobowej zostaną zakwalifikowane do dochodów z zysków kapitałowych (zmiana polegająca na wyróżnieniu w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e ustawy o PIT i odpowiednio w art. 7b ust. 1 lit. o ustawy o CIT nowej kategorii przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych).

W projekcie przyjęto, iż regulacje te znajdą zastosowanie, jeżeli likwidacja spółki niebędącej osobą prawną nastąpi wcześniej niż 3 lata kalendarzowe od dnia przekształcenia spółki.

6) Doprecyzowanie przepisu określającego skutki podatkowe *datio in solutum* (dodawany art. 19 ust. 2a ustawy o PIT) – art. 1 pkt 6 projektu

Proponowana zmiana dotyczy skutków prawnopodatkowych przeniesienia prawa własności nieruchomości, praw majątkowych lub innych rzeczy w zamian za zwolnienie z długu, czyli wykonania świadczenia rzeczowego w zamian za przyrzeczone świadczenie pieniężne (*datio in solutum*). Wykonanie innego świadczenia zamiast pierwotnego (*datio in solutum*) to instytucja prawa cywilnego (art. 453 k.c.), która umożliwia dłużnikowi wygaśnięcie zobowiązania poprzez spełnienie innego świadczenia niż pierwotnie umówione, za zgodą wierzyciela. Zobowiązanie wygasa z chwilą wykonania nowego świadczenia, co często ma miejsce przy przeniesieniu własności rzeczy w miejsce zapłaty.

Przedmiotowy problem wzbudza liczne wątpliwości interpretacyjne, które znalazły swój wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych. NSA w wielu orzeczeniach prezentuje pogląd, iż przeniesienie własności nieruchomości w takich warunkach (*datio in solutum*) nie stanowi jej odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, ponieważ przenoszący własność nie uzyskuje żadnego przysporzenia w rozumieniu art. 9 ust. 1 i ust. 2 ustawy o PIT, tj. nie uzyskuje przyrostu majątku powiększającego jego aktywa. Z poglądem tym nie sposób się zgodzić, gdyż podważa on istotę podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego, takich jak przychód i dochód podatkowy oraz nie uwzględnia zasady nominalizmu, na której opiera się system podatku dochodowego⁷.

Odmienne poglądy wyrażono z kolei w orzeczeniu NSA z dnia 16.05.2019 r. (II FSK 3330/18), gdzie wskazano, iż przeniesienie własności lokalu w ramach *datio in solutum* (świadczenia zastępczego w celu zwolnienia się z zobowiązania) jest w istocie odpłatnym zbyciem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT. Według NSA, odpłatność/płatność nie musi mieć charakteru pieniężnego w postaci konkretnego przepływu gotówkowego. Może oznaczać także uzyskanie świadczenia wzajemnego w postaci zapłaty w naturze (otrzymanie w zamian innych rzeczy lub praw). W opinii NSA, płatnością może być więc zwolnienie z długu czy potrącenie wzajemnych wymagalnych wierzytelności (zmniejszenie pasywów zbywcy).

⁷ Zaprezentowana wykładnia nie dostrzega tego, że zbycie nieruchomości/rzeczy ruchomej w celu zwolnienia się z długu jest tożsame co do skutków ekonomicznych z sytuacją, w której podatnik najpierw sprzedaje tą rzecz osobie trzeciej, a następnie z uzyskanej ze sprzedaży kwoty reguluje swój dług z tytułu pożyczki (kredytu). Przy takiej kolejności działań podatnika nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że doszło do odpłatnego zbycia rzeczy, które powinno być rozpatrywane na gruncie podatku dochodowego, i to mimo, że – przyjmując punkt widzenia NSA – podatnik również „nie uzyskuje przyrostu majątkowego” gdyż „zamienia” aktywo o wartości rynkowej x na środki pieniężne o wartości x. Takie podejście ewidentnie stoi jednak w sprzeczności z istotą opodatkowania wzrostu wartości aktywa rzeczowego (dochodu) realizowanego w momencie jego odpłatnego zbycia.

W celu wyeliminowania wskazanej nieprawidłowej linii interpretacyjnej NSA proponuje się jednoznaczne wskazanie, iż przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, celem zwolnienia się podatnika z długu w ramach *datio in solutum* jest, co do zasady, wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego odpłatnego zbycia nieruchomości, innych rzeczy lub praw (chyba, że wartość rynkowa tych przenoszonych rzeczy lub praw jest wyższa od wartości regulowanego nimi zobowiązania – w takim przypadku przychód z tego tytułu określa się w wysokości wartości rynkowej tej rzeczy lub praw).

7) Zmiany o charakterze językowym (terminologia) i porządkowym, w szczególności zawarte w przepisach regulujących zwolnienia z opodatkowania przychodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe (zmieniane art. 17 ust. 1 pkt 3a i 4 lit. a, art. 21 ust. 1 pkt 130, 130b-130d, art. 41 ust. 24 i 24b, oraz art. 52a ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy o PIT) – art. 1 pkt 5 lit. a tiret drugie i trzecie myślnik pierwszy, 7 lit. a tiret od drugiego do piątego, 19 i 20 projektu

Wskazane zmiany mają charakter porządkowy, wynikający, z faktu, że od 1 stycznia 2024 r. wprowadzone zostały zmiany w zasadach ustalania przychodów do opodatkowania z obligacji, poprzez dodanie – poza istniejącymi odsetkami i dyskontem – osobnej kategorii przychodów (wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 3a ustawy o PIT), tj. przychodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe.

Wprowadzenie tego rodzaju przychodów z obligacji tylko dla celów podatkowych miało na celu zrównanie w zasadach opodatkowania przychodów z obligacji nabytych na rynku pierwotnym oraz wtórnym. Nie było celem ograniczenie istniejących zwolnień z opodatkowania przychodów z obligacji, ani ograniczenie istniejących zwolnień z obowiązków poboru podatku od przychodów z obligacji przez płatników.

Jednak zgodnie z obowiązującymi przepisami zwolnione z opodatkowania są odsetki i dyskonto od niektórych rodzajów obligacji (głównie emitowanych na rynki zagraniczne i wypłacane osobom niemającym na terytorium Polski miejsca zamieszkania), jak również tylko od przychodów z odsetek i dyskonta od obligacji płatnik nie ma obowiązków poboru podatku.

Dla porządku prawnego, w określonym w art. 21 ust. 1 pkt 130, 130b–130d oraz art. 52a ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy o PIT katalogu zwolnień przychodów z obligacji, w projekcie została dokonana zmiana wskazująca obok odsetek i dyskonta (o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3

ustawy o PIT) również przychody z wykupu przez emitenta obligacji (o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3a ustawy o PIT), a także w art. 41 ust. 24 i 24b ustawy o PIT uzupełnione zostały przychody z obligacji, z których płatnik nie ma obowiązku poboru podatku obok odsetek i dyskonta, o przychody z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe.

Poprawiona została także redakcja przepisu określającego przychody zaliczane do źródła „kapitały pieniężne” poprzez wskazanie, że zalicza się do nich przychody z wykupu obligacji, a nie wykup obligacji (art. 17 ust. 1 pkt 3a ustawy o PIT).

8) Zmiany dotyczące ulgi mieszkaniowej (dodawany art. 21 ust. 30b ustawy o PIT) – art. 1 pkt 7 lit. b projektu

Ulga mieszkaniowa obowiązywała w ustawie o PIT w latach 1992–2006 oraz od 2009 r. do chwili obecnej. Pierwotnym założeniem ulgi było wsparcie podatników przy realizacji ich podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Z biegiem czasu ulga ta zaczęła tracić swój pierwotny charakter. Wpływ na to miały zachodzące zmiany gospodarcze w Polsce oraz postrzeganie nieruchomości jako inwestycji kapitałowej. Wskutek tego podatnicy nabywają coraz więcej mieszkań. Dodatkowo, ukształtowane w ostatnim okresie orzecznictwo przy interpretacji pojęcia „cele mieszkaniowe” pozwala realizować własne cele mieszkaniowe jednocześnie w kilku mieszkaniach, budynkach mieszkalnych. Stąd podatnicy kupują kolejne nieruchomości mieszkalne, np. mieszkania w celach inwestycyjnych, a jednocześnie korzystają wielokrotnie z ulgi mieszkaniowej.

Proponowana zmiana ma na celu powrót do pierwotnych założeń ulgi. Zmiana polega na tym, że podatnik nie będzie mógł skorzystać z ulgi mieszkaniowej w odniesieniu do dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli w okresie trzech lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło to odpłatne zbycie dokonał odpłatnego zbycia nieruchomości, w odniesieniu do których stosował już przedmiotową ulgę.

W praktyce oznacza to ograniczenie możliwości wielokrotnego korzystania z preferencji w krótkich odstępach czasu. Dzięki temu ulga nie będzie wykorzystywana jako narzędzie do powtarzalnych, inwestycyjnych sprzedaży nieruchomości bez podatku.

W odniesieniu do omawianej zmiany w przepisie przejściowym przewiduje się wprowadzenie wysokiego standardu ochrony w zakresie praw nabytych (wychodzącego poza minimum wynikające z art. 2 Konstytucji). Mianowicie zaproponowano, aby projektowane ograniczenie zawarte w art. 21 ust. 30b dotyczyło wyłącznie nieruchomości i praw do nieruchomości

nabytych po dniu wejścia ustawy w życie (po 31 grudnia 2026 r.). Taki szeroki zakres ochrony skutkuje przyznaniem podatnikowi pewności prawnej w zakresie skutków podatkowych przyszłego zbycia nieruchomości (praw do nich) już na etapie jej (ich) nabycia (mimo, że podatnik nie musiał w tym momencie zakładać, że w niedługim czasie zbędzie tę nieruchomość, czy też, że będzie chciał skorzystać z ulgi mieszkaniowej w odniesieniu do dochodów z ze zbycia tej nieruchomości). Niezależnie od powyższego należy zaznaczyć, że w przypadku zbycia po 31 grudnia 2026 r. nieruchomości (praw do nieruchomości) nabytych po tej dacie ocena możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej będzie musiała uwzględniać fakt ewentualnego korzystania z niej w latach wcześniejszych – zgodnie z treścią dodawanego art. 21 ust. 30b ustawy o PIT.

9) Zmiana zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia innej spółki (dodawane art. 22 ust. 1ta i 1tb ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1xe i 1xf ustawy o CIT) – art. 1 pkt 8 lit. c oraz art. 2 pkt 7 lit. b projektu

Obecnie, w art. 22 ust. 1t ustawy o PIT (oraz art. 15 ust. 1xd ustawy o CIT) zostały określone zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, które wskazują, że w takim przypadku przyjmuje się koszt historyczny, a więc wydatki na nabycie prawa do udziałów spółki przekształcanej.

Przepis ten nie reguluje przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia innej spółki. W ocenie organów podatkowych, w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przekształcanej kosztem uzyskania przychodów powinny być wydatki na nabycie lub objęcie udziałów lub akcji spółki przekształcanej, czyli tzw. koszt historyczny. Stanowiska tego nie podzielają sądy administracyjne. Zgodnie z linią orzecniczą sądów administracyjnych, w przypadku odpłatnego zbycia takich udziałów kosztem nie jest koszt historyczny, lecz wartość bilansowa majątku spółki przekształcanej na moment przekształcenia. Taka wykładnia omawianych przepisów prowadzi do tzw. *step-up'u*, czyli (niezasadnego) przeszacowania wartości podatkowej aktywów do ich wartości rynkowej – umożliwiając tym samym podatnikom ukosztowanie kwot, które nie znajdują odzwierciedlenia w faktycznie poniesionych wydatkach (co narusza ogólną zasadę podatku dochodowego wynikającą z art. 22 ustawy o PIT oraz art. 15 ustawy o CIT i prowadzi do zaniżenia wykazywanych dochodów).

W związku z powyższym konieczne stało się wprowadzenie regulacji wprost wskazującej, że w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia innej spółki, kosztem uzyskania przychodu dla celów podatkowych są wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki przekształcanej.

W tym celu, w art. 22 ustawy o PIT zostaje dodany ust. 1ta (i analogicznie w art. 15 ustawy o CIT zostaje dodany ust. 1xe), zgodnie z którym, w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce powstałej z przekształcenia innej spółki, kosztem uzyskania przychodów będą wydatki na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce przekształcanej, ustalone na podstawie ust. 1f – 1gc, 1ł, 1t, art. 23 ust. 1 pkt 38, albo 38c ustawy o PIT (i analogicznie art. 15 ust. 1j, ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT). Ustęp 1ta art. 22 ustawy o PIT i ust. 1xf art. 15 ustawy o CIT rozszerza stosowanie zasady określonej w ust. 1ta (1xe) również gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) spółki, która powstała w wyniku powstałej w kolejnych przekształceń.

10) Uszczelnienie zakazu amortyzacji w spółkach nieruchomościowych (zmieniany art. 22 ust. 8 ustawy o PIT i art. 15 ust. 6 ustawy o CIT) – art. 1 pkt 8 lit. d oraz art. 2 pkt 7 lit. c projektu

Zmiana polega na wyraźnym wskazaniu, że zakaz amortyzacji w spółkach nieruchomościowych dotyczy również nieruchomości klasyfikowanych dla celów rachunkowych jako inwestycje długoterminowe.

Obecnie, brzmienie art. 22 ust. 8 ustawy o PIT i art. 15 ust. 6 ustawy o CIT w zakresie amortyzacji spółek nieruchomościowych odczytywane jest w orzecznictwie sądowno-administracyjnym z pominięciem celu wprowadzonego ograniczenia co do możliwości rozliczania podatkowej amortyzacji (np. wyrok WSA⁸ w Poznaniu z 10 lutego 2023 r. I SA/Po 790/22; wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2025 r. II FSK 788/23). Z uzasadnienia projektu do zmiany ww. przepisu⁹, wynika, że głównym celem nowelizacji przepisu było doprowadzenie do zmniejszenia różnic występujących między wartością wykazywanego przez spółkę nieruchomościową w roku podatkowym dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, a wartością wykazywanego - za ten sam okres - zysku brutto (zysku przed obciążeniem podatkiem dochodowym). Natomiast interpretacja dominująca w przeważającej

⁸ Wojewódzki Sąd Administracyjny

⁹ por. druk sejmowy nr 1532 - "Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw" - Sejmu RP IX kadencji

linii orzeczniczej umożliwia dokonywanie podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które nie są bilansowo w ogóle amortyzowane, z uwagi na zakwalifikowanie ich w księgach rachunkowych jako „inwestycji” (ustawa o rachunkowości¹⁰ stanowi, iż aktywa takie nie podlegają amortyzacji, lecz są wyceniane według ceny rynkowej albo wartości godziwej). Zgodnie z orzecnictwem, trudno bowiem uznać, że takie składniki majątku spełniają definicję środka trwałego w rozumieniu przepisów podatkowych, skoro nie są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, lecz służą jedynie lokowaniu kapitału i nie są również środkami trwałymi w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Oderwanie podatkowej amortyzacji od jej bilansowego ujęcia prowadzi do sytuacji, w której podatnik kreuje koszty uzyskania przychodów w oderwaniu od rzeczywistego zużycia majątku. Taki stan rzeczy prowadzi do generowania tarczy podatkowej w postaci możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów nie mających odzwierciedlenia w realnym uszczerbku wartości majątku. Dzieje się tak, ponieważ wartość nieruchomości komercyjnych (np. biurowca, centrum handlowego) co do zasady nie spada w czasie na skutek fizycznego zużycia, lecz fluktuuje w zależności od warunków rynkowych – historycznie wykazując tendencję wzrostową. Opisaną specyfikę nieruchomości wprost uznaje Międzynarodowy Standard Rachunkowości 40 – *Nieruchomości Inwestycyjne* dając prymat modelowi wyceny według wartości godziwej nad modelem kosztu historycznego, aby zapewnić inwestorom i wierzycielom bardziej transparentny obraz sytuacji majątkowej spółki.

Brak amortyzacji bilansowej nieruchomości wycenianych jako inwestycje, przy jednoczesnym powiększeniu wyniku finansowego brutto spółek nieruchomościowych na skutek ujęcia w nim zysków z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, prowadzi do utrwalenia różnic w bilansowym i podatkowym traktowaniu aktywa tego samego rodzaju. W kontekście spółek nieruchomościowych rozbieżność ta generuje wymierną korzyść podatkową, która stoi w sprzeczności z mającą konstytucyjne umocowanie zasadą sprawiedliwości podatkowej, jak również może stanowić motywację dla podejmowania działań o charakterze optymalizacyjnym. W konsekwencji aktualnie mamy do czynienia z sytuacją, w której podmiot będący spółką nieruchomościową wykazuje wysokie zyski dla inwestorów¹¹, umożliwiające wypłaty dywidendy. Jednocześnie spółka ta wykazuje stratę bądź relatywnie niski dochód dla

¹⁰ ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

¹¹ wynikającej z wysokich wpływów z najmu wraz równoległym rozpoznaniem wzrostu wartości aktywów w postaci nieruchomości

celów podatkowych, nie kontrybuując do budżetu państwa w stopniu adekwatnym do swojej siły ekonomicznej..

Niezależnie od powyższego, celem uzasadnienia niniejszej propozycji legislacyjnej należy odnieść się do funkcjonujących w praktyce form „wejścia” inwestora w inwestycję. Dominują tu dwa modele: bezpośrednie nabycie aktywa (tzw. asset deal) oraz nabycie pośrednie poprzez udziały w spółce nieruchomościowej (tzw. share deal). Bieżące skutki podatkowe tych transakcji kształtują w następujący sposób:

1. Nabycie nieruchomości w modelu asset deal

Podatnik nabywa nieruchomość komercyjną (np. za 100 mln zł), stając się spółką nieruchomościową. Założono, że nieruchomość jest amortyzowana podatkowo, a następnie sprzedawana za 125 mln zł (zgodnie z Modelową Konwencją OECD dochód z takiej sprzedaży podlega opodatkowaniu w państwie położenia nieruchomości).

założone odpisy amortyzacyjne: 20 mln zł,

koszt uzyskania przychodu przy sprzedaży: 80 mln zł (wartość początkowa pomniejszona o amortyzację),

dochód podatkowy przy sprzedaży: 45 mln zł $[125 - (100 - 20)]$.

