

Andrzej Michalik

Rachunkowość i podatki organizacji pozarządowych

Rachunkowość i podatki organizacji pozarządowych
Wydanie drugie poprawione i uzupełnione
Copyright © 2008 by Fundacja Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego

Wszelkie prawa zastrzeżone. Każda reprodukcja lub adaptacja całości bądź części niniejszej publikacji, niezależnie od zastosowanej techniki, wymaga pisemnej zgody wydawcy.

stan prawny na dzień 1 czerwca 2008

Redakcja i korekta:
Dorota Matejczyk, Katarzyna Adamska-Dutkiewicz

Opracowanie graficzne, łamanie, projekt okładki, druk:
„DD Studio” Dariusz Piekut

Wydawca:
Fundacja Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego
ul. Zakopiańska 21 m. 3/4, 03-934 Warszawa
tel. 022 616 33 16, tel./faks 022 616 32 47, faks 022 616 32 46
www.frso.pl, e-mail: frso@frso.pl

ISBN 978-83-61411-08-6

Fundator wydania:
Polsko-Amerykańska Fundacja Wolności

Spis treści

Wstęp	7
-------------	---

CZĘŚĆ I

1. Podatki, jakim podlega i może podlegać działalność organizacji	9
2. Podatek dochodowy od osób prawnych	10
2.1. Przychody podatkowe	14
2.2. Koszty uzyskania przychodu	19
2.3. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	24
2.4. Amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	34
2.5. Dochody wolne od podatku	41
2.6. Darowizny	46
2.7. Podstawa opodatkowania i podatek	48
2.8. Pobór podatku	49
2.9. Terminy wykonania obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych	52
2.10. Opodatkowanie stron umowy leasingu	53
2.11. Zasady wypełniania druków CIT-8 i CIT-8/O – za 2006 i 2007 rok	54
3. Podatek dochodowy od osób fizycznych	60
3.1. Przychody z różnych źródeł	61
3.2. Koszty uzyskania przychodów przy różnych źródłach przychodów	66
3.3. Podstawa obliczenia i wysokość podatku	68
3.4. Podatek w formie ryczałtu	71
3.5. Pobór zaliczek na podatek dochodowy	72
3.6. Obowiązki podatnika i płatnika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych	74
4. Podatek od towarów i usług – VAT	76
4.1. Zakres podatku VAT i przedmiot opodatkowania	76
4.2. Zwolnienia z podatku VAT	78
4.3. Stawki podatku VAT	80
4.4. Zwrot podatku w przypadku zakupów finansowanych z bezzwrotnej pomocy zagranicznej	82

4.5. Działalność organizacji a kasy fiskalne	84
4.6. Darowizny a podatek VAT	86
4.7. Być lub nie być podatnikiem VAT	87
5. Podatki i opłaty lokalne	88
5.1. Podatek od nieruchomości	88
5.2. Podatek od środków transportu	91
5.3. Opłaty lokalne	92
6. Opłata skarbową	93
7. Podatek od czynności cywilnoprawnych	96
8. Ordynacja podatkowa	99
8.1. Urząd właściwy dla podatnika	100
8.2. Interpretacja przepisów	101
8.3. Zobowiązanie podatkowe	101
8.4. Odpowiedzialność podatników i płatników	102
8.5. Terminy dotyczące spraw podatkowych	103
8.6. Terminy płatności i zaległość podatkowa	104
8.7. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna	105
8.8. Wygaśnięcie i przedawnienie zobowiązań podatkowych	106
8.9. Korekta deklaracji	107
8.10. Postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa	107
8.11. Decyzje, postanowienia, odwołania	109
8.12. Zaświadczenia	110
Załącznik nr 1. Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych	111

CZĘŚĆ II

9. Działalność statutowa i gospodarcza organizacji pozarządowych	117
9.1 Podstawy prawne działalności statutowej i gospodarczej	117
9.2 Działalność statutowa organizacji pozarządowych	118
9.3 Działalność gospodarcza organizacji pozarządowych	121
9.4 Kiedy działalność statutowa staje się działalnością gospodarczą	123
10. Rachunkowość organizacji pozarządowych	125
10.1 Dokumentacja księgowa stowarzyszeń i fundacji	125
10.2 Osoby odpowiedzialne w organizacji za prowadzenie rachunkowości	127
10.3 Nadrzędne zasady rachunkowości	129

10.4	Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości w organizacji	130
10.5	Opis przyjętych zasad rachunkowości	139
10.6	Terminy wykonania obowiązków w zakresie rachunkowości ...	140
10.7	Rachunkowość organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej	141
10.8	Wzorcowy plan kont organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej	143
10.9	Prowadzenie kasy – dokumentacja kasowa	146
10.10	Typowe księgowania występujące najczęściej w organizacjach nieprowadzących działalności gospodarczej	148
10.11	Inwentaryzacja aktywów i pasywów majątku organizacji	150
10.12	Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego	152
10.13	Sprawozdania finansowe organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej	153
10.14	Rachunkowość w organizacjach pożytku publicznego	155
10.15	Sprawozdawczość organizacji pożytku publicznego	155
10.16	Rachunkowość organizacji prowadzących działalność gospodarczą	158
10.17	Sprawozdanie finansowe organizacji prowadzących działalność gospodarczą	159
10.18	Badanie sprawozdań finansowych.....	165
10.19	Przechowywanie dokumentacji finansowej	166
11.	Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne	169
11.1	Podstawa naliczania składek na ubezpieczenia społeczne	169
11.1.1	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku stosunku pracy	172
11.1.2	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku umowy zlecenia	173
11.1.3	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku umowy o dzieło	174
11.2	Podstawa naliczania składek za ubezpieczenie zdrowotne	175
11.3	Tryb wypełniania i przesyłania dokumentacji do ZUS	179
11.4	Termin przekazania do ZUS dokumentów i składek	180
12.	Odpowiedzialność organizacji pozarządowych i ich władz za działania niezgodne z przepisami prawa	183
12.1	Odpowiedzialność organizacji jako podmiotów zbiorowych..	183
12.2	Odpowiedzialność członków zarządów za działania niezgodne z prawem	189
Załącznik nr 2 – Wzór rachunku wyników dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej		198

Załącznik nr 3 – Wzór bilansu dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej	199
Załącznik nr 4 – Przykład informacji dodatkowej organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej	200
Załącznik nr 5 – Przykład wykazu kont księgi głównej Zakładowego Planu Kont dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej	205
Załącznik nr 6 – Wzór rachunku zysków i strat dla organizacji prowadzących działalność gospodarczą	207
Załącznik nr 7 – Wzór bilansu uproszczonego dla organizacji prowadzącej działalność gospodarczą	208

Wstęp

Organizacje pozarządowe potrzebują do realizacji swoich celów osobowości prawnej. Osobowość prawna stwarza bowiem fundacjom i stowarzyszeniom wiele możliwości. Umożliwia założenie rachunku bankowego, pozyskania siedziby i środków finansowych (w tym dotacji ze środków unijnych) – jednym słowem, pozwala na prowadzenie działalności.

Jednakże posiadanie przez organizację osobowości prawnej nakłada na nią wiele obowiązków. Musi prowadzić rachunkowość, a także rozliczać się z urzędem skarbowym i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych. Tymczasem organizacje często opierają swoją działalność na osobach nieprzygotowanych merytorycznie do prowadzenia rachunkowości i gospodarki finansowej osoby prawnej.

Niniejsze opracowanie przedstawia w praktyczny sposób ogólne zasady prowadzenia rachunkowości organizacji pozarządowych, obowiązki podatkowe i związane z ubezpieczeniami społecznymi oraz zdrowotnymi pracowników oraz innych osób.

W części pierwszej przedstawiono w sposób szczegółowy kwestię obowiązków podatkowych w organizacjach pozarządowych – w zakresie: podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług, podatków i opłat lokalnych oraz pozostałych obciążających koszty działalności. W części tej zostały omówione wybrane przepisy ordynacji podatkowej.

W części drugiej opisano ogólne zasady systemu rachunkowości w podmiotach tego typu. Wyjaśniono też obowiązki członków władz statutowych organizacji. Księgowy lub skarbnik dowie się, jak stworzyć dokumentację opisującą przyjęte przez daną organizację zakładowe zasady (politykę) rachunkowości, w tym Zakładowy Plan Kont, oraz jak prowadzić gospodarkę kasową i rozliczenia pieniężne. Na końcu rozdziału znalazły się porady dotyczące inwentaryzacji i sporządzania sprawozdań finansowych.

Ponadto omówiono zagadnienia związane z ubezpieczeniami społecznymi i zdrowotnymi. Znajdują się tu także wskazówki ułatwiające wypełnienie druków do ZUS.

Opisano podstawy prawne działalności statutowej i gospodarczej organizacji pozarządowych oraz wynikające z nich obowiązki. Przedstawiono również podstawowe kwestie dotyczące stosowania prawa zamówień publicznych przez organizacje pozarządowe.

Ze względu na szeroki zakres opracowania nie wszystkie zagadnienia zostały w pełni omówione. Dotyczy to szczególnie rachunkowości organizacji prowadzących działalność gospodarczą. Powinny one korzystać z fachowej obsługi księgowej.

Mam nadzieję, że działacze organizacji znajdą w tym wydawnictwie odpowiedzi na nurtujące ich pytania i wątpliwości.

Autor

Podatki, jakim podlega i może podlegać działalność organizacji

Organizacje pozarządowe posiadające osobowość prawną podlegają przepisom prawa podatkowego. Obowiązkom podatkowym organizacje podlegają od dnia rozpoczęcia swojej działalności (tj. pierwszego otrzymania pieniędzy lub darowizny rzeczowej), jednak nie wcześniej niż na dzień zarejestrowania w KRS. Podstawowym obowiązkiem dla tych organizacji jest obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. **Podatek dochodowy od osób prawnych** został ustalony ustawą z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W przypadku zatrudniania pracowników na umowę o pracę, umowę zlecenia, umowę o dzieło lub umowy o podobnym charakterze organizacja jako wypłacający (czyli płatnik) podlega odpowiednim obowiązkom w zakresie **podatku dochodowego od osób fizycznych**. Podatek ten został ustalony ustawą z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Organizacja prowadząca działalność gospodarczą lub korzystająca ze środków pomocy zagranicznej (w przypadku zwrotu podatku VAT) może podlegać obowiązkowi podatkowemu w zakresie **podatku od towarów i usług**.

W przypadku prowadzenia działalności w zakresie produkcji i handlu towarami objętymi akcyzą będzie podlegała ustawie o **podatku akcyzowym**. Jeśli organizacja posiada własne lub dzierżawione budynki i budowle, samochody ciężarowe o ładowności powyżej 2 ton czy autobusy, to podlegają one przepisom dotyczącym **podatków i opłat lokalnych**. Niejednokrotnie organizacja składając pisma i załączniki w urzędach, odbierając zaświadczenia i zezwolenia oraz udzielając pełnomocnictw zobowiązana jest do uiszczenia **opłaty skarbowej**. Podpisanie umów cywilno-prawnych (takich jak umowa darowizny, pożyczki, spadku, sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, ustanowienie hipoteki, umowa spółki czy odpłatnego użytkowania itp.) powoduje powstanie obowiązku podatkowego, konieczna staje się wówczas wizyta w urzędzie skarbowym w celu zarejestrowania umowy i dokonania wpłaty **podatku od czynności cywilnoprawnych**. Wszystkie czynności związane z postępowaniem w sprawach podatkowych reguluje ustawa z 29 sierpnia 1997 r. **Ordynacja podatkowa**.

Podatek dochodowy od osób prawnych

Nieprawdą jest, że organizacje pozarządowe nie płacą tego podatku. Mogą go nie płacić, o ile będą spełniały warunki wymienione w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednolity tekst tej ustawy ogłoszony został w Dzienniku Ustaw nr 54 z 2000 r., poz. 654. Od tego czasu wprowadzone zostały zmiany, które opublikowano w następujących Dziennikach Ustaw:

- w 2000 roku nr 60 poz. 700 i 703, nr 86 poz. 958, nr 103 poz. 1100, Nr 117 poz. 1228 i nr 122 poz. 1315 i 1324,
- w 2001 roku nr 106 poz. 1150, nr 110 poz. 1190, nr 125 poz. 1363,
- w 2002 roku nr 25 poz. 253, nr 74 poz. 676, nr 93 poz. 820, nr 141 poz. 1179, nr 169 poz. 1384, nr 199 poz. 1672, nr 200 poz. 1684, nr 230 poz. 1922,
- w 2003 roku nr 7 poz. 79, nr 45 poz. 391, nr 96 poz. 874, nr 137 poz. 1302, nr 180 poz. 1759, nr 202 poz. 1957, nr 217 poz. 2124, nr 223 poz. 2218,
- w 2004 roku nr 6 poz. 39, nr 29 poz. 257, nr 54 poz. 535, nr 93 poz. 894, nr 116 poz. 1203, nr 121 poz. 1262, nr 123 poz. 1291, nr 146 poz. 1546, nr 171 poz. 1800, nr 210 poz. 2135, nr 254 poz. 2533,
- w 2005 roku nr 25 poz. 202, nr 57 poz. 491, nr 78 poz. 684, nr 143 poz. 1199, nr 155 poz. 1298, nr 169 poz. 1419 i 1420, nr 179 poz. 1484, nr 180 poz. 1495, nr 183 poz. 1538,
- w 2006 roku nr 94 poz. 651, nr 107 poz. 723, nr 136 poz. 970, nr 157 poz. 1119, nr 217 poz. 1589, nr 251 poz. 1847,
- w 2007 roku nr 165 poz. 1169, nr 171 poz. 1208, nr 176 poz. 1238.

Artykuł pierwszy tej ustawy stwierdza, że „ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji, zwanych dalej „podatnikami”. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek cywilnych, jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych”. Przepisy mają zastosowanie do podatkowych grup kapitałowych, pod warunkiem, że w zawartej umowie grupy

kapitałowej znajdować się będzie wykaz spółek tworzących grupę, informacja o udziałowcach spółek mających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek, wskazanie spółki reprezentującą grupę oraz określony czas trwania umowy. Umowa grupy kapitałowej musi być zgłoszona i zarejestrowana przez Naczelnika Urzędu Skarbowego właściwego dla grupy.

Przepisów tej ustawy nie stosuje się jedynie do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach oraz przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

WSZYSCY PODATNICY, KTÓRZY MAJĄ SIEDZIBĘ LUB ZARZĄD NA TERYTORIUM RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ, PODLEGAJĄ OBOWIĄZKOWI PODATKOWEMU OD CAŁOŚCI SWOICH DOCHODÓW, BEZ WZGLĘDU NA MIEJSCE ICH OSIĄGANIA. NATOMIAST ORGANIZACJE – PODATNICY, KTÓRZY NIE MAJĄ SWOJEJ GŁÓWNEJ SIEDZIBY LUB ZARZĄDU NA TERYTORIUM NASZEGO KRAJU, PODLEGAJĄ OBOWIĄZKOWI PODATKOWEMU TYLKO OD DOCHODÓW, KTÓRE OSIĄGAJĄ NA TERYTORIUM RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ.

W artykuł 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolniono z obowiązku tego podatku następujące podmioty: Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe, fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw, chyba że przepisy tych ustaw stanowią inaczej, przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organa administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej, jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencję Budowy i Eksploatacji Autostrad, Agencję Rynku Rolnego, fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Agencję Nieruchomości Rolnych.

Z powyższego wynika, że organizacje pozarządowe nie są zwolnione jako podmioty z podatku dochodowego od osób prawnych.

Przedmiot opodatkowania określa artykuł 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustalający, że opodatkowaniu tym podatkiem dochodowym podlega dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Natomiast

w wypadkach określonych w art. 21 i 22 przedmiotem opodatkowania jest przychód.

DOCHODEM JEST NADWYŻKA SUMY PRZYCHODÓW NAD KOSZTAMI ICH UZYSKANIA, OSIĄGNIĘTA W ROKU PODATKOWYM; JEŻELI KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW PRZEKRACZAJĄ SUMĘ PRZYCHODÓW, RÓŻNICA JEST STRATĄ.

O wysokość straty poniesionej w roku obrotowym można pomniejszyć dochód w najbliższych kolejno 5 latach, przy czym w żadnym z tych lat pomniejszenie nie może wynosić więcej niż 50% poniesionej straty.

„Przychodami i kosztami mającymi wpływ na ustalenie dochodu podatkowego są tylko te przychody i koszty, które zostały wyraźnie określone w przepisach prawa podatkowego. Wszelkie inne składniki wyniku finansowego, wynikające z ksiąg rachunkowych, nie mogą mieć wpływu na wysokość tego dochodu”.

Tak brzmi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 maja 1995 r. nr. S.A./Lu 1456/94. Do przychodów podatkowych zatem należy zaliczyć tylko te przychody, które wynikają z zapisów ustawy (z wyłączeniem przychodów wymienionych w art. 12 ust. 4), a do kosztów należy zaliczyć tylko te, które w myśl ustawy są kosztami uzyskania przychodu.

Tak ustalone – do celów podatkowych – przychody i koszty będą się znacznie różniły od przychodów i kosztów wynikających z ksiąg rachunkowych organizacji.

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

1. przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku i kosztów ich uzyskania,
2. przychodów wymienionych w art. 21 i 22 i kosztów ich uzyskania.

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że postanowienia statutu jednostki określą inny okres i organizacja zawiadomi o tym właściwy urząd skarbowy. Wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego

albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych.

Osoby prawne i jednostki organizacyjne, które nie były dotychczas podatnikami w rozumieniu ustawy, dokonują zawiadomienia właściwego Urzędu Skarbowego w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności.

Organizacje pozarządowe jako podatnicy tego podatku muszą prowadzić rachunkowość zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości.

Wynika to z postanowień artykułu 9 ust. 1, który brzmi:

„PODATNICY SĄ OBOWIĄZANI DO PROWADZENIA EWIDENCJI RACHUNKOWEJ, ZGODNIE Z ODRĘBNYMI PRZEPISAMI, W SPOSÓB ZAPEWNIĄCY OKREŚLENIE WYSOKOŚCI DOCHODU (STRATY), PODSTAWY OPODATKOWANIA I WYSOKOŚCI NALEŻNEGO PODATKU ZA ROK PODATKOWY, A TAKŻE DO UWZGLĘDNIENIA W EWIDENCJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH INFORMACJI NIEZBĘDNYCH DO OBLICZENIA WYSOKOŚCI ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH ZGODNIE Z PRZEPISAMI ART. 16 - 16M”.

Niezależnie od prawidłowych zapisów w księgach rachunkowych organizacja musi przestrzegać, aby dowody księgowe, stanowiące podstawę ujęcia operacji i zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, spełniały wymogi określone w szczególności postanowieniami w art. 20 - 22 ustawy o rachunkowości.

Jeżeli natomiast ustalenie dochodu (straty) nie jest możliwe na podstawie dokumentacji księgowej, dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania.

W przypadku, gdy organizacja mimo ciążącego na niej obowiązku prowadzenia dokumentacji księgowej nie prowadzi tej dokumentacji, dochód określa się w drodze szacowania, przy zastosowaniu wskaźnika dochodu w stosunku do przychodów. Wskaźnik ten jest określony w ustawie i wynosi od 5% dla handlu, 10% dla działalności budowlanej i transportowej, do 60% wynagrodzenia prowizyjnego w pośrednictwie i 80% dla usług rzeczoznawstwa i adwokackich. W pozostałych wypadkach wynosi 20%.

Przychodami, zgodnie z postanowieniami art. 12 ustawy, są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe walut oraz wartość otrzymanych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń i przychodów w naturze. Przychodem jest również wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8¹, umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy.

Wartość przychodów w naturze określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszonego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się w następujący sposób:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – należy stosować do obliczeń cenę stosowaną wobec innych odbiorców,
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu,
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu – w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu,
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

¹ Art. 12 ust. 4 pkt 8 mówi „do przychodów nie zalicza się: kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z:

- a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
- b) postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
- c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,”

Wartością świadczeń częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń ustaloną wg powyższych zasad a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Do przychodów, zgodnie z art. 12 ust. 4, nie zalicza się między innymi:

- 1) pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów).
- 2) kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów).
- 3) przychodów, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych zwiększają ten fundusz.
- 4) zwróconych; umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.
- 5) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 6) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 7) odsetek otrzymanych w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów.
- 8) należnego podatku od towarów i usług, zwróconej różnicy podatku od towarów i usług oraz zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.
- 9) przychodów stanowiących wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych z tytułu korzystania z usług informatyczno-doradczych świadczonych przez punkty konsultacyjno-doradcze działające, na podstawie odrębnych przepisów, w ramach rządowego programu wsparcia dla małych i średnich przedsiębiorstw.
- 10) **wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych**

dowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów.

- 11) **wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.**

Odsetki bankowe od kwot zgromadzonych na lokatach i rachunkach bankowych są przychodem niezależnie od źródła pochodzenia środków znajdujących się na lokatach. Bardzo dokładnie wyjaśnia tę sprawę pismo Ministerstwa Finansów nr PO-3-722-413/HS/96 z 8 lipca 1996 r.

„W związku z pismem z 20 maja 1996 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia, że odsetki od bankowych lokat terminowych stanowią przychód w dacie ich otrzymania. Datą otrzymania odsetek, w zależności od postanowień umowy lokaty zawartej z bankiem, jest:

- 1) data kapitalizacji odsetek, jeżeli lokata jest oprocentowana w ten sposób, że w trakcie jej trwania odsetki są kapitalizowane i od tych odsetek ustala się dalsze oprocentowanie, albo
- 2) data postawienia odsetek do dyspozycji właściciela lokaty, tzn. data dopisania do rachunku bankowego; bez znaczenia jest tutaj fakt fizycznego podjęcia środków z konta bankowego”.

Ważnym problemem **jest przychód z wynajmowania i udostępniania lokali i nieruchomości.** Kodeks cywilny definiuje trzy pojęcia związane z tym zagadnieniem, tj. najem, użyczenie i użytkowanie. W przypadku najmu najemca zawsze musi wynajmującemu płacić czynsz.

Użytkowanie daje prawo do używania rzeczy (w tym przypadku lokalu) i pobierania z tego tytułu pożytków. Natomiast w przypadku użyczenia – użyczający oddaje rzecz do bezpłatnego używania.

Przychodem z nieruchomości lub lokali udostępnionych nieodpłatnie w całości lub w części do używania innym osobom prawnym i fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej jest równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustalona na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju.

Przychodu nie ustala się w powyższy sposób w przypadku nieodpłatnego udostępnienia:

- 1) lokali mieszkalnych osobom pozostającym z podatnikiem w stosunku pracy, dla których stanowi ono nieodpłatne świadczenie w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,**
- 2) nieruchomości lub jej części do użytku na cele działalności naukowej, naukowo-technicznej, oświatowej, oświatowo-wychowawczej, kulturalnej, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, kultu religijnego oraz związkom zawodowym,**
- 3) nieruchomości udostępnianych przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu lub spółce w ramach partnerstwa publiczno-prawnego jako wkład własny w partnerstwie publiczno-prawnym.**

Z powyższego zapisu wynika, że jeżeli organizacja nieodpłatnie (lub w zamian za inne świadczenia) wynajmie lub podnajmie jakiegokolwiek osobie fizycznej (nawet członkowi) lub prawnej pomieszczenie lub jego część na prowadzenie działalności gospodarczej, będzie musiała zaliczyć sobie do przychodów czynsz – wyliczony zgodnie z cytowanym art. 13 ust. 1 – jaki otrzymałaby gdyby wynajmowała ten lokal odpłatnie. Natomiast nieodpłatne podnajęcie lokalu organizacji, która prowadzi działalność statutową w zakresie wymienionym w cytowanym wyżej art. 13 ust. 2 pkt 2, nie powoduje obowiązku naliczania do swoich przychodów równowartości nienaliczonego czynszu.

Jednocześnie wynajęcie choćby nawet części lokalu na działalność gospodarczą prowadzoną przez inne podmioty jest w świetle wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego działalnością gospodarczą.

Kwestię tę regulują również poniższe wyroki NSA:

„Przychodem jest również wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymana z tytułu nieodpłatnego użytkowania lokalu” – wyrok NSA z 15 marca 1996 r. nr SA /Lu 839/95.

„Wartość nieodpłatnych świadczeń z tytułu użytkowania pomieszczeń i maszyn wpływa na wielkość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym” – wyrok NSA z 19 czerwca 1996 r. nr SA /Sz 2231-2232-2233/95.

Tak więc w przypadku nieodpłatnego udostępniania nieruchomości do użytkowania przychód z tego tytułu pojawia się u obu stron – udostępniającego i użytkownika.

Jeden z problemów związanych z przychodami z tytułu umowy najmu, jakim jest płatność czynszów „z góry”, wyjaśnia Ministerstwo Finansów pismem nr PO 4/AS-722-90/96 z 27 marca 1996 r.

„Odpowiadając na pismo z 31 stycznia br. Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia: stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106 poz. 482 z późn. zm.) przychodami są m.in. otrzymane pieniądze. Natomiast, w myśl art. 15 ust. 1 ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy. Jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego w piśmie, Spółka jest wynajmującym, przy czym czynsz za wynajem lokalu najemca zobowiązany jest Spółce zapłacić za cały okres trwania umowy (Spółka wystawia fakturę za cały okres trwania umowy, tj. za 5 lat). Zaznaczyć przy tym należy, że Kodeks cywilny (art. 680 - 682 kc) zezwala stronom umów najmu w sposób dowolny określić warunki płatności czynszu, a zatem rozwiązanie przyjęte w omawianym przypadku zgodne jest z przepisami Kodeksu cywilnego. W związku z powyższym należy stwierdzić, iż stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 1 powołanej na wstępie ustawy cała kwota zapłaconego „z góry” za okres 5 lat czynszu u wynajmującego stanowi przychód w momencie otrzymania, natomiast stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy cała kwota zapłaconego czynszu u najemcy stanowi koszt uzyskania przychodów w momencie poniesienia”.

Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Gdy cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej, którą określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Bardzo ważnym problemem jest prawidłowe określenie kwoty kosztów uzyskania przychodu. Postanowienia art. 15.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych tak je określają:

KOSZTAMI UZYSKANIA PRZYCHODÓW SĄ KOSZTY PONIESIONE W CELU OSIĄGNIĘCIA PRZYCHODÓW LUB ZACHOWANIA ALBO ZABEZPIECZENIA ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW, Z WYJĄTKIEM KOSZTÓW WYMIE-
NIONYCH W ART. 16 UST. 1,

czyli kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote polskie według kursów średnich ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie dowodu księgowego (otrzymanej faktury/rachunku lub innego dokumentu w przypadku braku faktury/rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 30 czerwca 1995 r. nr. S.A./Lu 1953/94 **„Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione faktycznie w celu uzyskania przychodów. Dotyczy to kosztów już poniesionych, a nie przyszłych, i tylko takich, które wynikają z gospodarki lub funkcjonowania podatnika”.**

„Kosztami uzyskania przychodu, i to niezależnie od tego, czy są to koszty bezpośrednie (art. 15 ust. 1), czy też pośrednie (art. 15 ust. 2) w rozumieniu tej ustawy, są jedynie koszty, które zostały poniesione dla uzyskania przychodu z danego źródła”. Tak brzmi wyrok NSA z 17 marca 1995 r. nr. III S.A. 1044/94.

W przypadku sprzedaży nieodpłatnie nabytych rzeczy lub praw majątkowych (darowizny), a także otrzymanych nieodpłatnie świadczeń, które zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych zaliczono do przychodu – **kwota tego przychodu pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tych rzeczy, praw lub nieodpłatnych świadczeń.**

Jeżeli organizacja ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

Taką samą zasadę stosuje się w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania; w takim przypadku tej części kosztów nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów.

Postanowienia art. 15 ust. 4 ustawy określa, że

„KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW BEZPOŚREDNIO ZWIĄZANE Z PRZYCHODAMI, PONIESIONE W LATACH POPRZEDZAJĄCYCH ROK PODATKOWY ORAZ W ROKU PODATKOWYM, SĄ POTRĄCALNE W TYM ROKU PODATKOWYM, W KTÓRYM OSIĄGNIĘTE ZOSTAŁY ODPOWIADAJĄCE IM PRZYCHODY,

z tym zastrzeżeniem, że koszty te poniesione po zakończeniu roku podatkowego, a dotyczące przychodów uzyskanych w roku podatkowym, są potrącalne w roku podatkowym, w którym uzyskano przychody, jeżeli były poniesione do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego ale nie później niż do dnia złożenia zaznania podatkowego. Natomiast koszty poniesione po terminie sporządzenia sprawozdania finansowego są potrącane w następnym roku podatkowym po roku, w którym uzyskano przychody. Koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka część dotyczy roku podatkowego, to stanowią koszty uzyskania przychodu proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Kosztami uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane w kwotach zgodnych z przepisami ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 12 listopada 1996 r. nr SA/Ł 1131/95 ustalił, że „Z użytego w art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zwrotu **koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów** wynika, że **warunkiem uznania określonego wydatku za koszt uzyskania przychodu nie jest rzeczywiste osiągnięcie przychodu; wystarczy sam zamiar jego osiągnięcia** (w celu osiągnięcia)”. Również wyrok NSA z 18 kwietnia 1996 r. nr SA/P 2687/95 ustalił,

że „Konstrukcja kosztów uzyskania przychodów, określona w art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oparta jest na swoistej konstrukcji klauzuli generalnej stanowiąc, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów enumeratywnie wymienionych w art. 16 ust. 1 tejże ustawy. Wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę zwrotu „wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodu” oznacza, iż

podatnik ma możliwość odliczenia do celów podatkowych wszelkich kosztów, pod tym jednak warunkiem, iż wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni związek z wielkością osiągniętego przychodu”.

