

II. WAŻNY TEMAT

PRZYCHODY WOLNE OD PODATKU

1. Zwolnienie z podatku dochodowego przychodów osiągniętych przez osoby, które nie ukończyły 26 roku życia

Art. 21 ust 1 pkt 148 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, iż wolne od podatku dochodowego są przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8, otrzymane przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

Z treści powyższego przepisu wynika, iż powyższym zwolnieniem objęte są przychody uzyskane:

- 1) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy;
- 2) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8, czyli przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia, uzyskiwane wyłącznie od:
 - a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
 - b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością,

c) przedsiębiorstwa w spadku.

Zwolnienie przysługuje niezależnie od liczby zawartych umów, a tym samym nie ma tu również ograniczenia co do liczby płatników (podmiotów), od których podatnik uzyskuje przychody. Jednakże w takim przypadku problem stanowi określenie momentu, w którym zostanie przekroczona kwota 85.528 zł.

Według art. 21 ust. 39 ustawy o pdof przy obliczaniu kwoty przychodów podlegających zwolnieniu od podatku na podstawie ust. 1 pkt 148 nie uwzględnia się przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym, przychodów zwolnionych od podatku dochodowego oraz przychodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W związku z tym przedmiotowe zwolnienie nie ma zastosowania do przychodów z:

- umów zlecenia zawartych z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej,
- pozarolniczej działalności gospodarczej, w tym z umów zlecenia zawieranych w ramach tej działalności,
- umów o dzieło,
- umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Zwolnienie nie obejmuje także przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem, o których jest mowa w:

- art. 30 ust. 1 ustawy o pdof, w tym:
 - a) z umów zlecenia z zawartych z osobą niebędącą pracownikiem płatnika, gdy kwota należności nie przekracza 200 zł; do tych przychodów nadal stosuje się zryczałtowaną stawkę 17% (pkt 5a),
 - b) z tytułu odpraw lub odszkodowań za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę, podlegających opodatkowaniu stawką 70% (pkt 16);
- art. 29 ust. 1 ustawy o pdof, w tym z umów zlecenia zawartych przez nierezydentów.

Zwolnienie jest limitowane, a limit dotyczy wysokości przychodów.

Ponieważ przepisy powyższego zwolnienia weszły w życie 1 sierpnia 2019 r., limit jest on niższy w 2019 r. i wynosi 35 636,67 zł i będzie miał zastosowanie do przychodów uzyskanych od tego dnia.

Od 1 stycznia 2020 r. roczny limit będzie wynosił 85 528 zł i dotyczyć będzie przychodów łącznie z wszystkich tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o pdof.

Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 ustawy o pdof Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. Oznacza to, że zwolnienie obejmuje zarówno świadczenia pieniężne, jak i niepieniężne, czyli przy wyliczaniu kwoty przychodu należy również uwzględnić wartość świadczeń w naturze.

Przy obliczaniu limitu nie bierzemy pod uwagę:

- przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, bowiem przychody te, zgodnie z art. 29 ust. 6 i art. 30 ust. 10 ustawy o pdof, nie są objęte tym zwolnieniem,
- innych przychodów podlegających opodatkowaniu (np. z umowy o dzieło, z pozarolniczej działalności gospodarczej),
- przychodów zwolnionych od podatku na podstawie innych przepisów,
- przychodów, od których zaniechano poboru podatku na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Zwolnienie przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym przysługuje do ukończenia 26 roku życia. Decyduje wiek podatnika na moment uzyskania przychodu.

Momentem uzyskania przychodu jest według art. 11 ust. 1 ustawy o pdof dzień otrzymania przychodu lub postawienia go o dyspozycji podatnika. Jeżeli podatnik uzyska przychód przed ukończeniem 26 lat, to przychód ten korzysta ze zwolnienia pod warunkiem, że nie przekroczył on kwoty limitu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148. Natomiast w przypadku gdy wypłata nastąpi po dniu 26 urodzin podatnika, to płatnik będzie musiał obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

Wiek podatnika ustala się uwzględniając pełną datę urodzenia czyli dzień, miesiąc i rok, a nie tylko miesiąc lub rok.

Przykład 1

Pracownik otrzymał wynagrodzenie w dniu swoich 26 urodzin. Czy uzyskany przez niego przychód korzystać będzie ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Odpowiedź

Wypłata wynagrodzenia w dniu 26 urodzin pracownika podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zgodnie z treścią art. 112 Kodeksu cywilnego termin oznaczony w tygodniach, miesiącach lub latach kończy się z upływem dnia, który nazwą lub datą odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca. Jednakże przy obliczaniu wieku osoby fizycznej termin upływa z początkiem ostatniego dnia.