Łączna kwota kosztów podatkowych w całym cyklu inwestycji wynosi zatem 100 mln zł – z czego 80 mln zł ujmowane jest jako koszt odpłatnego zbycia, a 20 mln zł poprzez odpisy amortyzacyjne.

W przypadku braku amortyzacji podatkowej ekonomiczny efekt byłby identyczny w ujęciu kosztowym: koszt podatkowy z tytułu zbycia wyniósłby pełną cenę nabycia (100 mln zł), a dochód do opodatkowania byłby niższy – 25 mln zł zamiast 45 mln zł – co pozostaje skutkiem braku wcześniejszego rozpoznania kosztów poprzez amortyzację.

Efekt ten występuje również w przypadku nabycia nieruchomości bezpośrednio przez zagraniczny fundusz inwestycyjny równoważny polskiemu FIZ, który – na gruncie obowiązujących przepisów – korzysta ze zwolnienia podmiotowego także w odniesieniu do nieruchomości o wartości przekraczającej 10 mln zł.

2. Nabycie udziałów w spółce nieruchomościowej (share deal)

Inwestor nabywa udziały w spółce nieruchomościowej za 100 mln zł, a po kilku latach sprzedaje je za 125 mln zł. Osiąga tym samym dochód kapitałowy w wysokości 25 mln zł.

Jeżeli właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera klauzulę nieruchomościową, dochód ten może podlegać opodatkowaniu w Polsce.

Amortyzacja nieruchomości pozostającej w spółce nieruchomościowej pozostaje bez wpływu na wynik inwestora, choć wpływa na bieżący wynik podatkowy spółki poprzez pomniejszanie jej przychodów z najmu.

Jeżeli jednak inwestorem jest:

- a) podmiot zagraniczny korzystający ze zwolnienia odpowiadającego zwolnieniu dla FIZ, lub
- b) podmiot z państwa, z którym Polska nie zawarła UPO zawierającej klauzulę nieruchomościową¹²,

wówczas dochód kapitałowy (25 mln zł) nie będzie opodatkowany w Polsce – odpowiednio z uwagi na podział kompetencji podatkowych wynikający z danej UPO albo na zastosowanie podmiotowego zwolnienia podatkowego dla zagranicznych funduszy równoważnych FIZ (w tym takich, które mogą mieć formę spółki).

Uwzględnienie amortyzacji podatkowej nieruchomości w spółce nieruchomościowej prowadzi dodatkowo do obniżania bieżącego dochodu z czynszów najmu. W rezultacie dochodzi do sytuacji, w której opodatkowanie zarówno bieżących dochodów, jak i zysków kapitałowych jest znikome lub nie występuje w ogóle. Negatywny efekt tej konstrukcji jedynie w ograniczonym stopniu neutralizuje podatek od nieruchomości komercyjnych (art. 24b ustawy o CIT).

Propozycja zawarta w projekcie zmierza zatem do przywrócenia pierwotnie zamierzonej przez ustawodawcę treści normy określonej w art. 22 ust. 8 ustawy o PIT i art. 15 ust. 6 ustawy o CIT. Projektowana zmiana stanowi rozwinięcie dotychczasowej regulacji poświęconej zasadom amortyzacji w spółkach nieruchomościowych i ma na celu wyeliminowanie wykładni dopuszczającej podatkową amortyzację wybranych kategorii nieruchomości wbrew ekonomicznej użyteczności danego tego aktywa.

11) Wyłączenie możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania leasingu (uchylenie 22b ust. 2 w pkt 1 lit. b ustawy o PIT oraz art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy o CIT) – **art. 1 pkt 9 oraz art. 2 pkt 10 projektu**

¹² Obecnie klauzula nieruchomościowa nie występuje w umowach zawartych przez Polskę m.in. z Albanią, Białorusią, Czechami, Cyprzem, Grecją, Katarzem, Kuwejtem, Macedonia Północną, Uzbekistanem, Włochami, Węgrami, Rumunią.

Proponowana zmiana zakłada uchylenie art. 22b ust. 2 w pkt 1 lit. b ustawy o PIT oraz analogicznie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy o CIT.

Wartość firmy jest kategorią ekonomiczną wyrażającą tę część wartości przedsiębiorstwa, która nie wynika bezpośrednio z wyceny jego składników majątkowych. Powstaje więc ona jako różnica dwóch wartości - ceny nabycia oraz wartości składników majątkowych tworzących przedsiębiorstwo. Wyrazem tego jest treść przepisów ustaw o podatkach dochodowych, które definiują wartość firmy jako dodatnią różnicę między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, albo nominalną wartością wydanych akcji lub udziałów w zamian za wkład niepieniężny, a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki. W ujęciu podatkowym tak zdefiniowana wartość firmy zaliczana jest do wartości niematerialnych i prawnych.

Jednakże, nie każda transakcja bądź forma nabycia przedsiębiorstwa, względnie zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP), jest zdarzeniem kreującym wartość firmy, która podlega amortyzacji podatkowej. W obecnym stanie prawnym wartość firmy stanowi podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych generujących koszt uzyskania przychodów, jeśli objęcie przedsiębiorstwa nastąpiło w drodze:

- kupna,
- przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy CIT, dokonuje korzystający,
- wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Proponowane rozwiązanie zneutralizuje działania optymalizacyjne, podejmowane w głównej mierze ze względu na korzyść podatkową płynącą z faktu, że przekazanie przedsiębiorstwa w ramach leasingu finansowego może generować wartość firmy. Okoliczność ta zostaje wykorzystana przez niektórych podatników do podejmowania działań, które nie są zdeterminowane przez interes ekonomiczny. W efekcie dochodzi do sytuacji, w których o zawarciu określonej czynności prawnej nie decyduje racjonalność gospodarcza, lecz faktycznym katalizatorem działań podmiotów gospodarczych pozostaje kształt przepisów podatkowych i ukierunkowana na optymalizację ich wykładnia.

Przedstawione czynniki doprowadziły do praktyki obniżenia kosztów prowadzenia działalności, noszącej znamiona techniki optymalizacyjnej. W szczególności, przyjmuje ona

postać schematu, w którym jedna ze spółek (spółka A) dokonuje przekazania innemu podmiotowi (spółce B) przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa w drodze aportu. Na skutek dokonanej transakcji ujawniana jest wartość firmy. Wycena aportu wnoszonego przez spółkę A jest dokonywana w wartości znacznie przewyższającej wartość jej aktywów netto (wartość składników majątkowych). Należy bowiem zwrócić uwagę, iż wartość firmy, nawet jeśli jej ustalenie dokonuje się przy udziale rzeczoznawcy, zawsze pozostaje wartością szacunkową. Niejednokrotnie, wartość firmy znacznie przewyższa wartość wszystkich innych składników majątkowych danej transakcji.

Wartość firmy powstająca na skutek aportu nie podlega amortyzacji, gdyż aport jest neutralny podatkowo. Jest to konsekwencja systemowego założenia o konieczności odroczenia opodatkowania w odniesieniu do tego typu transakcji w celu zniwelowania barier dla transformacji oraz tworzenia przedsiębiorstw. Następnie jednak, wnoszone uprzednio w drodze aportu środki majątkowe, tworzące przedsiębiorstwo/zorganizowaną część przedsiębiorstwa, przekazywane są przez spółkę B w ramach umowy leasingu kolejnemu podmiotowi (spółce C), często będącemu podmiotem powiązany z spółkami A i B. Na skutek zawartej umowy spółka C dokonuje spłat rat leasingowych, które w ramach części kapitałowej obejmują rozpoznaną przez spółkę B wartość firmy. Ujawniona powtórnie wartość firmy poprzez odpis amortyzacyjny pomniejsza dochód do opodatkowania u korzystającego. Powstający w ten sposób koszt podatkowy dla korzystającego nie znajduje odzwierciedlenia po stronie przychodowej z perspektywy finansującego. Taki stan rzeczy powoduje wypaczenie podatkowego ujęcia leasingu, która to instytucja została przez ustawodawcę ukształtowana w ten sposób, aby rozliczenia podatkowe dokonywane przez finansującego (leasingodawcę) odzwierciedlały równoległe rozliczenia dokonywane odpowiednio przez korzystającego (leasingobiorcę). W następstwie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy rozpoznanej po raz kolejny na skutek zawarcia umowy leasingu finansowego przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa), leasingobiorca może skutecznie uniknąć opodatkowania, redukując na wiele lat dochody z działalności operacyjnej.

Należy zaznaczyć, że umożliwienie ukosztowania, poprzez odpisy, wartości firmy powstałej w związku z oddaniem przedsiębiorstwa lub ZCP do korzystania w ramach leasingu (finansowego) skutkuje tym, że podatkowe rozliczenie tej transakcji jest korzystniejsze niż w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa/ZCP. W tym drugim przypadku odpisy amortyzacyjne od wartości firmy (jak i inne odpisy od pozostałych ŚT/WNiP wchodzących w skład nabytego

przedsiębiorstwa/ZCP - stanowiąc cenę jego nabycia - odpowiadają drugostronnie przychodowi wykazywanemu przez zbywcę).

Ponadto należy zaznaczyć, iż w związku z uchyleniem art. 22b ust. 2 w pkt 1 lit. b ustawy o PIT art. 16b ust. 2 pkt lit. b ustawy o CIT nie przewiduje się ustanowienia przepisów przejściowych. Wprowadzenie takich regulacji skutkowałoby utrzymaniem możliwości amortyzacji wartości firmy powstałej na skutek przekazania przedsiębiorstwa do odpłatnego korzystania na zasadach odpowiadających leasingowi finansowemu, co w praktyce oznaczałoby dalsze funkcjonowanie mechanizmu wykorzystywanego w działaniach o charakterze optymalizacyjnym. Zachowanie obecnego stanu rzeczy, nawet w limitowanym okresie czasowy, prowadziłoby do faktycznej akceptacji przez ustawodawcę praktyk godzących w stan finansów publicznych. Byłoby to działanie sprzeczne z obowiązkami wynikającymi dla ustawodawcy z mających konstytucyjne umocowanie zasad powszechności i równości opodatkowania. Wprowadzenie rozwiązań przejściowych wiązałoby się również z uszczerbkiem w szeroko rozumianym interesie publicznym. Z powyższych względów uznano, że uchylenie art. 16b ust. 2 lit. b ustawy o CIT musi nastąpić bez okresu przejściowego, a nowe zasady należy stosować do wszystkich stanów faktycznych istniejących po wejściu w życie projektowanego aktu prawnego.

12) Wprowadzenie zakazu zmiany stawek amortyzacyjnych po upływie terminu złożenia zeznania (art. 22i ust. 9 ustawy o PIT oraz art. 16i ust. 9 ustawy o CIT) - art. 1 pkt 12 oraz art. 2 pkt 13 projektu - oraz zmiany dostosowawcze w art. 22h ust. 3 ustawy o PIT i art. 16h ust. 3 ustawy o CIT - art. 1 pkt 11 oraz art. 2 pkt 12 projektu

Dodanie ust. 9 w art. 22i ustawy o PIT oraz ust. 9 w art. 16i ustawy o CIT zmierza do jednoznacznego określenia terminu, w którym podatnik może zdecydować o podwyższeniu lub obniżeniu stawek amortyzacyjnych w danym roku podatkowym. Ustalenie, że wyboru tego można dokonać nie później niż do upływu terminu na złożenie zeznania za ten rok podatkowy, zapewnia większą przejrzystość i przewidywalność stosowania przepisów zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych.

Jednocześnie, zmiana ta ma na celu przeciwdziałanie schematowi optymalizacyjnemu polegającemu na dowolnym, wstecznym kształtowaniu stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych, w odniesieniu do okresów podatkowych już zakończonych, choć jeszcze nieprzedawnionych. Zmiana ta przyczyni się do wyeliminowania praktyki polegającej na retroaktywnej zmianie stawki amortyzacji – zarówno poprzez jej podwyższenie, jak i obniżenie

– nie wynikającej z błędu podatnika ani z konieczności skorygowania omyłki w pierwotnym rozliczeniu. Podatnicy niejednokrotnie wykorzystują ten mechanizm w celach optymalizacyjnych, traktując możliwość zmiany stawki amortyzacyjnej wstecznie jako narzędzie służące osiągnięciu doraźnych korzyści podatkowych poprzez dowolną zmianę wysokości kosztów amortyzacji *ex post*.

Wprowadzenie jednoznacznego, granicznego terminu na zmianę stawki amortyzacyjnej jednoznacznie określa moment podjęcia przez podatnika stosownej decyzji, nakładając konieczność dokonania wyboru w odniesieniu do konkretnego roku podatkowego, zapobiega nadużyciom polegającym na manipulowaniu kosztami już po zamknięciu roku, wzmacnia pewność rozliczeń podatkowych, ogranicza możliwość stosowania nieuzasadnionych optymalizacji, zwiększa przejrzystość zasad amortyzacji, ułatwiając kontrolę przestrzegania przepisów.

Wprowadzana regulacja nie ogranicza swobody podatników w wyborze stawki amortyzacyjnej – nadal mogą oni ją podwyższać lub obniżać w ramach dotychczasowych przepisów – lecz jednoznacznie doprecyzowuje moment, w którym taka decyzja może zostać podjęta. Dzięki temu zmiana zachowuje równowagę pomiędzy elastycznością po stronie podatników a potrzebą ochrony systemu podatkowego przed działaniami opartymi przede wszystkim na chęci skorzystania z możliwości modyfikacji zobowiązań podatkowych za wcześniejsze lata podatkowe (w tym ich obniżenia).

W związku z dodaniem nowych ust. 9 w art. 22i ustawy o PIT oraz art. 16i ustawy o CIT konieczne jest również dokonanie zmian dostosowujących w art. 22h ust. 3 ustawy o PIT i art. 16h ust. 3 ustawy o CIT. Przepisy te zawierają odesłania do katalogu jednostek redakcyjnych w art. 22i i art. 16i określających zasady obliczania amortyzacji.

13) Modyfikacja sposobu ustalania poziomu emisyjności CO₂ silnika dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów poprzez odejście od centralnej ewidencji pojazdów jako wyłącznego źródła dowodowego w tym zakresie (zmieniany art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b i c oraz dodany w art. 23 ust. 5ba i 5bb ustawy o PIT, zmieniony art. 16g ust. 1 pkt 4 lit. b i c oraz dodany w art. 16 ust. 5ba i 5bb ustawy o CIT) – **art. 1 pkt 13 oraz art. 2 pkt 9 projektu**

Ustawa z dnia 2 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2269, z późn. zm.)

wprowadziła zmiany w ustawie o PIT oraz ustawie o CIT, w zakresie limitu wydatków na samochód osobowy zaliczanych do kosztów podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami limit wysokości odpisów amortyzacyjnych jest uzależniony od wielkości emisji przez samochód osobowy dwutlenku węgla (CO₂). Limit 150 000 zł znajduje zastosowanie do odpisów amortyzacyjnych, jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego wynosi mniej niż 50g na kilometr. Jeżeli emisja CO₂ silnika spalinowego samochodu osobowego jest równa lub wyższa niż 50g na kilometr, limit odpisów amortyzacyjnych wynosi 100 000 zł (art. 23 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). Zgodnie ze omawianymi przepisami poziom emisji CO₂ ustala się (wyłącznie) na podstawie danych zawartych w centralnej ewidencji pojazdów. W tym kierunku wydawane są już pierwsze interpretacje indywidualne dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Do Ministerstwa Finansów dotarły informacje, iż dane w CEPiK w tym zakresie mogą nie odpowiadać rzeczywistości. Problem ten opisywany jest również w prasie.¹³ Co prawda istnieje możliwość zmiany błędnych (nieprawidłowych) wpisów w CEPiK, jednak jest to proces sformalizowany. Dodatkowo w takim przypadku może powstać wątpliwość, jaką wartość tej emisji finalnie przyjąć dla celów podatkowych i czy należy przyjąć jedną wartość w odniesieniu do całego okresu amortyzacji samochodu osobowego, czy też stosować różne wartości do okresów przed i po korekcie w CEPiK.

Co prawda oparcie się organów podatkowy w omawianym zakresie na bazie CEPiK jest zrozumiałe w świetle tego, że baza jest dedykowanym rejestrem państwowym do gromadzenia danych o pojazdach i kierowcach, a dane w niej zgromadzone korzystają z domniemania prawdziwości, biorąc pod uwagę obowiązując w systemie podatkowym. Jak wynika ze zgłaszanych postulatów takie ukształtowanie obowiązującej od 1 stycznia 2026 r. regulacji podatkowej nadaje w praktyce może prowadzić do ustaleń niezgodnych z rzeczywistością. Pojawia się zatem pytanie, czy korzyść jaką jest pewność prawna (oparcie się wyłącznie na danych z CEPiK) powinna przeważać w tym zakresie nad potrzebą ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego, i czy taki stan nie narusza zasady prawdy materialnej wyrażonej w art. 122 Ordynacji podatkowej.

¹³<https://podatki.gazetaprawna.pl/cit/artykuly/10640558.nowe-limity-podatkowe-jak-auto-niskoemisyjne-staje-sie-wysokoemisyjne.html>

Uznając te wątpliwości za uzasadnione projekt odstępuje od CEPiK jako wyłącznego źródła informacji o emisyjności CO₂ pojazdu, dopuszczając możliwość wykazania przez podatnika prawidłowego poziomu takiej emisji. Należy podkreślić, iż nie chodzi o to, aby CEPiK przestał w tym zakresie pełnić swoją rolę. W braku przeciwnego dowodu dostarczonego przez podatnika będzie on nadal podstawowym źródłem informacji dla organów podatkowych. Ciężar dowodu będzie spoczywał na podatniku, który udowodni, że dane zawarte w CEPiK są błędne i nie odzwierciedlają rzeczywistego stanu. Dowodem w tym zakresie mogą być na przykład dokumenty homologacyjne pojazdu.

W przypadku braku danych w CEPiK albo braku możliwości wykazania na podstawie innych dowodów poziomu emisji CO₂ silnika spalinowego pojazdu, przyjmuje się, że emisja ta jest równa 50 g na kilometr.