„Wydatki poniesione na **przedpłatę prenumeraty** czasopism na następny rok nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów roku podatkowego, w którym spełnienie tego świadczenia nie nastąpiło, jak również nie doszło do sprzedaży rzeczy (art. 7 ust. 1 i ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 z późn. zm.)”. Taki wyrok wydał Naczelny Sąd Administracyjny 4 lutego 1999 r., sygn. akt I SA/Wr 226/98.

Pismem z 12 lipca 1999 r., nr PB 3-1672-IP-722-251/99, Ministerstwo Finansów wyjaśniło między innymi: „Zgodnie z przepisami art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 z późn. zm.) przychodami są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, a w zakresie przychodów związanych z działalnością gospodarczą – przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości towarów zwróconych, udzielonych bonifikat i skont. Natomiast kosztami uzyskania przychodów są zgodnie z art. 15 ust. 1 cytowanej ustawy koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem wymienionych w art. 16 ust. 1. Natomiast z art. 15 ust. 4 wynika, że koszty uzyskania przychodów są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, tj. są potrącalne koszty uzyskania poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, lecz dotyczące przychodów roku podatkowego, oraz określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego. Ponadto, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 14, wolne od podatku są dotacje otrzymane z budżetu państwa lub

budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z tym że wówczas stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 58 wydatków i kosztów sfinansowanych m.in. z tych dotacji nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. W świetle ww. przepisów dotacja staje się przychodem z chwilą jej faktycznego otrzymania, z tym że przychód ten może być wolny na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 14”.

Pismo to straci częściowo swoją aktualność po 1 stycznia 2007 r., gdyż z tym dniem dotychczasowy zapis art. 17 ust 1 pkt 14 zostanie zastąpiony w części dotyczącej dotacji budżetowych przez art. 17 ust. 1 pkt. 47.

Remont, modernizacja budynków lub pomieszczeń a koszty uzyskania przychodu

W myśl postanowień art. 16 ust. 1 pkt 1c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych **nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na ulepszenie środków trwałych, gdy koszt ulepszenia w roku podatkowym przekroczył kwotę 3 500,00 zł.** O tym, czy dany wydatek jest kosztem remontu czy modernizacji, będzie decydować charakter robót.

Za ulepszenie należy przede wszystkim rozumieć:

- **rozbudowę – powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, w tym budynków, budowli itp.**
- **rekonstrukcję – odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych,**
- **przebudowę – zmianę (poprawienie) istniejących budynków lub lokali na inny układ,**
- **modernizację – unowocześnienie budynków lub lokali, które podnosi ich wartość techniczną i użytkową,**
- **adaptację – przystosowanie budynku, lokalu do wykorzystywania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony, lub nadanie mu nowych cech użytkowych.**

Czym w takim razie różni się remont od ulepszenia? Przyjmuje się, że wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny, niepowodujące zmian w jego użytkowaniu lub konstrukcji nazywamy remontem.

Podobnego zdania był Naczelny Sąd Administracyjny, który wyrokiem z 14 stycznia 1998 r. (sygn. akt. SA/Sz.119/97) uznał między innymi, że pomalowanie pomieszczeń, naprawa instalacji, wymiana zużytych elementów lokalu, np. okien, drzwi, to niewątpliwe nakłady, które

nie zwiększają wartości użytkowej wynajmowanego pomieszczenia i nie zmieniają jego charakteru. Wydatki z tego tytułu należy zatem potraktować jako wydatki na remont, które w całości stanowią koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 23 kwietnia 1997 r., sygn. akt. SA/Gd.3171/95, orzekł, że ani wysokość remontów, ani odstępy czasowe pomiędzy poszczególnymi remontami lub remontem a datą zakupu (rozpoczęcia najmu) środka trwałego nie mogą decydować o kwalifikacji wydatków remontowych jako nakładów inwestycyjnych zwiększających wartość środka trwałego.

Przy ocenie, czy wydatki poniesione przez podatnika polegają na budowie budynku, czy też na jego remoncie lub modernizacji, należy się posługiwać przede wszystkim potocznym rozumieniem tych pojęć, definicjami encyklopedycznymi, a pomocniczo również rozwiązaniami przyjętymi w prawie budowlanym (wyrok NSA z 11 czerwca 1997 r., sygn. akt. I SA/Gd.151/97).

Tenże sąd wyrokiem z 21 maja 1998 r., sygn. akt. ISA/Gd.1151/97, ustalił, że ocena znaczenia – dla potrzeb wymiaru podatku dochodowego – wydatków podatnika na prace remontowo-budowlane wykonane w obiekcie budowlanym musi uwzględniać zróżnicowanie takich prac w poszczególnych częściach obiektu. Nie można bowiem poprzez niewątpliwie inwestycyjny (zwiększający wartość) charakter robót wykonanych w części budynku nadawać robotom wykonanym w innej części takiego samego charakteru, jeśli z kolei były to zwykłe prace remontowe typu malowanie czy tapetowanie ścian, naprawy stolarki itp.

Natomiast wszystkie prace związane z podwyższeniem standardu lokalu, takie jak adaptacje piwnic na lokale biurowe, wykonanie ściany działowej, rozbudowa zaplecza poprzez wybudowanie nowych sanitariatów, rozbudowa instalacji elektrycznej, sieci wodno-kanalizacyjnej, instalacji CO, okratowanie okien i drzwi lokalu czy wyłożenie pomieszczeń socjalnych glazurą, zamontowanie sufitu podwieszanego z zainstalowanym w nim oświetleniem itp. należy traktować jako modernizację (ulepszenie) pomieszczeń, gdyż tego rodzaju roboty podwyższają wartość posiadanego lokalu użytkowego. Dlatego bardzo ważne jest prawidłowe ocenienie wykonanych prac przez zarządy organizacji oraz odpowiednie rozliczenie wykonanych robót.

Należy przypomnieć stowarzyszeniom i fundacjom korzystającym ze zwolnienia podatkowego na podstawie postanowień art. 17 ust. 1 pkt 4 tejże ustawy, że **prace niebędące remontami można**

zaliczyć w koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów i rozliczyć w ciężar zwolnienia podatkowego. W następnym roku podatkowym można rozliczyć te koszty modernizacji, które związane są z działalnością statutową.

Podróże służbowe a koszty uzyskania przychodu

„Wszelkie wydatki na podróże służbowe mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu pod zasadniczym warunkiem, że podatnik dysponuje wymaganym przez prawo dowodem, iż taki wydatek poniesiono i że był on niezbędny dla osiągnięcia przychodu firmy”. Tak brzmi wyrok NSA z 8 lutego 1995 r., sygn. akt S.A./Po 3343/94.

2.3

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów

Najważniejszym problemem przy ocenie dokumentacji finansowej oraz sporządzaniu deklaracji podatkowej jest określenie prawidłowej kwoty kosztów niebędących kosztami uzyskania przychodów.

Postanowienia art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawierają 64 pozycje kosztów, których nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. Poniżej znajduje się lista wybranych kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów najczęściej występujących w organizacjach. Są to:

1) wydatki na:

- a. nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów**, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
- b. nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
- c. ulepszenie środków trwałych**, które zgodnie z art. 16g ust. 13 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych, wydatki te, w wartości zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami,
 - pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania

przychodów, z zastrzeżeniem pkt 8a, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia;

- 2) **odpisy z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywane według zasad określonych w ustawie, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro** przeliczonej na złote polskie według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania;
- 3) **składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 euro**, przeliczona na złote polskie dokonane według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Za samochód osobowy uważa się każdy pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, fabrycznie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą z wyjątkiem pojazdów mających otwartą przestrzeń ładunkową, osobne nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków lub jeden rząd siedzeń oddzielony od części ładunkowej ścianą lub trwałą przegrodą, a w przypadku większej ilości rzędów siedzeń długość części ładunkowej musi mieć co najmniej 50% długości pojazdu.
- 4) **straty powstałe w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym**; takie sformułowanie art. 16 ust. 1 pkt 50 ww. ustawy dowodzi, iż do uznania za koszt uzyskania przychodu wartości utraconego samochodu (obojętnie, czy był osobowy, czy ciężarowy) bądź kosztów remontu powypadkowego muszą wystąpić dwie następujące okoliczności: udokumentowanie poniesionej straty i ubezpieczenie dobrowolne samochodu; jeżeli zostaną spełnione oba te warunki, to nawet gdy z różnych przyczyn firma ubezpieczająca odmówi wypłaty odszkodowania z tytułu ubezpieczenia samochodu, poniesiona z tego tytułu strata jest kosztem uzyskania przychodu;
- 5) **straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych**, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1;
- 6) **straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności**;
- 7) **odpisy z tytułu zużycia środków trwałych dokonywane, według zasad określonych w art. 16a - 16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom**

na nabycie lub wytworzenie tych środków we własnym zakresie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie;

jedną z interpretacji tego przepisu jest pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat z 28 lutego 1997 r. nr PO3-BO-722-105/97:

„(...)Wydatki poniesione na wytworzenie tego środka trwałego we własnym zakresie, w części pokrytej z subwencji przyznanej z PFRON zostały podatnikowi zwrócone.

Zatem odpisów z tytułu zużycia tego środka trwałego od tej zwróconej części ich wartości nie uważa się za koszty uzyskania przychodów – art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106 poz. 482 z późn. zm.). Natomiast będą kosztem uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia tego środka trwałego od pozostałej części ich wartości, niepokrytej z PFRON. (...) ”; jednocześnie należy zwrócić uwagę, że choć otrzymane kwoty dotacji i subwencji stanowią dla organizacji przychód na podstawie postanowień art. 12 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, to na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 21 tej ustawy od 1 stycznia 1996 r. dotacje i subwencje otrzymane i wydatkowane na ten cel stanowią dochód wolny od podatku;

- 8) wydatki poniesione na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, niezaliczanych do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów działalności prowadzonej przez podatnika, lecz służą osobistym celom pracowników i innych osób albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą podatnika;** Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 17 lipca 1997 r. nr I S.A./Ka275/96 ustalił wykładnię tego zapisu; orzekł mianowicie, że wystarczy, gdy dany przedmiot znajdował się poza siedzibą podatnika i nie służył jego działalności, aby nie zaliczyć go do kosztów uzyskania przychodu;
- 9) odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:**

- a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli nabycie to nie stanowi przychodu w naturze albo dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego,
- b) jeżeli przed 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz nie zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
- c) oddanych do nieodpłatnego używania, z wyjątkiem nieruchomości – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania;

10) wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych oraz certyfikatów inwestycyjnych lub jednostek uczestnictwa funduszy inwestycyjnych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji), wkładów oraz innych papierów wartościowych, w tym dochodu z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także dochodu z odpłatnego zbycia certyfikatów inwestycyjnych lub jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, albo umorzenia jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych, a także z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych w przypadku likwidacji funduszu inwestycyjnego;

11) odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:

- a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
- b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu,
- c) odpisy dokonywane na fundusze tworzone na podstawie przepisów o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym;

12) darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, a także wpłaty na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej;

Jako darowizny należy traktować każde przekazanie pieniędzy lub rzeczy osobie fizycznej lub prawnej (np. innej organizacji), bez dokładnego rozliczenia poniesionych przez tą osobę wydatków (faktury/ rachunki) na realizację celów zbieżnych z celami statutowymi organizacji;

13) składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:

składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej, z tym że górną granicę składki określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Spółdzielczej;

interpretację tego zagadnienia przedstawił Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów pismem nr PO3-3623/721-24/ASA/97 z 29 sierpnia 1997 r.:

„Generalnie nie uważa się za koszty uzyskania przychodów składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 37 lit. a i b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 ze zm.). Z treści art. 6 Statutu (nazwa organizacji) wynika, że przynależność do Międzynarodowej Federacji Sportu Samochodowego (FIA) i Międzynarodowej Federacji Sportu Motocyklowego (FIM) jest koniecznym czynnikiem służącym realizacji zadań statutowych, m.in. rozwoju masowego i wyczynowego sportu motorowego, jak również sprzyja – poprzez uczestniczenie zawodników polskich posiadających licencje międzynarodowe w międzynarodowych imprezach – propagowaniu Polski na arenie międzynarodowej. Zauważa się, iż brak omawianej przynależności związku do ww. organizacji międzynarodowych byłoby faktycznym ograniczeniem zakresu działalności statutowej (nazwa organizacji).

Związek realizując cele statutowe w zakresie kultury fizycznej i sportu uprawniony jest do korzystania ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4, z zastrzeżeniem ust. 1a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 ze zm.).

W związku z powyższym Ministerstwo Finansów wyjaśnia, że składki na rzecz organizacji międzynarodowych, których Związek jest członkiem, stanowią wydatek, który może być ponoszony z dochodu wolnego na podstawie postanowień art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej”.

Z powyższego wyraźnie wynika, że składki płacone przez stowarzyszenia czy fundacje na rzecz innych stowarzyszeń krajowych czy zagranicznych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów z pewnymi tylko wyjątkami;

14) wydatki związane z nieruchomością w przypadku określonym w art. 13 ust. 2 pkt 2², czyli wynajęte nieodpłatnie innym instytucjom lub organizacjom na działalność statutową;

15) wydatki ponoszone na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:

- a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe)
- w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,

² Art. 13 ust. 2 pkt 2 - (przy udostępnieniu) nieruchomości lub jej części do użytku na cele działalności naukowej, naukowo-technicznej, oświatowej, oświatowo-wychowawczej, kulturalnej, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, kultu religijnego oraz związkom zawodowym

b) w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określone w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra;

- 16) wydatki z tytułu kosztów używania**, dla potrzeb działalności gospodarczej, **samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika** – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; **podatnik jest obowiązany prowadzić według obowiązującego wzoru ewidencję przebiegu pojazdu**;

Przez stawkę za jeden kilometr przebiegu pojazdu rozumie się stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika;

Organizacja i właściciel samochodu są **zobowiązani do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu**. Ewidencja powinna zawierać następujące dane: nazwisko i imię oraz adres zamieszkania użytkownika pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, numer kolejny wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za jeden kilometr i koszt przejazdu; ewidencja ta musi być potwierdzona przez podatnika (organizację) na koniec każdego miesiąca; w razie braku tej ewidencji wydatki ponoszone przez podatnika z tytułu używania samochodów na potrzeby podatnika nie stanowią kosztu uzyskania przychodów. Brak ewidencji przebiegu pojazdu u osoby otrzymującej zwrot kosztów powoduje powstanie dochodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych;

- 17) wydatki na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji**. Takie sformułowanie punktu 38a art. 16 ust 1 ustawy powoduje, że nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z odbyciem zjazdów organizacji, posiedzeń plenarnych (w przypadku dużych organizacji), ponieważ te gremia są organami stanowiącymi organizację;

W myśl pisma PO 3/IP-722-633/95 z 3 października 1995 r. Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów przepisy podane wyżej nie odnoszą się do zarządów; które nie są organem stanowiącym, lecz organem zarządzającym; także diety i koszty podróży wypłacane członkom Komii-

sji Rewizyjnej i delegatom na Walne Zebrania nie są kosztami uzyskania przychodów;

Poniesione wydatki niebędące kosztami uzyskania przychodu wpływają na zwiększenie dochodu; dochód ten będzie wolny od podatku dochodowego, jeżeli organizacja realizuje cele zgodne z postanowieniami art. 17 ust. 1 pkt 4; wypłaty na rzecz Komisji Rewizyjnej i uczestników Walnego Zebrania jako organów statutowych dokonane zgodnie ze statutem będą wydatkami pokrytymi ze zwolnienia podatkowego;

18) wpłaty, o których mowa w art. 21 ust. 1 i w art. 23 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej

oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, obowiązujące jednostki zatrudniające pracowników na więcej niż 25 etatach, które nie zatrudniają co najmniej 6% osób niepełnosprawnych, oraz w przypadku, gdy u danego pracodawcy w wyniku wypadku zawinionego przez zakład pracy lub choroby zawodowej osoba stała się niepełnosprawną i pracodawca nie zapewnił jej dalszego zatrudnienia na stanowisku dla niej bezpiecznym;

19) koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych (obowiązuje od 1 stycznia 2007 r.)³;

wydatki reprezentacyjne, np. związane z przyjmowaniem delegacji innych organizacji, podawaniem napojów czy posiłków na zebraniach;

20) odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej; w myśl postanowień art. 2 Ordynacji podatkowej jej przepisy stosuje się do następujących należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego:

a) podatków i opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetu państwa, dla których określania i ustalania właściwe są urzędy skarbowe,

b) podatków stanowiących dochody budżetu gmin (opłaty skarbowe i opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych),

c) opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetowe, dla których ustalania i określania uprawnione są oprócz urzędów skarbowych również inne organa; wyłączone są spod przepisów Ordynacji jedynie świadczenia pieniężne ze stosunków cywilnoprawnych oraz opłaty związane z przepisami o cenach.

Zgodnie z interpretacjami Ministra Finansów w przypadku zapłacenia odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat należności

³ Do końca 2006 roku przepis ten brzmiał „kosztów reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona jest w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób”

budżetowych należy od kwoty tych odsetek zapłacić podatek dochodowy od osób prawnych, gdyż nie można tych odsetek potraktować jako działalności statutowej. Jedynie ich zapłacenie ze środków pochodzących ze składek członkowskich może nas zwolnić z zapłacenia podatku, gdyż środki pochodzące ze składek członkowskich możemy przeznaczyć na wszelką działalność niezwiązaną z działalnością gospodarczą;

21) wydatki na:

a) spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów),

b) spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,

c) umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów:

22) naliczone, lecz niezapłacone albo umorzone odsetki od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów):

23) odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększające koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;

24) kwoty podatku dochodowego oraz wpłaty z zysku określone w odrębnych przepisach;

25) jednorazowe odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy;

26) koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań (koszty sądowe i komornicze);

27) grzywny i kary pieniężne orzeczone w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywien i kar;

28) kary, opłaty i odszkodowania oraz odsetki od tych zobowiązań z tytułu:

a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,

b) niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy;

29) wierzytelności odpisane jako przedawnione;

30) kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów lub wykonanych robót i usług;

31) wydatki na wykup obligacji, pomniejszone o kwotę dyskonta;

- 32) wierzytelności odpisane jako nieściągalne**, z wyjątkiem:
- a) wierzytelności, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ustawie,
 - b) udzielonych przez jednostki organizacyjne uprawnione, na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, do udzielania kredytów (pożyczek) wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek), pomniejszonych o kwotę niespłaconych odsetek i równowartość rezerw na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
 - c) strat poniesionych przez bank z tytułu udzielonych po 1 stycznia 1997 r. gwarancji;
- 33) rezerwy tworzone na pokrycie wierzytelności**, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z wyjątkiem rezerw wyliczonych w punkcie 26 lit a - e⁴;
- 34) rezerwy inne niż wymienione powyżej**, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z odrębnych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości inne niż określone w niniejszej ustawie jako taki koszt;
- 35) straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności**, chyba że wierzytelność ta uprzednio, na podstawie postanowień art. 12 ust. 3, została zarachowana jako przychód należny;
- 36) składki na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe** utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 37) poniesione koszty zaniechanych inwestycji (budów);**
- 38) wydatki pracodawcy na działalność socjalną**, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych;
- 39) podatek od towarów i usług**, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:
- 1) podatek naliczony**,
 - a) jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
 - b) w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym podatnikowi

⁴ Podpunkty dotyczą jednostek organizacyjnych uprawnionych, na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, do udzielania kredytów (pożyczek)

nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego,

2) podatek należny w przypadku:

- a) importu usług, jeśli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu odrębnych przepisów,
- b) przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami;

40) opłaty sankcyjne, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;

41) dodatkowa opłata wymierzona przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych;

42) koszty utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;

43) straty (koszty) powstałe w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy;

44) składki opłacone przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka grup 1, 3 i 5 działu I oraz grup 1 i 2 działu II, wymienionych w załączniku do ustawy z 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej, jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:

- a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
- b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
- c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;

45) niewypłacone (niedokonane lub niepostawione do dyspozycji osobom fizycznym) należności wynikające ze stosunku pracy, umów zleceń, umów o dzieło i praw autorskich; w piśmie Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów nr PO4/MS-722-1312/96 stwierdzono, że do czasu wypłacenia należności wobec osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej z tytułu umów zleceń nie są one kosztami uzyskania przychodu; od 1 stycznia 2005 r. pod ten zapis podlegają wynagrodzenia za pracę;

46) niewpłacone na konto ZUS składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych finansowane przez płatnika;

- 47) wydatki poniesione na działalność statutową, na których pokrycie organizacja otrzymała dotacje z budżetu państwa i budżetów samorządów terytorialnych (województwa, powiatu czy gminy);
- 48) wydatki poniesione na działalność statutową, które zostały pokryte ze środków pochodzących z dotacji pochodzących z budżetu państwa w ramach programu SAPARD oraz dotacji pochodzących z programów bezzwrotnej pomocy zagranicznej wraz z odsetkami od lokat terminowych tych środków.

2.4

Amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Zgodnie z postanowieniami art. 16a, ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 16c:

AMORTYZACJI PODLEGAJĄ STANOWIĄCE WŁASNOŚĆ LUB WSPÓŁWŁASNOŚĆ PODATNIKA, NABYTE LUB WYTWORZONE WE WŁASNYM ZAKRESIE, KOMPLETNE I ZDATNE DO UŻYTKU W DNIU PRZYJĘCIA DO UŻYWKI BUDOWLE, BUDYNKI ORAZ LOKALE BĘDĄCE ODRĘBNĄ WŁASNOŚCIĄ, MASZYNY, URZĄDZENIA I ŚRODKI TRANSPORTU I INNE PRZEDMIOTY O PRZEWIDYWANYM OKRESIE UŻYWKI DŁUŻSZYM NIŻ ROK, WYKORZYSTYWANE PRZEZ PODATNIKA NA POTRZEBY ZWIĄZANE Z PROWADZONĄ PRZEZ NIEGO DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ LUB ODDANE DO UŻYWKI NA PODSTAWIE UMOWY NAJMU, DZIERŻAWY LUB INNEJ UMOWY (LEASINGU), ZWANE DALEJ ŚRODKAMI TRWAŁYMI.

Amortyzowane są również niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania przyjęte do użytkowania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”, budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie oraz składniki aktywów niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy dzierżawy, umowy najmu lub umowy leasingu, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników (będących również środkami trwałymi) – jeżeli zgodnie z postanowieniami art. 17a do 17k. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający

Ponadto **amortyzacji podlegają wartości niematerialne i prawne**, nabyte i nadające się do wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (zaliczane wg ustawy o rachunkowości do środków trwałych),
 - 2) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje oraz prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
 - 3) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w danej dziedzinie,
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy (leasingu).

Amortyzacji nie podlegają zgodnie z postanowieniami art. 16c między innymi:

- **grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,**
- **budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służące działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,**
- **dzieła sztuki i ekspozyty muzealne,**
- **składniki aktywów, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej działalności – zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.**

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z postanowieniami art. 16h - 16m ustawy, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3 500 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3 500 zł, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z postanowieniami art. 16h - 16m lub jednorazowo w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej albo w miesiącu następnym. Organizacje mogą również nie zaliczyć do środków

trwałych i wartości niematerialnych i prawnych składników, których wartość początkowa określona zgodnie z postanowieniami art. 16g ustawy nie przekracza 3 500 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania i są zaliczane w koszty materiałów.

Jeżeli natomiast organizacje nabędą lub wytworzą we własnym zakresie środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł i ze względu na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, są zobowiązane w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:

- 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia,
- 2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, a dla wartości niematerialnych i prawnych przy zastosowaniu zasad określonych w art. 16m, oraz stosować te stawki amortyzacji w całym okresie dokonywania odpisów,
- 3) wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do właściwego urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok i naliczoną kwotę odsetek wykazać w składanych deklaracjach lub zeznaniu, o których mowa w art. 25 ust. 1 i art. 27 ust. 1; odsetki obliczone od różnicy, o której mowa w pkt 2, wynoszą aktualnie 0,1% za każdy dzień.

Przepisy te stosuje się również w przypadku zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników aktywów o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł do kosztów uzyskania przychodów, a następnie zaliczenia tych składników do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed upływem roku od dnia ich nabycia lub wytworzenia. W tym przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się na ogół od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się:

- 1) w razie **nabycia odpłatnego** cenę ich nabycia; za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług; w przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników aktywów, wartość początkową składników aktywów nabytych w sposób określony w ust. 1 pkt 3 i 5, wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż,
- 2) w razie **wytworzenia aktywów we własnym zakresie** za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników aktywów i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych; do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania,
- 3) w razie **nabycia aktywów w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób** wycenia się je wg wartości rynkowej z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, to wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z powyższymi zasadami, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3 500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3 500 zł. i wydatki te powodują wzrost ich wartości

użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Jeżeli wartość początkowa środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zostanie ustalona niezgodnie z powyższymi zasadami, podatnik dokonuje korekty tej wartości początkowej. Korekta wartości początkowej powoduje obowiązek odpowiedniej zmiany wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych oraz należnego podatku wraz z należnymi odsetkami za poszczególne okresy sprawozdawcze, poczynając od miesiąca następującego po miesiącu oddania do używania lub ulepszenia środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku. Odpisów od ujawnionych środków trwałych nieobjętych dotychczas ewidencją dokonuje się począwszy od 1 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji. Podatnicy dokonują wyboru metody amortyzacji dla danego środka trwałego przed rozpoczęciem jego amortyzacji. Wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Podstawową metodą amortyzacji jest metoda liniowa. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych przy zastosowaniu tej metody dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych miesięcznie w równych ratach, począwszy od miesiąca następnego po przekazaniu do użytkowania, aż do końca miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów z wartością początkową.

Podane w wykazie stawek amortyzacyjnych stawki można podwyższyć dla budynków i budowli używanych w warunkach:

- 1) pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,
- 2) złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4.

Stawki amortyzacyjne dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej – przy zastosowaniu

w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa wyżej, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

W przypadku maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4 - 6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0. Takimi środkami są np. komputery i zestawy komputerowe. Podwyższenia stawek dla tych środków trwałych bądź rezygnacji z ich stosowania organizacje mogą dokonać począwszy od pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego.

Organizacje mogą również obniżać podane w wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla środków trwałych – nie więcej niż o połowę ich wysokości. Obniżenia stawki bądź jej przyjęcia w poprzedniej wysokości dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego.

Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 klasyfikacji rodzajowej:**
 - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,**
 - b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,**
 - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;**
- 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy;**
- 3) dla budynków i budowli innych niż wymienione w pkt 4 – 10 lat, z wyjątkiem budynków wymienionych w rodzajach 103 i 109 KŚT, trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 mł, domków kempingowych lub budynków zastępczych, dla których okres ten nie może być krótszy niż 3 lata,**
- 4) dla budynków (lokalii) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacji wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.**

Środki trwałe, z wyjątkiem budynków, budowli, uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez okres co najmniej 6 miesięcy, a za ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.

Budynki i budowle uznaje się za używane, jeżeli podatnik wykaze, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez okres co najmniej 60 miesięcy, a ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji (ulepszeń) w obcych środkach trwałych, z tym że:

- 1) dla inwestycji w obcych budynkach (ulepszeń w lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat,**
- 2) dla inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych dla używanych lub ulepszonych środków trwałych.**

Odpisów amortyzacyjnych można również dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3 - 6 i 8 klasyfikacji oraz środków transportu z wyjątkiem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu stałych stawek amortyzacyjnych, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z metodą stałych stawek amortyzacyjnych.

Od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przekazanych do używania na podstawie umów najmu (dzierżawy), odpisów amortyzacyjnych dokonują podatnicy, którzy zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie postanowień art. 12 ust. 7 ustawy zaliczają te środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne do składników aktywów, z tym że wówczas odpisów amortyzacyjnych dokonują odpowiednio wynajmujący (wyzdierżawiający) albo korzystający na zasadach określonych w ustawie.