W przypadku przychodów uzyskiwanych od 1.08.2019 r. do 31.12.2019 r. podatnicy mieli dwie możliwości:

- zastosować zwolnienie dopiero w zeznaniu podatkowym, składanym za 2019 rok, lub
- skorzystać z niego już w trakcie roku, składając pracodawcy oświadczenie, że uzyskane od niego w okresie od 1 sierpnia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. przychody z tytułów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o pdof, będą w całości zwolnione z podatku na podstawie tego przepisu.

Pracodawca jako płatnik, otrzymując takie oświadczenie, jest zwolniony z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148, chyba że przekroczy on kwotę zwolnioną z podatku (35 636,67 zł) lub pracownik ukończy 26 rok życia.

Od roku 2020 oświadczenie takie nie będzie potrzebne, bowiem pracodawca zatrudniając osobę, która nie ukończyła 26 lat automatycznie nie będzie pobierał

zaliczek na podatek dochodowy do momentu ukończenia przez nią 26 roku życia lub przekroczenia kwoty 85 528 zł. Podatnik może natomiast złożyć wniosek o niestosowanie zwolnienia. Wówczas płatnik będzie potrącał i wpłacał do zaliczki na ogólnych zasadach.

Przychody objęte zwolnieniem z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 updog, nie zostały zwolnione ze składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

2. Zwolnienie z podatku dochodowego dochodów osiągniętych przez osoby prawne, które zostały przeznaczone na ich działalność statutową oraz dochody takich osób prowadzone w szczególnych warunkach

W art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca przewidział zwolnienia przedmiotowe od podatku dochodów osiągniętych przez podmioty niebędące przedsiębiorcami:

- 1) których celem statutowym jest 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 przeznaczony na te cele;
- 2) dochody kościelnych osób prawnych:
 - a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
 - b) z pozostałej działalności – w części przeznaczony na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze;
- 3) dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczony na cele statutowe; w tym zakresie jednostki te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej;
- 4) dochody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – w części przeznaczony na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 5) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 – w części przeznaczony na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji;
- 6) dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczony na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej;

Działalność pożytku publicznego nie jest działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna.

Działalność pożytku publicznego może być prowadzona przez:

- organizacje pozarządowe,
- osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;
- stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;
- spółdzielnie socjalne;
- spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2018 r. poz. 1263 i 1669), które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy o pożytku publicznym i wolontariacie, działalnością odpłatną pożytku publicznego jest:

- działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które pobierają one wynagrodzenie;
- sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:
 - a) rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2018 roku poz. 511, 1000, 1076, 1925, 2192 i 2354), lub
 - b) integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, o których mowa w ustawie z dnia 13 czerwca 2003 roku o zatrudnieniu socjalnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 217) oraz ustawie z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1205);
- sprzedaż przedmiotów darowizny.

Przychód z działalności odpłatnej pożytku publicznego służy wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego. W myśl art. 9 ust. 1 w/w ustawy działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 stanowi działalność gospodarczą, w rozumieniu przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców, jeżeli:

- wynagrodzenie, o którym mowa w art. 8 ust. 1, jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, lub
- przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatniego roku obrotowego, a w przypadku zatrudnienia trwającego

krócej niż rok obrotowy – za okres tego zatrudnienia, przekracza 3 – krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

Przez wynagrodzenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się wynagrodzenie z tytułu świadczenia pracy lub usług, niezależnie od sposobu nawiązania stosunku pracy lub rodzaju i treści umowy cywilnoprawnej z osobą fizyczną.

Organizacja może jednocześnie prowadzić odpłatną działalność pożytku publicznego. Ustawa jednak zabrania aby odpłatna działalność pożytku publicznego i działalność gospodarcza nie dotyczyła tego samego przedmiotu działalności. Prowadzenie przez organizację:

- nieodpłatnej działalności pożytku publicznego,
 - odpłatnej działalności pożytku publicznego lub
 - działalności gospodarczej
- wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości.

Prawo do prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów, przysługuje w przypadku gdy organizacje pożytku publicznego:

- działają w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 ust. 1,
 - nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców,
 - nie posiadają statusu organizacji pożytku publicznego,
 - osiągają przychody wyłącznie z:
 - a) działalności nieodpłatnej pożytku publicznego z tytułu składek członkowskich, darowizn, zapisów, spadków, dotacji, subwencji, przychodów pochodzących z ofiarności publicznej,
 - b) działalności odpłatnej pożytku publicznego z tytułu sprzedaży towarów i usług,
 - c) tytułu sprzedaży, najmu lub dzierżawy składników majątkowych,
 - d) tytułu odsetek od środków pieniężnych na rachunkach bankowych lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością, w tym także odsetek od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach,
 - w roku poprzedzającym rok wyboru prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów osiągnęły przychody wyłącznie z tytułów, o których mowa w pkt 4, w wysokości nieprzekraczającej 100 000 zł
- jeżeli decyzję w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów podejmie organ zatwierdzający w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

O wyborze prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów jednostka, w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym rozpoczyna prowadzenie ewidencji, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności, zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym.