W projekcie przewiduje się, że zmienione przepisy wejdą w życie z dniem ogłoszenia ustawy i będą miały zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2026 r. (art. 11 i art. 14 projektu). Wsteczne działanie tej regulacji jest dopuszczalne z uwagi na to, że jest ona korzystna dla podatników, a ponadto jest uzasadnione potrzebą wyeliminowania wskazanych powyżej potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych.

14) Doprecyzowanie mechanizmu bezpiecznej przystani w transakcjach pożyczkowych (zmieniany art. 23s ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT i art. 11g ust. 1 ustawy o CIT) – art. 1 pkt 14 oraz art. 2 pkt 5 projektu

Zmiana polega na doprecyzowaniu, że mechanizm bezpiecznej przystani dla transakcji pożyczkowych (odpowiednio kredytów lub emisji obligacji) obejmuje wyłącznie pożyczki z oprocentowaniem zmiennym (tj. stopa bazowa + marża). Mechanizm weryfikacji rynkowości warunków tego oprocentowania zakłada zastosowanie stopy bazowej i marży zgodnej z aktualnym (na dzień zawarcia umowy) obwieszczeniem ministra właściwego ds. finansów publicznych. Dostosowywanie się tak określonych warunków oprocentowania do warunków rynkowych jest zapewnione przez zastosowanie w mechanizmie oprocentowania zmiennego stopy bazowej – niejako automatycznie reagującej na zmianę warunków rynkowych. Dodatkowo zostanie wprowadzona określona minimalna częstotliwość aktualizacji oprocentowania. Przyczyni się to do ograniczenia możliwości niewłaściwego stosowania mechanizmu bezpiecznej przystani.

15) Uregulowanie zasad ustalania dochodu z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości w przypadku, gdy nie dochodzi do faktycznego unicestwienia

istniejących udziałów (akcji) (zmieniane art. 24 ust. 5d i 5e ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 4aa i 4ab ustawy o CIT) – **art. 1 pkt 15 lit. c oraz art. 2 pkt 6 lit. b projektu**

Proponowana zmiana stanowi doprecyzowanie skutków podatkowych, jakie powstają dla wspólnika spółki będącej podatnikiem podatku CIT w związku ze zmniejszeniem przysługującego mu udziału w kapitale zakładowym na skutek obniżenia wartości nominalnej posiadanych udziałów bądź akcji, bez ich prawnego unicestwienia. Chodzi o proces, w którym dochodzi do zachowania dotychczasowej liczby udziałów (akcji), natomiast zmniejszeniu ulega całkowita wartość nominalna udziału kapitałowego danego wspólnika, co jest równoznaczne z likwidacją pewnego wolumenu wartości udziału w drodze jego częściowego umorzenia. W przypadku, gdy obniżenie wartości nominalnej udziałów lub akcji następuje za wynagrodzeniem wypłacanym wspólnikowi, podatnik jest obowiązany do rozpoznania z tego tytułu przychodu. W dotychczasowym stanie prawnym brak jest jednak regulacji *expressis verbis* określającej, w jaki sposób należy rozpoznać koszty, w przypadku, gdy umorzeniu nie ulega całość udziału lub akcji, lecz część takich praw udziałowych (tj. następuje zmniejszenie ich wartości nominalnej).

Na mocy projektowanej regulacji, przychód uzyskany w związku ze zmniejszeniem wartości nominalnej udziałów lub akcji zostanie pomniejszony o odpowiednią (proporcjonalną) część kosztów ich nabycia lub objęcia. Część kosztów pomniejszających przychód ustala się poprzez pomniejszenie wartości wydatków na nabycie udziałów lub akcji o kwotę wynikającą z proporcji, w jakiej pozostaje zmniejszona wartość nominalna udziału lub akcji, do pierwotnej ich wartości. Przy czym, jeżeli wynagrodzenie z tytułu zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostało w całości wypłacone, koszty te będzie się ustalać proporcjonalnie do wysokości faktycznie uzyskanego wynagrodzenia z tytułu tego zmniejszenia. Z kolei, pozostała część kosztów nabycia lub objęcia udziałów lub akcji w spółce, której kapitał zakładowy jest pomniejszany, a więc nieodpowiadającą wynagrodzeniu wypłaconemu w wyniku częściowego umorzenia kapitału zakładowego, będzie kwalifikowana jako wydatki na nabycie tych udziałów (akcji), która będzie stanowiła koszt podatkowy w przypadku odpłatnego zbycia, umorzenia lub zmniejszenia wartości takich udziałów (akcji).

16) Zmiana w definicji programu motywacyjnego (zmieniana część wspólna w art. 24 ust. 11b ustawy o PIT) – **art. 1 pkt 15 lit. d projektu**

W brzmieniu obecnej definicji, przez „program motywacyjny” rozumie się system wynagradzania, utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia przez spółkę lub

spółkę dominującą, dla osób uzyskujących przychody ze stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście, w wyniku którego osoby uprawnione do otrzymania świadczeń w ramach tego systemu wynagradzania otrzymują prawo do nabycia akcji spółki lub spółki dominującej bezpośrednio lub w wyniku realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, papierów wartościowych (tylko będących prawami pochodnymi w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b ustawy o obrocie instrumentami finansowymi) lub realizacji innych praw majątkowych. Kwestią budzącą wątpliwości stała się możliwość nabywania akcji w wyniku realizacji warrantów subskrypcyjnych, które są papierami wartościowymi ale określonymi w art. 3 pkt 1 lit a ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, nabycie akcji w wyniku realizacji praw z warrantów subskrypcyjnych może stanowić program motywacyjny, jako realizacja praw majątkowych, bowiem warranty subskrypcyjne są, jak wszystkie papiery wartościowe, prawami majątkowymi. W orzecznictwie sądowym występuje pogląd, że brak wskazania warrantów subskrypcyjnych w definicji programów motywacyjnych, zawartej w art. 24 ust. 11b ustawy o PIT, wobec wskazania innych papierów wartościowych, powoduje, że nabycie akcji w wyniku realizacji praw z warrantów subskrypcyjnych nie spełnia definicji programu motywacyjnego.

Tak więc, w celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, została dokonana zmiana wskazująca jednoznacznie, że akcje objęte w wyniku realizacji praw z warrantów subskrypcyjnych mogą, przy zachowaniu innych warunków, być nabywane przez osoby uprawnione w ramach programu motywacyjnego. Ta, korzystna dla podatników, zmiana wyeliminuje dotychczasowe wątpliwości interpretacyjne w opisanym zakresie.

17) Wprowadzenie wymogu zatrudnienia co najmniej 3 osób jako warunku stosowania preferencji IP Box (zmieniane art. 30ca ust. 1-1c ustawy o PIT i art. 24d ust. 1a-1c ustawy o CIT) – art. 1 pkt 17 oraz art. 2 pkt 17 projektu

Proponuje się wprowadzenie warunku minimalnego poziomu zatrudnienia dla podatników korzystających z opodatkowania kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej obniżoną 5% stawką (IP Box).

Podstawą do interwencji legislacyjnej w tym zakresie jest zaobserwowany w ostatnich latach znaczący wzrost udziału podatników posiadających znikome aktywa związane z prowadzoną działalnością gospodarczą w ogólnej liczbie podatników korzystających z preferencji IP Box. Co istotne, większość podmiotów korzystających z tej preferencji świadczy usługi wyłącznie na rzecz jednego lub kilku przedsiębiorców, z którymi nierzadko w przeszłości łączył ich

stosunek pracy lub pokrewny. Powyższy stan rzeczy jest sprzeczny z celem omawianej instytucji.

Wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego reżimu IP Box miało na celu zwiększenie poziomu innowacyjności gospodarki. Analiza struktury podatników korzystających z tego rozwiązania wskazuje, że jest ono w dużej mierze wykorzystywane do istotnego zmniejszania wysokości zobowiązania podatkowego bez istotnego wkładu w zwiększanie poziomu innowacyjności gospodarki. Średnia oszczędność podatkowa wynikająca ze stosowania preferencji IP Box przez podatników podatku PIT wynosi ok. 42 tys. złotych, a wkład w zwiększanie poziomu innowacyjności gospodarki pozostaje marginalny. Analiza ponoszonych przez podatników kosztów uzyskania przychodu związanych z prowadzoną przez nich działalnością badawczo-rozwojową, które wykorzystywane są na potrzeby określenia wskaźnika Nexus wskazuje, że głównym źródłem takich kosztów są składki na ubezpieczenie społeczne oraz odpisy amortyzacyjne od wykorzystywanych w działalności gospodarczej samochodów osobowych. Trudno zgodzić się z tezą, że tego rodzaju koszty przyczyniają się do istotnego zwiększania poziomu innowacyjności gospodarki.

Należy również zwrócić uwagę na niepokojącą praktykę stosowania przepisów poświęconych IP Box. Wielu podatników korzysta z niniejszej preferencji poprzez składanie korekt za zamknięte, lecz nieprzedawnione okresy rozliczeniowe. W przestrzeni publicznej reklamują się również przedsiębiorcy oferujący wsparcie podatnikom (w szczególności informatykom) w uzyskaniu wysokich zwrotów nadpłaconego podatku poprzez wykorzystanie instytucji korekty oraz preferencji IP Box. Powyższe wskazuje, że cel preferencji IP Box w postaci zachęty do komercjalizacji wyników prowadzonych przez przedsiębiorców prac badawczo-rozwojowych pod jurysdykcją Rzeczypospolitej Polskiej w wielu przypadkach nie jest realizowany. Działalność badawczo-rozwojowa, a następnie komercjalizacja jej wyników często występuje w oderwaniu od preferencji IP Box i nierzadko jest następnie wykorzystywana przez podatników wyłącznie do retrospektywnego obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W związku z powyższym, proponuje się wprowadzenie wymogu, zgodnie z którym opodatkowanie kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej obniżoną 5% stawką będzie rozwiązaniem dedykowanym dla podatników, którzy zatrudniają na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym lub ponoszą w każdym miesiącu roku podatkowego koszty uzyskania przychodów z tytułu wypłaty wynagrodzeń wynikających z umowy o pracę

lub umowy innej niż umowa o pracę zawartych z co najmniej 3 osobami fizycznymi, w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń są płatnikami podatku PIT lub płatnikami składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁴ lub ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej¹⁵ finansowanych ze środków publicznych. Co istotne, zatrudniane przez podatnika osoby nie mogą być podmiotami powiązanymi z podatnikiem. Analogiczne zmiany proponuje się wprowadzić w ustawie o CIT.

W przypadku podatników podatku PIT będących wspólnikami spółek niebędących osobą prawną proponuje się, aby warunek zatrudnienia był uznawany za spełniony przez podatnika, jeżeli jest on spełniony przez taką spółkę niebędącą osobą prawną. Z kolei w przypadku podatkowej grupy kapitałowej możliwość skorzystania z preferencji IP Box będzie uzależniona od spełnienia warunku zatrudnienia przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową, która osiąga dochód z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Celem projektodawcy nie jest bowiem ograniczenie kręgu podmiotów uprawnionych do stosowania preferencji IP Box na skutek wprowadzenia nowego wymogu zatrudnienia.

Ustawodawca ma prawo kształtować zasady stosowania preferencji podatkowych, stanowiących odstępstwo od ogólnie przyjętych zasad opodatkowania, w taki sposób, aby w jego ocenie lepiej przyczyniały się do realizacji zakładanego celu. Jednocześnie należy zauważyć, że projekt nie zakłada zmian wśród innych regulacji na gruncie podatków dochodowych, z których mogą korzystać informatycy (będący jednocześnie grupą potencjalnie najbardziej wrażliwą na wprowadzane zmiany), tj. możliwości opodatkowania osiągniętych przez nich przychodów ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz stosowania podwyższonych, zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów dla twórców. Powyższe mechanizmy nie są jednak dedykowane większym przedsiębiorcom, dla których proponowany wymóg zatrudnienia nie powinien stanowić istotnej przeszkody w korzystaniu z preferencji IP Box.

18) Doprecyzowanie sposobu ustalenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej oraz poszerzenie jej zakresu na dochody z IP BOX (zmieniany art. 30h ust. 2 ustawy o PIT) – art. 1 pkt 18 projektu

¹⁴ ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych

¹⁵ ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej

Obecnie podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad kwotę 1 000 000 zł sumy dochodów – podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a (skala podatkowa), art. 30b (jednolita 19% stawka podatku od zysków kapitałowych), art. 30c (jednolita 19% stawka podatku m.in. od dochodów z działalności gospodarczej) oraz art. 30f ustawy o PIT (19% stawka podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej) – pomniejszonych o możliwe do odliczenia od tych dochodów składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy o PIT, składki, o których mowa w art. 30c ust. 2 pkt 2 oraz o kwoty wymienione w art. 30f ust. 5 ustawy o PIT.

Na przestrzeni lat pojawiły się liczne wątpliwości interpretacyjne w zakresie rozumienia pojęcia „*dochód podlegający opodatkowaniu*” użytego w tych przepisach. Wątpliwości te dotyczyły możliwości obliczania dochodu będącego podstawą obliczenia daniny solidarnościowej z uwzględnieniem straty z lat ubiegłych oraz innych przysługujących podatnikowi przy obliczaniu podatku PIT odliczeń lub pomniejszeń.

Proponowane zmiany mają na celu rozstrzygnięcie tych wątpliwości poprzez jednoznaczne wskazanie, iż podatnik może dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej pomniejszyć o straty z lat ubiegłych.

Straty te będą mogły pomniejszyć dochody uzyskane z tego samego źródła przychodów, z którego dochody stanowią podstawę obliczenia daniny solidarnościowej.

Jednocześnie projektowana regulacja jednoznacznie przesądza, że podatnik dochodów tych nie może pomniejszyć o inne przysługujące osobom fizycznym, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym, odliczenia lub pomniejszenia.

Projektowany przepis zakłada ponadto poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o kwalifikowane dochody, o których mowa w art. 30ca ust. 3 ustawy o PIT (tzw. IP Box).

19) Doprecyzowanie definicji małego podatnika (zmieniany art. 4a pkt 10 ustawy o CIT) - art. 2 pkt 1 projektu

Celem tej zmiany jest uzupełnienie (modyfikacja) przedmiotowej regulacji poprzez wskazanie sposobu określania wartości przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) w poprzednim roku podatkowym, w sytuacji, gdy poprzedni rok podatkowy jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy. W takich przypadkach proponuje się, aby wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług), uprawniająca

do uzyskania statusu małego podatnika, była ustalana jako iloczyn kwoty odpowiadającej 1/12 aktualnego limitu oraz liczby rozpoczętych miesięcy takiego roku podatkowego. Skorelowanie omawianego limitu z czynnikiem upływu czasu pozwoli na wyeliminowanie przypadków niezasadnego korzystania ze statusu małego podatnika, a z drugiej strony nie będzie wywoływać negatywnych konsekwencji (tj. utraty statusu małego podatnika) dla podatnika, który przekroczył ten limit wyłącznie w związku z wydłużeniem swojego roku podatkowego.

Ponadto, w przypadku, gdyby w takim wydłużonym albo skróconym roku podatkowym nie wystąpił pierwszy dzień roboczy października albo wystąpił on dwukrotnie, przeliczenia kwoty wyrażonej w euro będzie należało dokonać z uwzględnieniem średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy ostatniego miesiąca takiego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Taki jednoznaczny zapis pozwoli to wyeliminowanie luki prawnej oraz potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych w tych specyficznych przypadkach.

20) Wprowadzenie definicji podatnika/podmiotu rozpoczynającego działalność / rozpoczynającego prowadzenie działalności (dodawany art. 4d ustawy o CIT) – art. 2 pkt 2 projektu

W celu wyjaśnienia ewentualnych wątpliwości, które mogą powstać w procesie wykładni pojęć „rozpoczęcie działalności” oraz „rozpoczęcie prowadzenia działalności”, proponowane jest dodanie art. 4d, wprowadzającego definicję w/w pojęć. Na mocy proponowanej definicji, za podatnika lub podmiot rozpoczynający działalność lub prowadzenie działalności nie będzie uznawany taki podatnik lub podmiot, który kontynuuje działalność przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa innego podatnika lub podmiotu, w szczególności podatnik powstały w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Zakłada się, że projektowany przepis pełnić będzie funkcję metanormy (dyrektywy wykładni) wobec innych stosowanych przepisów, zawartych w ustawie o CIT, wskazując jak należy je interpretować w zgodzie z ich celem.

21) Likwidacja możliwości zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego (uchylany art. 8 ust. 6a, zmieniany art. 28e i uchylany art. 28j ust. 5 ustawy o CIT) – art. 2 pkt 4, 18 i 20 lit. b projektu

Możliwość zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego wprowadzono na mocy ustawy z dnia 29

października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁶ wraz z szeregiem innych zmian liberalizujących zasady opodatkowania tzw. estońskim CIT. Wprowadzenie możliwości zmiany formy opodatkowania w trakcie roku podatkowego miało na celu jak najszybsze umożliwienie skorzystania z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek „w nowym wydaniu” jak najszerzej grupie podatników spełniających określone ustawowo warunki. Na przestrzeni lat przepis ten jednak generował wiele wątpliwości interpretacyjnych, o czym świadczy m.in. interpretacja ogólna nr DD8.8203.1.2023 Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2024 r. w sprawie składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, a także sporów, o czym z kolei świadczy treść projektowanego art. 38zb ustawy o CIT wraz z przytoczonym w tym zakresie uzasadnieniem. Jednocześnie według stanu na październik 2025 r. z ryczałtu od dochodów spółek korzystało już 22 454 podatników (w porównaniu do 515 podatników na koniec 2021 r.). Co istotne, dynamika wzrostu liczby podatników korzystających z tej formy opodatkowania istotnie zmalała. Mając powyższe na uwadze należy uznać, że cel dla którego niniejsza możliwość była wprowadzona został zrealizowany i brak jest uzasadnienia dla utrzymywania w obrocie prawnym omawianej regulacji – jak wskazano - generującej liczne wątpliwości interpretacyjne i spory podatkowe. W projekcie proponuje się zatem likwidację możliwości zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

22) Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków traktowanych jako ukryta dywidenda, tj. określonych świadczeń wykonywanych na rzecz podatników CIT przez podmioty powiązane z podatnikiem będące osobami fizycznymi (dodawany art. 15f ustawy o CIT) – art. 2 pkt 8 projektu

Projektowana regulacja stanowi odpowiedź na obserwowane w praktyce tendencje do dystrybuowania zysków spółek w formach alternatywnych względem dywidendy. W systemach podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz państw należących do OECD powszechnie obowiązują mechanizmy¹⁷ przewidujące opodatkowanie przepływów majątkowych między spółką a jej wspólnikami, za sprawą których dochodzi do dystrybucji

¹⁶ Dz. U. z 2021 r. poz. 2105, z późn. zm.