Okres dokonywania **odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych** nie może być krótszy niż:

- 1) **od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące,**
- 2) **od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące,**
- 3) **od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 36 miesięcy,**
- 4) **od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.**

Stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji ustala się przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Dochody wolne od podatku

2.5

Jednym z najistotniejszych z punktu widzenia organizacji artykułów jest art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, określający dochody wolne od podatku. Są to między innymi:

- dochody osiągane poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, którzy mają siedzibę lub Zarząd na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli umowa międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, tak stanowi; zapis ten dotyczy dochodów osiąganych w krajach z którymi Polska podpisała umowę o uniknięciu podwójnego opodatkowania (art. 17 ust. 1 pkt. 3);
- dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1 c⁵, 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 przeznaczonych na te cele** (art. 17 ust. 1 pkt 4);
- dochody kościelnych osób prawnych:
 - a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie

⁵ Zastrzeżenie dotyczy przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielni i spółek, przedsiębiorstw komunalnych, zakładów budżetowych

- kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
- b) z pozostałej działalności – w części przeznaczonej 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 (art. 17 ust. 1 pkt 4a),
- dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczonej na cele wymienione w pkt 4a lit.b),
 - **dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej** (art. 17 ust. 1 pkt 6c),
 - dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczonej na cele statutowe (art. 17 ust. 1 pkt 4d),
 - dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi (art. 17 ust. 1 pkt 44),
 - 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 przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji (art. 17 ust. 1 pkt 5),
 - dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej (art. 17 ust. 1 pkt 39),
 - dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z 18 stycznia 1996 o kulturze fizycznej, przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1 pkt 5a),
 - dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów

o systemie oświaty w części przeznaczonej na cele szkoły (art. 17 ust. 1 pkt 45),

- **składki członkowskie członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych – w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą** (art. 17 ust. 1 pkt 40),
- dochody spółdzielni socjalnej wydatkowane w roku podatkowym na cele, o których mowa w art. 2 ust 2 ustawy z 27 kwietnia 2006 o spółdzielniach socjalnych na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1 pkt 43),
- **dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach** (art. 17 ust. 1 pkt 47),
- **kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach** (art. 17 ust. 1 pkt 48),
- dochody osób prawnych niemających siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane z tytułu działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i finansowanej z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami (art. 17 ust. 1 pkt 17),
- dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt. 14, 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 (art. 17 ust. 1 pkt 21).

Należy podkreślić, iż **dotacje celowe** stanowią jeden z wydatków bieżących budżetu państwa, przeznaczonych na finansowanie lub dofinansowanie:

- **zadań administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,**
- **ustawowo określonych zadań realizowanych przez jednostki inne niż jednostki samorządu terytorialnego,**
- **bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego,**
- **zadań zleconych do realizacji jednostkom niezaliczonym do sektora finansów publicznych oraz fundacjom i stowarzyszeniom,**

- **kosztów realizacji inwestycji, między innymi zakładów budżetowych oraz jednostek niezaliczonych do sektora finansów publicznych, na podstawie umów zawartych z dysponentem środków.**

Oprócz dotacji celowych występują **dotacje podmiotowe**, czyli dofinansowanie działalności bieżącej ustawowo wskazanego podmiotu oraz **dotacje przedmiotowe**, czyli dopłaty do określonych wyrobów i usług, kalkulowanych według cen jednostkowych. Występują również dopłaty do oprocentowania niektórych kredytów bankowych.

Ponadto dochodami wolnymi od podatku są:

- **dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra lub agencje rządowe, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc (art. 17 ust. 1 pkt 23),**
- **odsetki od dochodów lub środków, o których mowa powyżej, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych (art. 17 ust. 1 pkt 24),**
- **dochody spółdzielni socjalnej wydatkowane w roku podatkowym na cele, o których mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz. U. nr 94, poz. 651) na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1 pkt 43).**

Zwolnienie, o którym mowa powyżej, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tych przepisach nie dotyczy dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek

naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, jak też dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu. Zwolnienie to nie dotyczy również dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

Od 1 stycznia 2004 r. zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne określone w art. 17 ust. 1 stosuje się również w przypadku **lokowania dochodów** przez nabycie obligacji Skarbu Państwa (emitowanych po 1 stycznia 1989 r.), papierów wartościowych lub bonów skarbowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego (po 1 stycznia 1997 r.), jak też jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych.

Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i **bez względu na termin wydatkowany** na cele określone w tych przepisach, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Kwestie dotyczące proporcji pomiędzy podlegającą zwolnieniu działalnością statutową a prowadzoną przez dany podmiot działalnością gospodarczą wyjaśnia Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku z 28 lutego 1996 r. nr S.A./Ł1997/95 stwierdzając, że:

„1. Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera wymogu, iż wskazane w nim cele statutowe mają być głównymi czy jedynymi celami działalności osoby prawnej.

2. Prawa do ulgi podatkowej, o której mowa wyżej, nie są uzależnione od intensywności działalności gospodarczej osoby prawnej”.

Natomiast z wyjaśnienia Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów z 10 sierpnia 1995 r. nr PO3-AS-721-49/95 jednoznacznie wynika, że zwolnienie określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ma zastosowanie zarówno do podatników, których celem statutowym jest realizacja preferowanej w ustawie działalności, jak również do podatników wspierających taką działalność, o ile wynika to wprost ze statutu tych jednostek organizacyjnych.

Każda osoba prawna może być darczyńcą. Darowizna może spowodować pomniejszenie podstawy opodatkowania.

Zgodnie z postanowieniami art. 18 ust. 1 pkt 1 **darowizny można przekazać:**

- **na cele określone w art. 4⁶ ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu,**
- na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu.

Łączna kwota **odliczeń** z tytułu darowizn nie może przekroczyć **10% dochodu**.

Należy stwierdzić, że suma wszystkich darowizn może przekroczyć 10% dochodu, niemniej jednak z dochodu przed opodatkowaniem możemy odliczyć darowizny tylko do wysokości 10% dochodu.

Odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz osób fizycznych w każdym przypadku i osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

W przypadku gdy przedmiotem darowizny są towary lub usługi opodatkowane podatkiem od towarów i usług przez pojęcie kwoty darowizny rozumie się wartość towaru uwzględniającą należny podatek od towarów i usług.

⁶ Dotyczy katalogu 24 zadań ze sfery zadań publicznych

DAROWIZNĘ MOŻNA ODLICZYĆ OD DOCHODU JEŻELI WYSOKOŚĆ DAROWIZNY PIENIĘŻNEJ JEST UDO-
KUMENTOWANA DOWODEM WPLATY NA RACHUNEK BANKOWY OBDAROWANEGO, A W PRZYPADKU
DAROWIZNY INNEJ NIŻ PIENIĘŻNA DOKUMENTEM, Z KTÓREGO WYNIKA WARTOŚĆ TEJ DAROWIZNY,
ORAZ OŚWIADCZENIEM OBDAROWANEGO O JEJ PRZYJĘCIU.

Organizacje otrzymujące darowizny od osób prawnych lub fizycznych zobowiązane są w zeznaniu rocznym wyodrębnić kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia oraz wyszczególnić darowizny otrzymane od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekroczy 15 000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35 000 zł. Organizacje, których dochód przekracza kwotę 20 000 zł mają jednocześnie obowiązek podania do publicznej wiadomości (internet, środki masowego przekazu lub wyłożenie w miejscu ogólnodostępnym) powyższych informacji, zawiadamiając o tym fakcie urząd skarbowy.

Darczyńcy, którzy przekazali darowizny na rzecz organizacji, muszą wykazać w zeznaniu rocznym kwotę dokonanych odliczeń oraz dane pozwalające na zidentyfikowanie organizacji obdarowanej, a w szczególności jej nazwę i adres oraz numer identyfikacji podatkowej.

Informacje powyższe przekazuje się do urzędu skarbowego korzystając z druku **CIT-D**.

W przypadku, gdy obdarowana organizacja działa w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, darczyńca musi otrzymać oświadczenie tej organizacji, że w dniu przekazania darowizny spełniała wymogi art. 18 ust. 1j ustawy.

Podstawa opodatkowania i podatek

Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21 i 22 ustawy, stanowi dochód ustalony zgodnie z postanowieniem art. 7 ustawy po odliczeniu darowizn udzielonych zgodnie z ustawą.

Podatek dochodowy od osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 21 i 22 ustawy, **wynosi od 1 stycznia 2004 r. 19% podstawy opodatkowania**.

Jeżeli rok podatkowy podatnika jest inny niż rok kalendarzowy, stawkę podatku określoną w ustawie dla pierwszego dnia roku podatkowego stosuje się do końca tego roku podatkowego.

W przypadku, gdy organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określa, na podstawie art. 11 ustawy, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a ustawy, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej – różnicę pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Podatnicy, którzy mają siedzibę lub zarząd na terenie naszego kraju, osiągają dochody również poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu, a nie zachodzą okoliczności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3 i umowa o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu zawarta z tym państwem inaczej nie stanowi, dochody te łączy się z dochodami osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Odmiennie uregulowana jest kwestia wysokości opodatkowania przychodów wymienionych w art. 21 i 22 ustawy.

Postanowienia art. 21 ustawy dotyczące podatników uzyskujących dochody na terenie naszego kraju i mających zarząd lub siedzibę poza terenem Rzeczypospolitej Polskiej, ustala, że wysokość podatku dochodowego wynosi 20% przychodów z tytułu praw autorskich i pokrewnych, praw do znaków towarowych, za infor-

macje związane ze zdobytym doświadczeniem (know-how) oraz przychodów za usługi świadczone w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej.

Natomiast postanowienia art. 22 ustalają podatek dochodowy od dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wysokości 19% uzyskanego przychodu.

Kwotę podatku zapłaconego od otrzymanych dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej odlicza się od kwoty podatku obliczonego zgodnie z postanowieniami art. 19 ustawy. W razie braku możliwości tego odliczenia kwotę podatku, zgodnie z zasadami określonymi w tym przepisie, odlicza się w następnych latach podatkowych.

Pobór podatku

2.8

Organizacje – jako podatnicy – są zobowiązane wpłacać na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika zaliczki miesięczne w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą należnych zaliczek za poprzednie miesiące.

Zaliczki miesięczne, za okres od pierwszego do przedostatniego miesiąca roku podatkowego, składa się i **uiszcza w terminie do 20 dnia każdego następnego miesiąca za miesiąc poprzedni**. Zaliczka **za ostatni miesiąc** jest uiszczana w wysokości zaliczki za miesiąc poprzedni **do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatkowego**. Ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy następuje w terminie ustalonym do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za ten rok.

Jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1, uprzednio zadeklarowali, że przeznaczą dochód na cele określone w tych przepisach i dochód ten wydawali na inne cele – podatek od tego dochodu, bez wezwania, wpłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku. Przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i niewydatkowanych w tych latach na cele określone w art. 17 ust. 1 b.

Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 22, są zobowiązane jako płatnicy pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z wyjątkiem gdy podatnicy wymienieni w art. 17 ust. 1 pkt 4 - 8 złożą płatnikowi, najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności, oświadczenie (na druku **CIT-5**), że przeznaczą dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych – na cele wymienione w tych przepisach.

Podatnicy wymienieni w art. 17 ust. 1 pkt 4 - 8 są obowiązani bez wezwania złożyć urzędowi skarbowemu określone w ust. 3 deklarację według ustalonego wzoru i wpłacić należny zryczałtowany podatek, jeżeli dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych, od których płatnik nie pobrał podatku w związku z oświadczeniem, o którym mowa w ust. 1a, zostały wydatkowane na inne cele niż wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 - 8. W takim przypadku podatek ten wpłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wydatku.

Organizacje – osoby prawne są zobowiązane do składania urzędom skarbowym zeznania, według ustalonego wzoru (**CIT-8**), o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym, do końca trzeciego miesiąca roku następnego po roku podatkowym i w tym terminie wpłacić wyliczony podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.

Zeznanie CIT-8 składane do końca trzeciego miesiąca po końcu roku obrotowego (najczęściej do 31 marca) jest zeznaniem ostatecznym. Może ono być zmieniane jedynie przez złożenie korekty.

Organizacje zobowiązane są do przekazania do urzędu skarbowego sprawozdania finansowego wraz z uchwałą o zatwierdzeniu sprawozdania i podziale zysku lub pokryciu straty w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Termin 10 dni dotyczy również organizacji, które zatwierdziły roczne sprawozdanie finansowe przed dniem upływu terminu składania zeznania CIT-8 (najczęściej 31 marca).

Jeśli organizacja posiada samobilansujące się oddziały na terenie innych gmin i zgodnie z zeznaniem rocznym jest zobowiązana do wpłaty podatku, musi wraz z zeznaniem dostarczyć informacji o wysokości należnych poszczególnym gminom i województwom udziałów w podatku dochodowym, ustalonych zgodnie z odrębnymi przepisami.

2.9

Terminy wykonania obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zobowiązuje podatników do sporządzania i składania w urzędach skarbowych odpowiednich deklaracji:

Termin wykonania (podstawa prawna)	Formularz i miejsce przekazania deklaracji i zaliczki	Zobowiązany podatnik	Treść obowiązku
Nie później niż w dniu dokonania wypłaty należności (art. 26 ust. 1a ustawy)	CIT-5 osoba prawna (płatnik) dokonująca wypłaty należności z tytułu dywidendy lub udziału w zysku	Podatnik – osoba prawna lub jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, uprawniona do zwolnienia z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 4 - 8 ustawy, osiągająca dochody z dywidend lub inne	Złożenie oświadczenia o przeznaczeniu dochodu z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych
Zeznanie do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego, (art. 27 ust. 1 ustawy)	CIT-8 do urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę podatnika.	Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podst. art. 6 ust. 1	Złożenie zeznania o wysokości uzyskanego dochodu (straty) i podatku, oraz wpłacenie w tym terminie podatku.
W terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego (art. 27 ust. 2 ustawy)	Sprawozdanie finansowe wraz z uchwałą do urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę podatnika.	Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych	Złożenie 1) sprawozdania finansowego 2) uchwały o jego zatwierdzeniu
Do końca pierwszego miesiąca następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wydatku na inne cele niż wymienione w art. 17 ust. 1 pkt. 4 - 8 ustawy ze środków pochodzących z dywidend i udziałów w zyskach osób prawnych od których nie pobrano zryczałtowanego podatku ze względu na złożenie CIT-5.	CIT-11R urząd skarbowy właściwy według siedziby podatnika	Podatnik – osoba prawna lub jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, uprawniona do zwolnienia z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 4 - 8 ustawy, osiągająca dochody z dywidend i udziałów w zyskach osób prawnych, która złożyła CIT-5, a następnie wydatkowała te środki na inne cele niż były przeznaczone.	Złożenie deklaracji. Wpłacenie należnego podatku w terminie do 20 następnego miesiąca po dniu przeznaczenia środków.

Omawiając zagadnienia związane z podziałem kosztów na te, które stanowią koszty uzyskania przychodu, i te, które nimi nie są, warto zwrócić uwagę na zagadnienie leasingu. Przez **umowę leasingu** zgodnie z postanowieniami art. 709 Kodeksu cywilnego finansujący (firma leasingowa) zobowiązuje się nabyć rzecz (środek trwały lub wartość niematerialną lub prawną) od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu (leasingobiorcy) do używania (w tym także do pobierania pożytków) przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się do zapłacenia finansującemu w ratach wynagrodzenie pieniężne równe co najmniej cenie lub wynagrodzenie z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.

W przypadku tego typu umowy korzystający ponosi koszty ubezpieczenia z tytułu utraty rzeczy oraz ma obowiązek utrzymania tej rzeczy w należyтым stanie (jej konserwację i naprawy). Stąd wynika, że koszty ubezpieczenia, konserwacji i napraw są dla korzystającego kosztami uzyskania przychodu. Natomiast kwestia zaliczania do kosztów uzyskania przychodu amortyzacji lub rat leasingowych regulowana jest zgodnie z postanowieniami rozdziału 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jeżeli umowa leasingowa zostanie zawarta na czas określony wynoszący co najmniej 40% okresu amortyzacji wynikającego z tabel amortyzacyjnych (w przypadku nieruchomości na co najmniej 10 lat) oraz suma rat leasingowych w okresie umowy po odliczeniu podatku VAT wynosi co najmniej równowartość wartości początkowej rzeczy, to rata leasingowa jest kosztem uzyskania dla korzystającego. W okresie tak zawartej umowy rzecz (przedmiot umowy) jest cały czas własnością firmy leasingowej i ona dokonuje naliczania amortyzacji. Po zakończeniu okresu umowy korzystający może kupić za określoną cenę przedmiot umowy. Jest to leasing operacyjny.

Natomiast w przypadku umowy leasingowej, która zawarta jest na czas określony i zawiera postanowienie, że korzystający w tym okresie dokonuje odpisów amortyzacyjnych kosztem uzyskania przychodów u korzystającego, amortyzacja naliczona jest zgodnie z tabelami oraz kwotą wynikającą z tej części raty, która odpowiada odsetkom i innym opłatom dodatkowym.

Część raty leasingowej odpowiadająca spłacie wartości początkowej przedmiotu umowy nie stanowi kosztu. Mówimy w takim przypadku o leasingu finansowym.

Zasady wypełniania druków CIT–8 i CIT–8/O – za 2006 i 2007 rok

Organizacje będące osobami prawnymi miały obowiązek składania w **2006** roku deklaracji miesięcznych na aktualnych drukach CIT–2 (wzór 17) i w przypadku korzystania ze zwolnień informacji o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach wolnych i zwolnionych od podatku na druku CIT–2/O (wzór 4). Obowiązek ten nie dotyczy organizacji, które złożyły do urzędu skarbowego oświadczenie o zwolnieniu z tego obowiązku.

Każda organizacja musi złożyć roczne zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) na druku CIT–8. Zeznanie CIT–8 – zeznania rocznego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika wypełniają wszystkie osoby prawne. Ustawa nie przewiduje w tym przypadku żadnych zwolnień.

Zeznanie CIT–8 obowiązujące począwszy od roku podatkowego 2007 w wersji 21 ma 4 strony.

Na pierwszej stronie wypełnia się pozycje od nr 1 do 19 podając dane o organizacji i okres, którego dotyczy zeznanie (wprowadzono nową poz. 9 REGON).

W poz. 7 zaznacza się kwadrat 1. Jedynie w przypadku składania korekty zaznaczamy kwadrat 2. W poz. 20 organizacje nie będące małymi podatnikami zaznaczają kwadrat 3.

W poz. 21 zaznacza się kwadrat 2 (nie), z wyjątkiem gdy dokonuje się transakcji z jednostkami powiązanymi mającymi siedzibę na terenie krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W dziale C wpisuje się w odpowiednich pozycjach ilość kartek załączników.

Załącznikami tymi są:

- 1) CIT–ST informacja podatnika do ustalenia należnych jednostkom samorządu terytorialnego dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych (wypełniają podatnicy płacący podatek dochodowy od osób prawnych mający oddziały w różnych miejscowościach),
- 2) SSE–R (wypełniają podatnicy prowadzący działalność w Specjalnej Strefie Ekonomicznej),

- 3) CIT-8/O informacja o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach wolnych i zwolnionych od podatku (wypełniają prawie wszystkie organizacje pozarządowe),
- 4) CIT-D Informacja podatnika podatku dochodowego od osób prawnych o otrzymanych /przekazanych darowiznach (wypełniają
- 5) Sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej (nie załączają organizacje pozarządowe).

Na drugiej stronie w dziale D.1 (przychody) w poz. 27 wpisuje się sumę przychodów uzyskanych na terytorium kraju w roku podatkowym łącznie z przychodami z których dochody są wolne od podatku. Jeżeli organizacja nie ma źródeł przychodu za granicą to w poz. 28 i 29 wpisuje się 0, natomiast jeśli posiada takie przychody to do poz. 28 lub 29 wpisuje się przychód lub dochód z tych źródeł. Kwoty wpisane w pozycje 27 - 29 należy zsumować i wpisać do poz. 30.

W dziale D.2 (koszty uzyskania przychodów) poz. 31 wpisuje się wszystkie koszty uzyskania przychodów wymienionych w poz. 27, czyli koszty związane z przychodami na terenie Polski. Natomiast w poz. 32 i 33 wpisuje się koszty uzyskania przychodów wymienionych odpowiednio w poz. 28 i 29. Suma kwot wpisanych do poz. 31 - 33 wpisuje się w poz. 34.

W dziale D.3 (dochód / strata) jeżeli przychody są wyższe od kosztów uzyskania przychodów to w poz. 35 wpisuje się różnicę (30 - 34). Jeżeli wynik jest ujemny wpisujemy 0.

Natomiast jeżeli suma kosztów uzyskania przychodu jest wyższa od sumy przychodów to w poz. 36 wpisujemy kwotę różnicy (34 - 30). Jeżeli wynik jest ujemny wpisujemy 0. W poz. 37 organizacje wpisują 0.

W poz. 38 przepisuje się wartość z poz. 35, natomiast w poz. 39 przepisuje się kwotę z poz. 36.

W przypadku wystąpienia straty kwotę z poz. 39 wpisuje się jeszcze w poz. 45 działu E.2 i 52 działu E.5. W pozostałych rubrykach działu E.1 – E.5 organizacje wpisują 0.

W razie gdy organizacja uzyska dochód (w poz. 38 jest kwota wyższa niż zero) i chce zwolnić ten dochód z podatku musi wypełnić informację CIT-8/O.

W dziale E.1 wpisuje się w poz. 40 kwotę dochodu zwalnianego w części B.1 wynikającą z poz. 20 informacji CIT-8/O, a w poz. 41 w przypadku dochodu zwalnianego w części B.2 i B.3 (poz. 49) informacji CIT-8/O. Natomiast w poz. 42 wpisuje się kwotę wynikającą z poz. 52 w części C informacji CIT-8/O. Poz. 43 jest sumą poz. 40 - 42. Suma ta nie powinna być wyższa niż kwota wpisana w poz. 38.

Do pozycji 44 działu E.2 wpisuje się kwotę poz. 38 pomniejszoną o kwotę z poz. 43.

Zapisy w dziale E.3 poz. 46 w organizacjach pozarządowych będą równe 0.

Na trzeciej stronie w dziale E.4 w poz. 47 - 50 również będzie wpisywać się 0.

W dziale E.5 w pozycji 51 wpisuje się po zaokrągleniu do pełnych złotych sumę z poz. 44 i 50 pomniejszoną o poz. 46. Jeżeli wynik tej operacji jest ujemny w poz. 51 wpisujemy 0.

Natomiast w poz. 52 wpisujemy sumę z poz. 45 i 46 pomniejszoną o sumę z poz. 44 i 50. Jeżeli w poz. 46 - 50 wpisane są zera, to poz. 52 równa jest poz. 45. W przypadku gdy wynik jest ujemny wpisujemy 0.

W dziale F do pozycji 53 wpisujemy stawkę podatku CIT obowiązującą w rozliczanym roku podatkowym. Jeżeli w poz. 51 jest kwota większa od zera, to w poz. 54 wpisujemy obliczony wg stawki z poz. 53 podatek od podstawy opodatkowania wpisanej do poz. 51. W pozycji 55 wpisujemy odliczenia od podatku wynikające z poz. 64 działu E CIT-8/O.

W przypadku gdy organizacja zaznaczyła w poz. 20 CIT-8 kwadrat 1 nie wypełnia działu G lecz dział H wpisując zaliczki na podatek wpłacone w poszczególnych kwartałach i sumując je w poz. 91. Natomiast organizacje, które zaznaczyły kwadrat 2 w poz. 20 wypełniają dział G wpisując naliczone i wpłacone zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego i sumując je w poz. 82. Organizacje te nie wypełniają działu H.

Na czwartej stronie w przypadku gdy organizacja deklarowała wpłatę zaliczek na podatek w poprzednich miesiącach to do poz. 92 działu I wpisuje się kwotę wynikającą odjęcia od sumy poz. 56 + 58 kwoty z poz. 82 lub 91. Jeśli różnica ta ma wartość ujemną (co oznacza, że jest nadpłacony podatek) wpisuje się w poz. 93 tą kwotę, a w poz. 92 kwotę zero.

W dziale J do poz. 94 wpisujemy sumę wpłaconych na rachunek bankowy urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. W poz. 95 wpisujemy kwotę wynikłą z odjęcia od sumy poz. 56 i 58 kwotę z poz. 94. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną wpisujemy 0. Natomiast w poz. 96 wpisujemy kwotę wynikłą z odjęcia od kwoty z poz. 94 sumy poz. 56 i 58. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną wpisujemy 0.

Jeżeli organizacja wydała na inne cele niż w przepisach o dochodach wolnych od podatku, to w dziale K wypełnia się poz. 97 - 100. W innym przypadku w dziale K wpisuje się zera.

Pozostaje jeszcze wypełnienie działu L.

W przypadku realizacji tylko zadań statutowych cały dochód z zasady powinien być wolny od podatku. Niektóre urzędy skarbowe egzekwuje jednak podatek od kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów

Druk CIT-8/O jest w obecnej (**obowiązującej w roku 2007 i 2008**) wersji oznaczonej nr 8, drukiem mającym trzy strony.

Informację tą sporządza się wtedy gdy organizacja uzyskała dochód z działalności wykazany w poz. 38 deklaracji CIT-8 i korzysta ze zwolnień podatkowych.

Na pierwszej stronie wypełnia się pozycje od 1 do 7 podając dane podatnika i jakiego okresu informacja dotyczy.

Następnie do działu B.1 wpisuje się dochody wolne lub zwolnione od podatku.

W poz. 8 wpisuje się sumę dochodów zwolnionych i wolnych wg postanowień art. 17 ust. 1 ustawy. Wpisuje się do niej najczęściej dochody z tytułu:

- dochody kościelnych osób prawnych i ich spółek (art. 17 ust. 1 pkt 4a, 4b),
- dochody jednostek Ochotniczej Straży Pożarnej (art. 17 ust. 1 pkt 4d),
- dochody związków jednostek samorządu terytorialnego – w części przeznaczonej dla tych jednostek (art. 17 ust. 1 pkt 4g),
- dochodów spółek, w których jedynymi udziałowcami lub akcjonariuszami są stowarzyszenia, których celem jest działalność wymieniona w art. 17 ust. 1 pkt 4, w części przeznaczonej na te same cele (art. 17 ust. 1 pkt 5),
- dochody podatników będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 o sporcie kwalifikowanym, w części przeznaczonej na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży (art. 17 ust. 1 pkt 5a),
- dochodów z tytułu składek członkowskich członków organizacji w części nie przeznaczonej na działalność gospodarczą (art. 17 ust. 1 pkt 4g),
- dochody z tytułu dotacji, subwencji otrzymanych na pokrycie kosztów albo zwrot wydatków związanych z zakupem lub wytworzeniem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 21),
- dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, organizacji pracodawców i partii politycznych działających na podstawie odrębnych ustaw – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej (art. 17 ust. 1 pkt 39),

- dochody spółdzielni socjalnej wydatkowane w roku podatkowym na cele przewidziane w art. 2 ust. 2 ustawy o spółdzielniach socjalnych, w części nie zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1 pkt 43),
- dochody z tytułu prowadzenia szkoły – w części przeznaczonej na cele szkoły na zakup pomocy dydaktycznych będących środkami trwałymi i wynagrodzenie dla wychowawców wypoczynku wakacyjnego uczniów (art. 17 ust. 1 pkt 45 i ust. 8).

W pozycji 9 wpisuje się sumę dochodów przeznaczonych na działalność statutową wymienioną w art. 17 ust.1 pkt. 4 ustawy, której celem 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 pozycji 10 wpisuje się dochody wolne od podatku wg postanowień art. 17 ust. 1 pkt 6c, czyli wypełniają ją organizacje posiadające status OPP (organizacji pożytku publicznego).

W pozycji 11 wpisuje się dochody wolne od podatku z tytułu działalności w specjalnych strefach ekonomicznych co nie dotyczy organizacji.

W pozycji 12 wpisuje się dochody wolne od podatku wg postanowień art. 17 ust. 1, które nie zaliczane są do poz. 8 - 11.

Oznacza to, że wpisuje się tam najczęściej dochody z tytułu:

- dotacji budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego (województwa, powiatu i gminy) (art. 17 ust. 1 pkt. 47), oraz agencji rządowych (art. 17 ust. 1 pkt. 48),
- dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące z środków bezzwrotnej pomocy (art. 17 ust. 1 pkt. 23) oraz odsetek od tych środków (art. 17 ust. 1 pkt. 24).

W pozycji 13 do 19 organizacje będą wpisywać kwotę 0. Sumę kwot wykazanych w poz. 8 - 19 wykazuje się w pozycji 20. Kwotę z pozycji 20 CIT-8/O wpisuje się do pozycji 40 CIT-8.

Jeżeli w poprzednich latach wystąpiła strata, którą nie pokryto z funduszy własnych, to można zgodnie z postanowieniami ustawy częściowo odliczyć je z dochodu bieżącego. W takim przypadku rozlicza się te straty i częściowe kwoty strat do pokrycia w roku bieżącym wpisuje się odpowiednio w poz.21 - 40. Sumę kwot strat z lat ubiegłych do odliczenia od dochodu w roku bieżącym wpisana

jest do pozycji 41 i nie może być wyższa od kwoty z pozycji 38 CIT-8 pomniejszonej o kwotę z pozycji 20 CIT-8/O.

Na stronie drugiej w przypadku gdy organizacja przekazała darowizny na cele wymienione w art. 18 ustawy, to kwotę tych darowizn (do wysokości 10% dochodu wykazanego w pozycji 38 CIT-8) to wpisuje się je odpowiednio w pozycji 42 - 48.

Sumę kwot wykazanych w poz. 41 - 48 wykazuje się w poz. 49. Kwota ta nie może być wyższa niż kwota ujęta w pozycji 38 CIT-8 pomniejszona o sumę kwot z poz. 20 i 41 CIT-8/O.