- 7) dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów;
- 8) na zasadach wzajemności, dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez ośrodki kulturalne państw obcych;
- 9) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m;
- 10) dochody podmiotów zarządzających portami lub przystaniami morskimi w części przeznaczonych na budowę, rozbudowę i modernizację infrastruktury portowej oraz na realizację zadań określonych w art. 7 ust. 1 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz. U. z 2017 roku poz. 1933);
- 11) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4–6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 482), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Stosownie do treści art. 17 ust. 1 pkt 34 wolne od podatku są dochody, z zastrzeżeniem ust. 4–6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 482), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Podkreślić należy, iż powyższe zwolnienie przysługuje wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy. Oznacza to, że:

- 1) jeżeli dany rodzaj (przedmiot) działalności gospodarczej nie jest wymieniony w zezwoleniu, to uzyskany z tej działalności dochód nie będzie podlegał zwolnieniu,
- 2) w przypadku, gdy dany rodzaj działalności jest wymieniony w zezwoleniu ale prowadzony jest poza terenem strefy, wówczas również działalność taka nie będzie podlegała zwolnieniu.

Zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych podstawą do korzystania z pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy uprawniające do korzystania z pomocy publicznej.

Zezwolenie określa przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki dotyczące w szczególności:

- 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników;
- 2) dokonania przez przedsiębiorcę na terenie strefy inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę;
- 3) terminu zakończenia inwestycji;
- 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych inwestycji i dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy;
- 5) wymagań, określonych w przepisach ustawy, w przypadku, gdy inwestycja będzie realizowana na gruntach stanowiących własność lub użytkowanie wieczyste podmiotów innych niż wymienione w art. 5 ust. 1 w/w ustawy.

W myśl art. 12 ust. 1 ustawy o sse dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwolnienie to stanowi pomoc publiczną, przy czym wielkość tej pomocy nie może przekroczyć jej maksymalnej wielkości określonej w przepisach wydanych przez Radę Ministrów.

Rada Ministrów w przepisach wykonawczych określa:

- przedmioty działalności gospodarczej, na które nie będzie wydawane zezwolenie, o którym mowa w art. 16 ust. 1,
 - maksymalną wielkość pomocy publicznej, którą można udzielić przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia,
 - warunki udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia,
 - warunki uznawania wydatków za wydatki poniesione na inwestycję na terenie strefy, a także ich minimalną wysokość,
 - koszty inwestycji uwzględniane przy obliczaniu wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie,
 - sposób dyskontowania kosztów inwestycji i wielkości pomocy publicznej na dzień uzyskania zezwolenia
- biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia zgodności udzielonej pomocy z prawem Unii Europejskiej.

- 12) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców, partii politycznych, europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych, działających na podstawie odrębnych przepisów – w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 13) dochody kół gospodyń wiejskich, działających na podstawie ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. poz. 2212), w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 14) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, towarzystw budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z go-

spodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonych na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi;

Art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego dochody spółdzielni mieszkaniowych i wspólnot mieszkaniowych. Prawo do zwolnienia przysługuje gdy spełnione są łącznie poniższe warunki:

- dochody muszą być uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi,
- dochody te muszą być przeznaczone na utrzymanie tych zasobów mieszkaniowych.

Powyższe warunki muszą być spełnione łącznie.

Przez zasoby mieszkaniowe rozumie się:

- znajdujące się w budynku mieszkalnym lokale mieszkalne wraz przynależnymi do nich pomieszczeniami oraz wyposażenie techniczne, jak np. dźwigi osobowe i towarowe, aparaty do wymiany ciepła, kotłownie i hydrofornie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, komórki, balkony, loggie, garaże,
- pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych, tj. budynki (pomieszczenia) administracji osiedlowej, kotłownie i hydrofornie wolno stojące, osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe,
- urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się w/w budynki: zbiorniki – doły gnilne, szamba, przydomowe oczyszczalnie ścieków, rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej, sieci elektroenergetyczne i telefoniczne, budowle inżynierskie (studnie itp.), stacje transformatorowe, budowle komunikacyjne (np. drogi osiedlowe, ulice, chodniki), inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych (np. latarnie oświetleniowe, ogrodzenia).