¹⁷ Przepisy poświęcone tej materii określane są mianem ukrytej dywidendy (ang. *constructive dividend*, *hidden dividend*) oraz domniemanej (rzekomej) dywidendy (ang. *deemed dividend*).

wypracowanego przez spółkę zysku, niezależnie od formalnej kwalifikacji prawnej takiego transferu środków.

Celem tego typu rozwiązań jest zapewnienie neutralności podatkowej pomiędzy różnymi formami wypłaty zysku oraz ograniczenie możliwości korzystania z alternatywnych konstrukcji w celu uzyskania nieuzasadnionej korzyści fiskalnej.

Konieczność wprowadzenia takiej instytucji wynika z potrzeby przeciwdziałania arbitrażowi podatkowemu w relacji spółka – wspólnik. Zjawisko to polega na celowym strukturyzowaniu przepływów majątkowych między spółką a jej wspólnikami oraz wykorzystywaniu rozbieżności w kwalifikacji tych przepływów po stronie spółki i jej właścicieli w sposób pozwalający uzyskać najkorzystniejszy łączny poziom opodatkowania.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy opodatkowani są zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o ryczałcie, często korzystają z mechanizmów optymalizacyjnych, polegających na zastępowaniu klasycznej wypłaty dywidendy świadczeniami realizowanymi na rzecz podmiotów powiązanych.

Typowym przykładem takiego działania jest sytuacja, w której wspólnik spółki z o.o. świadczy na jej rzecz usługi (np. doradcze), a przychody z tego tytułu opodatkowuje według zryczałtowanej stawki 8,5%. Z punktu widzenia łącznego efektywnego opodatkowania takiej struktury korzyść podatkowa ma charakter dwutorowy:

- po stronie spółki wypłacone należności ujmowane są jako koszty uzyskania przychodów,
- po stronie wspólnika świadczenia te podlegają opodatkowaniu według preferencyjnej stawki ryczałtu, niższej niż stawka podatku właściwa dla dywidendy (19%).

Gdyby ten sam przepływ miał formę klasycznej dystrybucji zysku, nie stanowiłby kosztu po stronie spółki, a po stronie wspólnika podlegałby opodatkowaniu według wyższej stawki.

Jednocześnie, w praktyce obserwuje się, że analogiczne konstrukcje są stosowane również z udziałem innych podmiotów powiązanych aniżeli bezpośredni wspólnik spółki. W takich przypadkach usługi lub inne świadczenia realizowane są przez podmiot zewnętrzny, pozostający jednak w relacji powiązania ze spółką. Choć formalnie wykonawcą świadczenia jest inny podmiot, ekonomiczny efekt transferu zysku pozostaje analogiczny, co uzasadnia objęcie również takich struktur zakresem projektowanej regulacji.

Przewiduje się, że projektowane rozwiązanie będzie ukierunkowane na tego rodzaju sztuczne struktury, powodując ich nieopłacalność. Nie chodzi zatem o zanegowanie samej struktury, ale o wyeliminowanie korzyści podatkowej z nią związanej, a tym samym pozbawienie jej sensu ekonomicznego. Z tego powodu, projektowana regulacja nie będzie obejmować sytuacji, w których:

- przychód uzyskiwany przez wspólnika jest opodatkowany na podstawie art. 12 lub art. 13 pkt 7 albo pkt 9 ustawy o PIT, tj. według skali podatkowej, lub
- podatnik uzyskuje określone świadczenie od podmiotu powiązanego, jeżeli przedmiot tego świadczenia jest wykorzystywany przez podatnika w sposób bezpośredni do wypracowania przychodu. Nie dotyczy to przypadku, gdy przy wykonaniu takiej usługi korzystano z usług podwykonawców.

Zaproponowane wyłączenie ma na celu zapewnienie, aby projektowany mechanizm obejmował wyłącznie takie transfery środków, które bez wątplenia stanowią formę dystrybucji zysków. Nie znajdzie on natomiast zastosowania do wynagrodzeń za rzeczywiste świadczenia o charakterze produkcyjnym lub usługowym, które realnie są wykorzystywane przez podatnika CIT w toku prowadzonej działalności i przyczyniają się do uzyskiwania przez niego zysków. W konsekwencji, za sprawą wyłączenia ustanowionego w art. 15f ust. 3 pkt 2 proponowana instytucja pozostaje bez wpływu na zawarte przez podatnika transakcje, które są obiektywnie uzasadnione, służą wypracowaniu przychodów i tym samym nie stanowią formy optymalizacji ani źródła ukrytej korzyści podatkowej. Wyłączenie to nie będzie jednak dotyczyć sytuacji, w której, w celu wykonania na rzecz spółki określonego świadczenia, wspólnik zatrudnia podwykonawców (z uwagi np. na to, że nie posiada ku temu odpowiednich kwalifikacji/umiejętności). Tworzenie tego typu schematów działania ewidentnie bowiem świadczy o sztucznym postępowaniu nakierowanym wyłącznie na optymalizację podatkową, mającą na celu dystrybucję ze spółki zysku w sposób pozwalający na częściowe unikanie opodatkowania.

Projektowane wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów ma zatem na celu objęcie odpowiednim reżimem podatkowym tych świadczeń realizowanych przez wspólników na rzecz spółki, które w istocie prowadzą do dystrybucji wypracowanego przez spółkę zysku, przy jednoczesnym wykorzystaniu preferencyjnych form opodatkowania po stronie wspólnika. Rozwiązanie to służy zarówno ochronie interesów fiskalnych państwa, jak i wzmocnieniu spójności oraz neutralności systemu podatków dochodowych, poprzez zbliżenie łącznego poziomu opodatkowania ekonomicznie równoważnych form przekazania zysku.

23) Wyeliminowanie wątpliwości względem możliwości uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów środków finansowania dłużnego od kredytów refinansowych, niestanowiących kosztów podatkowych zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 pkt 13e i 13f ustawy o CIT (dodawane w art. 16 ust. 1d i 1e) – art. 2 pkt 9 lit. b projektu

Projektowana regulacja ma na celu uszczelnienie przepisów art. 16 ust. 1 pkt 13e oraz 13f ustawy o CIT. Przepisy te, wprowadzone odpowiednio w 2018 i 2022 roku, miały na celu zwalczanie praktyk optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem mechanizmu *debt push-down* oraz generowania zadłużenia w relacjach z podmiotami powiązаныmi, w celu sfinansowania transakcji kapitałowych. Sednem tych konstrukcji było osiągnięcie korzyści podatkowych z wykorzystaniem zjawiska przerzucania długu.

Mechanizm *debt push-down* stanowił szeroko wykorzystywaną przed 2018 r. strategię finansowania transakcji restrukturyzacyjnych realizowaną najczęściej poprzez założenie spółki celowej, która pozyskiwała finansowanie w postaci pożyczki lub kredytu w celu nabycia udziałów lub akcji w innym podmiocie. Zakupiony z wykorzystaniem kapitału dłużnego podmiot był następnie przejmowany w drodze jednej z czynności restrukturyzacyjnych przez spółkę celową. Czynnikiem stanowiącym o atrakcyjności takiej konstrukcji była możliwość obniżenia dochodów generowanych w ramach działalności podmiotu nabywanego o odsetki (bądź ekwiwalentne koszty) od długu zaciągniętego na jego zakup. W rezultacie, ciężar finansowy inwestycji kapitałowej w poprzednim stanie prawnym mógł być przesunięty na poziom przejętego przedsiębiorstwa, tj. koszt zakupu jednostki finansowany był w rzeczywistości z wypracowanych przez to przedsiębiorstwo środków.

Komplementarną regulacją, względem opisanego wyżej art. 16 ust. 1 pkt 13e, jest przepis art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT. Przepis ten przeciwdziała nadmiernemu zadłużaniu spółek w ramach grup kapitałowych z wykorzystaniem mechanizmu konwersji finansowania dłużnego w finansowanie własne.

Potrzeba wprowadzenia projektowanej regulacji wynika z kształtującej się w orzecznictwie sądów administracyjnych praktyki stosowania art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy o CIT w odniesieniu do kredytów refinansowych. Wyrazem tego jest wyrok z 17 lipca 2025 r., sygn. II FSK 1239/24, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż przepis art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy o CIT nie znajduje zastosowania wobec kosztów finansowania dłużnego, wynikających z zobowiązań zaciągniętych w celu nabycia udziałów lub akcji, jeśli zobowiązanie to zostało zastąpione kredytem refinansowym. U podstaw takich rozstrzygnięć leży założenie, że zobowiązanie zaciągnięte na spłatę wcześniejszych długów posiada odrębny cel gospodarczy i

nie może być utożsamiane z finansowaniem zaciągniętym bezpośrednio na nabycie udziałów lub akcji. Tym samym, zdaniem sądów, do tego rodzaju kredytu nie znajduje zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy o CIT, ponieważ regulacja ta wyłącza z kosztów uzyskania przychodów jedynie finansowanie przeznaczone na nabycie praw do spółki. Poza ukształtowaną w praktyce orzeczniczej hipotezą analizowanej regulacji znajdują się natomiast koszty obsługi długu od kredytu refinansowanego, który został zaciągnięty w miejsce pierwotnego zobowiązania służącego sfinansowaniu transakcji kapitałowych.

Prezentowana w orzecznictwie wykładnia rodzi jednak istotne problemy o charakterze systemowym. Kluczowe znaczenie ma fakt, że omówiona wyżej interpretacja art. 16 ust. 1 pkt 13e – 13f ustawy o CIT wyłącza całkowicie skuteczność tych antyabuzwnych regulacji względem kredytów refinansowych, mimo dalszego istnienia przesłanek uzasadniających w przeszłości wprowadzenie niniejszych przepisów. Należy zauważyć, iż dokonanie następczo konsolidacji zadłużenia lub refinansowania pierwotnego zobowiązania nie zmienia charakteru zdarzenia, w które zaangażowane są pozyskane środki dłużne. Cel ekonomiczny pozostaje tożsamy – kapitał ten w dalszym ciągu służy sfinansowaniu zmiany struktury właścicielskiej. Tym samym, w sposób niezmienny istnieją przesłanki do stosowania ograniczeń ustanowionych w ramach art. 16 ust. 1 pkt 13e-13f ustawy o CIT również do kredytów refinansowych i innych zobowiązań o podobnym charakterze, jako służących tym samym celom co pierwotne zobowiązania. Wskazuje to na powinność wyłączenia kosztu tego typu następczych kredytów z kosztów uzyskania przychodu w sposób analogiczny do długu pierwotnego. Wyłączenie zastosowania analizowanych przepisów w przypadku zastosowania kredytów refinansowych stawia również w uprzywilejowanej pozycji podatników, którzy korzystają z refinansowania zobowiązań zaciągniętych z myślą o nabyciu praw w innych podmiotach. Taki stan rzeczy wydaje się z kolei niemożliwy do zaakceptowania, biorąc pod uwagę implikacje płynące z mającej również umocowanie konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej.

Odpowiedzią na zidentyfikowane mankamenty, wynikające z przyjętego w orzecznictwie sposobu wykładni art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy o CIT w odniesieniu do kredytów refinansowych oraz innych zobowiązań zaciągniętych w podobnym celu, jest projektowany art. 16 ust. 1d. Przedmiotem tej regulacji jest rozszerzenie stosowania ograniczeń, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 13e i 13f ustawy o CIT na wszystkie kolejne zobowiązania dłużne zaciągnięte na spłatę pierwotnego finansowania transakcji kapitałowych, niezależnie od ich formy

(refinansowanie, konsolidacja, oraz inne rodzaj czynności prawnych o analogicznym charakterze).

Z kolei, treścią dodawanego ust. 1e pkt 1 jest ustanowienie mechanizmu proporcjonalnego wyłączenia z kosztów finansowania dłużnego, gdy zobowiązanie, z którego wynikają koszty finansowania dłużnego podlegające wyłączeniu na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 13e–13f ustawy o CIT, nie zostało zaciągnięte wyłącznie w celach określonych w tych przepisach. Pkt 2 ust. 1e znajduje zastosowanie, gdy zobowiązanie zaciągnięte na cele, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 13e i 13f ustawy o CIT, zostało następnie zastąpione kredytem refinansowym, konsolidacyjnym, lub innym zobowiązaniem dłużnym zaciągniętym w związku ze spłatą pierwotnego finansowania dłużnego. Kończący projektowany mechanizm pkt 3 określa kwotę kosztów finansowania dłużnego niestanowiących kosztu uzyskania przychodów w sytuacjach wieloetapowego refinansowania zobowiązań dłużnych.

24) Rozszerzenie zakresu zwolnienia dedykowanego dochodom przeznaczanym na określone cele statutowe (zmieniany art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) – art. 2 pkt 14 lit. a projektu

W obowiązującym stanie prawnym przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, z pewnymi ograniczeniami określonymi w szczególności w ustępach 1a–1c, pozwala na nieopodatkowanie dochodów podatników, których celem statutowym jest wyszczególniona przez ustawodawcę społecznie użyteczna działalność: naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonej na cele wyrażone w statucie.

Wieloletnia praktyka stosowania tej regulacji ujawniła jednak potrzebę – zgłaszaną przez organizacje pozarządowe – urealnienia zakresu istniejącego zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Motywowana jest ona nieprzystającą do specyfiki takich organizacji (w tym stowarzyszeń i fundacji) konstrukcją systemu opodatkowania podatkiem CIT oraz katalogu zwolnień (w zestawieniu z zakresem przedmiotowym zadań publicznych określonym w art. 4 ustawy OPP), co może skutkować niemożnością zakwalifikowania dochodów z działalności takich podmiotów pod obowiązujące w ustawie o CIT zwolnienia, w tym katalog zdefiniowany zmienianym przepisem. Kluczowym postulatem jest taka modyfikacja art. 17 ust. 1 pkt 4

ustawy o CIT, by zwolnienie objęło dochody wszystkich organizacji pozarządowych przeznaczane na działalność statutową, mieszczącą się w ramach pożytku publicznego, wyszczególnioną w art. 4 ustawy OPP.

W tym kontekście należy zauważyć, że jakkolwiek omawiane zwolnienie stanowi instrument, za pomocą którego ustawodawca wspiera i ułatwia realizację preferowanych przez niego celów społecznych, to katalog obszarów określonych obowiązującym przepisem art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT w istocie ma charakter nieco przestarzały. Regulacja ta wymagała zatem poddania ponownej analizie, w kontekście nie tylko brzmienia, ale także adekwatności (i tym samym dostosowania) do obecnego katalogu zadań publicznych przewidzianych w ustawie OPP (jak wspomniano wyżej). Katalog ten, zgodnie z art. 4 ustawy OPP, stanowi obecnie kilkadziesiąt dziedzin, wśród których wymienić można m.in. działalność na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym (pkt 2), podtrzymywanie i upowszechnianie tradycji narodowej, pielęgnowanie polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej (pkt 4), działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn (pkt 9), porządek i bezpieczeństwo publiczne (pkt 20), obronność państwa i działalność Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (pkt 21), czy upowszechnianie i ochrona wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji (pkt 22).

Z powyższego wyliczenia zadań publicznych przewidzianych treścią art. 4 ustawy OPP wynika szersze spektrum działalności organizacji pozarządowych, które może nie w pełni wyczerpywać obowiązująca treść art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Wydaje się również, że obecne brzmienie wskazanego przepisu opiera się na zbyt szerokich pojęciach, które niejednokrotnie mogą wymagać – na co wskazuje środowisko NGO – dokonywania wykładni przez sądy administracyjne. Sytuacja ta jest niekorzystna w szczególności dla tych podmiotów, które często nie są w stanie wesprzeć się profesjonalną pomocą prawną.

Kwestią wymagającą ingerencji pozostaje zatem rekonstrukcja niezmiennego, wąskiego katalogu działań wskazanych w treści nowelizowanego przepisu, który nie odpowiada obecnym potrzebom w szczególności organizacji pozarządowych oraz ich podopiecznych. Zgłaszana jest jednocześnie konieczność równoważenia, w ramach projektowanego zwolnienia, wszystkich obszarów działalności stowarzyszeń i fundacji (innymi słowy niekategoryzowania ich, poprzez wskazywanie określonych rejonów wsparcia). Podnoszony jest m.in. argument, że wiele NGO funkcjonuje w przekonaniu, że korzystają ze zwolnienia mimo, iż nie mają wpisanego takiego

działania w statut (co formalnie je z niego wyklucza), bądź wpisują w statut możliwie szeroki zakres działalności tak, aby dostosować go do zwolnienia.

Projektowana zmiana przewiduje modyfikację zakresu zwolnienia przedmiotowego skutkującą odwołaniem się wprost w przepisie do katalogu zadań publicznych w sferze pożytku publicznego, określonego w art. 4 ustawy OPP. W ten sposób realizuje się postulat urealnienia przedmiotu zwolnienia w kontekście adekwatności do katalogu zadań publicznych przewidzianych w ustawie OPP.

25) Jednoznaczne wskazanie, że zbycie przez Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK) obligacji skarbowych, przekazanych temu bankowi przez Ministra Finansów na powiększenie jego funduszu statutowego, albo ich wykup, nie wiążą się z wystąpieniem po stronie BGK skutków w podatku dochodowym (zmieniany art. 17 ust. 1 pkt 37 ustawy o CIT) – art. 2 pkt 14 lit. b projektu

Jedyny aktualnie funkcjonujący w Polsce bank państwowy – Bank Gospodarstwa Krajowego (zwany dalej: „**BGK**”) działa na podstawie ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o Banku Gospodarstwa Krajowego¹⁸ (zwanej dalej: „**ustawą o BGK**”). Ustawa ta określa zadania, zakres działalności oraz organizację BGK. Przepisy ustawy o BGK uzupełnia jego Statut, który został nadany rozporządzeniem Ministra Rozwoju z dnia 16 września 2016 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 1321) w ramach delegacji ustawowej wynikającej z art. 2 ust. 3 ustawy o BGK.