Kwotę z poz. 49 CIT-8/O wpisujemy do poz. 41 CIT-8.

W przypadku ulg inwestycyjnych wypełnia się jeszcze dział C CIT-8/O. Ulgi te w większości nie dotyczą organizacji. Również działy D i E nie dotyczą większości organizacji pozarządowych.

Na trzeciej stronie organizacje, które posiadają udziały bądź akcje w spółkach prawa handlowego i otrzymują dywidendy korzystając ze zwolnienia, wpisują kwotę otrzymanej dywidendy w poz. 65. Wypełnia się jeszcze najczęściej poz. 70 w dziale F.2. Wpisuje się do tej pozycji sumę dochodów wolnych od podatku zgodnie z postanowieniami art. 17 ust. 1 przeznaczonych w latach ubiegłych (od 1995 r.) i w roku bieżącym na tę działalność i nie wydatkowanych do końca roku, za który składana jest informacja.

Informację CIT-8/O wypełnia się również, gdy organizacja korzystała z ulg w latach poprzednich przeznaczając dochód na działalność zgodnie z postanowieniami art. 17 ust. 1 i do końca okresu za który składana jest zeznanie CIT-8 jeszcze tego dochodu nie wydatkowała na te cele.

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Organizacja zatrudniająca pracowników w rozumieniu kodeksu pracy lub wypłacająca osobom fizycznym należności z tytułu umów zlecenia bądź umów o dzieło, zapomogi i inne należności zobowiązana jest jako płatnik do naliczania i odprowadzania zaliczki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Kwestie opodatkowania tym podatkiem reguluje ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednolity tekst tej ustawy ogłoszony został w Dzienniku Ustaw nr 14 z 2000 r., poz. 176. Od tego czasu opublikowano w Dzienniku Ustaw następujące zmiany:

- w 2000 roku Dz.U. nr 22 poz. 270, nr 60 poz. 703, nr 70 poz. 816, nr 104 poz. 1104, nr 117 poz. 1228, nr 122 poz. 1324,
- w 2001 roku nr 4 poz. 27 i nr 8 poz. 64, nr 52 poz. 539, nr 73 poz. 764, nr 74 poz. 784, nr 88 poz. 961, nr 89 poz. 968, nr 102 poz. 117, nr 106 poz. 1150, nr 110 poz. 1190, nr 125 poz. 1363 i 1370, nr 134 poz. 1509,
- w 2002 roku nr 19 poz. 199, nr 25 poz. 253, nr 74 poz. 676, nr 78 poz. 715, nr 89 poz. 804, nr 135 poz. 1146, nr 141 poz. 1182, nr 169 poz. 1384, nr 181 poz. 1515, nr 200 poz. 1679, nr 240 poz. 2058,
- w 2003 roku nr 7 poz. 79, nr 45 poz. 391, nr 65 poz. 595, nr 84 poz. 774, nr 90 poz. 844, nr 96 poz. 874, nr 122 poz. 1143, nr 135 poz. 1268, nr 137 poz. 1302, nr 166 poz. 1608, nr 202, poz. 1956, nr 223 poz. 2217, nr 228 poz. 2255,
- w 2004 roku nr 29 poz. 257, nr 54 poz. 535, nr 93 poz. 894, nr 99 poz. 1001, nr 109 poz. 1163, nr 116 poz. 1203, 1205 i 1207, nr 120 poz. 1252, nr 123 poz. 1291, nr 151 poz. 1596, nr 162 poz. 1691, nr 210 poz. 2135, nr 263 poz. 2619, nr 281 poz. 2779 i 2781,
- w 2005 roku nr 25 poz. 202, nr 30 poz. 262, nr 85 poz. 725, nr 86 poz. 732, nr 90 poz. 757, Nr 102 poz. 852, Nr 143 poz. 1199 i 1202, Nr 155 poz. 1298, Nr 164 poz. 1365 i 1366, nr 169 poz. 1418 i 1420, nr 177 poz. 1468, nr 79 poz. 1484, nr 180 poz. 1495, nr 183 poz. 1538,
- w 2006 roku nr 46 poz. 328, nr 104 poz. 708 i 711, nr 107 poz. 723, nr 136 poz. 970, nr 157 poz. 1119, nr 183 poz. 1353 i 1354, nr 217 poz. 1588, nr 226 poz. 1657, nr 249 poz. 1824,
- w 2007 roku nr 35 poz. 219, nr 99 poz. 658, nr 115 poz. 791 i 793, nr 176 poz. 1243, nr 181 poz. 1288, nr 191 poz. 1361 i 1367, nr 192 poz. 1378, nr 21 poz. 1549.

Osoby fizyczne, mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która przebywa na jej terytorium dłużej niż 183 dni w roku podatkowym lub posiada na jej terytorium centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych).

Natomiast osoby fizyczne, które nie mają miejsca zamieszkania na terenie Rzeczypospolitej Polskiej podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiąganych na terytorium Polski. Za dochody takie uważa się w szczególności dochody (przychody) ze stosunku pracy, działalności wykonywanej osobiście wykonywane na terytorium Polski bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia oraz z działalności gospodarczej prowadzonej w kraju i przychody z nieruchomości położonej w Polsce, w tym ze sprzedaży tej nieruchomości.

Do powyższych zagadnień stosuje się umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Przychody z różnych źródeł

3.1

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają każdego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów ze wszystkich źródeł, z wyjątkiem dochodów, od których pobierany jest podatek w formie ryczałtu. Dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Źródłami przychodów są:

- 1) służbowy stosunek pracy, praca nakładcza, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej i innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, emerytura lub renta,

- 2) działalność wykonywana osobiście,
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza i działy specjalne produkcji rolnej,
- 4) nieruchomości lub ich części,
- 5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze,
- 6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż związane z nieruchomościami,
- 7) odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części, spółdzielczego prawa do lokalu, prawa do domu lub mieszkania, prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz innych rzeczy, których sprzedaż następuje w okresie krótszym niż 6 miesięcy od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie, a w przypadku obiektów wybudowanych – 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie,
- 8) inne źródła.

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku podatkowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Za **przychody ze stosunku pracy, pracy nakładczej i 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. Do przychodów z tego źródła zalicza się wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody i ekwiwalenty, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty, niezależnie od tego, czy ich wartość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Za **przychód z emerytury lub renty** rozumie się łączną kwotę tych świadczeń pomniejszoną o dodatki rodzinne i pielęgnacyjne oraz dodatki dla sierot zupełnych przy rentach rodzinnych.

Do **przychodów z działalności wykonywanej osobiście** zalicza się przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej oświatowej i publicystycznej, przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych, przychody z działalności duchownych (z innego tytułu niż umowa o pracę) oraz przychody otrzymane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych (łącznie z odszkodowaniem z tytułu utraconego zarobku).

Do przychodów tego typu zalicza się również wynagrodzenie biegłych powoływanych przez organy administracji publicznej w różnego rodzaju postępowaniach sądowych czy administracyjnych, wynagrodzenia płatników i inkasentów należności publicznoprawnych, przychody otrzymane przez osoby należące do składów zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych oraz przychody z tytułu kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze.

Do tej grupy przychodów zalicza się przychody z tytułu osobistego wykonania usług na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło, uzyskane wyłącznie od osób prawnych, przedsiębiorców i jednostek nieposiadających osobowości prawnej (jeśli podatnik nie wykonuje również tych usług na rzecz ludności) oraz wynagrodzenie otrzymane od właściciela, zarządcy lub administratora (jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie na potrzeby związane z tą nieruchomością).

Za **przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej** uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po zmniejszeniu o wartości zwróconych towarów i udzielonych rabatów. U płatników podatku VAT przychodem jest przychód ze sprzedaży pomniejszony o należny podatek VAT. Przychodem są również różnice kursowe, otrzymane kary umowne, odsetki otrzymane od środków znajdujących się na rachunkach bankowych, wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, dotacje i subwencje oraz zwrot poniesionych wydatków (z wyjątkiem otrzymanych w związku z zakupem lub wytworzeniem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych), przychody z najmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, składników aktywów związanych z działalnością gospodarczą.

Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie są spełnione poniższe warunki:

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

Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału

w tej spółce uznaje się za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Za **przychody z kapitałów pieniężnych** uważa się przychody z tytułu odsetek od pożyczek, odsetki od środków znajdujących się na rachunkach bankowych, odsetki (dyskonto) od obligacji i innych papierów wartościowych, dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych oraz przychody z tytułu udziału w funduszach powierniczych lub inwestycyjnych, przychody ze zbycia udziałów w spółkach, akcji oraz innych papierów wartościowych itp.

Za **przychody z praw majątkowych** uważa się przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, praw do znaków wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również zbycie tych praw.

Przychodami z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli cena znacznie odbiega od wartości rynkowej, organ podatkowy określa przychód w wysokości wartości rynkowej.

Za **przychody z innych źródeł** uważa się zasiłki z ubezpieczenia społecznego, alimenty (z wyjątkiem tych na rzecz dzieci), stypendia, dotacje, subwencje, dopłaty i nagrody, inne nieodpłatne świadczenia oraz przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach.

Do tego rodzaju przychodów zalicza się również kwoty po śmierci pracownika organizacji wypłacone, z otwartego funduszu emerytalnego, wskazanej przez niego osobie.

Przychodami zwolnionymi z podatku są, między innymi, renty inwalidów wojennych, niektóre odszkodowania otrzymane na podstawie prawa administracyjnego, prawa cywilnego i innych ustaw, kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych (z wyjątkiem związanych z działalnością gospodarczą), odsetki od papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz odprawy pośmiertne i zasiłki pogrzebowe, zasiłki rodzinne i pielęgnacyjne, wychowawcze i porodowe.

Wygrane w grach liczbowych, loteriach pieniężnych, loteriach promocyjnych oraz loteriach fantowych są zwolnione z podatku, jeżeli ich wartość nie przekracza **2 280 zł**, a loterie urządzone i przeprowadzone są przez uprawniony podmiot na podstawie

przepisów o grach i zakładach wzajemnych. **W przypadku wygranych w grach i konkursach organizowanych i emitowanych w środkach masowego przekazu oraz w konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu zwolniona jest kwota wygranych do 760 zł.**

Dochodami zwolnionymi od podatku dochodowego są dla pracowników również dodatki za rozłąkę do wysokości ustalonej w ustawach i rozporządzeniach, świadczenia otrzymane przez odbywających zastępczą służbę wojskową oraz wartość świadczeń rzeczowych związanych z przepisami BHP i ekwiwalenty za używanie własnej odzieży i narzędzi.

Zwolnieniu przedmiotowemu podlegają także kwoty pomocy finansowej wypłacane na zmniejszenie wydatków mieszkaniowych, zapomogi losowe do wysokości **2 280 zł**, świadczenia otrzymywane przez osoby niepełnosprawne i kombatanatów na podstawie odrębnych przepisów.

Zwolnione są przychody z **tytułu diet i innych należności związanych z podróżą, dla pracowników i innych osób niebędących pracownikami, do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju** z zastrzeżeniem, że zostały poniesione przez wypłacającego w celu osiągnięcia przychodów lub realizacji zadań organizacji.

Wolne od podatku są diety i kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonywające czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty **2 280 zł**.

Zwolnieniu przedmiotowemu podlegają **przychody wolontariuszy** otrzymane od organizacji pozarządowych, organów administracji publicznej i jednostek podległych organom administracji publicznej z tytułu kosztów szkoleń, podróży służbowej, diet, badań lekarskich, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki opłaconej na powszechne ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków.

Zwolnieniu podlegają również stypendia dla uczniów i studentów, przyznawane przez organizacje pozarządowe, na podstawie regulaminów zatwierdzonych przez organy statutowe tych organizacji udostępnionych do publicznej wiadomości za pomocą internetu lub

środków masowego przekazu do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 380 zł pod warunkiem złożenia przez otrzymującego stypendium oświadczenia przewidzianego w art. 21 ust. 10 ustawy.

Zwolnieniu podlegają również przychody członków Ochotniczych Straży Pożarnych uzyskane z tytułu uczestnictwa w szkoleniach, akcjach ratowniczych i akcjach związanych z likwidowaniem klęsk żywiołowych.

Zwolnieniu podlega wartość rzeczowych świadczeń otrzymanych przez pracownika, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł (rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi).

Diety i kieszonkowe dla gości zagranicznych przybywających do Polski w ramach programów i umów oraz wartość wyżywienia dla tłumaczy i pilotów towarzyszących gościom podlegają zwolnieniu przedmiotowemu z wyjątkiem ekwiwalentów za to wyżywienie.

Niezależnie od zwolnień przedmiotowych wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych występują również **zaniechania poboru podatku** na podstawie rozporządzeń ministra finansów.

Organizacja, jeżeli wypłaca pieniądze osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, musi sprawdzić, czy przychód z tego tytułu podlega zwolnieniu przedmiotowemu. Jeżeli nie, to jako płatnik musi potrącić zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych.

3.2

Koszty uzyskania przychodów przy różnych źródłach przychodów

Koszty uzyskania przychodów zależą od źródła przychodów.

W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, czyli osobę fizyczną, koszty uzyskania przychodów

są prawie takie same, jak w przypadku osoby prawnej (zostały one omówione w rozdziale 2.2). Podobny jest również wykaz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (omówiony w rozdziale 2.3). W odniesieniu do przedsiębiorców – do kosztów uzyskania przychodów nie można zaliczyć również wartości pracy podatnika, członków jego rodziny i członków rodziny wspólników spółek cywilnych.

Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku pracy, służbowego stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy przedstawia tabela.

Tytuł kosztów	Rok 2007		Rok 2008	
	miesięcz- nie w zł	rocznie w zł	miesięcz- nie w zł	rocznie w zł
Gdy podatnik uzyskuje przychody tylko z jednego zakładu	108,50	1 302,00	111,25	1 335,00
Gdy podatnik uzyskuje przychody z kilku zakładów, koszty w roku wynoszą nie więcej niż:		1 953,23		2 002,00
Gdy podatnik uzyskuje przychody tylko z jednego zakładu znajdującego się poza miejscem zamieszkania	135,63	1 627,56	139,06	1 668,72
Gdy podatnik uzyskuje przychody z kilku zakładów znajdujących się poza miejscowością zamieszkania, koszty w roku wynoszą nie więcej niż:		2 441,54		2 502,56

Pracodawca nalicza podwyższone koszty uzyskania przychodów tylko wtedy, gdy pracownik złoży oświadczenie, że zamieszkuje w innej miejscowości niż zakład pracy i dojeżdża do pracy.

Koszty uzyskania przychodów od niektórych przychodów określone są **w procentowej** wysokości liczonej w stosunku do uzyskanego przychodu (w tym z działalności wykonywanej osobiście):

- 1) z tytułu zapłaty twórcy za przeniesione prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego w wysokości **50%**,
- 2) z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną, w wysokości **50%**,

- 3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami w wysokości **50%**,
- 4) z tytułu działalności wykonywanej osobiście na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, z tytułu wynagrodzenia biegłego w postępowaniach sądowych, dochodzeniowych i administracyjnych, wynagrodzenia arbitrów w procesach z partnerami zagranicznymi, przychodów z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, stypendiów sportowych, przychodu sędziów za zawody sportowe w wysokości **20%**.

Koszty wymienione w punktach 3 i 4 oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone w danym miesiącu składki na ubezpieczenia społeczne, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. Jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania tych przychodów są wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej wymienionej w pkt. 1 - 4, to koszty uzyskania przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych.

Koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

W przypadku przychodów z działalności osób wykonujących czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych, osób będących członkami rad nadzorczych, zarządów, organów stanowiących osób prawnych oraz kontraktu menedżerskiego i innych umów o podobnym charakterze – koszty uzyskania przychodów stosuje się w wysokości takiej, jak w wypadku przychodów ze stosunku pracy.

3.3

Podstawa obliczenia i wysokość podatku

Podstawę obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi w zasadzie dochód po odliczeniu:

- 1) składek na ubezpieczenia społeczne,
- 2) wydatków podatnika z tytułu użytkowania sieci internet, w lokalu (budynku) będącym miejscem zamieszkania podatnika, w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł,

- 3) dokonanych w roku podatkowym zwrotów nienależnie pobranych świadczeń oraz zasiłków z ubezpieczenia społecznego (łącznie z naliczonym podatkiem), jeśli nie zostały potrącone przez organ rentowy lub płatnika,
- 4) wydatków na cele rehabilitacyjne, ponoszonych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu jest osoba niepełnosprawna,
- 5) darowizn:
 - a) na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie przekazane organizacjom pozarządowym, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej samej ustawy, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych określonych w tej ustawie i realizującym te cele,
 - b) na cele kultu religijnego

w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej **6%** dochodu.

Łączna kwota odliczeń z tytułów darowizn **nie może przekroczyć 6% dochodu**, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

- 1) osób fizycznych,
- 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub handlu tymi wyrobami.

Jeżeli **przedmiotem darowizny są towary lub usługi** opodatkowane podatkiem od towarów i usług, przez pojęcie kwoty darowizny rozumie się **wartość towaru uwzględniającą należny podatek od towarów i usług**.

Wysokość wydatków na ww. cele ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie. W przypadku gdy darowizna jest pieniężna, wysokość darowizny ustala się na podstawie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. Natomiast w przypadku darowizny rzeczowej konieczny jest dokument, z którego wynika wartość tej darowizny oraz oświadczenie obdarowanego o przyjęciu darowizny.

Szczegółowy zakres wydatków na cele rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych określa postanowienia art. 26 ust. 7a. ustawy.

Podatek dochodowy od osób fizycznych pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali podatkowej.

W roku 2007 skala podatkowa przedstawia się następująco:

Podstawa obliczenia podatku w zł		Podatek wynosi
Ponad	Do	
43 405 85 528	43 405 85 528	19% podstawy obliczenia minus kwota 572 zł 54 gr 7 674 zł 41 gr + 30% nadwyżki ponad 43 405 zł 20 311 zł 31 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Natomiast w roku 2008 skala podatkowa będzie przedstawiała się następująco:

Podstawa obliczenia podatku w zł		Podatek wynosi
Ponad	Do	
44 490 85 528	44 490 85 528	19% podstawy obliczenia minus kwota 586 zł 85 gr 7 866 zł 25 gr + 30% nadwyżki ponad 44 490 zł 20 177 zł 65 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Podatek dochodowy od osób fizycznych obliczony według powyższej tabeli pomniejsza się o składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne w wysokości **7,75%**.

Począwszy od 1 stycznia 2004 r. **każdy podatnik ma prawo do odliczenia** z podatku i wpłaty na rachunek **organizacji pożytku publicznego kwoty nieprzekraczającej 1% podatku po odliczeniach**. Jednak począwszy od roku podatkowego 2007 osoba ta w zeznaniu rocznym będzie wskazywała organizację pożytku publicznego, której chciałaby przekazać 1% podatku, a przekazania środków dokona urząd skarbowy⁷.

⁷ Dotyczyć będzie zeznań za rok 2007

Od niektórych przychodów podatnik płaci podatek w formie ryczału. W takich przypadkach dochodu z tego tytułu nie łączy się z przychodami (dochodami) z innych źródeł. Podatek ten jest pobierany bez pomniejszenia przychodu o koszty uzyskania.

Podatek ryczałtowy w wysokości 10% pobierany jest w przypadku **wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych** lub nagród związanych ze sprzedażą premiową z wyjątkiem wygranych w kasynach gry, grach na automatach i grach w bingo prowadzonych przez uprawniony podmiot. W przypadku innych wygranych w konkursach prowadzonych przez środki masowego przekazu i uprawnione podmioty podatek ryczałtowy pobiera się od dochodu przekraczającego trzykrotność najniższego wynagrodzenia za grudzień poprzedniego roku.

Natomiast podatek ryczałtowy w wysokości 15% pobierany jest z **dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych**.

Podatek ryczałtowy pobierany jest między innymi z:

- nagród za udzielenie pomocy policji, organom celnym, straży granicznej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu wypłacanych z funduszu operacyjnego, w wysokości 20%,
- wypłacanych emerytom i rencistom świadczeń przez ich byłe zakłady pracy, a także zapomóg innych niż losowe, w wysokości 10%.

Od dochodów z **nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach** podatek ten pobiera się w wysokości 75% przychodów.

Zryczałtowany podatek pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania.

Pobór zaliczek na podatek dochodowy

Poboru zaliczek na podatek dochodowy dokonują płatnicy lub wpłaca je sam podatnik. Osoby prawne, jednostki nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące zakładami pracy, zobowiązane są jako płatnicy obliczyć i pobrać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez ten zakład.

Zaliczki te pobiera się do czasu przekroczenia pierwszego przedziału skali podatkowej w wysokości 19%, a od następnego miesiąca do czasu przekroczenia drugiego przedziału skali podatkowej – 30%. Od następnego miesiąca po przekroczeniu górnej granicy drugiego przedziału skali podatkowej – 40% dochodu uzyskanego w tym miesiącu.

Jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że będzie rozliczał się wspólnie z małżonkiem lub jako osoba samotnie wychowująca dzieci, stawkę 19% stosuje się do czasu przekroczenia drugiego przedziału skali podatkowej, a stawkę 30% stosuje się od następnego miesiąca do końca roku. Stawki te stosuje się od miesiąca w którym podatnik złożył takie oświadczenie.

W przypadku gdy podatnik złoży oświadczenie na druku **PIT-2**, że płatnik jest jego pierwszym źródłem przychodu właściwym do stosowania odliczenia, kwotę podatku zmniejsza się miesięcznie o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, określonej dla pierwszej skali podatkowej. Oświadczenie to obowiązuje do czasu, gdy pracownik złoży nowe oświadczenie. O każdej zmianie podatnik jest zobowiązany zawiadomić płatnika. Pobrane zaliczki pomniejsza się o składki na ubezpieczenie zdrowotne.

W przypadku zasiłków z ubezpieczenia społecznego (zasiłek chorobowy itp.), wypłacanego przez organ rentowy lub zakład pracy, nie przysługują żadne koszty uzyskania przychodu, nalicza się podatek w wysokości 19% i od zaliczki nie odlicza się składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Płatnicy, którzy dokonują wypłaty z tytułu działalności wykonywanej osobiście, między innymi z tytułu umowy zlecenia, umowy o dzieło, działalności w radach nadzorczych, kontraktów menedżer-

skich i innych o podobnym charakterze, dokonują poboru zaliczki na podatek w wysokości 19% przychodu pomniejszonego o koszty uzyskania przychodu i obowiązujące zgodnie z przepisami składki na ubezpieczenia społeczne. Zaliczkę pomniejsza się o potrąconą zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym składkę na to ubezpieczenie.

Organ rentowy z tytułu wypłacanych rent i emerytur nalicza zaliczkę na podatek w wysokości 19% kwoty renty lub emerytury, bez odliczania kosztów uzyskania przychodu i składek na ubezpieczenia społeczne. Od wyliczonej zaliczki na podatek odlicza się składkę na powszechne ubezpieczenie zdrowotne oraz pomniejsza się ją miesięcznie o $\frac{1}{12}$ kwoty zmniejszającej podatek, określonej dla pierwszej skali podatkowej.

Płatnikami pobierającymi zaliczki na podatek są również między innymi banki (od wypłat emerytur i rent z zagranicy), uczelnie, placówki naukowe i inne jednostki (od wypłacanych przez nie stypendiów), organy zatrudnienia (od świadczeń wypłacanych z Funduszu Pracy i Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych), spółdzielnie (od oprocentowania wkładów pieniężnych ich członków).

W przypadku gdy podatnik dokona zwrotu nienależnie pobranych świadczeń, jeżeli płatnik nadal pobiera od niego zaliczki, podatnik zobowiązany jest przy ustaleniu zaliczek na podatek do odjęcia od dochodu kwoty zwrotu.

Pobrane zaliczki od stosunku pracy, stosunku służbowego oraz z działalności wykonywanej osobiście, rent i emerytur płatnicy przekazują do właściwego ze względu na miejsce siedziby płatnika Urzędu Skarbowego w terminie do 20 dnia następnego miesiąca po dacie wypłaty podatnikowi.

Po zakończeniu roku podatkowego płatnicy przesyłają podatnikowi i urzędowi skarbowemu właściwemu dla podatnika informację o uzyskanych przez podatnika u tego płatnika dochodach i pobranych składkach na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne oraz o pobranej zaliczce na podatek. Jeżeli podatnik złoży do 16 stycznia następnego roku oświadczenie, że w ciągu roku nie uzyskał przychodów z innych źródeł niż u tego płatnika i nie korzysta z odliczeń, płatnicy będący zakładem pracy lub organem rentowym dokonują ostatecznego rozliczenia rocznego podatnika.

Płatnik za czynności związane z pobraniem zaliczek na podatek i terminowe odprowadzenie ich do właściwego Urzędu Skarbowego pobiera wynagrodzenie w wysokości 0,1% pobranego podatku.

Jeżeli podatnik osiąga inne dochody, od których płatnicy nie są zobowiązani do pobrania zaliczek, zobowiązany jest samodzielnie wpłacić zaliczki na podatek należny od tych dochodów.

3.6

Obowiązki podatnika i płatnika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

Obowiązki podatnika jako pracownika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przedstawiono w poniższej tabeli.

I.p.	Termin wykonania (podstawa prawna)	Formularz i miejsce przekazania deklaracji i zaliczki	Obowiązany podatnik	Treść obowiązku
1	Przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym (art. 32 ust 3 ustawy)	PIT-2 płatnik – zakład pracy	Pracownik w rozumieniu kodeksu pracy	Złożenie oświadczenia dla celów obliczania miesięcznych zaliczek zmniejszonych o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek w pierwszym progu skali podatkowej
2	Przed wypłatą wynagrodzenia w sytuacji, gdy pracownik mieszka stale lub czasowo poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a pracownik nie otrzymuje dodatku za rozłąkę (art. 32 ust 5 ustawy)	Oświadczenie płatnik – zakład pracy	Pracownik w rozumieniu kodeksu pracy	Złożenie oświadczenia dla celów stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów
3	Do 15 stycznia roku następnego po roku podatkowym (art. 37 ust. 1 i 1a ustawy)	PIT-12 płatnik – zakład pracy	Pracownik	Złożenie oświadczenia dla celów dokonania rocznego obliczenia podatku od dochodów uzyskanych przez podatnika w okresie całego roku w przypadku, gdy w czasie roku podatkowego nie uzyskał dochodów z innych źródeł
4	W momencie gdy pracownik zamierza dokonać rozliczenia podatku wspólnie z małżonkiem lub na zasadach określonych dla osób samotnie wychowujących dzieci (art. 32 ust. 1a ustawy)	Oświadczenie płatnik – zakład pracy	Pracownik	Złożenie oświadczenia dla celów ulgowego obliczania miesięcznych zaliczek na podatek

Natomiast obowiązki płatników w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przedstawia poniższa tabela.

I.p.	Termin wykonania (podstawa prawna)	Formularz i miejsce prze- kazania dekla- racji i zaliczki	Obowiązany podatnik	Treść obowiązku
1	Do dnia 20 następnego miesiąca po miesiącu pobrania zaliczki	Nie składa się deklaracji - Urząd Skarbowy właściwy według siedziby płatnika	Płatnik – zakład pracy lub inna jednostka organizacyjna dokonująca wypłaty wynagrodzenia ze stosunku pracy, oraz z tytułu działalności wykonywanej osobiście	Przekazanie kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ze stosunku pracy i tytułu działalności wykonywanej osobiście
2	Sporządzenie w 2 egzemplarzach do dnia 31 stycznia następującego roku, w którym pobierano zaliczki oraz przekazanie oryginału do urzędu skarbowego (art. 35a ust. 4a, art. 38 ust. 1a oraz art. 42e ust. 5 ustawy)	PIT-4R Urząd Skarbowy właściwy według siedziby płatnika	Płatnik – zakład pracy lub inna jednostka organizacyjna dokonująca wypłaty wynagrodzenia ze stosunku pracy, oraz z tytułu działalności wykonywanej osobiście na podstawie art. 13 pkt. 2 i 5 - 8 ustawy.	Przekazanie deklaracji o łącznej kwocie wypłat, pobranych zaliczek na podatek,
3	Sporządzenie w 3 egzemplarzach do końca lutego, przekazanie podatnikowi do dnia 31 marca i urzędowi skarbowemu do 15 kwietnia roku następnego po roku podatkowym (art. 37 ust. 1 i art. 38 ust. 1 ustawy)	PIT-40 podatnikowi i urzędowi skarbowemu właściwemu dla miejsca zamieszkania podatnika	Płatnik – zakład	Sporządzenie rocznego obliczenia podatku podatnikom, którzy złożyli PIT-12, od uzyskanych przez nich dochodów przez cały rok
4	Sporządzenie w 3 egzemplarzach informacji przekazanie podatnikowi i urzędowi skarbowemu do końca lutego roku następnego po roku podatkowym (art. 35a ust. 3, art. 39 ust 1, art. 42 ust. 2 pkt 1, art. 42e ust. 6 ustawy). Jeżeli obowiązek poboru zaliczek ustał w czasie trwania roku PIT-11 sporządza się i wysyła do 15 dnia następnego miesiąca po miesiącu w którym pobrana została ostatnia zaliczka.	PIT-11 podatnikowi i urzędowi skarbowemu właściwemu dla miejsca zamieszkania podatnika	Płatnik – zakład pracy oraz jednostka organizacyjna dokonująca wypłaty z tytułu działalności wykonywanej osobiście na podstawie art. 13 pkt. 2 i 5 - 8 ustawy	Sporządzenie informacji dla podatników, którym nie dokonano rocznego obliczenia podatku o wysokości dochodu, pobranych zaliczek, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

4

Podatek od towarów i usług – VAT

Podatek od towarów i usług obowiązuje obecnie na podstawie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw nr 54 z 2004 r., poz. 535. Zmiany do ustawy były ogłaszane w Dziennikach Ustaw:

- w 2005 roku nr 14 poz. 113, nr 90 poz. 756, nr 143 poz. 1199 i nr 179 poz. 1484,
- w 2006 roku nr 143 poz. 1028 i 1029.
- w 2007 roku nr 168 poz. 1187, nr 192 poz. 1382.