Za przychody z zasobów mieszkaniowych można uznać np.:

- przychody uzyskane tytułu opłat za umieszczenie urządzeń do odbioru i przesyłania sygnału telewizji kablowej, internetu i telefonii do sieci stanowiących wyposażenie techniczne budynków mieszkalnych zaliczanych do zasobów mieszkaniowych (wyłącznie użytkownikom lokali mieszkalnych). Wymienione powyżej sieci telekomunikacyjne mieszczą się w pojęciu zasobów mieszkaniowych, gdyż służą mieszkańcom jako infrastruktura techniczna zasobów mieszkaniowych. Zasoby mieszkaniowe to bowiem nie tylko lokale mieszkalne, ale również pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, a także sieci elektroenergetyczne i telekomunikacyjne, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, oraz ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego i zapewniające sprawne jego funkcjonowanie oraz administrowanie.

Przychody z tego tytułu mają wpływ na wysokość dochodu osiągniętego z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, który zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44

ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podlega zwolnieniu od podatku dochodowego, w części przeznaczony na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

- dochody uzyskiwane z tytułu odsetek bankowych od środków zgromadzonych na rozliczeniowym rachunku pomocniczym wspólnoty pochodzących z wpłat członków na fundusz remontowy i przeznaczonych na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych mają wpływ na wysokość dochodu osiągniętego z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, który podlega zwolnieniu od podatku dochodowego, w części przeznaczony na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Jako przykład dochodów nie pochodzących z gospodarki zasobami mieszkaniowymi można podać:

- dochód uzyskany przez wspólnotę mieszkaniową z tytułu czynszu dzierżawnego uzyskiwanego z wydzierżawienia części parkingu i trawnika, które wchodzi w skład zasobów mieszkaniowych, otrzymywane od osób trzecich nie mogą być zaliczone do dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ponieważ nie jest to dochód z podstawowej działalności wspólnoty. Według stanowiska organu podatkowego, uzyskany dochód z tego tytułu pochodzi z innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, co skutkuje obowiązkiem jego opodatkowania bez względu na cel, na jaki zostanie przeznaczony. Dochód ten, jako niepochodzący z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, nie będzie spełniał warunków wskazanych w art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT i podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych.

Nieistotne w tym przypadku jest także to, że otrzymany w ten sposób dochód zostanie przeznaczony na utrzymanie części wspólnych nieruchomości (zasobów mieszkaniowych), gdyż nie został spełniony warunek dotyczący źródła ich pochodzenia.

- według organu podatkowego dochód uzyskany przez wspólnotę w związku z wynajmem pomieszczenia śmietnika nie może być zaliczony do dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Przyznał, że pomieszczenie śmietnika należące do wspólnoty, umożliwiające wywóz śmieci, mieści się co prawda w pojęciu zasobów mieszkaniowych, jednakże jego wynajem nie służy mieszkańcom wspólnoty. Tym samym dochód z tego tytułu nie stanowi dochodu z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i podlegać będzie opodatkowaniu. Bez znaczenia w tej sytuacji będzie przeznaczenie przez wspólnotę osiągniętych dochodów na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

W wyroku z 18 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1025/13 NSA stwierdził w odniesieniu do spółdzielni mieszkaniowych, że „ (...) wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej (...) pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p” oraz że: „ (...) uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych”.

Za taką interpretacją przemawia wynikający z treści art. 1 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, zasadniczy cel działalności spółdzielni

mieszkaniowej, którego realizacji służą zasoby mieszkaniowe. Wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków i ich rodzin i nie stanowią, zatem gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Należy stwierdzić, że przychody uzyskane z wynajmu lokali członkom Spółdzielni stanowią dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi Spółdzielni, a tym samym stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podlegają zwolnieniu z opodatkowania, o ile przeznaczone zostaną na cele związane z utrzymaniem tychże zasobów mieszkaniowych.

Z kolei przychody uzyskane z wynajmu lokali osobom niebędącymi członkami Spółdzielni nie stanowią dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi Spółdzielni, a tym samym stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania i przeznaczenie tego dochodu przez Wnioskodawcę na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych nie ma w tym przypadku znaczenia dla możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia.

- 15) dochody z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów prawa oświatowego – w części przeznaczonych na cele szkoły, z zastrzeżeniem ust. 8,
- 16) dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe;
- 17) dochody grupy producentów rolnych wpisanej do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, pochodzące ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków – w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy w roku podatkowym lub roku po nim następującym.

Anna Maj

Podstawa prawna: art. 21 pkt 148 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.