Zgodnie z par. 31 ust. 1 pkt 1 Statutu BGK fundusz statutowy tego banku tworzony jest m.in. z wnoszonych przez Skarb Państwa nieodpłatnie składników majątkowych, w tym z przekazanych przez Ministra Finansów skarbowych papierów wartościowych. Papiery te wnoszone są do BGK na podstawie listów emisyjnych wydawanych przez Ministra Finansów.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych BGK jest podatnikiem podatku CIT. Nie korzysta on ze zwolnienia od całości dochodów (zwolnienia podmiotowego). Zwolnieniu przedmiotowemu podlegają jednak niektóre dochody (przychody) BGK enumeratywnie wskazane w art. 12 ust. 4 pkt 4 i w art. 17 ust. 1 pkt 37, pkt 50b i pkt 51 ustawy o CIT.

Wskazać jednak należy, iż żadne przepisy ustawy o CIT wprost nie odnoszą do podatkowych skutków jakie w banku państwowym wystąpią w związku z nieodpłatnym otrzymaniem od Ministra Finansów skarbowych papierów wartościowych a następnie ich zbyciem. Biorąc

¹⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 441 z późn. zm.

jednak pod uwagę cel przekazania przez Ministra Finansów na rzecz BGK obligacji skarbowych, należy uznać, iż niewątpliwie intencją tą jest opodatkowanie podatkiem dochodowym ewentualnego „dochodu” jaki – w świetle ogólnych przepisów ustawy o CIT – mógłby formalnie być wygenerowany operacją gospodarczą polegającą na „zamianie” przez BGK takich obligacji skarbowych na środki pieniężne w drodze ich zbycia czy przedstawienia do wykupu.

Proponowana zmiana polegająca na zmianie brzmienia pkt. 37 w art. 17 ust. 1 ustawy o CIT ma na celu wyeliminowanie po stronie banku państwowego ryzyka podatkowego w postaci ewentualnych skutków w podatku dochodowym, w związku z uzyskaniem przez BGK od Ministra Finansów skarbowych papierów wartościowych, a następnie ich zbyciem bądź przedstawieniem do wykupu. Wskazać należy, iż w konsekwencji tej zmiany, uwzględniając treść art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 ustawy o CIT, otrzymanie przez BGK wskazanych skarbowych papierów wartościowych a następnie ich zbycie (przedstawienie do wykupu) nie będzie po stronie banku rodziło żadnych skutków w podatku dochodowym.

Ponadto, celem wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych związanych ze skutkami podatkowymi, jakie w przeszłości mogły być następstwem zbywania przez BGK takich otrzymanych od Ministra Finansów na poczet funduszu statutowego BGK obligacji skarbowych, proponuje się w przepisach końcowych przepis, iż wskazane zwolnienie dotyczyć będzie także lat ubiegłych.

26) Zmiany w zakresie podatku od przerzuconych dochodów (zmieniany art. 24aa ustawy o CIT) – art. 2 pkt 15 projektu

W konstrukcji podatku od przerzuconych dochodów przewiduje się modyfikację ust. 2 określającego przesłanki aktualizacji obowiązku podatkowego w ramach istniejącej od początku 2022 r. instytucji, polegającą na wskazaniu, iż koszty stanowiące przerzucone dochody w przypadku podatkowych grup kapitałowych należy kalkulować na poziomie poszczególnych spółek. Jest to uzasadnione biorąc pod uwagę, że to poszczególne spółki efektywnie ponoszą wydatki, które mogą rodzić powinność rozliczenia podatku z tego tytułu. Z kolei, wysokość stanowiącego bezpieczną przystań limitu 3% należy oceniać na poziomie podatnika, tj. podatkowej grupy kapitałowej, ponieważ na potrzeby podatku dochodowego podatkowa grupa kapitałowa tworzy odrębną od tworzących ją jednostek strukturę, która posiada podmiotowość podatkową.

Istotą drugiej z projektowanych zmian jest uchylenie pkt 2 w art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT, zgodnie z którym warunkiem opodatkowania na zasadzie przerzuconych dochodów jest, aby zagraniczny podmiot powiązany uzyskiwał z tytułu wskazanych w art. 24aa ust. 3 płatności od podatnika i innych polskich spółek powiązanych z podatnikiem, co najmniej 50% przychodów, określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości. Skutkiem uchylenia ww. warunku jest zmiana dostosowawcza w ust. 3 pkt 3 art. 24aa

Kolejna zmiana polega na modyfikacji warunku określonego w art. 24aa ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT. Na potrzeby badania limitu 3% wydatków, będących przerzuconymi dochodami, podatnik uwzględni zatem również koszty rozliczane w roku podatkowym jako odpisy amortyzacyjne lub odpisy umorzeniowe od wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

27) Zmiany w tzw. krajowym podatku minimalnym CIT (zmieniane art. 24ca ust. 3a i ust. 14 ustawy o CIT) – art. 2 pkt 16 projektu

Projektowane zmiany w minimalnym CIT przewidują modyfikację w zakresie uproszczonego sposobu ustalania podstawy opodatkowania. Wartość przychodów operacyjnych (tj. innych niż z zysków kapitałowych), stanowiąca podstawę opodatkowania w przypadku wyboru uproszczonej metody jej ustalania, będzie uzależniona od statusu podatnika. W przypadku tzw. dużych podatników (których roczne przychody przekraczają 50 mln EUR), podstawą opodatkowania będzie kwota odpowiadająca 5% wartości przychodów operacyjnych. W przypadku pozostałych podatników, podstawa opodatkowania wyniesie 3% wartości ich przychodów operacyjnych. Wprowadzenie w/w zróżnicowania wysokości podstawy opodatkowania uzasadnione jest możliwościami dokonywania przez duże podmioty działań optymalizacyjnych, skutkujących zaniżaniem wysokości przychodów, podczas gdy takie możliwości są ograniczone w przypadku mniejszych podatników.

Projektowane zmiany w minimalnym CIT przewidują również modyfikację co do zakresu wyłączeń z opodatkowania minimalnym CIT. Aktualnie, na mocy art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy o CIT, opodatkowaniu minimalnym CIT nie podlegają podatnicy, których rentowność, w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należny jest minimalny CIT, wynosiła min. 2%. Na skutek planowanych zmian zostanie skrócony (o rok) okres, w którym podatnik, w celu wyłączenia z opodatkowania, powinien wykazać rentowność na poziomie 2%.

Ponadto, projektowane zmiany wprowadzają zwolnienie podmiotowe od podatku minimalnego dla przedsiębiorstw z sektora energetycznego i ciepłowniczego (analogiczne jak w przypadku przedsiębiorstw np. prowadzących działalność leczniczą). Na mocy proponowanych zmian, opodatkowaniu minimalnym CIT nie będą podlegać podatnicy osiągający większość przychodów ze sprzedaży energii elektrycznej, ciepła lub gazu przewodowego.

Poziom rentowności podmiotów z sektora energetycznego jest w dużym stopniu uzależniony od czynników zewnętrznych, w tym przede wszystkim regulacyjnych. W ostatnich latach sektor ten boryka się z istotnymi trudnościami, które doprowadziły do pogorszenia rentowności działalności w segmencie sprzedaży energii (energii elektrycznej i ciepła) czy gazu do odbiorców końcowych. Sytuacja na rynkach gazu, energii i ciepła podlegała i podlega dużej zmienności warunków. Programy osłonowe, wdrażane przez poszczególne państwa w celu minimalizowania skutków gwałtownej zmiany cen towarów, ograniczały lub całkowicie znosiły zasady działalności konkurencyjnej, wpływając na obniżenie poziomu przychodów przedsiębiorstw z branży energetycznej.

Należy podkreślić, że opodatkowanie minimalnym CIT mogłoby skutkować bezpośrednim, negatywnym przełożeniem na sytuację odbiorców końcowych. Koszty minimalnego CIT, nałożonego na dostawców (sprzedawców) energii elektrycznej, ciepła oraz gazu, mogą zostać odzwierciedlone w ich taryfach i cennikach, co mogłoby skutkować zwiększeniem cen energii, ciepła i gazu dla odbiorców końcowych, w tym gospodarstw domowych.

28) Zmiana w przepisach o ryczałcie od dochodów spółek (tzw. estońskim CIT) w zakresie momentu rozpoznania dystrybucji rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto (dodany art. 30a ust. 19a ustawy o PIT i zmieniany art. 28h ust. 4 ustawy o CIT) – art. 1 pkt 16 i art. 2 pkt 19 projektu

Po zakończeniu opodatkowania ryczałtem podatnicy są obowiązani do zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto (sumy zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie strat), co do zasady dopiero w momencie ich dystrybucji. W praktyce oznacza to, że moment opodatkowania zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem może być odroczone na bardzo długi czas. Dodatkowych problemów może przysporzyć domniemanie, zgodnie z którym „w przypadku braku przeciwnego dowodu, przyjmuje się, że dochód z tytułu zysku netto, osiągnięty w okresie opodatkowania ryczałtem, jest rozdysponowany w ostatniej kolejności”.

Mając na uwadze potencjalne problemy z wyegzekwowaniem należnego ryczału od dochodu z tytułu zysku netto proponuje się wprowadzenie zasady, że w przypadku dokonania wypłaty zysku lub jego dystrybucji w jakiegokolwiek formie, przyjmuje się, że nastąpiła ona z dochodu z tytułu zysku netto, osiągniętego w okresie opodatkowania ryczałem. Innymi słowy, każde rozdysponowanie zysku, następujące po rezygnacji z opodatkowania ryczałem od dochodów spółek lub utracie prawa do korzystania z tej formy opodatkowania, będzie wiązało się z koniecznością zapłaty ryczału od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto, niezależnie od tego, czy wypłacany lub dystrybuowany zysk faktycznie został osiągnięty w okresie opodatkowania ryczałem od dochodów spółek.

Z powyższego domniemania wyłączono jednak sytuację, w której z uchwały o podziale wyniku finansowego netto wynika, że wypłacany zysk został wypracowany w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem. Nie byłoby bowiem uzasadnione odbieranie podatnikom prawa do stosowania w odniesieniu do wypłacanego zysku rozwiązania wzorowanego na metodzie FIFO (*first in, first out*) tj. uznania, że wypłacany jest chronologicznie wcześniej uzyskany zysk. Takie wyłączenie jest spójne z obowiązkami ciążącymi na podatnikach ryczału od dochodów spółek, o których mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 2 oraz ust. 7 ustawy o CIT.

W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania odliczenia z art. 30a ust. 19 ustawy o PIT do podatku od przychodów otrzymanych przez wspólników, które wskutek domniemania zostały opodatkowane już estońskim CIT, w ustawie o PIT dodany został przepis (art. 30a ust. 19a), na mocy którego następuje wyłączenie możliwości stosowania takiego odliczenia, w przypadku gdy wypłacone świadczenia będą faktycznie pochodziły z podziału zysku w okresie, kiedy spółka była opodatkowana estońskim CIT, a które dla celów podatku PIT były traktowane jak opodatkowane estońskim CIT i da których miał zastosowanie art. 30a ust. 19 ustawy o PIT .

29) Liberalizacja warunku zatrudnienia w ryczałcie od dochodów spółek (zmieniany art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT) – art. 2 pkt 20 projektu

W aktualnym stanie prawnym podatnicy mogą wypełnić warunek zatrudnienia jeśli zatrudniają co najmniej 3 osoby fizyczne niebędące wspólnikami spółki na podstawie umowy o pracę lub ponoszą miesięcznie wydatki związane z wypłatą wynagrodzeń wynikających z umowy innej niż umowa o pracę na rzecz co najmniej 3 osób fizycznych, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub

płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Aktualnie brzmienie omawianego warunku prowadzi do wniosku, że podatnik wypłacający wynagrodzenie dwóm osobom fizycznym na podstawie np. umowy zlecenia oraz jednej osobie fizycznej na podstawie umowy o pracę - w łącznej wysokości przekraczającej trzykrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw nie spełniał warunku zatrudnienia określonego ani w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ani lit. b ustawy o CIT.

Propozycja zmiany art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT polega na umożliwieniu wliczania do minimalnej wysokości wydatków związanych z wypłatą wynagrodzeń (trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw) wydatków związanych z wypłatą wynagrodzeń na rzecz osób fizycznych zatrudnianych przez podatnika na podstawie umowy o pracę. Niniejsza propozycja stanowi realizację postulatów kierowanych do Ministerstwa Finansów. Wprowadzenie omawianej zmiany sprawi, że w wyżej opisanym stanie faktycznym podatnik spełni ten warunek.

30) Doprecyzowanie definicji ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek (zmieniany art. 28m ust. 3 i dodawane ust. 4 pkt 4 i 5 ustawy o CIT) – art. 2 pkt 21 lit. a i c projektu

Z uwagi na pojawiające się wątpliwości w zakresie prawidłowego określania dochodu z tytułu ukrytych zysków proponuje się doprecyzowanie definicji przedstawionej w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT poprzez eliminację przesłanki „związku z prawem do udziału w zysku” oraz poszerzenie otwartego katalogu świadczeń, uznawanych za kreujące dochód z tytułu ukrytych zysków.

Przesłanka związku z prawem do udziału w zysku powoduje wiele wątpliwości po stronie podatników oraz implikuje liczne problemy związane z wykładnią przepisów o ukrytych zyskach. Stosowanie przepisu z uwzględnieniem tej przesłanki wydaje się być nieefektywne z perspektywy szczelności i przewidywalności opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o czym świadczy m.in.:

- liczba interpretacji indywidualnych i wyroków sądów administracyjnych, dotyczących dochodu z tytułu ukrytych zysków oraz
- liczba wydanych przez Szefa KAS na podstawie art. 14b §5b Ordynacji podatkowej opinii, że w odniesieniu do elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego,

wskazanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Podatnicy najczęściej próbują uniknąć opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek dokonując transferu zysków osiągniętych przez spółkę na rzecz wspólnika poprzez:

- ✓ opłaty z tytułu najmu nieruchomości, znajdujących się w majątku prywatnym wspólnika,
- ✓ opłaty z tytułu dzierżawy lub opłaty licencyjne w związku z wykorzystywaniem przez podatnika wartości niematerialnych i prawnych, znajdujących się w majątku prywatnym wspólnika,
- ✓ wypłatę wynagrodzenia z tytułu powtarzających się świadczeń niepieniężnych,
- ✓ wypłatę wynagrodzenia za prowadzenie spraw spółki,
- ✓ wypłatę wynagrodzenia za świadczenie usług doradczych, pośrednictwa lub zarządzania.

Mając na uwadze powyższe, proponuje się likwidację przesłanki „związku z prawem do udziału w zysku” oraz poszerzenie katalogu świadczeń uznawanych za ukryty zysk o:

- wszelkiego rodzaju opłaty i należności:
 - wynikające z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
 - za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
 - z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, usług pośrednictwa, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń, oraz świadczeń o podobnym charakterze, oraz
- wynagrodzenie wypłacone wspólnikowi z tytułu powtarzających się świadczeń niepieniężnych.

Jednocześnie dostrzegając uzasadnienie gospodarcze dla pewnego rodzaju transakcji charakteryzujących się relatywnie niskim ryzykiem agresywnej optymalizacji (w tym łatwiejszą analizą rynkowości ich ceny) proponuje się również poszerzenie katalogu świadczeń wyłączonych z ukrytych zysków. Zgodnie z projektowaną treścią art. 28m ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT do dochodu z tytułu ukrytych zysków nie będą zaliczane wszelkiego rodzaju opłaty i należności z tytułu nabycia surowców, materiałów oraz towarów wykorzystywanych

wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast w myśl art. 28m ust. 4 pkt 5 ustawy CIT z dochodu z tytułu ukrytych zysków wyłączone będą wszelkiego rodzaju opłaty i należności z tytułu nabycia świadczeń lub usług, których przedmiot jest następnie odsprzedawany przez podatnika lub jest niezbędny do wytworzenia towarów lub usług oferowanych przez podatnika oraz przy ich wytworzeniu nie korzystano z usług podwykonawców.

31) Wprowadzenie w ryczałcie od dochodów spółek definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dodawany art. 28m ust. 3a ustawy o CIT) – art. 2 pkt 21 lit. b projektu

Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą stanowią przedmiot opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek i w myśl art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wraz z dochodem z tytułu ukrytych zysków stanowią jedną z podstaw opodatkowania ryczałtem. Niemniej, żaden przepis ustawy o CIT nie definiuje, czym są wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. Dopiero ustawą z dnia 7 października 2022 r.¹⁹ do ustawy o CIT dodany został art. 28m ust. 4a, który definiuje wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą od strony negatywnej (tj. wskazuje, co nie stanowi wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą). Przepis ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2023 r.

Wydaje się jednak, że aktualna konstrukcja normatywna wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w niewystarczający sposób zabezpiecza interesy Skarbu Państwa. Brak definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą generuje również wiele wątpliwości po stronie podatników. Ponadto, w wyroku z dnia 11 lipca 2023 r. (sygn. akt II FSK 93/23) NSA w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w 2022 r. stwierdził, że regulacja dotycząca wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą „*nie spełnia konstytucyjnego wymogu określoności przedmiotu opodatkowania*”.

Koncepcja wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą przedstawiona w ramach niniejszej propozycji została opracowana w oparciu o ich rozumienie, które zostało zawarte w Przewodniku z dnia 23 grudnia 2021 r. do Ryczałtu od dochodów spółek. Propozycja omawianej definicji została skonstruowana na podstawie dwóch elementów, tj. związku kosztów z przychodami oraz ich charakteru.

¹⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2180

Związek kosztów z uzyskiwanymi przez podatników przychodami, który został wyrażony w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 1 ustawy o PIT, jest rozwiązaniem funkcjonującym na gruncie podatków dochodowych od wielu lat, w stosunku do którego istnieje bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Oparcie definicji nowego przedmiotu opodatkowania na jednym z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego ma na celu minimalizację wątpliwości podatników co do jego zakresu pojęciowego. Jednocześnie, wydaje się, że takie rozumienie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest uzasadnione ekonomicznie oraz aksjologicznie. Istotą działalności gospodarczej jest jej zarobkowy charakter. W związku z powyższym, wydatki, które nie są związane z osiągnięciem przychodów lub zabezpieczeniem albo zachowaniem źródła przychodów, nie stanowią wydatków związanych z działalnością gospodarczą.