4.1

Zakres podatku VAT i przedmiot opodatkowania

Opodatkowanie tym podatkiem reguluje ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. .

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- 2) eksport towarów,
- 3) import towarów,
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Przepisy tej ustawy stosuje się również w przypadku:

- 1) świadczenia usług oraz przekazania lub zużycia towarów na potrzeby reprezentacji albo reklamy,
- 2) przekazania przez podatnika towarów oraz świadczenia usług na potrzeby osobiste podatnika, współników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, **członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowa-**

rzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników, które jest traktowane jako odpłatne świadczenie usług,

- 3) zamiany towarów, zamiany usług oraz zamiany usługi na towar i towaru na usługę,
- 4) wydania towarów lub świadczenia usług w zamian za wierzytelności lub w miejsce świadczenia pieniężnego,
- 5) darowizn towarów i świadczenia usług bez pobrania należności, z wyjątkiem prezentów o małej wartości (do 100 zł rocznie dla jednej osoby w przypadku prowadzenia ewidencji pozwalającej na ustalenie osób obdarowanych lub bezimiennie jednorazowo do 5,00 zł),
- 6) wydania towarów lub świadczenia usług w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu.

Czynności wyżej określone podlegają podatkowi niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Przepisów tej ustawy nie stosuje się w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans, działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych, która podlega opodatkowaniu podatkiem od gier. Przepisów tych nie stosuje się również do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

PODATNIKAMI PODATKU VAT SĄ OSOBY PRAWNE, JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE NIEMAJĄCE OSOBOWOŚCI PRAWNEJ ORAZ OSOBY FIZYCZNE WYKONUJĄCY SAMODZIELNIE DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ BEZ WZGLĘDU NA CEL LUB REZULTAT TAKIEJ DZIAŁALNOŚCI.

PRZEZ DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ NALEŻY ROZUMIEĆ WSZELKĄ DZIAŁALNOŚĆ PRODUCENTÓW, HANDLOWCÓW LUB USŁUGODAWCÓW, W TYM PODMIOTÓW POZYSKUJĄCYCH ZASOBY NATURALNE ORAZ ROLNIKÓW, A TAKŻE DZIAŁALNOŚĆ OSÓB WYKONUJĄCYCH WOLNE ZAWODY, RÓWNIEŻ WÓWCZAS, GDY CZYNNOŚĆ ZOSTAŁA WYKONANA JEDNORAZOWO W OKOLICZNOŚCIACH WSKAZUJĄCYCH NA ZAMIAR WYKONANIA CZYNNOŚCI W SPOSÓB CZĘSTOTLIWY.

Pozostałych podatników VAT określają art.15 i 17 ustawy. W przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje sprzedaży tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności odbiorcy, przyjmuje się, że sprzedaż dokonał każdy z podmiotów biorących udział w obrocie. Taka sama zasada obowiązuje w stosunku do świadczenia usług.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi podlegającej opodatkowaniu z poniższymi zastrzeżeniami:

- w przypadku, gdy podatnik wysłał towar odbiorcy lub wskazał przez niego osobie trzeciej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru jednej z tych osób,
- jeżeli podatnik wydaje towar podmiotowi wykonującemu czynności agenta, komisanta czy zleceniobiorcy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez podatnika zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia wykonania usługi przez ten podmiot,
- jeżeli sprzedaż towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7 dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi; przepis ten stosuje się odpowiednio do faktur za częściowe wykonanie usługi.

Pozostałe przypadki powstania obowiązku podatkowego są wyszczególnione w art. 19 i 20 ustawy.

Podatnicy podatku od towarów i usług rozliczają się z tego podatku metodą memoriałową, czyli wystawionych dowodów potwierdzających dokonanie operacji.

Ustawodawca przewidział osobną grupę podatników – tzw. małych podatników – rozliczających się z tytułu podatku z urzędem skarbowym metodą kasową.

4.2

Zwolnienia z podatku VAT

Postanowienia ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zwalniają z podatku między innymi następujące czynności:

- 1) świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy, czyli takich usług, jak: w zakresie edukacji, ochrony zdrowia i opieki społecznej, statutowe usługi świadczone przez organizacje członkowskie, niektóre usługi związane z kulturą i sportem czy usługi administracji publicznej,
- 2) sprzedaż towarów używanych, z wyjątkiem importu, pod warunkiem, że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało sprzedającemu prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony; zwolnienie dotyczy również używanych budynków, budowli i ich części będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze,

- 3) sprzedaż towarów (oprócz towarów objętych akcyzą oraz importu), dokonaną przez organizacje pożytku publicznego, jeżeli towary te zostały nabyte przez te organizacje jako darowizny rzeczowe pochodzące ze zbiorów publicznych lub ze środków pieniężnych pozyskanych ze zbiorów publicznych; warunkiem zwolnienia w przypadku darowizn rzeczowych o wartości powyżej 2 000 zł jest znany darczyńca i istniejący dokument darowizny, a w przypadku zakupu za środki pieniężne – faktura VAT (zwolnienie to nie dotyczy działalności niezaliczonej do działalności pożytku publicznego),
- 4) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonanej przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez tego rolnika,
- 5) import towarów takich, jak leki, odzież, środki spożywcze, środki sanitarno-czyszczące i inne rzeczy służące zachowaniu i ochronie zdrowia, przeznaczonych dla organizacji społecznych prowadzących działalność charytatywną w celu nieodpłatnej dystrybucji wśród osób potrzebujących pomocy.

Pełny katalog zwolnień przedmiotowych określają art. 43 - 83 ustawy.

Podatku VAT nie płacą podatnicy, u których wartość sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu, a także wartość eksportu towarów lub usług, nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym **50 000 zł** (do końca 2007 roku obowiązywała równowartość 10 000 euro)⁸ oraz niektórzy podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej, w zakresie działalności objętej tą formą opodatkowania. Jeżeli wartość sprzedaży towarów i usług u podatników zwolnionych od podatku przekroczy równowartość ww. kwoty, zwolnienie traci moc w momencie przekroczenia tej kwoty. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą tego przekroczenia, a opodatkowaniu podlega nadwyżka ponad tę kwotę.

Podatnicy, o których wyżej mowa, mogą zrezygnować ze zwolnienia, pod warunkiem zawiadomienia o tym zamiarze właściwego Urzędu Skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia.

Podatnik rozpoczynający wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu w ciągu roku podatkowego może wybrać zwolnienie od podatku, jeżeli przewidywana przez podatnika wartość

⁸ Art. 113.1 Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

sprzedaży towarów nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży 50 000,00 złotych. Podatnik ten, przed dniem dokonania pierwszej transakcji sprzedaży, zobowiązany jest do złożenia w Urzędzie Skarbowym pisemnego oświadczenia o wyborze zwolnienia. Zwolnienie to nie dotyczy niektórych podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej.

Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży towarów, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, przekroczy w ciągu roku podatkowego powyższą kwotę, zwolnienie to traci moc z dniem jej przekroczenia. Opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad kwotę zwolnioną, a obowiązek podatkowy powstaje z dniem przekroczenia tej wartości.

Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może po upływie 3 lat ponownie skorzystać ze zwolnienia.

W roku 2007, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Ministra Finansów z 21 listopada 2006 r. (Dz.U. z 2006 nr 220 poz. 1604) kwocie 10 000 euro, ustalonej w ustawie, odpowiada w przeliczeniu na złote polskie kwota **39 700 zł**.

4.3

Stawki podatku VAT

W przepisach dotyczących podatku VAT występuje w bieżącym roku ogółem 5 stawek podatkowych.

Podstawowa stawka podatku VAT wynosi 22%. Oprócz tej stawki występują również stawki obniżone w wysokości 7%, 3%, 0% (dla eksportu towarów i usług), 0% (w kraju) oraz towary i usługi zwolnione z podatku.

Stawką 7% objęto ponad 163 rodzajów towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy. Stawką tą są również objęte towary ujęte w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 27 kwietnia 2004 r. (Dz.U. nr 97 z 2002 r. poz. 970 z późn. zm.

Stawka podatku 3% dotyczy towarów i usług wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy, tj. produktów spożywczych nieprzetworzonych oraz artykułów rękodzieła ludowego i artystycznego, jak również usługi związane z rolnictwem, leśnictwem i rybołówstwem.

Stawka 0% dotyczy towarów i usług w obrocie krajowym ujętych w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia. Są to głównie produkty rolnicze.

W eksporcie towarów i usług, w tym również w eksporcie towarów i usług zwolnionych z podatku oraz w eksporcie towarów i usług dokonywanym przez podatników określonych w art. 14 ust. pkt 2, stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 27 ust. 4 ustawy.

Stawkę podatku 0%, o której wyżej mowa, stosuje się w eksporcie towarów pod warunkiem, że podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza granicę państwową Rzeczypospolitej Polskiej. Jeżeli warunek ten nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej sprzedaży w ewidencji księgowej za dany miesiąc, lecz w miesiącu następnym, stosując stawkę 0% podatku, pod warunkiem otrzymania dokumentu odprawy przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten miesiąc. W razie nieotrzymania tego dokumentu w terminie wyżej określonym mają zastosowanie stawki właściwe dla sprzedaży tego towaru w kraju.

Przypadki sprzedaży zrównanej z eksportem oraz sprzedaży towarów i usług, dla których obniżono stawkę podatku do 0% ustala także rozdział 11 cytowanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów.

Wykaz usług, których świadczenie jest zwolnione od podatku, stanowi załącznik nr 4 do ustawy. Są to między innymi usługi świadczone przez obozowiska dla dzieci, usługi internatów i domów studenckich, informacji naukowej, usługi edukacji, ochrony zdrowia i opieki społecznej, niektóre usługi związane z finansami i kulturą oraz usługi administracji publicznej.

Do usług zwolnionych z podatku zgodnie z tym wykazem zalicza się również usługi statutowe świadczone przez organizacje członkowskie, gdzie indziej niesklasyfikowane (PKWiU 91).

Postanowienia par. 67 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów

i usług oraz o podatku zawierają ponadto dodatkowy wykaz towarów i usług, których sprzedaż lub darowizna zwolnione zostały z podatku VAT. Istotne z punktu widzenia organizacji zapisy dotyczą zwolnienia darowizn na rzecz publicznych szkół i zakładów opieki zdrowotnej, placówek oświatowych oraz instytucji kultury i filmu.

4.4

Zwrot podatku w przypadku zakupów finansowanych z bezzwrotnej pomocy zagranicznej

Zasady zwrotu podatku VAT organizacjom, które otrzymały dotacje ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej i dokonują z tych środków zakupów, regulują postanowienia rozdziału 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. nr 97 poz. 970 ze zmianami, nr 145 poz. 1541, nr 224, poz. 2277, nr 273 poz. 2705, w roku 2005 nr 17, poz. 150, nr 95 poz. 797, nr 193 poz. 1617, nr 218 poz. 1843, nr 266 poz. 2239, a w roku 2007 nr 73 poz. 504, nr 172 poz. 1235, nr 245 poz. 1784 nr 249 poz. 1861).

Za środki finansowe z pomocy zagranicznej uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom z budżetu Unii Europejskiej na podstawie umów zawartych z rządem Rzeczypospolitej Polskiej dotyczących Programu PHARE oraz inne środki przekazane na podstawie umów zawartych przed 1 maja 2004 r. na sfinansowanie programów ramowych i wspólnotowych Unii Europejskiej (w tym ISPA).

Za środki finansowe z pomocy zagranicznej uważane są także bezzwrotne środki, które zostały przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub organizacje międzynarodowe udzielające pomocy na podstawie umów zawartych z rządem Rzeczypospolitej Polskiej lub jednostronnych deklaracji rządów i organizacji międzynarodowych udzielających pomocy, z wyjątkiem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Za takie środki uważa się również pochodzące ze wspólnego budżetu Unii Europejskiej środki finansowe, które zostały przekazane polskim podmiotom na sfinansowanie programów Unii Europejskiej oraz środki finansowe pochodzące z budżetu Organizacji Traktatu Północno-Atlantyckiego (NATO) przekazane na sfinansowanie programów badawczych, wykonywanych przez polskie podmioty realizujące te programy w Polsce.

Podatnikom, którzy dokonują zakupu towarów i usług lub importu towarów ze środków finansowych, które im zostały przekazane bezpośrednio lub pochodzą z rachunku bankowego, na którym ulokowane są wyłącznie środki pochodzące z pomocy zagranicznej, przysługuje prawo zwrotu podatku naliczonego. Jednak zwrot nie dotyczy kwot podatku naliczonego, które zostały zwrócone przez właściwy urząd skarbowy na podstawie innych przepisów lub o które podatnik zmniejszył podatek należny.

Zwrot podatku przysługuje również wtedy, gdy zakupu towaru lub usługi dokonano **w części ze środków bezzwrotnej pomocy**, a w pozostałej części z innych środków. Podatek wykazany w tym przypadku na fakturze podlega zwrotowi w części proporcjonalnej do części faktury sfinansowanej ze środków bezzwrotnej pomocy.

Odpowiedni dokument (faktura) może być podstawą tylko do jednokrotnego wystąpienia o zwrot podatku.

Zwrot podatku nie przysługuje od zakupów towarów i usług ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, otrzymanych na podstawie umów, gdy umowa przewiduje możliwość sfinansowania podatku ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

Dana organizacja (podatnik), której przysługuje prawo zwrotu podatku, musi spełnić następujące warunki:

- 1) posiadać numer identyfikacyjny podatnika (NIP) i złożyć zgłoszenie rejestracyjne podatku VAT na druku **VAT-R** do właściwego urzędu skarbowego,
- 2) posiadać zaświadczenie z Komitetu Integracji Europejskiej, że środki wydatkowane na zakupy pochodzą z bezzwrotnej pomocy,
- 3) prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do określenia kwoty zwrotu podatku,
- 4) w całości zapłacić należność obejmującą podatek naliczony z tytułu dokonanych zakupów towarów i usług oraz posiadać oryginał faktury, faktury korygującej lub dokumentu potwierdzającego zapłacenie cła i podatku w przypadku importu,

- 5) posiadać wyodrębniony rachunek bankowy dla środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej w przypadku środków w ramach umów międzynarodowych.

Zwrotu podatku dokonuje urząd skarbowy właściwy dla podatnika na jego wniosek złożony wraz z deklaracją **VAT-7**, w terminie przewidzianym do składania tej deklaracji, tj. do 25 dnia następnego miesiąca po miesiącu, którego ta deklaracja dotyczy. Wniosek powinien zawierać co najmniej dane dotyczące kwoty podatku, o której zwrot ubiega się podatnik, oraz wartości zakupów towarów i usług lub importu towarów, których dotyczy zwrot podatku. Do wniosku należy załączyć kserokopie dokumentu przelewu na rachunek podatnika środków pochodzących z pomocy zagranicznej oraz dowody zapłaty z tych środków za zakupione towary lub usługi. Dołącza się również kserokopię zaświadczenia UKiE oraz kserokopię umowy.

Urząd skarbowy dokonuje zwrotu podatku na rachunek bankowy podatnika w kwocie wynikającej z deklaracji i wniosku w terminie 60 dni od daty złożenia deklaracji, o ile nie będzie prowadzone postępowanie wyjaśniające.

Dla instytucji i organizacji niemających siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (nierezydentów) właściwym jest I Urząd Skarbowy Warszawa Śródmieście. Wniosek taki składa w ich imieniu Fundacja „Fundusz Współpracy”, której powierzono realizację Programu Rozwoju Instytucjonalnego w ramach programu Phare Unii Europejskiej. Po otrzymaniu zwrotu Fundacja dokonuje rozliczenia z jednostkami obsługującymi poszczególne umowy.

4.5

Działalność organizacji a kasy fiskalne

Zgodnie z postanowieniami ustawy podatnicy sprzedający towary i świadczący usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych, zobowiązani są do prowadzenia ewidencji księgowej obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących z pamięcią fiskalną.

Jeżeli z przyczyn niezależnych od podatnika nie może być prowadzona ewidencja księgowa obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, podatnik zobowiązany jest ewidencjonować obroty i kwoty podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej. W przeciwnym przypadku podatnik nie może prowadzić sprzedaży towarów.

Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu rozpoczęcia ewidencji księgowej obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, **tracą prawo do obniżenia podatku należnego o** kwotę stanowiącą równowartość **30% podatku naliczonego** przy nabyciu towarów i usług.

Podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy pomocy kas rejestrujących w obowiązujących terminach i złożą przed terminem rozpoczęcia ewidencjonowania w urzędzie skarbowym oświadczenie o ilości kas rejestrujących i miejscach ich zainstalowania, mogą odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących w wysokości przewidzianej w tym rozporządzeniu.

W przypadku, gdy podatnik, który rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących terminach, wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty odliczenia na rachunek bankowy podatnika nie wcześniej niż po upływie 25 dni od daty złożenia wniosku przez podatnika.

W roku podatkowym obowiązek rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu przy pomocy kasy rejestrującej z pamięcią fiskalną dotyczy podatników, którzy w roku poprzednim osiągnęli obroty z tytułu sprzedaży towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności w wysokości wyższej niż **40 000 zł**. Rozporządzenie Ministra Finansów zawiera też wykaz czynności zwolnionych do końca 2006r. z obowiązku rejestrowania obrotów za pomocą kas rejestrujących z pamięcią fiskalną⁹. Zwalnia również z tego obowiązku podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług wymienionej w poz. 1 – 33 załącznika do rozporządzenia, jeżeli w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności na rzecz osób fizycznych nieprowadzących pozarolniczej działalności gospodarczej był wyższy niż 70%.

⁹ W trakcie opracowania tej publikacji nie zostało wydane przygotowane rozporządzenie wydłużające obowiązywanie ww przepisów do końca czerwca 2007

Darowizny pieniężne, czyli te które płacone są gotówką lub przelewem na rachunek bankowy obdarowanego nie podlegają pod opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.

Inaczej przedstawia się sytuacja w przypadku **darowizn rzeczowych**. Artykuł 7 ust. 2 pkt 2 Ustawy o podatku od towarów i usług stwierdza, że przez dostawę towarów „rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny

- jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.”

Takie sformułowanie powoduje, że każda darowizna rzeczowa w przypadku darczyńcy będącego podatnikiem VAT, podlega pod opodatkowanie tym podatkiem na takich samych zasadach jak sprzedaż towarów. Podatnik VAT powinien wystawić fakturę VAT na obdarowanego z adnotacją sposobu zapłaty „Darowizna”. W takim przypadku darczyńca ma prawo do odliczenia z dochodu przed opodatkowaniem podatkiem od osób fizycznych lub podatkiem od osób prawnych całej kwoty darowizny łącznie z podatkiem VAT (pod warunkiem, że podatek VAT od tej darowizny został zaliczony do podatku należnego).

Każdy darowany towar lub usługę opodatkowuje się taką samą stawką VAT jaka zostałaby zastosowana w przypadku sprzedaży tego towaru lub usługi. Zgodnie z art. 29 ust. 10 ustawy podstawą opodatkowania jest cena nabycia towaru, a gdy cena nabycia nie istnieje, koszt wytworzenia tego towaru w momencie przekazania. W przypadku darowizny w postaci usługi podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika będącego darczyńcą.

Problem podatku VAT nie istnieje w przypadku gdy darczyńca nie jest podatnikiem tego podatku. W tym przypadku darczyńca dolicza darowiznę do swojej sprzedaży od wielkości której zależy utrata zwolnienia z podatku VAT.

Alternatywą tej sytuacji może być przekazanie darowizny pieniężnej, za którą obdarowany może zakupić towary lub usługi z rabatem handlowym u darczyńcy.

Być lub nie być podatnikiem VAT

4.7

Zarządy organizacji, które nie prowadzą działalności gospodarczej, lecz realizują wyłącznie działalność statutową, nie muszą się nad tym problemem zastanawiać. W związku z tym, że ich rodzaj działalności znajduje się na liście usług zwolnionych z podatku, z mocy ustawy nie będą podlegały obowiązkom związanym z podatkiem VAT. Jeżeli natomiast organizacja oprócz działalności zwolnionej z podatku VAT prowadzi działalność opodatkowaną (na przykład gospodarczą), to może stać się podatnikiem tego podatku. W takim przypadku, jeżeli sprzedaż towarów i usług w poprzednim roku obrotowym nie była wyższa niż 50 000 zł. (do roku 2007 – równowartość 10 000 euro), to może, ale nie musi stać się podatnikiem tego podatku.

Przy podejmowaniu takiej decyzji powinno się wziąć pod uwagę, dla kogo i jakiego typu prowadzimy sprzedaż. Jeżeli w większości sprzedaż prowadzimy na rzecz innych podmiotów i przedmiot sprzedaży podlega opodatkowaniu, to jednostka powinna stać się podatnikiem, ponieważ wtedy nie przerywa „łańcuszka podatkowego”. Podatnik niebędący płatnikiem podatku VAT kupuje towar opodatkowany VAT-em i nie może go sobie odliczyć. Sprzedając ten towar następnej firmie, która jest płatnikiem podatku VAT, wystawia fakturę (rachunek) w cenie sprzedaży brutto bez wyszczególnienia podatku. Nabywca towaru będący podatnikiem podatku VAT nie może odliczyć sobie podatku VAT ujętego w cenie brutto, gdyż nabył go od podmiotu, który nie jest płatnikiem VAT. W przypadku, gdyby go dalej sprzedawał, musiałby do swojej ceny naliczyć pełny podatek VAT. Spowodowałoby to znaczny wzrost ceny towaru.

Jeżeli natomiast dana jednostka prowadzi sprzedaż towarów i usług w przeważającej części zwolnionej z podatku VAT, lub dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, to powinna raczej wybrać zwolnienie z VAT.

Natomiast gdy sprzedaż towarów i usług opodatkowanych i zwolnionych przekroczy 50 000 zł, organizacja staje się z mocy prawa automatycznie podatnikiem podatku VAT.

Podatki i opłaty lokalne

Pod pojęciem podatków i opłat lokalnych należy rozumieć obowiązek podatkowy z tytułu podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, opłatę od posiadania psów oraz z tytułu opłat lokalnych: targowej, miejscowej i uzdrowskiej.

Podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów oraz opłaty lokalne (targowiskowa, miejscowa) zostały ustanowione ustawą z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, której tekst jednolity został opublikowany w Dzienniku Ustaw nr 121 z 2006 r., poz. 844. Zmiany do tej ustawy były publikowane w Dzienniku Ustaw:

- w 2006 r. nr 220 poz. 1601, nr 220 poz. 1601, nr 225 poz. 1635, nr 245 poz. 1775, nr 249 poz. 1828, nr 251 poz. 1847.

Organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w tej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Podatek od nieruchomości

Podatek ten dotyczy osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które są właścicielami, samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem, użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub jej części, są posiadaczami (z tytułem prawnym lub bez) nieruchomości albo obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Obowiązek podatkowy w przypadku współwłasności lub współposiadania ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczy to wyodrębnionej własności lokali. W takim przypadku na właścicielu lokalu

cięży obowiązek płacenia podatku za swój lokal oraz ułamkową część powierzchni wspólnej przypisanej do tego lokalu.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z działalnością gospodarczą, grunty nieobjęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, grunty objęte tymi przepisami, na których prowadzona jest działalność gospodarcza oraz grunty pod jeziorami.

Za budynki uważa się obiekty budowlane, które są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach.

Za działalność gospodarczą nie uważa się działalności rolniczej lub leśnej, jak również wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza pięciu.

Podstawą opodatkowania jest w przypadku budynków powierzchnia użytkowa, gruntów – ich powierzchnia, a dla budowli – ich wartość ustalona na 1 stycznia danego roku obrotowego stanowiąca podstawę do naliczenia amortyzacji. Powierzchnię użytkową stanowi suma powierzchni wszystkich kondygnacji mierzona po wewnętrznej długości ścian, za wyjątkiem klatek schodowych i szybów dźwigów. Za kondygnacje uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. W przypadku pomieszczeń lub ich części o wysokości do 1,40 m powierzchnię pomija się, a gdy wysokość pomieszczeń lub ich części wynosi od 1,40 do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej 50% tej powierzchni. W przypadku nienaliczania amortyzacji od budowli za podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową.

Stawki roczne podatku ustalają rokrocznie rady gmin, przy czym stawki te nie mogą być wyższe niż określone ustawą.

Obowiązek podatkowy powstaje od 1 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające płacenie tego podatku, a kończy się z końcem miesiąca, w którym ustały te okoliczności. Obowiązek podatkowy podatku od nieruchomości nowo budowanych powstaje z dniem 1 stycznia następnego roku po dniu zakończenia budowy lub rozpoczęciu użytkowania budynku albo jego części przed zakończeniem jego budowy.

Osoby fizyczne składają do gminy właściwej ze względu na położenie nieruchomości wykaz nieruchomości w terminie 14 dni

od dnia powstania obowiązku. Zarząd gminy wydaje decyzję ustalającą podatek. **Podatek ten jest płatny w czterech ratach, których zapłaceniu musi nastąpić do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada.** W razie wygaśnięcia obowiązku gmina wydaje decyzję zmniejszającą podatek.

Osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej składają do 15 stycznia każdego roku obrotowego roczną deklarację podatkową właściwemu ze względu na położenie nieruchomości organowi gminy i dokonują jej ewentualnej korekty w terminie 14 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego zmianę wysokości podatku. Podatek płacą na rachunek gminy w ratach miesięcznych do 15 każdego miesiąca.

Z podatku zwolnione są między innymi nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów władzy i administracji samorządu terytorialnego, **na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia działalności statutowej wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu (z wyjątkiem nieruchomości wykorzystanych do prowadzonej działalności gospodarczej) oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dla dzieci i młodzieży.** Zwolnione są też nieruchomości wpisane do rejestru zabytków oraz budynki zarejestrowanych muzeów. Zwolnione są również z podatku między innymi nieruchomości szkolne i zakładów pracy chronionej (z wyjątkiem wykorzystanych do prowadzenia innej działalności gospodarczej). **Zwolnieniu podlegają również nieruchomości i ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.**

Zwolnione są z podatku uczelnie, szkoły publiczne i niepubliczne, placówki naukowe PAN, jednostki badawczo-rozwojowe, z wyjątkiem powierzchni przeznaczonych na działalność gospodarczą.

Podatkowi temu podlegają samochody ciężarowe o ładowności powyżej 3,5 tony, ciągniki siodłowe i balansowe, przyczepy i naczepy o masie całkowitej (łącznie z pojazdem silnikowym) powyżej 7 ton (za wyjątkiem rolniczych) oraz autobusy.

Obowiązek płacenia tego podatku ciąży na właścicielach pojazdów (tj. osobach fizycznych lub prawnych) lub firmach, na które pojazdy te zostały zarejestrowane. Jeśli środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, to obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

Podatek nalicza się od początku następnego miesiąca po dniu zarejestrowania (lub nabycia), a kończy z końcem miesiąca, w którym pojazd został wyrejestrowany.

Stawki roczne podatku są ustalane przez rady gmin, ale nie mogą być wyższe od określonych ustawą.

Podatek płatny jest na rachunek budżetu gminy, bez wezwania, w dwóch równych ratach, do 15 lutego i 15 września każdego roku obrotowego.

Podatnicy mają obowiązek złożenia do 15 lutego każdego roku właściwemu organowi podatkowemu deklaracji na podatek od środków transportowych na dany rok podatkowy.

Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub ustał w ciągu roku, podatek nalicza się proporcjonalnie do ilości miesięcy, w czasie których ten obowiązek istniał.

Jeżeli przewozy realizowane są transportem kombinowanym (część trasy samochód jest przewożony koleją) w ilości ponad 20 przejazdów rocznie, to istnieje prawo zwrotu części podatku (w przypadku ponad 100 przewozów przejazdu koleją rocznie zwrot podatku dokonywany jest w całości).

Zwolnione z podatku są pojazdy przedstawicielstw dyplomatycznych oraz środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne i pojazdy zabytkowe. Rada gminy może wprowadzić jeszcze inne zwolnienia.

Opłaty lokalne

Do opłat tych zaliczamy opłatę targową, opłatę miejscową (taksę klimatyczną) i opłatę administracyjną.

Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych i prawnych oraz jednostek nieposiadających osobowości prawnej prowadzących działalność handlową na targowiskach, które nie posiadają tam stałych nieruchomości handlowych (nie są podatnikami podatku od nieruchomości). Opłata jest niezależna od pobieranej opłaty za korzystanie z urządzeń handlowych.

Opłata miejscowa lub uzdrowiskową (potocznie nazywana taksą klimatyczną) pobierana jest od osób fizycznych przebywających czasowo (ponad 1 dobę) w celach wypoczynkowych, zdrowotnych, szkoleniowych lub turystycznych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne i walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach. Opłata pobierana jest za każdy dzień pobytu. Nie płacą jej osoby przebywające w szpitalach, osoby niewidome i ich przewodnicy, uczestnicy zorganizowanych grup dzieci i młodzieży szkolnej, a także posiadacze domków letniskowych położonych w tej miejscowości, o ile płacą podatek od nieruchomości.

Zasady pobierania i wysokość opłat lokalnych ustala rada gminy, jednak opłaty nie mogą być wyższe niż określone w ustawie.

Oплата skarbowa została ustalona ustawą z 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, której tekst został opublikowany w Dzienniku Ustaw z 2006 r. nr 225 poz. 1635.

Zmiany do tej ustawy zostały opublikowane w następujących Dziennikach Ustaw:

- w 2007 roku nr 64 poz. 427, nr 124 poz. 859, nr 127 poz. 880, nr 128 poz. 883,
- w 2008 roku nr 44 poz. 262.

Obowiązek opłaty skarbowej ciąży na osobach fizycznych i prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, jeżeli skutek dokonania przez nie zgłoszenia lub na ich wniosek dokonuje się czynności urzędowych lub wydaje zaświadczenia lub zezwolenia, a w przypadku złożenia pełnomocnictwa na mocodawcy, pełnomocniku lub przedsiębiorcy albo prokurencie.

W przypadku, gdy więcej niż jedna osoba czy jednostka składa wspólny wniosek, оплата ciąży solidarnie na wszystkich składających, chyba że z mocy prawa jedna osoba czy jednostka jest z tej opłaty zwolniona. Obowiązek wtedy ciąży na pozostałych stronach tej czynności.

Ustawa zwalnia z obowiązku opłaty skarbowej jednostki budżetowe, jednostki samorządu terytorialnego, przedstawicielstwa państw obcych na zasadach wzajemności oraz osoby fizyczne, które korzystają z pomocy społecznej z powodu ubóstwa i przedstawiają odpowiednie zaświadczenie.

Ustawa zwalnia również z obowiązku wniesienia opłaty skarbowej organizacje pożytku publicznego występujące z podaniami, wnioskami w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego.

Opłacie skarbowej podlegają:

- 1) w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej: dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek, wydanie zaświadczenia na wniosek i wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesje),

- 2) złożenie dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

Oplacie skarbowej podlega również dokonanie ww. czynności przez podmiot inny niż organ administracji rządowej i samorządowej wykonujący zadania z zakresu administracji publicznej.

Zwolnionymi z opłaty są dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia oraz złożenie dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnika lub prokury w sprawach:

- ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, uprawnień dla osób niepełnosprawnych,
- opieki społecznej, zatrudnienia, świadczeń socjalnych i wynagrodzenia za pracę,
- nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej oraz ochrony zdrowia,
- alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia,
- powszechnego obowiązku obrony,
- wyborów Prezydenta RP, wyborów do Sejmu i Senatu, Parlamentu Europejskiego i organów samorządu terytorialnego oraz referendum,
- nabycia obywatelstwa polskiego w drodze repatriacji oraz stwierdzenie posiadania obywatelstwa polskiego nabytego w ten sposób,
- załatwianych na podstawie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami,
- o nadanie statusu uchodźcy, udzielenie azylu, zgody na pobyt tolerowany oraz w sprawach ochrony osobistej,
- budownictwa mieszkaniowego,
- zmiany nazwiska i imienia oraz ustalenia ich pisowni,
- pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej i innych państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz innych państw, którzy mogą korzystać ze swobody przepływu osób na podstawie umów zawartych ze Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, oraz członków ich rodzin.

Nie podlegają też opłacie czynności urzędowe, wydanie zaświadczenia i zezwolenia, jeżeli na podstawie innych przepisów podlegają innym opłatom cywilnoprawnym lub są z nich zwolnione.

Opłata skarbową obowiązuje:

- od dokonania czynności urzędowych z chwilą dokonania zgłoszenia lub złożenia wniosku o dokonanie czynności,

- od wydania zaświadczeń i zezwoleń z chwilą złożenia wniosku o ich wydanie,
- w przypadku pełnomocnictw – z chwilą złożenia dokumentu w organie administracji publicznej, sądzie lub podmiocie wykonującym zadania publiczne.

Zapłaty opłaty skarbowej dokonuje się gotówką w kasie organu podatkowego lub bezgotówkowo na rachunek tego organu.

Organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), na terenie którego dokonano czynności lub złożono dokument. Szczegółowy wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, wysokość stawek opłaty i zwolnień określa tabela będąca załącznikiem do ustawy. Stawki opłaty ulegają zmianom na podstawie ogłoszenia Ministra Finansów.

Obecnie najczęściej stosowane stawki wynoszą np.:

- 21 zł od zaświadczenia w sprawach podatkowych,
- 17 zł od pozostałych zaświadczeń,
- 17 zł od dokumentów stwierdzających ustanowienie pełnomocnika.

Podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych został uchwalony ustawą z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, której tekst jednolity został opublikowany w Dzienniku Ustaw nr 68 poz. 450 z 2007 r. Zmiany do tej ustawy zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw – w 2007 roku nr 176 poz. 11238.

Podatkowi temu podlegają między innymi:

- umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych,
- umowy pożyczki,
- umowy dożywocia,
- umowy spółki (akty założycielskie) i ich zmiany polegające na podwyższeniu kapitału, podziale lub łączeniu spółek
- ustanowienie hipoteki,
- umowa darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,
- umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat i dopłat,
- ustanowienia odpłatnego użytkowania oraz odpłatnej służebności.

Podatkowi temu podlegają również orzeczenia sądów oraz ugody, jeżeli wywołują one te same skutki co umowy cywilnoprawne.

Nie podlegają natomiast podatkowi czynności cywilnoprawne w sprawach alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia, zatrudnienia, wynagrodzenia za pracę i świadczeń socjalnych, nauki, szkolnictwa i oświaty oraz zdrowia, wyborów i referendum, powszechnego obowiązku obrony, ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego, opieki społecznej, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i dla kombatanów.

Ustawa zwalnia z podatku między innymi pożyczki udzielone z państwowych funduszy celowych, pożyczki udzielone niektórym osobom prawnym (stowarzyszeniom i fundacjom) korzystającym ze zwolnień podatkowych oraz ustanowienie hipoteki na zabezpieczenie dotacji i innych form pomocy finansowej udzielonej organizacjom działającym w zakresie sportu i turystyki oraz na zabez-

pieczenie pożyczek i kredytów udzielonych z funduszy celowych (poręczenie i ustanowienie hipoteki).

Obowiązek podatkowy ciąży:

- 1) przy umowie sprzedaży – na kupującym,
- 2) przy umowie zamiany – na stronach czynności,
- 3) przy umowie darowizny – na obdarowanym,
- 4) przy umowie dożywocia – na nabywcy własności nieruchomości,
- 5) przy umowie pożyczki – na biorącym pożyczkę,
- 6) przy ustanowieniu hipoteki – na składającym oświadczenie woli o jej ustanowieniu,
- 7) przy umowie spółki cywilnej – na jej wspólnikach,
- 8) przy pozostałych umowach spółki – na spółce.

Obowiązek powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału bądź uprawomocnienia się wyroku sądu.

Obowiązek powstaje też z chwilą powołania się na okoliczność dokonania takich czynności, jeżeli nie została złożona deklaracja w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął obowiązek, jeżeli którakolwiek ze stron powołuje przed organami podatkowymi na tę umowę.

Podstawą opodatkowania przy umowach sprzedaży jest cena sprzedaży lub wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, a w przypadku umowy pożyczki kwota tej pożyczki. Podstawą opodatkowania przy umowie spółki jest wartość wkładów wniesionych do majątku spółki, przy dopłatach wielkość tych dopłat, a przy nieodpłatnym oddaniu spółce rzeczy lub praw majątkowych – roczna wartość nieodpłatnego użytkowania, którą przyjmuje się w wysokości 4% wartości tych rzeczy lub praw.

Ustawa zwalnia z podatku następujące strony czynności cywilnoprawnych:

- 1) państwa obce i ich przedstawicielstwa, międzynarodowe organizacje i instytucje oraz ich oddziały korzystające z immunitetu oraz ich personel niebędący obywatelami polskimi, na zasadzie wzajemności,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego, Skarb Państwa,
- 3) organizacje pożytku publicznego, jeżeli dokonują czynności prawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego,

- 4) osoby niepełnosprawne w stopniu umiarkowanym i znacznym oraz lekkim (z tytułu narządu ruchu) nabywające na własne potrzeby sprzęt rehabilitacyjny, wózki inwalidzkie, motorowery, motocykle lub samochody osobowe.

Podatek ustala się w zasadzie w stosunku procentowym od podstawy opodatkowania.

Stawki podatku ustalane są w następujących wysokościach:

- w przypadku umowy sprzedaży nieruchomości, rzeczy ruchomych, umowy pożyczki – 2% podstawy opodatkowania,
- w przypadku sprzedaży lub przeniesienia praw majątkowych, umowy odpłatnego użytkowania lub ustanowienia renty – 1% podstawy opodatkowania,
- od umowy spółki – 0,5%.

Stawka podatku wynosi 20%, jeżeli podatnik lub biorący pożyczkę powołuje się przez organem podatkowym w czasie prowadzenia postępowania podatkowego na fakt zawarcia umowy pożyczki, a podatek od tych czynności nie został zapłacony.

Podatek płaci się najpóźniej w terminie 14 dni od daty powstania obowiązku do właściwego urzędu skarbowego. W przypadku obrotu nieruchomością jest to urząd skarbowy, na którego terenie działania położona jest nieruchomość, w przypadku przeniesienia rzeczy lub praw majątkowych – miejsce zamieszkania nabywcy, w przypadku umowy spółki – siedziba spółki, a pozostałych umów – miejsce zamieszkania (siedziby) jednej ze stron.

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, której tekst jednolity został opublikowany w Dzienniku Ustaw nr 8 poz. 60 z 2005 r. Wprowadzone zmiany do ustawy zostały opublikowane w Dziennikach Ustaw:

- w 2005 roku nr 85 poz. 727, nr 86 poz. 732, nr 143 poz. 1199,
- w 2006 roku nr 66 poz. 470, nr 104 poz. 708, nr 143 poz. 1031, nr 217 poz. 1590, nr 225 poz. 1635,
- w 2007 roku nr 112 poz. 769, nr 120 poz. 818, nr 192 poz. 1378, nr 225 poz. 1671.

Ordynacja podatkowa jest ustawą regulującą stosunki pomiędzy podatnikami a urzędami skarbowymi w zakresie wszystkich zobowiązań podatkowych, udzielania podatnikom informacji przez urzędy, postępowania podatkowego i kontroli podatkowej oraz wykonywania przez urzędy czynności sprawdzających.

Niezależnie od tego ustawa reguluje sprawę tajemnicy skarbowej. Przepisy tej ustawy stosuje się do wszystkich podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, w tym także tych, które są wpłacane w innych niż urzędy skarbowe instytucjach.

Przepisów ordynacji podatkowej nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz opłat za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach.

Zgodnie z postanowieniami art. 4 ordynacji podatkowej

„OBOWIĄZKIEM PODATKOWYM JEST WYNIKAJĄCA Z USTAW PODATKOWYCH NIESKONKRETYZOWANA POWINNOŚĆ PRZYMUSOWEGO ŚWIADCZENIA PIENIĘŻNEGO W ZWIĄZKU Z ZAISTNIENIEM ZDARZENIA OKREŚLONEGO W TYCH USTAWACH.”

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne wynikające z ustawy podatkowej na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy.

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która na mocy ustaw

podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu. Natomiast płatnikiem jest taki sam podmiot, który zobowiązany jest do obliczania i pobierania od podatnika podatku i wpłacania go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej.

8.1

Urząd właściwy dla podatnika

Organami podatkowymi, w zależności od rodzaju podatku, są:

- naczelnik urzędu skarbowego,
- naczelnik urzędu celnego,
- wójt, burmistrz (prezydent miasta),
- starosta,
- marszałek województwa

jako organ pierwszej instancji.

Organem odwoławczym w przypadku dwóch pierwszych organów podatkowych są odpowiednio dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej. W pozostałych przypadkach – samorządowe kolegium odwoławcze.

Minister Finansów jest organem właściwym w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu. Do kompetencji Ministra Finansów od 1 lipca 2007 r. będzie należała interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Jeżeli przypisy nie stanowią inaczej, organem podatkowym właściwym dla podatnika (płatnika) jest ten, na którego terenie działania znajduje się siedziba lub miejsce zamieszkania podatnika (płatnika).

Jeżeli w trakcie roku podatkowego nastąpiło zdarzenie, które powodowało obowiązek zmiany Urzędu Skarbowego (np. zmiana miejsca siedziby lub zamieszkania), to do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym nastąpiło to zdarzenie, właściwym urzędem jest ten urząd, na którego terenie działania znajdowała się siedziba lub miejsce zamieszkania podatnika (płatnika) w pierwszym dniu tego roku podatkowego.

Podatnik w sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli, może wystąpić w okresie do 30 czerwca 2007 r. do pierwszej instancji podatkowej (urzędu skarbowego lub izby skarbowej,) z żądaniem udzielenia informacji o zakresie stosowania przepisów podatkowych w jego konkretnej sprawie.

Począwszy od 1 lipca 2007 r. Minister Finansów na pisemny wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego.

Wniosek o taką interpretację może dotyczyć zaistniałego zdarzenia lub zdarzeń przyszłych. W takim przypadku podatnik powinien opisać wyczerpująco stan faktyczny oraz przedstawić swoje stanowisko w sprawie oceny prawnej tego zdarzenia.

Z takim samym zapytaniem, w zakresie ich właściwości, można wystąpić do wójta, burmistrza lub starosty czy marszałka województwa. Jeden wniosek może dotyczyć tylko jednej sprawy (zdarzenia). Opłata za złożenie wniosku i interpretację wynosi 75 zł i jest płatna w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Organ podatkowy jest zobowiązany do udzielenia pisemnej odpowiedzi, bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od daty otrzymania wniosku. Jeżeli w powyższym terminie nie została wydana interpretacja, to uznaje się, że w następnym dniu po upływie tego terminu została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Minister Finansów lub inny uprawniony organ może z urzędu zmienić wydaną interpretację, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość. Jeżeli podatnik zastosuje się do tej interpretacji prawa, nie może mu ona zaszkodzić (przed datą jej zmiany).

Zobowiązanie podatkowe

8.3

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, podatku w wysokości, terminie oraz miejscach określonych w przepisach prawa podatkowego.

Powstaje ono z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Jeżeli przepisy zobowiązują podatnika do złożenia deklaracji, to wysokość podatku wykazanego w deklaracji jest podatkiem do zapłacenia.

Jeżeli w trakcie postępowania podatkowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik nie zapłacił wynikających z zobowiązania podatkowego podatków w całości lub części lub wysokość podatku jest inna niż wykazana w deklaracjach, wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej albo stwierdza nadpłatę.

Organ podatkowy może określić podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli brak jest ksiąg rachunkowych (podatkowych) lub innych danych niezbędnych do jej określenia, a także jeśli dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Minister Finansów ma prawo do zaniechania w całości lub części poboru wszystkich podatków.

8.4

Odpowiedzialność podatników i płatników

Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Podobnie płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za niepobranie podatku, pobranie go w niższej wysokości oraz niewpłacenie do urzędów w terminie pobranych podatków.

Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które są płatnikami, zobowiązane są do wyznaczenia osoby, do której obowiązków należy obliczanie, pobieranie i terminowe wpłacanie podatków. Dane takiej osoby (nazwisko i imię oraz adres) należy zgłosić urzędowi skarbowemu przed pierwszą wpłatą podatku. Zmianę osoby zgłasza się urzędowi w terminie 14 dni od dnia powierzenia obowiązku innej osobie.

W przypadku likwidacji osoby prawnej lub jednostki nieposiadającej osobowości prawnej to jej likwidator jest zobowiązany, najpóźniej w ostatnim dniu likwidacji, zawiadomić właściwy organ podatkowy o miejscu przechowywania dokumentów likwidowanej jednostki.

Płatnikom przysługuje, za prawidłowe pobieranie podatku i terminową wpłatę podatków pobranych na rzecz budżetu państwa, zryczałtowane wynagrodzenie.

Urzędy podatkowe mogą przed terminem płatności zobowiązania podatkowego dokonać zabezpieczenia na majątku podatnika, jeżeli zachodzi obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności majątku. Zobowiązania podatkowe mogą zostać zabezpieczone hipoteką ustawową na majątku podatnika.

Za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż spółki prawa handlowego odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami.

Zapis ten obowiązuje między innymi zarządy organizacji, jeżeli egzekucja na majątku okazała się bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że w odpowiednim czasie nie zgłoszono wniosku o upadłość lub nie rozpoczęto postępowania układowego oraz nie wskazał mienia organizacji, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części. Członek zarządu nie odpowiada, jeżeli udowodni, że niezgłoszenie wniosku o upadłość lub niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło bez jego winy.

Terminy dotyczące spraw podatkowych

8.5

Ordynacja określa sposób ustalania terminów w sprawach podatkowych.

Jeżeli początkiem terminu (określonego w dniach) jest pewne zdarzenie, to przy obliczaniu terminu nie uwzględnia się tego dnia, w którym to zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu.

W przypadku, gdy termin określony jest w tygodniach, kończy się on z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada dniu początkowemu terminu.

Natomiast w przypadku, gdy termin jest określony w miesiącach, kończy się on z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniu terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było, termin upływa w ostatnim dniu tego miesiąca. Jeśli ostatni dzień terminu przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, to za ostatni dzień terminu uważa się dzień roboczy następny po dniu lub dniach wolnych od pracy.

Jeżeli termin dotyczy złożenia pisma lub deklaracji, dokument ten należy złożyć w urzędzie najpóźniej w dniu upływu terminu.

Termin ten jest zachowany, jeśli przed jego upływem nadano pismo w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego (tylko Poczta Polska), złożono w polskim urzędzie konsularnym lub wysłano w formie elektronicznej, za poświadczeniem przedłożenia, do organu podatkowego lub jednostki informatycznej obsługi administracji podatkowej.

W przypadku upływu terminu z przyczyn niezawinionych przez podatnika może on wystąpić do urzędu o przywrócenie terminu. Podanie w tej sprawie trzeba złożyć w terminie 7 dni od dnia ustania przyczyny niedotrzymania tamtego terminu. W podaniu tym należy uprawdopodobnić, że wina niedotrzymania terminu nie leży po stronie podatnika.

8.6

Terminy płatności i zaległość podatkowa

Termin płatności, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują inaczej, wynosi 14 dni od daty otrzymania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli podatnik lub płatnik zobowiązani są sami wyliczyć i wpłacić do urzędu podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata powinna nastąpić.

Termin ten ustalony jest w ustawie dotyczącej podatku, którego wpłata dotyczy, lub w wydanym przez Ministra Finansów rozporządzeniu.

Za termin zapłaty podatku przez podatnika lub płatnika uważa się:

- 1) w przypadku zapłaty gotówkowej – dzień wpłacenia podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek tego organu w banku bądź placówce pocztowej albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta,
- 2) w przypadku zapłaty bezgotówkowej – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika na podstawie polecenia przelewu lub na podstawie zlecenia organu podatkowego.

Organy podatkowe ze względu na ważny interes podatnika mogą, na jego wniosek, odroczyć termin płatności, rozłożyć płatność podatku i odsetek na raty oraz odroczyć niektóre terminy przewidziane w prawie podatkowym.

Zaległością podatkową jest niezapłacony w terminie płatności podatek lub niezapłacona w terminie przez podatnika lub płatnika zaliczka na podatek.

Za zaległość traktuje się również nienależny zwrot podatku, a także nienależne wynagrodzenie płatnika lub inkasenta.

Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

8.7

Od zaległości podatkowych naliczane są odsetki w wysokości wyliczonej przez podatnika lub płatnika według stawki odsetek za zwłokę ustalonej przez Ministra Finansów. Odsetki te muszą być wpłacone przez podatnika lub płatnika bez wezwania.

Odsetki nalicza się za okres od dnia następnego po terminie płatności do dnia zapłaty.

Stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej przez Radę Polityki Pieniężnej NBP. W przypadku wydania przez organ podatkowy

decyzji o odroczeniu terminu płatności bądź rozłożenia płatności na raty organ podatkowy ustala **opłatę prolongacyjną**. Stawka tej opłaty wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę. Opłatę tę nalicza się od daty wydania decyzji według stawki za zwłokę obowiązującej w tym dniu. Wpłaca się ją w terminach płatności zaległości podatkowych zgodnie z otrzymaną decyzją. Organ podatkowy może odstąpić od ustalenia opłaty prolongacyjnej, jeśli wydanie decyzji następuje w związku z postępowaniem układowym.

Organ podatkowy na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może odroczyć termin płatności lub rozłożyć zapłatę podatku na raty albo umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę czy opłatę prolongacyjną.

8.8

Wygaśnięcie i przedawnienie zobowiązań podatkowych

Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty podatku, pobrania podatku przez płatnika, zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości, zaniechania poboru podatku lub umorzenia zaległości podatkowych, względnie przedawnienia.

Wpłatę podatku lub zaległości podatkowej zalicza się na poczet podatku lub zaliczki na podatek począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty. Bieżące zobowiązania podatkowe lub zaległości podatkowe mogą być na wniosek podatnika rozliczone poprzez potrącenie z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa z niektórych tytułów.

Zapłata podatku przez podatników prowadzących działalność i zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje tylko w formie polecenia przelewu.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego upływa po 5 latach liczonych od końca roku, w którym upłynął termin płatności. Termin ten zostaje przerwany wskutek pierwszej czynności egzekucyjnej, o której podatnik lub płatnik został powiadomiony. Po zakończeniu postępowania termin przedawnienia biegnie od nowa.

Jeżeli przepisy podatkowe zobowiązują podatnika lub płatnika do sporządzenia deklaracji, to jest on zobowiązany do sporządzenia i przekazania tego dokumentu do właściwego organu podatkowego w terminie przewidzianym w przepisach podatkowych.

Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym **pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty**.

Uprawnienie do składania deklaracji korygującej ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie od zakończenia kontroli do wszczęcia postępowania – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy kontrola lub postępowanie. Korekta złożona w tym czasie nie powoduje skutków prawnych.

Postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, a także osoba trzecia, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

Ordynacja szczegółowo omawia prawa i obowiązki podatnika w trakcie postępowania podatkowego.

Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia organowi takiego żądania.

Strony na każdym etapie postępowania mają prawo przeglądania akt sprawy i sporządzania notatek, kopii i odpisów.

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe (rachunkowe), deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty.

Strona, pełnomocnik strony oraz świadek zobowiązani są do stawienia się w organie skarbowym na każde wezwanie i udzielenia wyjaśnień.

Osoba wezwana może odmówić udzielenia wyjaśnień tylko wtedy, gdyby złożone wyjaśnienia jej zaszkodziły. Prawo odmowy zeznań przysługuje także małżonkowi, wstępnym i zstępnym, rodzeństwu i powinowatym pierwszego stopnia strony.

Wszczęcie kontroli następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Jeżeli jednostka kontrolowana jest osobą prawną, doręcza się upoważnienie do przeprowadzenia kontroli oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu lub innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego i prowadzenia jego spraw. W przypadku, gdy członek zarządu czy pełnomocnik jest nieobecny, doręcza się upoważnienie pracownikowi lub innej osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego w miejscu wszczęcia kontroli.

Czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia. W przypadku gdy księgi rachunkowe (podatkowe) są prowadzone i przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, na żądanie kontrolującego obowiązany jest on zapewnić dostępność do tych ksiąg.

W czasie kontroli kontrolujący uprawniony jest do wstępu na grunty, do budynków i lokali; może żądać okazania majątku i udostępnienia akt, ksiąg rachunkowych (podatkowych) i innych dokumentów.

Kontrolowany ma obowiązek złożyć na żądanie kontrolującego oświadczenie lub wyjaśnienie w sprawach objętych kontrolą.

Kontroli dokonuje się w obecności kontrolowanego lub jego przedstawiciela, a jej przebieg udokumentowany jest w protokole. Jeden z egzemplarzy protokołu otrzymuje kontrolowany.

Organ podatkowy orzeka w sprawach podatkowych wydając decyzje, chyba że przepisy ordynacji stanowią inaczej. Decyzja rozstrzyga w sprawie, kończąc postępowanie podatkowe w danej instytucji. Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Decyzja organu podatkowego zawiera:

- **nazwę organu podatkowego, który ją wydaje,**
- **datę jej wydania,**
- **oznaczenie strony (nazwę podatnika),**
- **podstawę prawną wydania decyzji,**
- **rozstrzygnięcie (treść decyzji),**
- **uzasadnienie faktyczne i prawne,**
- **pouczenie o prawie do odwołania (jeśli od decyzji służy odwołanie),**
- **podpis osoby upoważnionej do podpisu decyzji (z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego).**

Strona postępowania może w terminie 14 dni od dnia doręczenia żądać uzupełnienia decyzji, jeżeli posiada ona braki formalne. W toku prowadzonego postępowania organ podatkowy może wydawać postanowienia. Muszą one zawierać te same informacje co decyzje, z wyjątkiem uzasadnienia. Uzasadnienie musi znajdować się w postanowieniu w przypadku, gdy stronie służy prawo skargi do sądu administracyjnego lub zostało ono wydane wskutek zażalenia.

Od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji służy **prawo odwołania** do tylko jednej instancji (organu podatkowego wyższego stopnia). Odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Wnosi się je do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżaną decyzję w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji. Odwołanie od decyzji nie wstrzymuje jej wykonania, niemniej jednak na wniosek strony organ podatkowy, który ją wydał, może postanowić o wstrzymaniu wykonania. Odwołanie powinno być rozstrzygnięte w terminie dwóch miesięcy od daty jego otrzymania przez organ. Sprawa odwołania musi być zakończona wydaniem nowej decyzji, która albo zamienia zaskarżoną decyzję, albo utrzymuje ją w mocy, bądź też umarza postępowanie.

Na wydane przez organ podatkowy postanowienie służy stronie prawo wniesienia zażalenia, o ile ustawa to prawo przewiduje. Zażalenie wnosi się w terminie 7 dni od daty doręczenia stronie postanowienia. Postanowienie, na które stronie nie służy zażalenie, można zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji. Organ podatkowy może wydać decyzję o stwierdzeniu wygaśnięcia poprzedniej decyzji, jeżeli stała się ona bezprzedmiotowa lub strona nie dotrzymała warunków tej decyzji.

8.12

Zaświadczenia

Organ podatkowy **wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się** o zaświadczenie.

Zaświadczenia wydaje się, jeżeli urzędowe potwierdzenie określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa. Wydaje się je również, gdy osoba ubiegająca się o zaświadczenie ze względu na swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania. Jest ono wydawane w granicach żądania wnioskodawcy.

Zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.

Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, najpóźniej w ciągu 7 dni od daty złożenia żądania.