Drugim elementem definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest publicznoprawny oraz sankcyjny charakter. Pewne kategorie wydatków, pomimo ich związku z prowadzoną przez podatnika działalnością, ze względu na swój charakter, nie powinny pomniejszać podstawy opodatkowania. Do takich kategorii zaliczyć można np. kary, grzywny czy odsetki od nieterminowego uregulowania zobowiązania podatkowego.

32) Uznanie dla celów stosowania art. 28j ust. 5 ustawy CIT, że sprawozdanie finansowe sporządzone w związku ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego zostało sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości również wówczas, gdy takie sprawozdanie finansowe zostało podpisane przez kierownika jednostki po terminie, choćby nie zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych. (dodawany art. 38zb ustawy o CIT) – **art. 2 pkt 22 projektu**

Dodawany art. 38zb wprowadza swoistą „abolicję” dla podatników CIT, których sprawozdania finansowe sporządzone w związku ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, nie zostały podpisane w terminach określonych w ustawie o rachunkowości przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz przez kierownika jednostki.

Zgodnie z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, podatnik dokonujący wyboru ryczałtu w trakcie roku podatkowego zobowiązany jest m.in. do zamknięcia ksiąg rachunkowych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem oraz sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

W praktyce stosowania art. 28j ust. 5 ustawy CIT pojawiły się wątpliwości interpretacyjne czy „sporządzenie sprawozdania zgodnie z przepisami o rachunkowości” oznacza również obowiązek podpisania go przez wszystkie zobowiązane do tego podmioty w określonych ustawowo terminach.

Zgodnie z art. 52 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe powinno zostać podpisane, w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego, przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz przez kierownika jednostki.

Mając na uwadze przepisy ustawy o rachunkowości organy administracji skarbowej prezentowało stanowisko, zgodnie z którym brak złożenia właściwych podpisów w ustawowym terminie skutkuje tym, że dane sprawozdanie nie może zostać uznane za sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości. To z kolei prowadziło do wniosku, że z uwagi na brak spełnienia jednego z warunków określonych w art. 28j ust. 5 ustawy CIT – wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego był uznawany za bezskuteczny.

Wykładnia art. 28j ust. 5 ustawy CIT prezentowana przez organy administracji skarbowej znajduje potwierdzenie w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych²⁰. Stanowisko Ministerstwa Finansów i Gospodarki w zakresie obowiązku podpisania sprawozdania finansowego pozostaje niezmiennie²¹.

Niemniej dostrzegając asymetrię „przewinienia” względem „sankcji” i wychodząc naprzeciw oczekiwaniom społecznym, projektodawca zdecydował się na wprowadzenie szczególnego przepisu, na mocy którego sprawozdania finansowe sporządzane w związku ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy CIT będą mogły być uznane dla celów stosowania tego przepisu za sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości, również jeśli zostaną podpisane po terminie przez którąkolwiek z osób do tego zobowiązanych zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 52) tj. osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych lub kierownika jednostki (członków organu wieloosobowego).

²⁰ Np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 czerwca 2025 r. sygn. akt I SA/Bd 235/25, wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2025 r. sygn. akt III SA/Wa 1357/25, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 października 2025 r. sygn. akt I SA/Rz 292/25, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 18 listopada 2025 r. sygn. akt I SA/Rz 291/25 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 stycznia 2026 r. sygn. akt I SA/Kr 800/25.

²¹ Stanowisko Ministra Finansów przedstawiono m.in. w odpowiedzi na interpelację nr 10460 w sprawie ryczałtu od dochodów spółek <https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=10460>

Projektowany przepis będzie dotyczył podatników, którzy dokonali wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 1 grudnia 2026 r. Powyższe wynika z faktu, że art. 28j ust. 5 zaczął obowiązywać od dnia 1 stycznia 2022 r., a z dniem 1 stycznia 2027 r., w myśl art. 2 pkt 20 lit. b ustawy, zostanie uchylony. Z kolei wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy CIT dokonuje się z pierwszym dniem miesiąca.

33) Zmiany dotyczące opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (zmieniany art. 12 ust. 1 pkt 1, 4 oraz 5, ust. 3 oraz dodawane w art. 12 ust. 15 i 16 ustawy o ryczałcie) – art. 3 projektu

Zmiany mają na celu przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Zmiany polegają na:

- a) poszerzeniu katalogu przychodów opodatkowanych 17% stawką ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

W obecnie obowiązującym stanie prawnym, podatnicy, stosujący opodatkowanie ryczałtowe, stosunkowo często korzystają z mechanizmu optymalizacyjnego, polegającego na zawieraniu umów najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim z podmiotem powiązaniem.

W praktyce działania organów Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów zidentyfikowano liczne przykłady następującego ustrukturyzowania relacji między przedsiębiorcą opodatkowanym ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, a podmiotami z nim powiązanymi (lub nim samym). Mianowicie, chodzi o sytuacje, gdy wspólnik spółki z o.o. jest właścicielem znaku towarowego, który jest znakiem słownym i jednocześnie „nazwą”, pod którą działa spółka. Wspólnik wydzierżawia go tej spółce. Koszty dzierżawy spółka zalicza do kosztów uzyskania przychodów, przez co obniża podstawę opodatkowania CIT. Jednocześnie wspólnik rozlicza otrzymane należności ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w ramach tzw. najmu prywatnego i płaci ryczałt według stawki 8,5% (12,5% od nadwyżki ponad 100 000 zł przychodu). Gdyby świadczenia te były wypłacane w postaci dywidendy, podatnik opodatkowałby je stawką 19%, która dodatkowo nie stanowiłaby

dla spółki kosztu podatkowego — w rezultacie obie strony uzyskują korzyść podatkową poprzez zastąpienie dywidendy wynagrodzeniem za dzierżawę znaku towarowego.

W celu przeciwdziałania tej praktyce projekt zakłada opodatkowanie przychodów osiągniętych z tytułu umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim, zawartej z podmiotem powiązany, według stawki 17%. Podmiot powiązany to podmiot w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (spółki osobowej i kapitałowej, w której są wspólnikami, członkami zarządu, itp.).

b) opodatkowaniu stawką 15% ryczału przychodów z najmu powyżej 100 tys. zł (prywatnego, jak i w ramach działalności gospodarczej) świadczonego na rzecz podmiotów powiązanych

Podatnicy stosują w tym przypadku mechanizm optymalizacyjny analogiczny, jak w przypadku dzierżawy wartości niematerialnych i prawnych na rzecz podmiotów powiązanych z podatnikiem.

Z tego względu proponuje się opodatkowanie stawką 15% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł uzyskanych z tytułu szeroko rozumianego najmu (zarówno najmu świadczonego w ramach działalności gospodarczej, jak i najmu prywatnego) w przypadku gdy usługi te będą świadczone na rzecz podmiotu powiązanego z podatnikiem.

Po zmianach stawka 8,5% będzie miała zastosowanie do przychodów z najmu do kwoty 100 000 zł niezależnie od tego, czy przychody te będą uzyskiwane od podmiotu powiązanego czy też nie. Natomiast nadwyżka przychodów powyżej 100 000 zł będzie opodatkowana stawką 12,5% albo stawką 15% - w przypadku przychodów uzyskanych od podmiotu powiązanego.

c) opodatkowaniu stawką 15% przychodów powyżej 100 000 zł ze świadczenia usług opodatkowanych obecnie stawką 8,5%, jeżeli podatnik nie zatrudnia pracowników

Podstawową stawką ryczału przewidzianą dla opodatkowania przychodów ze świadczenia usług jest 8,5%. Jest ona stosowana przez wszystkich przedsiębiorców niezależnie od ponoszonych przez nich kosztów, w szczególności kosztów zatrudnienia.

W związku z tym, dla przychodów osiągniętych z takich usług bez zatrudniania co najmniej jednego pracownika w przeliczeniu na pełny etat projekt przewiduje wyższą stawkę tj. 15% przychodu. Stawka ta będzie stosowana od nadwyżki powyżej 100 000 zł przychodu.

W przypadku osiągnięcia przez podatnika przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej prowadzonej również w formie spółki, warunek stosowania stawki 8,5% dot. zatrudnienia uznaje się za spełniony również, gdy pracownika zatrudnia spółka. Jeżeli podatnik będzie prowadził działalność indywidualną i będzie współnikiem w spółce, a pracownik będzie zatrudniony tylko w działalności indywidualnej, to prawo do stawki 8,5% będzie przysługiwało tylko temu współnikowi, który zatrudnia pracownika w działalności prowadzonej indywidualnie; pozostałym współnikom nie będzie przysługiwało. Jeżeli podatnik będzie prowadził działalność indywidualną i będzie współnikiem w spółce, a pracownik będzie zatrudniony tylko w spółce, to prawo do stawki 8,5% będzie przysługiwało podatnikowi również w odniesieniu do przychodów z działalności prowadzonej indywidualnie. Zatrudnienie powinno trwać cały rok, a w przypadku rozpoczęcia prowadzenia działalności w trakcie roku, od momentu rozpoczęcia prowadzenia działalności opodatkowanej ryczałtem. Jeżeli w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych zatrudnienie ustanie w trakcie roku, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty ryczałtu według podwyższonej stawki od nadwyżki przychodów osiągniętych od początku roku (od rozpoczęcia działalności).

Warunek stosowania stawki 8,5% uznaje się za spełniony w przypadku zatrudnienia co najmniej jednej osoby, w przeliczeniu na pełny etat, w okresie prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w roku podatkowym.

III. Przepisy przejściowe i końcowe

W projekcie ustawy przewiduje się również wprowadzenie odpowiednich przepisów przejściowych (art. 4–12 projektu).

W **art. 4** ust. 1 wskazano, że do przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2026 r., stosuje się zasady określone w ustawie o PIT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2027 r. Oznacza to, że po 31 grudnia 2026 r. podatnicy będą korzystali z ulgi mieszkaniowej na dotychczasowych zasadach, w przypadku opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw, nabytych przed dniem 1 stycznia 2027 r.

Z kolei, w ust. 2 przywołanego artykułu określono, że przepisy art. 10 ust. 3a i 3b ustawy o PIT, dodane projektem ustawy, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych z

odpłatnego zbycia rzeczy, które zostały nieodpłatnie zbyte przez przedsiębiorcę po 31 grudnia 2026 r.

W **art. 5** określono, że przepisy art. 10 ust. 4 i 4a oraz 22 ust. 1dc ustawy o PIT (zmiana kwalifikacji do źródła przychodów w związku z programami lojalnościowymi), w brzmieniu nadanym projektem ustawy, ma zastosowanie do warrantów subskrypcyjnych, praw poboru, papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub innych niebędących papierami wartościowymi praw majątkowych, które zostały objęte lub nabyte jako świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne po dniu 31 grudnia 2026 r.

W **art. 6** określono przepisy ustawy o PIT, które mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2024 r. i są to przepisy dotyczące:

- a) zwolnienia z opodatkowania podatkiem PIT dochodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są wypłacane świadczenia okresowe (art. 17 ust. 1 pkt 3a, art. 21 ust. 1 pkt 130, 130b–130d oraz art. 52a ust. 1 i ust. 4 ustawy o PIT),
- b) zwolnienia z obowiązków poboru podatku przez płatnika, w przypadku wykupu przez emitenta obligacji (art. 41 ust. 24 i 24b ustawy o PIT).

Przepis wskazujący wprost datę wsteczną obowiązywania ww. zmian od 1 stycznia 2024 r. ma na celu uniknięcie ewentualnych wątpliwości, które mogłyby powstać gdyby tego przepisu nie było. Zmiany te polegają tylko na doprecyzowaniu brzmienia przepisów ustawy o PIT obowiązujących od 1 stycznia 2024 r., a zatem mają charakter wynikowy wobec norm wdrożonych ustawą z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw i powinny być uregulowane razem z tamtymi regulacjami. Zmieniane przepisy nie tworzą nowych norm prawnych, a więc są neutralne podatkowo.

W **art. 7** określono, że przepis art. 30h ust. 2 pkt 4 (poszerzenie podstawy obliczania daniny solidarnościowej o dochody z IP Box) ustawy o PIT, w brzmieniu nadanym projektem ustawy, ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2027 r.

Art. 8 wprowadza zasadę, że podatnicy CIT, których rok podatkowy rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2027 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2026 r., są obowiązani do końca przyjętego przez nich roku podatkowego stosować przepisy ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym w momencie rozpoczęcia tego roku podatkowego.

W **art. 9** określono ponadto, że przepisy art. 23o ust. 6 i art. 23s ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT w brzmieniu nadanym projektem ustawy oraz art. 11c ust. 6 i art. 11g ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT w brzmieniu nadanym projektem ustawy stosuje się w odniesieniu do transakcji kontrolowanych, dokonywanych w latach podatkowych, rozpoczynających się po dniu 31 grudnia 2026 r.

Art. 10 stanowi, że zmodyfikowany przepis art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy o CIT będzie mieć zastosowanie do podatników CIT z rokiem podatkowym, za który jest należny minimalny CIT, rozpoczętym po 31 grudnia 2028 r. A zatem, w przypadku podatnika CIT z rokiem podatkowym pokrywającym się z kalendarzowym, w celu ustalenia, czy podatek podlega wyłączeniu z opodatkowania minimalnym CIT, należy zbadać rentowność za lata podatkowe 2027 i 2028. Z kolei, w przypadku podatnika z przesuniętym rokiem podatkowym, trwającym np. od 1 kwietnia do 31 marca, w celu ustalenia możliwości skorzystania z wyłączenia z opodatkowania, należy zbadać rentowność za lata podatkowe trwające od 1 kwietnia do 31 marca 2027 i od 1 kwietnia do 31 marca 2028.

W **art. 11** wskazano, że zmieniane przepisy dot. ustalania poziomu emisyjności CO₂ silnika spalinowego dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jakie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od 1 stycznia 2026 r.

Przepis **art. 12** realizuje opisane wcześniej założenie o doprecyzowaniu zwolnienia określonych dochodów BGK także w latach poprzedzających.

Przepis **art. 13** w ust. 1 precyzuje w jakim terminie może najpóźniej zostać złożony podpis kierownika jednostki, aby podatek mógł skorzystać z projektowanego art. 38zb ustawy zmienianej w art. 2. Termin określony w ust. 1 jest terminem zawitym. Przepis art. 13 ust. 2 umożliwia podatnikom skorygowanie uprzednio złożonych deklaracji w przypadku gdy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy w następstwie przeprowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego podatek skorygował swoje rozliczenia podatkowe wyłącznie w związku z zakwestionowaniem prawa podatnika do stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w związku z niepodpisaniem sprawozdania finansowego w terminie. Prawo to przysługuje podatnikowi w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Termin ten, tak jak w przypadku terminu określonego w ust. 1, jest terminem zawitym. Zgodnie z art. 13 ust. 3 ustalenie w wyniku kontroli celno-skarbowej sporządzenia sprawozdania finansowego niezgodnie z przepisami o rachunkowości z uwagi na brak podpisów wszystkich

obowiązanych do tego osób w określonym ustawowo terminie, nie będzie skutkowało przekształceniem zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe pomimo spełnienia warunków, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS. Przepis art. 13 ust. 4 ma na celu umożliwienie podatnikowi dokonania korekt, o których mowa w ust. 2. Treść art. 13 ust. 5 umożliwia natomiast podatnikom dokonywanie korekt w sytuacji, gdy dokonana uprzednio przez podatnika korekta deklaracji nie była następstwem wskazanych w ust. 2 czynności, kontroli i postępowań, a jej wyłączną przyczyną było niepodpisanie sprawozdania finansowego w terminie.

Przepis **art. 14** stanowi, że projektowana ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2027 r., z wyjątkiem przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania podatkiem PIT dochodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są wypłacane świadczenia okresowe (art. 17 ust. 1 pkt 3a, art. 21 ust. 1 pkt 130, 130b–130d oraz art. 52a ust. 1 i ust. 4 ustawy o PIT) oraz zwolnienia z obowiązków poboru podatku przez płatnika, w przypadku wykupu przez emitenta obligacji (art. 41 ust. 24 i 24b ustawy o PIT), które wchodzi z dniem ogłoszenia z uwagi na to, że przepisy mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2024 r. (art. 1 z wyjątkiem art. 1 pkt 5 lit a tiret drugie, pkt 7 lit. a tiret drugie - tiret piąte, pkt 19 i 20 oraz art. 6 projektu). Z dniem ogłoszenia wejdą również w życie przepisy dot. ustalania poziomu emisyjności CO₂ silnika spalinowego dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego (art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b i c i ust. 5ba i 5bb ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. b i c i ust. 5ba i 5bb ustawy o CIT).

IV. Informacje dodatkowe

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej i nie podlega obowiązkowi przedstawienia właściwym instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia.

Projekt ustawy nie podlega procedurze notyfikacji aktów prawnych, określonej w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt nie stwarza zagrożeń korupcyjnych.