Załącznik nr 1

Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych

Załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu ustawy z 27 lipca 2002 r. (Dz.U. nr 141 z 2002 poz. 1179)

Poz.	Stawka %	Symbol KŚT (grupa lub podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środka trwałego	Powiązania z KRŚT-91
1	2	3	4	5
01	1,5	11	Budynki mieszkalne	15,16
	2,5	122	Lokale mieszkalne	10,11,12, 13,14,15. 17,18,19 154 159
		10	Budynki niemieszkalne	
	4,5	110	Z rodzaju 110 placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy opieki społecznej bez opieki medycznej	
		121	Lokale niemieszkalne	227 293
		102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)	
		104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne (z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)	200,202, 203,205, 209,220, 221,222
	10	103	Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ – trwale związane z gruntem	125
		109	Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem	169,198
		010	Plantacje wikliny	001
02	2,5	224	Budowle wodne, z wyjątkiem melioracji, doków stałych załadowniczych, wałów i grobli	250,251, 253,254, 255,259, 293,297
		21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych	256
		290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	28
	4,5	291	Wieże przeciwpożarowe	291
		225	Melioracje podstawowe	01
		226	Melioracje szczególne	01
		2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	2
	10	211	Przewody sieci technologicznych wewnątrzzakładowe	651
	14	221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów	680
		202	Z rodzaju 202 wieże ekstrakcyjne	507
		200	Z rodzaju 200 wieże wiertnicze, wieżomaszty	510

1	2	3	4	5
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne	3
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo lekkie	323
		324	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie	324
		325	Silniki spalinowe na paliwo gazowe	325
		326	Silniki powietrzne	326
		343	Z rodzaju 343 zespoły elektroenergetyczne przenośne z silnikami spalinowymi na paliwo lekkie	343
		344	Zespoły elektroenergetyczne z silnikami spalinowymi na paliwo ciężkie	344
		349	Reaktory jądrowe	349
04	7,0	431	431-0 filtry (prasy) błotniarki	431
			431-4 cedzidła mechaniczne	
		450	Piece do przerobu surowców (z wyjątkiem 450-50 piece do przerobu surowca wielokomorowe)	450
		451	Piece do przetwarzania paliw (z wyjątkiem 451-0 piece koksownicze)	451
		454	Piece do wytapiania tunelowe	454
		475	Aparaty bębnowe	475
		477	Suszarki komorowe: 477-0 do 4 oraz 477-6 do 8	477
	10	4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania	4
	14	41	Obrabiarki do metali	40, 41
		44	Maszyny i urządzenia do przetaczania i sprężania cieczy i gazów	44
		46	Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem rodz. 465 i 469-0)	46
		47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych (z wyjątkiem rodz. 474, 475, 477-0 do 4 i 6-8 oraz 497-0)	47
	18	449	Z rodzaju 449-90 urządzenia dystrybucyjne do benzyny i olejów elektryczne i przepływomierze składane do cieczy i paliw płynnych	449
		465	Z rodzaju 465 wymienniki płynów obiegowych przy produkcji sody	465
		469	469-0 chłodnice odmulin i prób kołowych rozkładni gazu	469
		474	Kolumny nitracyjne i denitracyjne	474
		479	479-0 odbieralnice hydrauliczne rozkładni gazów	479
		481	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem chemicznym i elektrogalwanicznym	481
		482	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem cieplnym	482
		484	484-0 urządzenia do spawania i napawania łukowego w ochronie gazów, spawania i napawania plazmowego	484
			484-1 wytwornice acetylenowe przenośne wysokiego ciśnienia i 484-3 zgrzewarki oporowe i tarcicowe	
			z rodzaju 484-6 urządzenia do metalizacji natryskowej i do natryskiwania tworzywami sztucznymi	
		490	Maszyny i urządzenia do przygotowania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne	490
		492	Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami	492
		493	Z rodzaju 493 roboty przemysłowe	493
	20	434	434-01 maszyny do zamykania słoików	434
			Z rodzaju 434-02 maszyny do zamykania puszek	

1	2	3	4	5
04	20	465	Wymienniki przepływowe rurowe sklasyfikowane jako chłodnice kwasu siarkowego	465
	30	491	Zespoły komputerowe	491
05	7	506	506-1 i 506-2 aparaty do rektyfikacji powietrza	506
		507	507-2 i 507-3 krystalizatory, 507-4 komory potne	507
		548	548-0 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego	548
		583	583-0 koparki i zwałowarki w kopalniach odkrywkowych węgla 583-1 koparki w piaskowniach przemysłu węglowego	583
	10	512	Maszyny i urządzenia do eksploatacji otworów wiertniczych	512
		513	Maszyny i urządzenia do przeróbki mechanicznej rud i węgla	513
		514	514-0 maszyny i urządzenia aglomerowni, 514-1 maszyny i urządzenia wielkopiecowe, 514-2 maszyny i urządzenia hutnicze stalowni Z rodzaju 514-3 do 6 nożyce hutnicze do cięcia na gorąco, tabor hutniczy, walcowniczy 514-9 inne maszyny, urządzenia i aparaty hutnicze Z rodzaju 520 maszyny i urządzenia przemysłu kamiennego:	514
		520	520-0 i 520-1 traki ramowe i tarczowe 520-2 cyrkularki, 520-3 szlifierki 520-4 tokarki i wiertarki do kamienia 520-5 kombajny do prac przygotowawczych	520
		523	Maszyny i urządzenia przemysłu cementowego	523
		525	525-31 autoklawy	525
		529	Z rodzaju 529 maszyny i urządzenia do produkcji materiałów budowlanych: 529-81 do produkcji elementów z lastryko 529-82 do produkcji sztucznego kamienia	529
		56	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów rolnych	56
		582	Z rodzaju 582-1 pojemniki do bitumu stalowe powyżej 20 000 l pojemności oraz rodzaju 582-2 odśnieżarki o mocy silników powyżej 120 KM	582
		50	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu chemicznego	50
		517	Maszyny i urządzenia torfiarskie	517
		52	Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych	52
		53	Maszyny do wyrobów z metali i tworzyw sztucznych	53
		54	Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny i aparaty papiernicze i poligraficzne	54
		55	Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji wyrobów z niej	55
		561	561-6 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji napojów	561
		568	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu piekarskiego (z wyjątkiem rodzaju 568-40 do 48)	568
		57	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych	57
		59	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej	59
	14			

1	2	3	4	5
05	18	505	505-1 piece prażalnicze fluidyzacyjne	505
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne	51
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych	58
	20	506	506-3 odgazowywacze	506
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze	510
		511	Obudowy zmechanizowane	511
		518	Z rodzaju 518 aparaty i urządzenia do: 518-01 pomiarów magnetycznych, 518-02 pomiarów geologicznych, 518-03 pomiarów sejsmicznych i radiometrycznych, 518-1 elektrycznego profilowania odwiertów, karotażu gazowego, perforacji odwiertów wiertniczych,	518
		535	Z rodzaju 535-0 aparaty specjalne do wytwarzania kwasu wolframowego i maszyny do redukcyjnych, próżniowych wytopów metali, Z rodzaju 535-1 maszyny do produkcji węglanów i past emulsyjnych Z rodzaju 535-7 urządzenia do produkcji półprzewodników	535
		579	579-000 dystrybutory, 579-003 młynki młotowe, 579-01 maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych na mąkę pastewną i tłuszcze utylizacyjne, 579-09 inne maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych	579
		580	Maszyny do robót ziemnych i fundamentowych	580
		581	Maszyny do robót budowlanych	581
		582	582-3 szczotki mechaniczne i osprzęt do utrzymania dróg	582
	25	501	501-0 aparaty szklane i porcelanowe do destylacji 501-1 porcelanowe młyny kulowe	501
		511	Maszyny górnicze, z wyłączeniem obudów zmechanizowanych	511
		524	Z rodz. 524 piece do topienia żużla wielkopieczowego i bazaltu	524
		571	571-8 autoklawy do hydrolizy 571-30 i 571-31 neutralizatory stalowe oraz neutralizatory i hydrolizatory betonowe lub murowane	571
		581	581-2 wibratory, 581-4 wibromłoty oraz z rodzaju 581-3 zacieraczki do tynku	581
06	4,5	600	Zbiorniki naziemne ceglane	600
		601	Zbiorniki naziemne betonowe (z wyjątkiem z wykładziną chemoodporną dla kwasu ponitracyjnego)	601
		623	623-7 urządzenia telefoniczne systemów nośnych na liniach WN	623
		641	Z rodzaju 641-7 wyciągi kopalniane (baz wyciągów przy głębieniu szybów)	641
		648	Towarowe koleжки linowe i dźwignie linowe	648
		657	Akumulatory hydrauliczne	657
		660	Wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane	660
	10	6	Urządzenia techniczne	6

1	2	3	4	5
06	18	61	Z podgrupy 61 urządzenia rozdzielcze i aparatura energii elektrycznej przewoźna	610 do 615
		641	Dźwigniki, wciągarki i wciągniki przejezdne oraz nieprzejezdne, kołowroty, wciągniki (z wyjątkiem rodzaju 641-63 oraz rodzaju 641-7 wyciągi kopalniane łącznie z wyciągami przy głębieniu szybów, a także wyciągi kolei i kolejek linowych)	641
		662	662-1 projektory przenośne 16 mm i 35 mm	662
		681	Kontenery	681
		20	629	629
		669	Kasy fiskalne i rejestrujące (z wyjątkiem zaliczonych do poz. 04 – zespoły komputerowe)	669
		633	Baterie akumulatorów elektrycznych stacjonarnych	633
		634	Baterie akumulatorów elektrycznych zasadowych	634
		662	662-5 ekrany kinowe	662
		644	644-0 do 4 przenośniki w kopalniach i zakładach przetwórczych rud i węgla	644
		664	Z rodz. 664 urządzenia do badań technicznych	664
	25	644	644-0 przenośniki zgrzeblowe ciężkie i lekkie	644
07	7	70	Kolejowy transport szynowy naziemny	70
		71	Kolejowy transport szynowy podziemny	71
		72	Tramwajowy transport szynowy	72
		73	Pozostały transport szynowy naziemny	73
		77	Transport pływający	77
	14	700	700-7 drezyny i przyczepy do drezyn	700-7
		710	710-01 lokomotywy akumulatorowe	710-01
			710-02 do 03 lokomotywy ognioszczelne i typu „Karlik”	710-02 i 710-03
			710-10 do 14 wozy kopalniane	710-10 do 14
		770	770-13 kontenerowce	770-13
		773	773-1010 wodoloty	773-1010
		780	Samoloty	780
		781	Śmigłowce	781
		743	Samochody specjalne	743
		745	Z rodzaju 745 trolejbusy i samochody ciężarowe o napędzie elektrycznym	745
		746	Ciągniki	746
		747	Naczepy	747
		748	Przyczepy	748
	18			750,751, 752,753, 754
		76	Pozostały tabor bezszynowy (wózki jezdne akumulatorowe, widłowe i inne wózki jezdne)	76
		745	Z rodzaju 745 pozostałe samochody o napędzie elektrycznym	745
		783	Balony	783
		788	Inne środki transportu lotniczego	788
	20	79	Środki transportu pozostałe	
		740	Motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe	740
		741	Samochody osobowe	741
		742	Samochody ciężarowe	742
		744	Autobusy i autokary	744
		782	Szybowce	782

1	2	3	4	5
08	10	805	Z rodzaju 805 wyposażenie kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych oraz instrumenty muzyczne	805
		806	Kioski, budki, baraki, domki kempingowe – niezwiązane trwale z gruntem	806
	14	803	803-0 do 1 maszyny biurowe 803-30 dalekopisy dla maszyn matematycznych	803
	20	8	Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	8
	25	801	801-1 elektryczna aparatura kontrolno-pomiarowa do przeprowadzania badań laboratoryjnych	801
		802 804	802-0 aparaty i sprzęt do hydro- i mechanoterapii Z rodzaju 804 wyposażenie cyrkowe	802 804

Działalność statutowa i gospodarcza organizacji pozarządowych

9

Podstawy prawne działalności statutowej i gospodarczej

9.1

Działalność statutową i gospodarczą organizacji pozarządowych reguluje szereg przepisów prawnych. Podstawowymi aktami prawnymi są następujące ustawy:

- **Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach**, której jednolity tekst został ogłoszony w Dz.U. z 2001 r. nr 79 poz. 855, ze zmianami:
 - w roku 2003 nr 96 poz. 874,
 - w roku 2004 nr 102 poz. 1055,
 - w roku 2007 nr 112 poz. 766.
- **Ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach**, której jednolity tekst został opublikowany w Dz.U. z 1991 r. nr 46 poz. 203, ze zmianami:
 - w roku 1997 nr 121 poz. 769,
 - w roku 2000 nr 120 poz. 1268,
 - w roku 2003 nr 162 poz. 1568,
 - w roku 2005 nr 167 poz. 1398, nr 175 poz. 1462.
- **Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej**, której tekst jednolity został ogłoszony w Dz.U. 155 z 2007 poz. 1095 ze zmianą w roku 2007 nr 180 poz. 1280.
- **Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie**, której tekst ogłoszono w Dz.U. z 2003 r. nr 96, poz. 873 ze zmianami:
 - w 2004 r. nr 64 poz. 593, nr 116, poz. 1203, nr 210, poz. 2135,
 - w 2005 r. nr 155 poz. 1298, nr 169 poz. 1420, nr 175 poz.

1462, nr 249 poz. 2104,
w 2006 r. nr 94 poz. 651.

- **Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa**, której tekst jednolity został opublikowany w Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zmianami:
 - w roku 2005 nr 85 poz. 727, nr 86 poz. 732, nr 143 poz. 1199,
 - w roku 2006 nr 66 poz. 470, nr 104 poz. 708, nr 143 poz. 1031, nr 217 poz. 1590, nr 225 poz. 1635,
 - w roku 2007 nr 112 poz. 769, nr 120 poz. 818, nr 192 poz. 1378, nr 225 poz. 1671.

9.2

Działalność statutowa organizacji pozarządowych

Działalność statutowa to realizacja celów, dla jakich powołane zostało stowarzyszenie lub fundacja. Cele statutowe są określone w statucie każdej organizacji.

W obecnie obowiązującym rozporządzeniu Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz.U. z 2001 nr 137 poz. 1539 z późn. zm.) występuje określenie pojęcia działalności statutowej. **Przez działalność statutową rozumie się działalność jednostki niemającą charakteru działalności gospodarczej, określoną przepisami prawa i jej statutem.**

Takie same zapisy znajdowały się w poprzednio obowiązujących rozporządzeniach z lat 1994 i 1998. Z powyższego zapisu wynika, że działalność, aby mogła być uznana za działalność statutową, musi spełniać łącznie następujące przesłanki:

- nie mieć charakteru działalności gospodarczej,
- być zgodna z prawem,
- być określona w celach statutowych zapisanych w statucie organizacji.

Wszystkie działania zgodne z prawem, niemające charakteru działalności gospodarczej, a podejmowane dla realizacji celów statutowych, zaliczane są do działalności statutowej.

Bardziej dokładne określenie przedmiotu działalności statutowej znajduje się w art. 3, 4, 6 - 9 **ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie**

Art. 6 tej ustawy określa, że **statutowa działalność organizacji pozarządowej** oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3¹, **w części obejmującej działalność pożytku publicznego, nie jest, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1², działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawa działalności gospodarczej** i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna.

Natomiast art. 3 ust. 1 ustala, że działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie.

Do sfery zadań publicznych, zgodnie z art. 4 ustawy, zalicza się zadania w zakresie:

- 1) pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;
- 1a) zapewnienia zorganizowanej opieki byłym żołnierzom zawodowym, którzy uzyskali uprawnienia do emerytury wojskowej lub wojskowej renty inwalidzkiej, inwalidom wojennym i wojskowym oraz kombatanom;
- 2) działalności charytatywnej;
- 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;
- 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych;
- 5) ochrony i promocji zdrowia;
- 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych;
- 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;
- 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;
- 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;
- 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;

¹ Art 3 ust 3 mówi: „Działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez:

1. osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;

2. stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego”.

² Patrz rozdział 9.4 niniejszej publikacji.

- 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania;
- 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży;
- 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji;
- 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu;
- 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;
- 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym;
- 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa;
- 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;
- 19) ratownictwa i ochrony ludności;
- 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów;
- 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;
- 23) promocji i organizacji wolontariatu;
- 24) działalności wspomagającej technicznie, szkoleniowo, informacyjnie lub finansowo organizacje pozarządowe oraz podmioty, o których mowa w art. 3 ust. 3, w zakresie określonym w pkt. 1 - 23.

Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego – zgodnie z art. 7 ustawy – jest świadczenie na podstawie stosunku prawnego usług, za które organizacja pozarządowa oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3³ prowadzące tę działalność **nie pobierają wynagrodzenia**.

Natomiast **działalnością odpłatną** pożytku publicznego jest działalność w zakresie wykonywania zadań należących do sfery zadań publicznych, w ramach realizacji przez organizację pozarządową oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 celów statutowych, za którą **pobierają one wynagrodzenie**. Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest również sprzedaż towarów lub usług wytworzonych albo świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych, a także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego.

Cały dochód z działalności odpłatnej pożytku publicznego służy wyłącznie realizacji zadań należących do sfery zadań publicznych lub celów statutowych.

³ Patrz przypis 1.

W powyższych określeniach „pobieranie wynagrodzenia” należy rozumieć jako pobieranie jakiejkolwiek odpłatności od uczestników, podopiecznych, korzystających lub beneficjentów zadań statutowych realizowanych przez organizację.

Bardzo ważnym zapisem jest art. 9 ust. 1 i 2 ustawy określający przypadki, w razie spełnienia których działalność statutowa stanie się działalnością gospodarczą. Zagadnienia te zostały omówione w rozdziale 1.4.

Nie można prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności. Każdy rodzaj działalności, który nie jest wpisany do celów w statucie organizacji będzie działalnością gospodarczą.

Działalność gospodarcza organizacji pozarządowych

9.3

Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach w art. 34 stwarza możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez stowarzyszenia, lecz nakazuje, by dochód z działalności gospodarczej służył realizacji celów statutowych. Jednocześnie zabrania podziału dochodu pomiędzy członków stowarzyszenia.

Fundacjom prawo prowadzenia działalności gospodarczej daje zapis art. 5 ust. 5 ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach. Zapis ten stwierdza, że fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów statutowych. Ustawa przewiduje w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej odpowiednie zapisy w statucie fundacji. Podjęcie przez fundację działalności gospodarczej nieprzewidzianej w statucie wymaga uprzedniej zmiany statutu.

Działalność gospodarczą w Polsce reguluje **ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej**. Reguluje ona zasady podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz zadania organów administracji publicznej w tym zakresie.

Działalnością gospodarczą – zgodnie z art. 2 tej ustawy – **jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.**

Podstawowe cechy tej działalności:

- jest **zarobkowa** – czyli to działalność, która ma przynieść w zamierzeniu zysk,
- jest **zorganizowana** – czyli to działalność, która jest prowadzona w sposób profesjonalny, przy zapewnieniu bezpieczeństwa i pewności obrotu,
- jest **ciągła** – czyli ma lub może mieć charakter stały, powtarzalny, choćby była prowadzona jednorazowo.

Bardzo ważnym zapisem tejże ustawy jest art. 4.1. Zapis ten określa, kto jest w rozumieniu przepisów przedsiębiorcą.

Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą.

Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

Ustawa w art. 14. ust. 1. ustala, że „**Przedsiębiorca może podjąć działalność gospodarczą po uzyskaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym** albo do Ewidencji Działalności Gospodarczej, zwanej dalej „ewidencją”. Spółka kapitałowa w organizacji może podjąć działalność gospodarczą przed uzyskaniem wpisu do rejestru przedsiębiorców.”

Na zasadach określonych w ustawie podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej może wiązać się dodatkowo z obowiązkiem uzyskania przez przedsiębiorcę koncesji albo wpisu do rejestru działalności regulowanej.

Z powyższych zapisów jednoznacznie wynika, że **każda działalność wykonywana w celu zarobienia** (uzyskania dochodu) na tym rodzaju działalności **stanowi działalność gospodarczą**, niezależnie od tego, czy dochód ten będzie przeznaczony na inną działalność statutową.

Zamiar rozpoczęcia działalności gospodarczej przez organizację najczęściej powoduje konieczność dokonania zmian w statucie organizacji. Stowarzyszenie musi podjąć uchwałę o rozpoczęciu działalności gospodarczej i odpowiedniej zmianie w statucie na walnym zebraniu członków. W fundacjach decyzję dotyczącą działalności gospodarczej podejmuje organ fundacji uprawniony do dokonania zmian w statucie fundacji.

Władze organizacji muszą dokonać wyboru przedmiotu działalności gospodarczej, który winien być wymieniony w statucie zgodnie z nomenklaturą *Polskiej Klasyfikacji Działalności*.

Działalność gospodarcza wymaga dokonania wpisu organizacji również do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Po uzyskaniu wpisu w rejestrze przedsiębiorców należy dokonać zmian w systemie REGON prowadzonym przez Urząd Statystyczny.

Niezależnie od wpisu w KRS, jeżeli przepisy ustawowe regulujące dany rodzaj działalności wymagają koncesji lub wpisu do rejestru działalności regulowanej, organizacja ma obowiązek spełnienia tego obowiązku.

Jest jeden przypadek, kiedy prowadząc działalność gospodarczą organizacja nie musi się rejestrować w Rejestrze Przedsiębiorców KRS. To **wynajem pomieszczeń** własnych innej firmie.

Kiedy działalność statutowa staje się działalnością gospodarczą

9.4

Artykuł 9 ust 1 i 2 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie określa przypadki, w których działalność statutowa staje się działalnością gospodarczą.

Działalność statutowa odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 **stanowi działalność gospodarczą**, jeżeli jest spełniony jeden z dwóch poniższych warunków:

- 1) wynagrodzenie z tytułu odpłatnej działalności statutowej jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kalkulacji bezpośrednich kosztów tej działalności, lub
- 2) wynagrodzenie osób fizycznych z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności nieodpłatnej oraz działalności odpłatnej przekracza 1,5-krotność przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

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

Rachunkowość organizacji pozarządowych

10

Dokumentacja księgowa stowarzyszeń i fundacji

10.1

Jaką rachunkowość muszą prowadzić organizacje pozarządowe będące osobami prawnymi? Oto pytanie, jakie zadają sobie wszystkie zarządy organizacji.

Podstawą prowadzenia rachunkowości jednostek będących osobami prawnymi jest ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, której jednolity tekst został ogłoszony w Dzienniku Ustaw nr 76 z 2002 r. poz. 694. ze zmianami:

w roku 2003 nr 60 poz. 535, nr 124 poz. 1152, nr 139 poz. 1324, nr 229 poz. 2276,
w roku 2004 nr 96 poz. 959, nr 145 poz. 1535, nr 146 poz. 1546, nr 213 poz. 2155,
w roku 2005 nr 10 poz. 66, nr 184 poz. 1539, nr 267 poz. 2252,
w roku 2006 nr 157 poz. 1119, nr 208, poz. 1540,
w roku 2008 nr 63 poz. 393;

oraz dla stowarzyszeń i fundacji nieprowadzących działalności gospodarczej akt wykonawczy do tej ustawy, jakim jest rozporządzenie Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz. U. Z 2001 r., nr 137. poz.1539 ze zmianą ogłoszoną w Dz.U. z 2003 r. nr. 11 poz. 117).

Wyjaśnieniu tego zagadnienia na pewno pomoże cytowana poniżej odpowiedź Ministerstwa Finansów – Departament Rachunkowości z 18 sierpnia 1997 r., L.dz. DR-6/TŻ-193/97 adresowana do jednej z organizacji w dzisiejszym województwie śląskim.

Oto jej treść: „Odpowiadając na pismo z 4 sierpnia 1997 r., skierowane do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do wiadomości Ministerstwa Finansów, uprzejmie informuję, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz.U. nr 140, poz. 789 z późn. zm.) dotyczą grup jednostek określonych w art. 80 ust. 3 ustawy o rachunkowości, w tym również związków zawodowych i stowarzyszeń, jeśli nie prowadzą one działalności gospodarczej. Rozporządzenie określa jedynie ramowo dla wszystkich tych jednostek wymagania ogólne w zakresie prowadzenia przez nich ksiąg rachunkowych. Każda natomiast jednostka uwzględniając przepisy tego rozporządzenia oraz przepisy ustawy o rachunkowości (z wyjątkiem przepisów rozdziałów 6 i 7 tej ustawy) dokonuje wyboru rozwiązań dopuszczonych ustawą i dostosowuje je do potrzeb jednostki, wyodrębniając w rachunkowości operacje istotne z punktu widzenia oceny jej działalności, zgodne z zasadą istotności określoną w art. 8 ust. 1 powyższej ustawy. Jednostka, stosując tę zasadę oraz przepisy art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, może przyjąć uproszczenia w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, jeśli nie wywiera to istotnego ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego danej jednostki.

Oznacza to, że każda jednostka ma prawo wyboru rozwiązań w prowadzeniu ksiąg rachunkowych i dostosowania tych rozwiązań do jej potrzeb, wynikających z zakresu i rozmiaru prowadzonej działalności, także rozwiązań jak najprostszych.

Ani ww. rozporządzenie, ani też ustawa o rachunkowości nie narzucają jednostce szczegółowych rozwiązań, a jedynie określają zasady ogólne rachunkowości. Wybór i uszczegółowienie rozwiązań należy do jednostki, która stosując art. 10 ust. 1 ww. ustawy powinna posiadać jedynie **dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady rachunkowości**”.

Wymienione w piśmie rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 1994 r., jak i następne, z 1998 r., przestało obowiązywać z dniem 31 grudnia 2002 r. i zostało zastąpione rozporządzeniem Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r., niemniej jednak wykładnia ta jest nadal aktualna.

Z zapisów ustawy o rachunkowości, jej aktów wykonawczych oraz cytowanego powyżej pisma jednoznacznie wynika, że stowarzyszenia i fundacje muszą bezwzględnie prowadzić dokumentację księgową w formie ksiąg rachunkowych.

Książ rachunkowych, często nazywanych księgami handlowymi, **nie można mylić z książkami przychodu i rozchodu**. Te ostatnie służą do prowadzenia ewidencji księgowej jedynie osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą na niewielką skalę.

Osoby odpowiedzialne w organizacji za prowadzenie rachunkowości

10.2

Postanowienia art. 3. ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości określają pojęcie kierownika jednostki. Zgodnie z tym zapisem kierownikiem organizacji jest członek zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członkowie tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę.

Przez członka organu należy rozumieć osobę fizyczną, pełniącą funkcję członka zarządu lub innego organu zarządzającego, członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego (np. komisja rewizyjna), powołaną (wybraną) do pełnienia tej funkcji zgodnie z postanowieniami umowy spółki, statutem lub innymi obowiązującymi jednostkę przepisami prawa.

Zgodnie z postanowieniami art. 4, ust. 5 ustawy o rachunkowości **za wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości**, określonych ustawą **ponosi kierownik jednostki**, „w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku, gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu”.

Począwszy od 2008 r. zgodnie z art. 4a ust 1 ustawy Kierownik jednostki oraz członkowie organu nadzorującego (komisja rewizyjna) są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności (merytoryczne) spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.

Wynika z tego, że Zarząd organizacji odpowiedzialny jest za organizację i samo prowadzenie rachunkowości tej organizacji z tytułu nadzoru. Również jest on odpowiedzialny za organizację i przeprowadzenie inwentaryzacji majątku organizacji.

Jednocześnie, zgodnie z postanowieniami art. 52 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, zarząd zapewnia sporządzenie przez organizację sprawozdania finansowego w terminie **3 miesięcy** od dnia bilansowego i przedstawienie go w terminie **6 miesięcy**⁴ od tego dnia organowi organizacji, który zgodnie ze statutem jest uprawniony do jego zatwierdzenia (np. walnemu zebraniu członków, zebraniu plenarnemu zarządu niektórych większych stowarzyszeń, radzie fundacji itp.). Sprawozdanie finansowe podpisują oprócz osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, **wszyscy członkowie zarządu** organizacji pod rygorem jego nieważności. Odmowa podpisania sprawozdania przez któregokolwiek z członków zarządu wymaga pisemnego uzasadnienia, które dołącza się do sprawozdania finansowego.

W razie nieprowadzenia księgowości w siedzibie organizacji jej zarząd jest odpowiedzialny za powiadomienie o tym fakcie właściwego urzędu skarbowego w terminie 15 dni od dnia wydania ksiąg rachunkowych do prowadzenia poza jej siedzibę. Jednocześnie zarząd zobowiązany jest do zapewnienia w siedzibie organizacji dostępu do ksiąg rachunkowych organom kontroli.

Zarząd organizacji jest odpowiedzialny za terminowe złożenie sprawozdania finansowego organizacji wraz z wszystkimi wymaganymi dokumentami do tych instytucji, do których organizacja jest zobowiązana przepisami prawa takie dokumenty złożyć. Do pierwszych i najważniejszych obowiązków kierownika jednostki (zarządu) w zakresie rachunkowości należy **opracowanie i wdrożenie** do stosowania przez organizację **zakładowych zasad (polityki) rachunkowości** wraz z zakładowym planem kont w formie uchwały zarządu. Zarząd organizacji odpowiedzialny jest także za zapewnienie badania sprawozdania finansowego przez biegłych rewidentów, jeżeli w świetle postanowień art. 64 ustawy o rachunkowości sprawozdanie podlega badaniu. Pozostałe obowiązki wynikające z tematyki należącej do rachunkowości ustalone w art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości może zarząd przenieść na inne osoby za ich zgodą. Mimo to będzie ponosić nadal odpowiedzialność z tytułu nadzoru.

⁴ Patrz art. 53 ust 1 ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości (w art. 5-8) określa nadrzędne zasady rachunkowości. **Zasada ciągłości i kontynuacji** działalności nakazuje przyjęte zasady rachunkowości stosować w sposób ciągły, co oznacza, że w kolejnych latach obrotowych należy w ten sam sposób grupować operacje gospodarcze na kontach. W trakcie roku obrotowego nie można zmieniać planu kont. Dopuszczalna jest jednak zmiana planu kont polegająca na rozszerzeniu wykazu kont księgi głównej lub ksiąg pomocniczych. Wykazane w bilansie zamknięcia roku obrotowego aktywa i pasywa muszą być w takiej samej wysokości ujęte w otwartych na rok następny księgach rachunkowych.

Zasada memoriału i współmierności zobowiązuje do ujęcia w księgach rachunkowych jednostki wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. W celu uzyskania współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów i pasywów zaliczane będą przychody lub koszty dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Zasada ostrożnej wyceny określa obowiązek wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów po cenach ich zakupu lub wytworzenia z uwzględnieniem zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej poszczególnych składników aktywów (ze względu na dotychczasowe umorzenie, rezerwy na znane jednostce ryzyko i grożące straty oraz skutki innych zdarzeń). Poszczególne składniki aktywów i pasywów ustala się oddzielnie.