<p>Nazwa projektu Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Jarosław Neneman Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Jarosław Szatański Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, tel. (22) 694-33-26 e-mail: sekretariat.dd@mf.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia 10.03.2026 r.</p> <p>Źródło: Inicjatywa własna</p> <p>Nr w wykazie prac UD116</p>
--	---

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

1. W obecnym stanie prawnym, świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, pochodzące z majątku objętego wspólnością majątkową małżeńską, są wyłączone spod przepisów ustawy PIT (art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT). Inaczej jest w przypadku świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny pochodzących z odrębnego majątku małżonka. Tego rodzaju świadczenia stanowią przychód w rozumieniu ustawy PIT, który korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy PIT. Zatem wolne od podatku są wyłącznie świadczenia o charakterze niepieniężnym. Powoduje to zróżnicowanie sytuacji podatkowej osób otrzymujących świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny ze względu na istniejący między małżonkami ustrój majątkowy. Proponowana zmiana stanowi realizację postulatu Rzecznika Praw Obywatelskich.
2. Potrzeba urealnienia zakresu istniejącego zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, motywowana nieprzystającą do specyfiki organizacji pozarządowych (w tym stowarzyszeń i fundacji) konstrukcją systemu opodatkowania podatkiem CIT oraz katalogu zwolnień, co może skutkować niemożnością zakwalifikowania dochodów z działalności takich podmiotów pod obowiązujące w ustawie CIT zwolnienia, w tym katalog zwolnień określonych wspomnianym przepisem. Chodzi zasadniczo o:
 - dostosowanie obszarów określonych obecnym brzmieniem przepisu do katalogu zadań publicznych, przewidzianych w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (ustawa OPP), przy jednoczesnym niekategoryzowaniu ich, poprzez wskazywanie np. tylko określonych rejonów wsparcia,
 - objęcie zwolnieniem dochodów wszystkich organizacji pozarządowych, w części przeznaczonych na działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 ustawy OPP.
3. Kwestia nieodpłatnego przekazywania najbliższej rodzinie (nabycie korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn), rzeczy ruchomych, które były wykorzystywane w działalności gospodarczej darczyńcy jako środki trwałe lub rzeczy, które były wykorzystywane w działalności gospodarczej na podstawie umowy leasingu operacyjnego, a następnie wykupione do majątku osobistego. Nieodpłatne przekazanie przedmiotowych rzeczy, które następnie rodzina sprzedaje po 6 miesiącach, oznacza, że żadna ze stron nie płaci ani podatku PIT, ani podatku od spadków i darowizn.
4. Wątpliwości interpretacyjne dotyczące skutków prawnopodatkowych przeniesienia prawa własności nieruchomości, praw majątkowych lub innych rzeczy w zamian za zwolnienie z długu, czyli wykonania świadczenia rzeczowego w zamian za przyręczone świadczenie pieniężne (*datio in solutum*). W praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych wątpliwości budzi, czy przeniesienie własności rzeczy w drodze *datio in solutum* powoduje powstanie przychodu, a jeśli tak jak określany jest ten przychód.
5. Kwestia szerokiego rozumienia „własnych celów mieszkaniowych” w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej, stosowanej przy opodatkowaniu przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, co wypacza ideę ulgi mieszkaniowej. Orzecznictwo sądów administracyjnych zaaprobowało interpretację przepisów dotyczących ulgi mieszkaniowej, która pozwala na zakup, w ramach tej ulgi, kolejnych mieszkań, budynków mieszkalnych. Dzięki temu ulga jest wielokrotnie wykorzystywana przez podatników, którzy nabywają inne nieruchomości mieszkalne dla celów inwestycyjnych.

6. Wątpliwości interpretacyjne w zakresie rozumienia pojęcia „dochód podlegający opodatkowaniu” użytego w przepisach regulujących daninę solidarnościową. Wątpliwości te dotyczą możliwości obliczania dochodu będącego podstawą obliczenia daniny solidarnościowej, z uwzględnieniem straty z lat ubiegłych oraz innych przysługujących podatnikowi przy obliczaniu podatku PIT odliczeń lub pomniejszeń. Ponadto, daniną nie są objęte dochody z IP Box.
7. Obecnie obowiązujące przepisy w zakresie mechanizmu bezpiecznej przystani w zakresie transakcji pożyczkowych, kredytów lub emisji obligacji stwarzają dla podatników pewne trudności interpretacyjne (tj. wątpliwości co do braku możliwości stosowania oprocentowania stałego, a w przypadku oprocentowania zmiennego wymaganej częstotliwości uwzględniania zmian stopy bazowej).
8. Zidentyfikowanie w zakresie restrukturyzacji podmiotów schematów optymalizacyjnych, w ramach których podatnicy – kierując się wyłącznie motywacją fiskalną – decydują się na przekształcenie spółki w spółkę osobową (jawną, cywilną), a następnie jej likwidację, wykorzystując różnice w opodatkowaniu likwidacji tych spółek i uzyskując istotne korzyści podatkowe, tj. uniknięcie opodatkowania tzw. „ukrytych (cichych) rezerw” – czyli różnicy między historyczną a bieżącą (rynkową) wartością majątku spółki.
9. Obecnie brzmienie przepisów w zakresie amortyzacji spółek nieruchomościowych odczytywane jest w orzecznictwie sądowo-administracyjnym z pominięciem celu wprowadzonego ograniczenia co do możliwości rozliczania podatkowej amortyzacji. Oderwanie podatkowej amortyzacji od jej bilansowego ujęcia prowadzi natomiast do sytuacji, w której podatnik kreuje koszty uzyskania przychodów w oderwaniu od rzeczywistego zużycia majątku.
10. Stosowanie mechanizmu optymalizacyjnego, polegającego na dystrybuowaniu zysków z pominięciem zasad znajdujących zastosowanie do przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (przychodu dywidendowego). Przykładem takiej praktyki jest świadczenie przez wspólnika spółki z o.o. usług doradczych na rzecz spółki, w oderwaniu od jej obiektywnych potrzeb gospodarczych, opodatkowując uzyskane z tego tytułu przychody stawką ryczałtową 8,5%. Zidentyfikowane mechanizmy prowadzą do istotnego obniżenia łącznego opodatkowania. Dzieje się tak z uwagi na fakt, że przychód generowany po stronie podmiotu świadczącego - będącego jednocześnie wspólnikiem podatnika - jest opodatkowany w sposób korzystniejszy niż ma to miejsce w przypadku dywidend, przy jednoczesnym zaliczeniu wydatku do kosztów podatkowych spółki będącej podatnikiem. Wypłata tej samej kwoty jako dywidendy nie stanowiłaby kosztu podatkowego spółki, jak również byłaby wyżej opodatkowana po stronie wspólnika. Taki stan rzeczy skutkuje nie tylko erozją bazy podatkowej, lecz prowadzi również do nierównego traktowania podatników osiągających porównywalne korzyści ekonomiczne, a tym narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej oraz podważa spójność systemu.
11. Kształtująca się w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych interpretacja art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy o CIT, zgodnie z którą przepis ten nie znajduje zastosowania względem kredytów refinansowych, co prowadzi do pozbawienia skuteczności przywołanej regulacji w przypadku pozyskania tego rodzaju finansowania dłużnego. Taki stan rzeczy rodzi ryzyko powrotu schematów optymalizacyjnych, wykorzystujących zjawisko przerzucania długu w ramach transakcji kapitałowych, których negatywne następstwa fiskalne zostały zneutralizowane za sprawą art. 16 ust. 1 pkt 13 i 13f, dodanych do ustawy o CIT wraz z początkiem odpowiednio 2018 i 2022 r.
12. Zidentyfikowanie praktyki, noszącej znamiona praktyki optymalizacyjnej, polegającej na obniżeniu kosztów prowadzenia działalności, w głównej mierze ze względu na korzyść podatkową płynącą z faktu, że przekazanie przedsiębiorstwa w ramach leasingu finansowego może generować wartość firmy.
13. Zidentyfikowanie w konstrukcji podatku od przerzuconych dochodów pewnych nieścisłości, które mogą prowadzić do braku efektywnego opodatkowania tym podatkiem mającym zapobiegać erozji podstawy opodatkowania.
14. Stosowanie przez podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych mechanizmu optymalizacyjnego, polegającego na zawieraniu umów najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim, z podmiotem powiązaniem, przez co zmniejszana jest np. należna dywidenda, która w PIT opodatkowana jest stawką 19%. Przykładowo, wspólnik spółki z o.o. jest właścicielem znaku towarowego, który jest znakiem słownym i jednocześnie „nazwą”, pod którą działa spółka. Wspólnik wydzierżawia go tej spółce. Koszty dzierżawy spółka zalicza do kosztów uzyskania przychodów, przez co obniża podstawę opodatkowania CIT. Jednocześnie wspólnik rozlicza otrzymane należności ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w ramach tzw. najmu prywatnego i płaci ryczałt według stawki 8,5% (12,5% od nadwyżki ponad 100 000 zł przychodu).

Analogiczny mechanizm stosowany jest w przypadku najmu i dzierżawy innych rzeczy. Ponadto podstawowa stawka ryczału 8,5% przewidziana dla usług, stosowana jest przez wszystkich przedsiębiorców niezależnie od ponoszonych kosztów, w szczególności kosztów zatrudnienia.

15. Zidentyfikowanie praktyk wykorzystywania instrumentów finansowych do wynagradzania osób w ramach tzw. programów lojalnościowych, które powodują niższe opodatkowanie uzyskiwanych przez nich przychodów.
16. Kwestie związane z ustalaniem kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia innej spółki.
17. Kwestie związane z zasadami ustalania dochodu z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości.
18. Zidentyfikowane praktyki wykorzystywania przez podatników wstecznego obniżania lub podwyższania stawek amortyzacyjnych do obniżania zobowiązania podatkowego w podatkach dochodowych.
19. Dostosowanie regulacji w minimalnym podatku CIT (w zakresie ustalania uproszczonej podstawy opodatkowania) do indywidualnych sytuacji podatników w zależności od wielkości podatnika, tak aby zapewnić efektywne opodatkowanie tym podatkiem.
20. Wykorzystywanie preferencyjnego opodatkowania dochodów z autorskiego prawa komputerowego obniżoną 5% stawką podatku (IP Box) w celu zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego w sposób sprzeczny celem niniejszej regulacji.
21. Brak mechanizmu obliczania wartości przychodu ze sprzedaży uprawniającego do statusu małego podatnika w przypadku gdy poprzedni rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy.
22. Brak definicji podatnika (podmiotu) rozpoczynającego działalność oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności w ustawie o CIT.
23. Wątpliwości interpretacyjne co do obowiązków ciążących na podatnikach decydujących się na zmianę formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego.
24. Trudności z egzekucją należnego ryczału od dochodów spółek w przypadku rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto.
25. Wątpliwości interpretacyjne związane ze spełnieniem warunku zatrudnienia na podstawie wysokości wydatków ponoszonych przez podatnika ryczału o dochodów spółek na wypłatę wynagrodzenia wynikającego z umów o pracę oraz innych umów niż umowa o pracę.
26. Wątpliwości interpretacyjne na gruncie dochodu z tytułu ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek skutkujące ryzykiem nieopodatkowania transakcji pomiędzy podatnikiem a podmiotem powiązany.
27. Wątpliwości interpretacyjne wynikające z braku definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w ryczałcie od dochodów spółek.
28. Nieskuteczność wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku niedochowania warunków formalnych, związanych ze sporządzeniem sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości, w przypadku zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego.
29. Wątpliwości w zakresie opodatkowania przychodów z waloryzacji tzw. „uśpionych rachunków”.
30. Zmiana o charakterze porządkowym, wynikająca z faktu, że od 1 stycznia 2024 r. wprowadzone zostały zmiany w zasadach ustalania przychodów do opodatkowania z obligacji, poprzez dodanie, poza istniejącymi odsetkami i dyskontem, osobnej kategorii przychodów – przychodów z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe, a które to przychody nie zostały wskazane *expressis verbis* jako podlegające zwolnieniu (w przepisach są wskazane tylko odsetki i dyskonto od obligacji). Podobnie, od takich przychodów nie został zwolniony płatnik z obowiązku poboru podatków.
31. Wątpliwości związane z ustalaniem poziomu emisyjności CO2 silnika dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów wyłącznie na podstawie danych zamieszczanych w centralnej ewidencji pojazdów.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

1. Ujednolicenie zasad dotyczących świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny poprzez wyłączenie z zakresu przedmiotowego ustawy PIT świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny pochodzących z odrębnego majątku małżonków (obecnie wyłączenie obejmuje świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny pochodzące z majątku wspólnego małżonków).
2. Modyfikacja zakresu zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, skutkująca odwołaniem się do katalogu zadań publicznych w sferze pożytku publicznego, określonego w art. 4 ustawy OPP i

objęciem w ten sposób zwolnieniem dochodów wszystkich organizacji pozarządowych, w części przeznaczonej na działalność określoną w art. 4 ustawy.

3. Opodatkowanie przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy ruchomych będących u darczyńcy środkami trwałymi oraz rzeczy wykorzystywanych przez darczyńcę w działalności gospodarczej na podstawie umowy leasingu operacyjnego, otrzymanych przez najbliższą rodzinę przedsiębiorcy, jeżeli nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, wartość rzeczy przekracza równowartość kwoty wolnej od podatku od spadków i darowizn przewidzianej dla I grupy podatkowej i odpłatne zbycie następuje przed upływem 3 lat od przekazania w darowiźnie przez przedsiębiorcę.
4. Jednoznacznie wskazanie, iż przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, które ma na celu uregulowanie w całości lub w części zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego odpłatnego zbycia (*datio in solutum*).
5. Wprowadzenie zasady polegającej na tym, że podatnik będzie mógł skorzystać z ulgi mieszkaniowej, jeżeli nie korzystał z niej w okresie trzech lat poprzedzających rok, w którym dokonał sprzedaży nieruchomości.
6. Jednoznaczne wskazanie, iż podatnik może dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej pomniejszyć o straty z lat ubiegłych. Straty te będą mogły pomniejszyć dochody uzyskane z tego samego źródła przychodów, z którego dochody stanowią podstawę obliczenia daniny solidarnościowej. Rozstrzygnięcie wprost, iż podatnik dochodów tych nie może pomniejszyć o inne przysługujące osobom fizycznym, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym, odliczenia lub pomniejszenia. Poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o dochody z IP Box.
7. Zmiany polegać będą na doprecyzowaniu dot. stosowania bezpiecznej przystani (tj. doprecyzowanie, że dopuszczalne jest wyłącznie oprocentowanie zmienne), a także wprowadzeniu wymaganej częstotliwości aktualizacji oprocentowania (tzn. dostosowania do zmian stopy bazowej) w tym zakresie.
8. Opodatkowanie w ustawie o CIT i ustawie o PIT dochodów wspólników osiągniętych z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną powstałej z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja spółki niebędącej osobą prawną nastąpi w określonym terminie (wcześniej niż 3 lata kalendarzowe) po przekształceniu spółki;
9. Uszczelnienie przepisów ograniczających amortyzację w spółkach nieruchomościowych poprzez wyraźne wskazanie, że brak jest możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych w przypadku nieruchomości klasyfikowanych dla celów rachunkowych jako inwestycje – dodanie nowego ust. 6a w art. 15 ustawy o CIT oraz ust. 8aa w art. 22 ustawy o PIT.
10. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów świadczeń traktowanych jako ukryta dywidenda, tj. określonych usług świadczonych na rzecz podatników CIT przez podmioty powiązane z podatnikiem będące osobami fizycznymi.
11. Dodanie regulacji, w myśl której przepisy (art. 16 ust. 1 pkt 13e-13f ustawy o CIT), limitujące możliwość uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów środków finansowania dłużnego, uiszczanych od finansowania przeznaczonego na transakcje kapitałowe, znajdują zastosowanie również do zawartych następnie kredytów refinansowych, konsolidacyjnych oraz innych zobowiązań o podobnym celu i charakterze.
12. Wyłączenie możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania - uchylenie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy o CIT oraz 22b ust. 2 w pkt 1 lit. b ustawy o PIT.
13. Wprowadzenie zmian o charakterze doprecyzowującym w podatku od przerzuconych dochodów (art. 24aa ustawy o CIT).
14. Opodatkowanie 17% stawką ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, przychodów osiąganych z tytułu umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim, zawieranej z podmiotem powiązaniem, np. spółką, w której podatnik jest wspólnikiem.
Opodatkowanie stawką 15% przychodów z najmu powyżej 100 tys. zł (prywatnego, jak i w ramach działalności gospodarczej) świadczonego na rzecz podmiotów powiązanych.
Opodatkowanie stawką 15% przychodów powyżej 100 tys. zł ze świadczenia usług opodatkowanych obecnie stawką 8,5%, jeżeli podatnik nie zatrudnia pracowników.
15. Rozszerzenie zakresu stosowania art. 10 ust. 4 ustawy o PIT nakazującego zaliczać przychody, które ustawa o PIT zaliczane do źródła z kapitałów pieniężnych, do tego źródła przychodów, do których zalicza się otrzymane przez podatnika świadczenie w naturze, nieodpłatne świadczenie lub świadczenie częściowo odpłatne w postaci

instrumentu finansowego, także na inne przypadki uzyskiwania przychodów z instrumentów finansowych lub praw majątkowych.

16. Jednoznaczne określenie, że w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia innej spółki, kosztem uzyskania przychodów są wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki przekształcanej.
17. Doprecyzowanie skutków podatkowych, jakie powstają dla wspólnika spółki będącej podatnikiem podatku CIT w związku ze zmniejszeniem przysługującego mu udziału w kapitale zakładowym na skutek obniżenia wartości nominalnej posiadanych udziałów bądź akcji, bez ich prawnego unicestwienia.
18. Zmiany w zasadach amortyzacji środków trwałych poprzez wprowadzenie braku możliwości obniżenia lub podwyższenia stawki amortyzacyjnej (stosowanej w danym roku podatkowym) po upływie terminu złożenia zeznania rocznego.
19. Wprowadzenie zróżnicowania wysokości uproszczonej podstawy opodatkowania w zależności od wielkości podatnika (podatnicy z przychodami powyżej 50 mln euro oraz pozostali podatnicy) oraz zmiany w zakresie przepisów dotyczących wyłączeń z opodatkowania minimalnym CIT poprzez wskazanie, że opodatkowaniu tym podatkiem nie podlegają podatnicy, których rentowność, w jednym z 2 lat podatkowych (przed zmianami 3 lat podatkowych) bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należny jest minimalny CIT, wynosiła min. 2%. Dodatkowo, wprowadzane jest zwolnienie podmiotowe od minimalnego CIT dla przedsiębiorstw z sektora energetycznego i ciepłowniczego - opodatkowaniu nie będą podlegać podatnicy osiągający większość przychodów ze sprzedaży energii elektrycznej, ciepła lub gazu przewodowego.
20. Uzależnienie możliwości korzystania z preferencji IP Box od zatrudniania co najmniej 3 osób fizycznych niebędących podmiotami powiązаныmi z podatnikiem, czego skutkiem będzie ograniczenie wykorzystywania preferencji podatkowej do zmniejszania wysokości zobowiązania podatkowego przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w oparciu o znikome aktywa.
21. Doprecyzowanie definicji małego podatnika poprzez wprowadzenie zasad określających sposób ustalania wartości przychodu ze sprzedaży w przypadku gdy poprzedni rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy.
22. Wprowadzenie definicji podatnika oraz podmiotu rozpoczynającego działalność lub rozpoczynającego prowadzenie działalności, zgodnie z którą za takiego podatnika (podmiot) nie uznaje się podatnika (podmiotu) kontynuującego działalność przedsiębiorstwa innego podatnika (podmiotu).
23. Likwidacja możliwości zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego powinna zmniejszyć ilość pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych związanych ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek.
24. Zmiany w zakresie rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto w ryczałcie od dochodów spółek poprzez wprowadzenie domniemania, że każda wypłata lub dystrybucja zysku w jakiegokolwiek formie po zakończeniu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, z wyłączeniem podziału wyniku finansowego netto w ramach którego wypłacany jest zysk wypracowany w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, następuje z zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.
25. Umożliwienie uwzględnienia w minimalnej wysokości wydatków ponoszonych przez podatników ryczałtu od dochodów spółek dla celów spełnienia warunku zatrudnienia również wynagrodzenia wypłacanego na rzecz osoby fizycznej niebędącej jego wspólnikiem z tytułu umowy o pracę.
26. Doprecyzowanie definicji ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek poprzez eliminację przesłanki związku z prawem do udziału w zysku, poszerzenie katalogu ukrytych zysków (m.in. o wszelkiego rodzaju opłaty i należności wynikające z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze) oraz poszerzenie katalogu wyłączeń w ramach ukrytych zysków (m.in. o wszelkiego rodzaju opłaty i należności z tytułu nabycia surowców, materiałów oraz towarów wykorzystywanych wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej).
27. Wprowadzenie definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zgodnie z którą za takie wydatki uznaje się wydatki które zostały poniesione w innym celu niż osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów oraz wszelkie rodzaju opłaty i należności publicznoprawne o charakterze sankcyjnym.
28. Uznanie dla celów stosowania art. 28j ust. 5 ustawy CIT, że sprawozdanie finansowe sporządzone w związku ze zmianą formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego zostało sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości również wówczas, gdy takie sprawozdanie finansowe zostało podpisane przez kierownika jednostki po terminie, choćby nie zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

29. Wprowadzenie zmian pozwalających na jednoznaczne opodatkowanie przychodów z waloryzacji środków na tzw. rachunkach uśpionych w przypadku, gdy umowa o prowadzenie rachunku w banku lub SKOK wygaśnie, do źródła kapitały pieniężne i ich opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym.
30. Wprowadzenie zmian wskazujących wprost, że również przychody wolne od podatku dochodowego są przychody z wykupu obligacji, od których są należne świadczenia okresowe, a ponadto uzupełniony został katalog przychodów z obligacji, od których płatnik nie ma obowiązku poboru podatku obok odsetek i dyskonta, tj. wyłączeniem zostaną objęte przychody z wykupu przez emitenta obligacji, od których są należne świadczenia okresowe.
31. Modyfikacja sposobu ustalania poziomu emisyjności CO2 silnika dla potrzeb określenia limitu odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, poprzez odejście od centralnej ewidencji pojazdów jako wyłącznego źródła dowodowego w tym zakresie.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W zakresie podatków bezpośrednich każde państwo członkowskie UE może realizować własną politykę podatkową. Kwestie regulowane projektem ustawy nie podlegają też żadnej formie harmonizacji na szczeblu UE czy umów międzynarodowych. Na ten moment Unia Europejska nie narzuca swoim członkom jednolitego systemu podatków bezpośrednich. Poszczególne państwa członkowskie mogą więc ustalać zakres opodatkowania według własnego uznania.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podmioty powiązane w rozumieniu ustawy o PIT i ustawy o CIT	Ok. 23,5 tysiąca przedsiębiorców, u których występują powiązania kapitałowe	Baza danych Orbis – opracowana przez firmę Bureau van Dijk	Pozytywny wpływ wynikający z ograniczenia wątpliwości interpretacyjnych przepisów w zakresie cen transferowych
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym dokonujący rozliczenia na formularzu PIT-39 oraz wykazujący w zeznaniach PIT-36 odpłatne zbycie rzeczy	Ok. 0,5 mln	MF (dane z rozliczenia podatku za 2023 r.)	Ograniczenie stosowania tzw. ulgi mieszkaniowej. Wydłużenie z 6 msc do 3 lat okresu, w którym sprzedaż rzeczy ruchomych powoduje powstanie obowiązku podatkowego u osób fizycznych. Wdrożenie regulacji doprecyzowujących dotyczących przeciwdziałaniu optymalizacji podatkowej
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych dokonujący rozliczenia na formularzu PIT-38	ok 1 mln	MF (dane z rozliczenia podatku za 2023 r.)	Wprowadzenie zasady przyjmowania kosztu historycznego przy odpłatnym zbyciu udziałów/akcji spółki powstałej z przekształcenia innej spółki.
Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą i rozliczający podatek od przychodów ewidencjonowanych w formie ryczałtu	0,9 mln	MF (dane z rozliczenia podatku za 2023 r.)	Wdrożenie regulacji, które zapobiegają wykorzystywaniu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do optymalizacji podatkowej
Osoby fizyczne płacące daninę solidarnościową	Ok. 39 tysięcy	MF (dane z deklaracji złożonych w 2024 r.)	Pozytywne z uwagi na możliwość pomniejszenia podstawy obliczenia daniny o straty z lat ubiegłych. Negatywne – rozszerzenie katalogu przychodów

			podlegających daninie (o dochody z IP Box)
Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych	0,6 mln	MF (dane z rozliczenia podatku za 2023 r.)	Doprecyzowanie przepisów podatkowych
Podatnicy ryczałtu od dochodów spółek (estoński CIT)	22 tysiące	MF (stan na 30 czerwca 2025 r.)	Pozytywne z uwagi na liberalizację warunku zatrudnienia oraz wprowadzenie przepisu „abolicyjnego”. W pozostałym zakresie oddziaływanie będzie negatywne.
Organizacje pozarządowe, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy OPP	2,7 tysiące	MF (stan na 26 stycznia 2026 r.)	Pozytywne z uwagi na rozszerzenie zwolnienia
Jednostki Samorządu Terytorialnego	2 809	Strona Internetowa MSWiA (stan na 1 stycznia 2025 r.)	Możliwy wzrost dochodów z tytułu udziałów w podatku CIT
Ministerstwo Finansów	1		Wpływ na relacje z podatnikami w wyniku poprawy jakości obowiązujących regulacji

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie, tzw. pre-konsultacje publiczne.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz.U. z 2025 r. poz. 677) oraz stosownie do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.), projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

W ramach konsultacji publicznych projekt zostanie przekazany następującym organizacjom:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
6. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
7. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych (OPZZ)
8. Komisja Krajowa NSZZ „Solidarność”
9. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
10. Krajowa Izba Gospodarcza
11. Polska Rada Biznesu
12. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
13. Izba Pracodawców Polskich
14. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
15. Polska Fundacja Rozwoju
16. Stowarzyszenie Obywatelskiego Dialogu i Aktywizacji „SODA”
17. UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw
18. Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce
19. Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe IFA
20. Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych

W celu zaopiniowania projekt otrzymają:

1. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
2. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

3. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
4. Rzecznik Praw Obywatelskich
5. Prezes Narodowego Banku Polskiego
6. Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego
7. Rada Dialogu Społecznego

Zakłada się, że konsultacje projektu ustawy rozpoczną się w I kwartale 2026 r. i potrwać 21 dni.

Podsumowanie wyników konsultacji zostanie przedstawione po ich zakończeniu w Raporcie z konsultacji.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z 2025 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	Łącznie (0-10)
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Dochody ogółem	0	32	690	733	771	805	825	843	860	876	891	7 326
budżet państwa, w tym:	0	32	679	641	675	707	725	741	755	769	782	6 506
CIT	0	32	319	247	254	260	266	272	276	281	285	2 492
PIT	0	0	360	394	421	447	459	469	479	488	497	4 014
JST (CIT)	0	0	0	81	84	86	88	90	92	94	96	711
Fundusz Solidarnościowy	0	0	11	11	12	12	12	12	13	13	13	109
Wydatki ogółem	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
budżet państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
JST	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fundusz Solidarnościowy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saldo ogółem	0	32	690	733	771	805	825	843	860	876	891	7 326
budżet państwa	0	32	679	641	675	707	725	741	755	769	782	6 506
JST	0	0	0	81	84	86	88	90	92	94	96	711
Fundusz Solidarnościowy	0	0	11	11	12	12	12	12	13	13	13	109

Źródła finansowania

Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania przełożą się na wzrost dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa jak i jednostek samorządu terytorialnego. Projektowane rozwiązania pozostaną bez wpływu na wydatki sektora finansów publicznych.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

Źródła danych i przyjęte do obliczeń założenia dla oszacowanych skutków finansowych
Poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej
 Proponowane rozwiązania zakładają, że podstawa obliczenia daniny solidarnościowej uwzględniać będzie dodatkowo dochód wykazywany dla potrzeb ulgi IP Box w PIT. Zmiana w zakresie dochodów z IP Box spowoduje wzrost dochodów budżetowych z tytułu tej daniny w 2028 r. o ok. 11 mln zł. Oszacowania skutków finansowych poszerzenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o kwalifikowane dochody opodatkowane IP Box dokonano na podstawie danych podatkowych o wysokości dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wykazywanych w zeznaniach podatkowych składanych przez podatników PIT za 2022 r. Analizą objęto zeznania osób, których przychody uzyskane w 2022 r. z uwzględnieniem przychodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej przekraczają kwotę 1 mln zł. Skutek finansowy stanowi różnicę pomiędzy kwotą daniny obliczonej z uwzględnieniem tych dochodów a obecną kwotą daniny. W zakresie doprecyzowania przepisów dotyczących uwzględnienia w podstawie obliczenia daniny solidarnościowej straty z lat ubiegłych, nie oszacowano skutku, gdyż jest to tylko kwestia potwierdzenia stanu obecnego. Danina solidarnościowa w całości jest źródłem przychodu Funduszu Solidarnościowego.

Szacowane skutki w poszczególnych latach:

2028 r.	2029 r.	2030 r.	2031 r.	2032 r.	2033 r.	2034 r.	2035 r.	2036 r.
w mln zł								
11	11	11	12	12	12	12	13	13

Zmiany w ryczałcie od dochodów spółek (Estoński CIT)

Skutek finansowy proponowanych rozwiązań w pierwszym roku obowiązywania (2027 r.) wyniesie 62 mln zł, a w kolejnym roku 289 mln zł.

Podstawą do oszacowania skutków finansowych stanowią dane wykazane w deklaracjach CIT-8E (Deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu) złożonych za 2024 r. przez spółki, które wybrały tę formę opodatkowania. Podatnicy prowadzący działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej czy spółki komandytowo-akcyjnej, o których mowa w art. 28j ust. 1 ustawy o CIT, podlegający opodatkowaniu w roku podatkowym ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) są zobowiązani do złożenia tej deklaracji w terminie do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego.

Według deklaracji za 2024 r. dochody z tytułu:

- ukrytych zysków i dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą wyniosły 1 883 mln zł,
- podzielonego zysku i dochody z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat wyniosły 3 421 mln zł,

a podatek odpowiednio 335 mln zł i 684 mln zł.

Szacując wpływ tych rozwiązań na dochody budżetowe uwzględniono także termin płatności tego podatku.

2027 r.	2028 r.	2029 r.	2030 r.	2031 r.	2032 r.	2033 r.	2034 r.	2035 r.	2036 r.
<i>w mln zł</i>									
62	289	297	306	313	320	327	333	340	346

Dane o aktualnej liczbie podatników są podawane do publicznej wiadomości – link do strony internetowej: <https://dane.gov.pl/pl/dataset/3779,estonski-cit>

Wprowadzenie warunku zatrudnienia w preferencji IP Box

Skutek finansowy proponowanych rozwiązań spowoduje wzrost dochodów z podatków dochodowych w roku 2028 o ok. 415 mln zł.

2028 r.	2029 r.	2030 r.	2031 r.	2032 r.	2033 r.	2034 r.	2035 r.	2036 r.
<i>w mln zł</i>								
415	427	439	451	463	474	483	492	501

Skutki te zostały oszacowane na podstawie rzeczywistych danych za 2024 r. dotyczących kwoty podatku należnego od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP Box) uwzględniających warunek zatrudnienia co najmniej 3 osób i urealnione na następne lata wskaźnikami makroekonomicznymi.

Poniżej dane ogólne nt. liczby podatników i kwoty podatku należnego od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP Box):

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Liczba podatników, którzy wykazali podatek IP Box	6 624	8 873	10 505	7 927	8 041	7 737
Kwota podatku IP Box [w mln zł]	113	148	220	224	233	257

Zmiany w zakresie stosowania zwolnienia z CIT przez organizacje pozarządowe

Skutek proponowanych zmian spowoduje zmniejszenie dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w roku 2027 o ok. – 30 mln zł.

2027 r.	2028 r.	2029 r.	2030 r.	2031 r.	2032 r.	2033 r.	2034 r.	2035 r.	2036 r.
<i>w mln zł</i>									
-30	-31	-32	-33	-34	-35	-36	-37	-38	-39

Skutek ten został oszacowany na podstawie rzeczywistych danych za 2024 r. o wysokości podatku należnego fundacji, stowarzyszeń. Założono, że maksymalny skutek tego zwolnienia nie przekroczy wysokości płaconego przez te podmioty podatku.

Zmiany w zakresie ulgi mieszkaniowej

Szacuje się, że wprowadzenie zmian umożliwiających podatnikowi korzystanie z ulgi mieszkaniowej, o ile nie korzystał z niej w okresie trzech lat poprzedzających rok, w którym dokonał sprzedaży nieruchomości spowoduje wzrost dochodów budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) w roku 2028 (rozliczenie PIT za 2027 r.) o ok. 6 mln zł.

2028 r.	2029 r.	2030 r.	2031 r.	2032 r.	2033 r.	2034 r.	2035 r.	2036 r.
<i>w mln zł</i>								
6	30	47	63	65	66	68	69	70

Skutek ten został oszacowany na podstawie analizy danych historycznych z rozliczenia podatku PIT za lata 2021-2024. Ocenie poddano wysokość dochodu zwolnionego wykazywanego w zeznaniu podatkowym PIT-39 przez podatników w badanym okresie więcej niż jeden raz. Wielkości te uwzględniają również zaproponowany przepis przejściowy – nowe przepisy będą dotyczyły przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych po 2026 r.

Oszacowania skutków finansowych dokonano uwzględniając [Wytyczne dotyczące stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw](#) (Aktualizacja – lipiec 2025).

Podziału efektów finansowych z tytułu proponowanych rozwiązań w zakresie podatków dochodowych na dochody budżetu państwa oraz dochody jednostek samorządu terytorialnego dokonano z uwzględnieniem zasad wprowadzonych ustawą z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1572, z późn. zm.). Zgodnie z tą ustawą podstawą do ustalania dochodów tych jednostek - począwszy od 1 stycznia 2025 r. - stanowią dochody podatników zamieszkałych/posiadających siedzibę na terenie danej jednostki wynikające z zeznań podatkowych.

W stosunku do części rozwiązań przewidzianych w tym projekcie (w tym zmian przewidzianych w ustawie o ryczałcie polegających m.in. na opodatkowaniu 17% stawką ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przychodów osiąganych z tytułu umów najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim, zawieranych z podmiotem powiązaniem, opodatkowanie w ustawie o CIT i ustawie o PIT dochodów wspólników osiągniętych z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną powstałej z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja spółki niebędącej osobą prawną nastąpi w określonym terminie po przekształceniu spółki) brak jest możliwości oszacowania skutków finansowych z uwagi na brak danych do ich określenia. Jednakże będą miały pozytywny wpływ na dochody sektora finansów publicznych.

W stosunku do zmiany ujętej w projekcie dotyczącej wyłączenia z zakresu przedmiotowego ustawy o PIT świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny pochodzących z odrębnych majątków małżonków, brak jest możliwości oszacowania skutków finansowych (wzrostu lub ubytku dochodów budżetowych), z uwagi na brak danych do ich określenia. W projekcie zaproponowano także rozwiązania, które nie będą miały wpływu na dochody i wydatki sektora finansów publicznych. Mają one bowiem jedynie charakter uzupełniający/precyzujący czy też poprawiający jakość przepisów podatkowych.

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
	duże przedsiębiorstwa	0	32	690	733	805	891	7 326

W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2025 r.)	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0	0	0	0	0	0	0
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Projektowane zmiany mają na celu uszczelnienie systemu podatkowego, jak również uporządkowanie i ujednoczenie przepisów podatkowych, co powinno wpłynąć pozytywnie na funkcjonowanie przedsiębiorstw. Niektóre zmiany będą wiązały się z dostosowaniem systemów finansowo – księgowych, co będzie wpływało na dodatkowe koszty po stronie przedsiębiorstw.						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny nie będą podlegały przepisom ustawy o PIT również w przypadku, gdy pochodzą z odrębnego majątku małżonków.						

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Informacje w tym zakresie opisano w pkt. 6 Planowane rozwiązania w części wpłyną na finanse rodzin i obywateli.
--	--

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

<input checked="" type="checkbox"/> nie dotyczy	
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczności.	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

9. Wpływ na rynek pracy

Proponowane regulacje nie mają bezpośredniego wpływu na rynek pracy.
--

10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
--	--	---

Omówienie wpływu	Planowane zmiany nie mają wpływu na pozostałe obszary.
------------------	--

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Przepisy ustawy wejdą w życie, co do zasady, z dniem 1 stycznia 2027 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

<p>Ewaluacja efektów projektu ustawy będzie przeprowadzona po zebraniu danych z rozliczenia podatku za rok podatkowy, w którym przepisy będą obowiązywać po raz pierwszy. Miernikiem pozwalającym na ich ocenę będzie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • liczba podatników podlegających opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, • liczba podatników korzystających z preferencyjnej 5% stawki podatku od dochodów z kwalifikowanych prac własności intelektualnej, • kwota podatku należnego za rok podatkowy obliczonego przy zastosowaniu 5% stawki podatku.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.