Ustawa dopuszcza zmianę stosowanych zasad z rozpoczęciem nowego roku obrotowego. Jednak w informacji dodatkowej za rok, w którym wprowadzono zmiany, organizacja zobowiązana jest te zmiany i ich wpływ na wynik finansowy opisać. Te założenia dotyczą jednostki, która będzie kontynuowała działalność w latach następnych.

Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości w organizacji

Zgodnie z postanowieniami art. 4 ustawy o rachunkowości wszystkie jednostki obowiązane są do stosowania określonych nią zasad rachunkowości w sposób prawidłowy, zapewniając rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Pojęcie rachunkowości nie zostało w ustawie zdefiniowane, natomiast zgodnie z postanowieniami art. 4 ust. 3 i art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości do tematyki ustalającej zakres rachunkowości należą następujące kwestie:

- 1) opracowanie i przyjęcie uchwałą zarządu opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, które obejmują określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, prowadzenie ksiąg rachunkowych, w tym zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, a w przypadku prowadzenia rachunkowości przy użyciu komputera – wykaz zbiorów tworzących księgi rachunkowe, systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera oraz systemu ochrony danych i ich zbiorów,
- 2) prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- 3) przeprowadzenie okresowych inwentaryzacji aktywów i pasywów oraz sporządzanie inwentarza,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego,
- 5) sporządzenie sprawozdań finansowych i innych, których dane wynikają z ksiąg rachunkowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dokumentacji przewidzianej ustawą,
- 7) poddanie badaniu i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Przez **księgi rachunkowe** należy rozumieć dziennik oraz konta księgi głównej i ksiąg pomocniczych zawarte w zbiorach utrwalonych na papierze w postaci ksiąg, rejestrów lub luźnych kart, albo przenoszonych z komputerowych nośników danych; księgi rachunkowe uzgodnione za pomocą zestawienia obrotów i sald lub tylko sald i potwierdzone wykazem składników aktywów i pasywów (inwentarzem sporządzonym metodami inwentaryzacji).

Księgi rachunkowe zaliczane do głównych lub pomocniczych obejmują:

- 1) dziennik,
- 2) konta księgi głównej (ewidencji syntetycznej), w której obowiązuje ujęcie każdej operacji zgodnie z zasadą podwójnego zapisu,
- 3) konta ksiąg pomocniczych (służące do ewidencji szczegółowej), co najmniej w zakresie ustalonym postanowieniami art. 17 ustawy o rachunkowości,
- 4) wykaz składników aktywów i pasywów,
- 5) zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienie sald kont ksiąg pomocniczych.

Księgi rachunkowe mogą być prowadzone w postaci luźnych kart kontowych (metoda przebitkowa), rejestrów tabulogramów (amerykanka) lub przy użyciu komputera (program komputerowy FK).

Księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej. Każdą operację finansową przeprowadzoną w walucie obcej należy przeliczyć na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji. Na dzień bilansowy wycenia się posiadaną walutę obcą według kursu średniego NBP z tego dnia.

Księgi rachunkowe otwiera się na dzień rozpoczęcia działalności, na początek każdego następnego roku obrotowego, a także na dzień rozpoczęcia ewentualnej likwidacji organizacji.

Przez dzień rozpoczęcia działalności należy rozumieć dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym, jednak nie wcześniej niż dzień zarejestrowania przez sąd organizacji. Jest to np. dzień pierwszej wpłaty do kasy lub na rachunek bankowy pieniędzy, dzień otrzymania pierwszej darowizny rzeczowej.

Otwarcie ksiąg rachunkowych następuje również na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej organizacji. **Otwarcia ksiąg należy dokonać w terminie 15 dni od tego zdarzenia.**

Księgi rachunkowe zamyka się natomiast na ostatni dzień roku obrotowego, na dzień poprzedzający postawienia jednostki w stan likwidacji oraz na dzień zakończenia procesu likwidacyjnego lub upadłościowego. **Zamknięcia ksiąg dokonuje się w ciągu 90 dni (od 1 stycznia 2009 r. będzie obowiązywał nowy zapis – nie później niż w ciągu 3 miesięcy) od dnia bilansowego.** Ustawa o rachunkowości postanawia, że ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych starego roku obrotowego i ostateczne otwarcie ksiąg nowego roku powinno nastąpić w terminie 15 dni od dnia, w którym

nastąpiło zatwierdzenie sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy. Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe.

Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco.

Księgi rachunkowe są prowadzone **rzetelnie**, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Bezbłędne prowadzenie ksiąg rachunkowych oznacza, że zapisano w nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania dowody księgowe dotyczące danego okresu sprawozdawczego oraz zapewniona została ciągłość zapisów i bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Księgi uznaje się za **sprawdzalne**, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych zapisów, stanów (sald) i procedur obliczeniowych poprzez identyfikację dowodów księgowych, na podstawie których dokonano zapisów. Zapisy w księgach uporządkowane są chronologicznie i systematycznie, umożliwiają sporządzenie sprawozdań, deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych. W przypadku prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera zapewniona jest możliwość kontroli za pomocą wydruków z programu.

Bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych oznacza, że wszystkie operacje ujęte są w księgach rachunkowych oraz sporządzone jest zestawienie obrotów i sald za dany miesiąc, nie później niż w terminie obowiązujących daną jednostkę do sporządzenia sprawozdania finansowego i deklaracji podatkowych, a za ostatni miesiąc roku obrotowego w terminie do 85 dnia po dniu bilansowym. Rozliczenia dokonywane gotówką zapisane są w księgach rachunkowych w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Dziennik służy do rejestrowania poszczególnych dokonanych operacji gospodarczych w porządku chronologicznym, tj. w kolejności występowania operacji po sobie. Operacje powinny być wpisywane do dziennika „dzień po dniu”. Ustawa wymaga, aby zapisy dokonywane w dzienniku były kolejno numerowane, a obroty wynikające z tych zapisów sumowane w sposób ciągły. W przypadku, gdy księgi rachunkowe prowadzone są przy użyciu komputera, powinno się zapewnić:

- ujmowanie w dzienniku tylko zapisów sprawdzonych,
- automatyczną kontrolę ciągłości zapisów i przenoszenia obrotów,

- niedostępność zbioru dla zmian poza wprowadzeniem dowodów korygujących,
- wydruk dziennika w postaci kolejno ponumerowanych stron nie rzadziej niż na koniec miesiąca.

Jednocześnie ustawa ustala, że zapisu w dzienniku dokonuje się przed zapisem w księdze głównej lub równocześnie. Dziennik jako odrębne urządzenie księgowe występuje jedynie w przypadku prowadzenia księgowości w postaci luźnych kart kontowych (metoda przebitkowa). W takim przypadku zapisu dokonujemy równocześnie na kontach i w dzienniku z przebitki – stosując kalkę. Jeśli prowadzimy rejestry i księgi oprawione lub wiązane w formie tabelarycznej, tzw. amerykanki, dziennik zastępuje kolumna zbiorcza, w której wykazuje się sumę ogólną kwot występujących w księdze głównej po stronie Dt (Wn) lub Ct (Ma).

Podstawową i najważniejszą księgą służącą do ewidencji syntetycznej zdarzeń i operacji gospodarczych jest księga główna. **Konta księgi głównej służą do ujęcia zapisów w porządku chronologicznym.** Wykaz kont syntetycznych księgi głównej określa zakładowy plan kont, który jest częścią składową dokumentacji opisującej przyjęte przez zarząd organizacji do stosowania zakładowe zasady (politykę) rachunkowości. Zapisy w księdze głównej uważa się za kompletne, jeżeli wszystkie operacje dokonane w danym miesiącu zostały ujęte. Zapisów na kontach księgi głównej dokonuje się stosując zasadę podwójnego księgowania, to znaczy, że każdy zapis powinien być dokonany na dwóch (odpowiednich) kontach po ich przeciwnych stronach – raz po stronie Dt (**Wn**) a raz po stronie Ct (**Ma**). Sumy kwot zapisanych po każdej ze stron muszą być równe. Zapisów w księdze głównej trzeba dokonać jednym zapisem – kwotą łączną obejmującą wiele operacji szczegółowych tego zapisu, ujętych pojedynczo na kontach szczegółowych w księgach pomocniczych. Na kontach księgi głównej wprowadza się – pod datą otwarcia ksiąg rachunkowych – **bilans otwarcia**, tj. salda początkowe aktywów i pasywów, które powinny być zgodne z bilansem zamknięcia roku poprzedniego.

Jeżeli organizacja prowadzi księgi rachunkowe przy użyciu komputera, zapisy dokonane w ciągu roku na kontach księgi głównej drukuje się albo przenosi na inny trwały nośnik danych, nie rzadziej niż raz w roku, na koniec każdego roku obrotowego. Jednocześnie wskazane jest częstsze przenoszenie danych z komputera na trwały nośnik – archiwizowanie np. raz w miesiącu. Zabezpiecza to przed ewentualną utratą danych spowodowaną awarią komputera lub uszkodzeniem programu komputerowego. Jednocześnie, zgodnie

z postanowieniami ustawy o rachunkowości, **istnieje obowiązek comiesięcznego drukowania zestawienia obrotów i sald.**

Na koniec każdego miesiąca powinno się porównać zgodność zapisów na danym koncie w księdze głównej z zapisami w ewidencji szczegółowej dodanego konta. Ustawa o rachunkowości nakłada **obowiązek comiesięcznego kontrolowania zgodności wewnętrznej ksiąg rachunkowych.**

Dla każdego z poszczególnych kont księgi głównej można prowadzić ewidencję szczegółową w **księgach pomocniczych**. Zakres prowadzenia ksiąg pomocniczych w organizacji zależy od rozmiarów jej działalności oraz potrzeby otrzymania koniecznych szczegółowych rozliczeń.

Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się zgodnie z postanowieniami art. 14 ustawy o rachunkowości w szczególności dla:

- 1) środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz ich umorzeń, według danych potrzebnych do sporządzenia sprawozdania finansowego,
- 2) rozrachunków z kontrahentami – imiennie według poszczególnych kontrahentów w sposób zapewniający ustalenie i rozliczenie należności i zobowiązań,
- 3) rozrachunków z pracownikami – imiennie dla poszczególnych osób,
- 4) operacji zakupów,
- 5) operacji sprzedaży,
- 6) stanów magazynowych,
- 7) operacji kasowych,
- 8) kosztów działalności operacyjnej, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych i innych operacji istotnych dla określenia aktywów i pasywów bilansu oraz wyniku finansowego w rachunku zysków i strat.

Zakres ewidencji szczegółowej w księgach określa zarząd organizacji w przyjętych zasadach (polityce) prowadzenia rachunkowości. Konta ksiąg pomocniczych traktuje się jako uszczegółowienie zapisów na kontach księgi głównej w porządku systematycznym. Mogą to być:

- 1) wyodrębnione księgi (kartoteki) w ramach kont księgi głównej; suma sald początkowych i obrotów na kontach ksiąg pomocniczych stanowi saldo początkowe i obroty odpowiadającego im konta księgi głównej,
- 2) wyodrębniony system kont szczegółowych.

Sporządzanie **zestawienia obrotów i sald z kont księgi głównej** na koniec każdego miesiąca na podstawie zapisów na kontach

księgi głównej jest obowiązkiem wynikającym z ustawy o rachunkowości. Zestawienie to winno zawierać obowiązkowo, oprócz numerów i nazw kont, następujące dane:

- 1) salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych,
- 2) obroty za dany miesiąc oraz obroty narastająco od początku roku,
- 3) saldo na koniec danego miesiąca,
- 4) sumę bilansu otwarcia, obrotów danego miesiąca oraz sumę obrotów narastająco od początku roku i salda na koniec miesiąca.

Obroty wykazane narastająco od początku roku w zestawieniu obrotów i sald powinny być zgodne z obrotami wynikającymi z dziennika sumowanymi w sposób ciągły. W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputera program komputerowy powinien zapewniać sporządzenie takiego zestawienia. **Należy jednak pamiętać o obowiązku comiesięcznego wydrukowania tego zestawienia w formie tabulogramu.**

W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych w formie luźnych kart kontowych powinno się sporządzać ręcznie takie zestawienia. Można w tym celu zastosować rozprowadzane druki akcydensowe takich zestawień obejmujące 12 kolejnych miesięcy roku obrotowego oraz jego podsumowanie.

W przypadku prowadzenia kont szczegółowych ustawa o rachunkowości nakłada na nas **obowiązek sporządzania również zestawienia sald z ksiąg pomocniczych z poszczególnych sald wynikających z kont księgi głównej**. Zestawienie takie sporządza się dla każdego konta księgi głównej, dla którego prowadzona jest ewidencja szczegółowa. Sporządza się je raz w roku na dzień zamknięcia ksiąg danego roku. Zestawienia takie przygotowuje się również na dzień przeprowadzania inwentaryzacji odpowiednich grup składników aktywów. Mają one służyć do sprawdzenia zgodności ewidencji szczegółowej z ewidencją syntetyczną na odpowiednich kontach, co może mieć pozytywny wpływ na wynik rozliczenia inwentaryzacji.

Zgodnie z postanowieniami art. 21 ust 2, 3 i 4 omawianej ustawy o rachunkowości **podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe** stwierdzające dokonanie operacji; są to przede wszystkim dowody źródłowe.

Dowody te można podzielić na:

- 1) **zewnętrzne obce**, np. faktury, rachunki, dowody „kasa przyjęcie”, „kasa wypłaci”, które zostały sporządzone przez kontrahentów, a organizacja otrzymała oryginały,

- 2) **zewnętrzne własne**, np. faktury, rachunki, dowody „kasa przyjmie”, „kasa wypłaci”, które zostały sporządzone przez organizację, a oryginał został przekazany kontrahentom,
- 3) **wewnętrzne** – dotyczące operacji wewnątrz organizacji, np. polecenia księgowania (PK).

Dowód księgowy powinien zawierać, zgodnie z postanowieniami art. 21 ustawy o rachunkowości, co najmniej następujące dane:

- 1) określenie rodzaju dowodu (nazwę dowodu, np. faktura, rachunek itp.) oraz jego numeru identyfikacyjnego,
- 2) określenie stron (nazwy i adresy wystawcy i odbiorcy) dokonujących operacji,
- 3) opis operacji oraz jej wartość, o ile to możliwe, również wymienioną w jednostkach naturalnych,
- 4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został wystawiony w innym dniu niż data operacji, również datę wystawienia tego dowodu,
- 5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki majątkowe (składniki aktywów). Jeżeli dowód nie dokumentuje przekazania lub przyjęcia składników aktywów lub nie jest dokumentem zastępczym, podpisy mogą być zastąpione znakami zapewniającymi możliwość ustalenia tych osób.

Na dowodzie stanowiącym podstawę do księgowania musi znajdować się numer identyfikacyjny dowodu nadany przez księgowość organizacji oraz stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania do ujęcia w księgach rachunkowych, a także sposób ujęcia tego dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja) wraz z podpisem osób odpowiedzialnych za te zapisy.

Powyższe ustalenia powodują, że każdy dowód powinien być sprawdzony pod względem merytorycznym oraz pod względem formalnym i rachunkowym oraz zatwierdzony do realizacji. Sprawdzenia te i zatwierdzenie powinny być podpisane przez osoby wykonujące te czynności. Najczęściej wykonanie tych czynności potwierdza się pieczęcią o następującej treści:

Sprawdzono pod względem merytorycznym:

dnia: podpis:

Sprawdzono pod względem formalnym i rachunkowym

dnia: podpis:

Zatwierdzono do ujęcia w księgach rachunkowych

i zapłaty w kwocie:

dnia:.....

podpis Księgowego

podpis Prezesa Zarządu

Dopiero w momencie zakończenia sprawdzania dokumentu i za-
twierdzenia go do realizacji **staje się on dowodem księgowym**
i podstawą do ujęcia operacji w księgach rachunkowych.

W wolnych miejscach na dokumentach księgowych powinno się
opisać, z jakich środków (jakiej dotacji) koszty zostaną pokryte.
Jednocześnie należy pamiętać, że nie wolno tej samej kwoty wy-
datku pokryć z różnych dotacji czy środków własnych. Można
część wydatku ujętego na dokumencie pokryć z jednej dotacji,
a pozostałą część z innej dotacji lub środków własnych. Jednak
suma tych pokryć nie może być wyższa niż kwota wyszczególniona
na dokumencie.

Należy też pamiętać o dokonywaniu tych opisów na dokumentach
kosztowych pokrytych z dotacji oraz o wykonaniu obowiązków
wynikających z ustawy o zamówieniach publicznych.

Podstawą zapisów w księgach rachunkowych mogą być również
sporządzane przez daną jednostkę dowody księgowe:

- 1) **zbiorcze**, które służą do dokonania łącznych zestawionych
dowodów źródłowych i wymienionych pojedynczo,
- 2) **korygujące** – służące do korygowania poprzednich zapi-
sów,
- 3) **rozliczeniowe** – ujmuje już dokonane zapisy według nowych
kryteriów kwalifikacyjnych,
- 4) **zastępcze** – wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego
obcego dowodu źródłowego.

W przypadku uzasadnionego braku możliwości uzyskania obce-
go dowodu źródłowego zarząd danej organizacji może zezwolić
na udokumentowanie operacji za pomocą **zastępczego dowodu
księgowego**, który sporządzają osoby dokonujące tych operacji.
Dowód zastępczy nie może dotyczyć jednak operacji, których
przedmiotem są zakupy opodatkowane podatkiem od towarów
i usług oraz skup metali nieżelaznych od ludności.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 stycznia 1997 r. sygn.
akt. I S.A./Kr 1094/96 stwierdził, że aby dowód można było ująć
w księgach rachunkowych, musi zawierać dane charakterystyczne
dla dowodu księgowego. Nie mogą zatem być księgowane dowody
różnego rodzaju, np. oświadczenia, które nie spełniają wymaga-
nych cech. Nie stanowią podstawy do księgowania wydruki z kas
fiskalnych sklepów, gdyż nie zawierają danych odbiorcy.

Zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości nie powinno
się poprawiać żadnych dowodów księgowych, jeżeli w operacji

gospodarczej uczestniczy więcej niż jedna strona. W razie stwierdzenia błędów w dowodach należy skontaktować się z ich wystawcą, który powinien wystawić nowy dowód wolny od błędów.

Ważnym zagadnieniem jest problem **poprawiania błędów w księgach rachunkowych**. Postanowienia art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości ustalają nakazuje dokonanie poprawek w dwojaki sposób. **W przypadku ręcznego prowadzenia ksiąg rachunkowych w miesiącu dokonania** błędnego zapisu należy ten zapis poprawić „poprzez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisać poprawkę z umieszczeniem daty; poprawki te muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych”. Przy poprawianiu błędów tym sposobem niedopuszczalne jest stosowanie korektora likwidującego błędny zapis. Poprawka musi być wykonana w sposób staranny, czytelny i trwały.

Przy stwierdzeniu błędu po upływie miesiąca, w którym dokonano zapisu, przy ręcznym prowadzeniu ksiąg rachunkowych, oraz w każdym przypadku w razie prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, poprawy błędnego zapisu dokonuje się „przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonane tylko zapisami dodatnimi albo tylko ujemnymi.” Należy tego dokonać wystawiając druk polecenia księgowania (**PK**), w którym podaje się dane identyfikujące błędnie księgowaną operację, dane księgowe zapisane błędnie, dane poprawne oraz inne dane uzasadniające dokonanie korekty błędu. Korektę błędnego zapisu można dokonać zapisami ujemnymi (**storno czerwone**) za pomocą liczb ujemnych, na tych samych kontach i po tej samej stronie, co błędny zapis. Korekta dokonana w ten sposób ma tę zaletę, że nie powoduje zbędnego zwiększenia obrotów w księgach rachunkowych oraz zachowuje czystość obrotów na kontach. Zapis sumami dodatnimi (**storno czarne**) polega na wprowadzeniu do ksiąg zapisu korygującego na tych samych kontach, na których figuruje błędny zapis, lecz po odwrotnej stronie tego konta. Zawsze jednak należy pamiętać o obowiązku dwustronnego zapisu na kontach księgi głównej.

Dokumentacja finansowa (księgi rachunkowe i dowody) winna być prowadzona w siedzibie organizacji. Jeśli prowadzimy dokumentację poza siedzibą organizacji, np. przez biuro rachunkowe, zarząd ma obowiązek zawiadomienia o tym fakcie właściwy dla organizacji Urząd Skarbowy w terminie 14 dni od dnia przeniesienia dokumentacji poza siedzibę.

Przy wyborze biura rachunkowego do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinno się brać pod uwagę fakt, czy biuro to posiada uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Organizacja nie może zlecić prowadzenia ksiąg rachunkowych biurowemu, które nie posiada takich uprawnień. Jednocześnie zarząd organizacji ma obowiązek przejęcia dokumentacji finansowo-księgowej do siedziby organizacji na czas kontroli zewnętrznej i wewnętrznej (Urząd Skarbowy, ZUS, komisja rewizyjna itp.). Natomiast zatrudnienie księgowego na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenie, umowy o dzieło czy umowy wolontariatu nie jest ograniczone żadnymi przepisami. Należy jedynie dopilnować, aby ta osoba podpisała oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg rachunkowych i prowadziła dokumentację finansowo-księgową w siedzibie jednostki (w jednym z miejsc prowadzenia działalności przez organizację) i by jej praca była nadzorowana przez zarząd.

Opis przyjętych zasad rachunkowości

10.5

Każda organizacja powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady – zakładową politykę rachunkowości.

Przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości zgodnie z postanowieniami art. 3 ust. 1 pkt 11 rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę, odpowiednie do jej działalności, rozwiązania dopuszczone przepisami ustawy i zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Dokumentacja przyjętych zasad (polityka) rachunkowości powinna zgodnie z postanowieniami art. 10 ustawy o rachunkowości określać :

- 1) rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze,
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru,
- 3) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) **zakładowy plan kont**, ustalający wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń i operacji gospodarczych,

zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,

b) wykaz ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,

c) opis systemu przetwarzania danych, a w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opis systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,

- 4) system służący ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości, przyjmując zasadę (politykę) rachunkowości, dana jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez uprawniony, w myśl ustawy, Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego mogą być stosowane Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Decyzja wprowadzająca np. uchwałą zarządu, zakładowe zasady (politykę) rachunkowości, powinna ponadto na podstawie postanowień art. 50 ustawy o rachunkowości określać, czy jednostka sporządza uproszczony wzór sprawozdania finansowego, czy pełny.

10.6

Terminy wykonania obowiązków w zakresie rachunkowości

Organizacja zobowiązana jest do prowadzenia rachunkowości w sposób umożliwiający zachowanie podanych w poniższej tabeli terminów, przy założeniu, że rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

I.p.	Termin wykonania	Zakres wykonanych zadań
1	Data wpływu pierwszych środków do kasy lub na rachunek bankowy nie wcześniej niż dzień zarejestrowania	Uruchomienie rachunkowości otwarcie ksiąg rachunkowych
2	Na dzień 1 stycznia nowego roku obrotowego (np. na 1 stycznia)	Otwarcie ksiąg rachunkowych następnego roku obrotowego w terminie do 15 dnia nowego roku
3	Do dnia obowiązku sporządzenia deklaracji, sprawozdania itp. Najczęściej do 15 dnia następnego miesiąca	Zakończenie księgowania dokumentów za miesiące np. styczeń – listopad
4	Do 85 dnia po dniu bilansowym	Zakończenie księgowania dokumentów za miesiąc grudzień poprzedniego roku obrotowego
5	Od 1 października do 15 stycznia następnego roku	Przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji aktywów i pasywów np. materiałów, środków trwałych, należności i zobowiązań
6	31 grudnia lub wcześniej po dokonaniu ostatniej operacji kasowej w roku obrotowym	Przeprowadzenie inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie organizacji
7	Do 90 dnia po dniu bilansowym (31 marca). Od 1.01.2009 obowiązywać będzie termin do końca 3 miesiąca.	Sporządzenie sprawozdania finansowego, bilansu rachunku zysków i strat lub rachunku wyników
8	W ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego, czyli dla organizacji, w których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, najpóźniej do 30 czerwca następnego roku	Zatwierdzenie sprawozdania finansowego bilansu i rachunku zysków i strat, wprowadzenia do sprawozdania finansowego dodatkowych informacji z objaśnieniem, podjęcie uchwały o podziale zysku lub pokryciu straty
9	Do 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego	Zamknięcie ostateczne ksiąg rachunkowych starego roku i przeniesienie bilansu zamknięcia/otwarcia do ksiąg nowego roku
10	W ciągu 10 dni od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok	Złożenie sprawozdania finansowego wraz z uchwałą zatwierdzającego do urzędu skarbowego i KRS

Rachunkowość organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej

10.7

Nieco inaczej reguluje zasady prowadzenia rachunkowości rozporządzenie Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących

spółkami handlowymi, nieprowadzącymi działalności gospodarczej, które opublikowane zostało w Dzienniku Ustaw z 2001 r. nr 137 poz. 1539 (zmiana: Dz.U. z 2003 r. nr 11 poz. 117).

Przepisy te stosuje się do niektórych jednostek niebędących spółkami prawa handlowego, nieprowadzącymi działalności gospodarczej, a w szczególności do stowarzyszeń, związków zawodowych, organizacji pracodawców, izb gospodarczych, fundacji, organizacji dobroczynności i opieki społecznej oraz przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych. Przepisy te nie dotyczą kościelnych osób prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Rozporządzenie definiuje **działalność statutową** jako **działalność jednostki niemającą charakteru działalności gospodarczej, określoną przepisami prawa i jej statutem**. Natomiast funduszem statutowym jest fundusz podstawowy jednostki, tworzony na podstawie przepisów prawa i statutu jednostki, przeznaczony na finansowanie jej działalności statutowej.

Organizacje mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych stosując odpowiednie przepisy ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem przepisów rozdziałów 2 - 6 ustawy.

Do **przychodów** jednostki zalicza się otrzymane środki pieniężne i inne aktywa finansowe ze źródeł określonych odrębnymi przepisami prawa i statutem, w tym otrzymane składki statutowe, nieodpłatnie otrzymane składniki majątku, a także kwoty należne ze sprzedaży składników majątku oraz przychody finansowe, dotacje i subwencje, a w przedstawicielstwach przedsiębiorców zagranicznych – także środki pieniężne otrzymane od macierzystego przedsiębiorstwa zagranicznego i przeznaczone na sfinansowanie kosztów działalności przedstawicielstwa.

Do **kosztów** działalności jednostki zalicza się **koszty** związane z realizacją **zadań statutowych**, w tym także świadczenia określone statutem. Za koszty takie uważane są również **koszty administracyjne** jednostki, a w szczególności wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników oraz innych osób, odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zużycie materiałów i energii, usługi obce oraz pozostałe koszty o charakterze administracyjnym.

Różnica pomiędzy przychodami a kosztami, ustalona w rachunku wyników, zwiększa – po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania

finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym; o różnicę dodatnią można zaliczyć na **zwiększenie funduszu statutowego**.

Organizacja może zrezygnować ze stosowania zasady ostrożnej wyceny przy wycenie aktywów i pasywów na dzień bilansowy określonej w ustawie o rachunkowości.

Zarząd (kierownik jednostki) ustala i aktualizuje dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.

Jeżeli natomiast organizacja podejmie działalność gospodarczą w ciągu roku obrotowego, wówczas z dniem podjęcia tej działalności stosuje przepisy ustawy o rachunkowości odnoszące się do jednostek prowadzących działalność gospodarczą.

Dzień ten jest dniem rozpoczęcia działalności w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Należy w takim wypadku sporządzać nie tylko bilans i rachunek wyników, ale także wprowadzenie (opisowe) do sprawozdania finansowego oraz czwartą część sprawozdania finansowego – dodatkowe informacje i objaśnienia.

Wzorcowy plan kont organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej

10.8

Każda organizacja ma obowiązek opracowania i wprowadzenia do stosowania uchwałą zarządu **zakładowego planu kont**. Jest on częścią przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Zakładowa polityka rachunkowości, w tym zakładowy plan kont, wprowadza się do stosowania na okres wieloletni. Bez poważnego uzasadnienia żadna jednostka nie powinna w trakcie roku obrotowego zmieniać zakładowego planu kont. Można go jedynie w trakcie roku rozszerzać o nowe konta, bez zmiany numeracji i nazw kont już występujących w księgach.

Mała jednostka ma prawo ograniczyć ilość występujących kont do niezbędnego minimum.

W jej planie kont mogą np. występować konta kosztów zespołu „5” z pominięciem kont zespołu „4”.

Przykładowy wykaz kont księgi głównej takiej organizacji, nieza-trudniającej pracowników na zasadzie umowy o pracę i nieposia-dającej środków trwałych, może przedstawiać się następująco:

Zakładowy Plan Kont
(wykaz kont księgi głównej)

.....(nazwa organizacji)

zatwierdzony uchwałą Zarządu z dnia

obowiązuje od dnia

Numer konta księgi głównej	Nazwa konta
100	Kasa krajowych środków pieniężnych
130	Rachunek rozliczeniowy
139	Rachunek lokat terminowych
149	Środki pieniężne w drodze
200	Rozrachunki krajowe z dostawcami i odbiorcami
220	Rozrachunki z Urzędem Skarbowym
221	Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych
234	Rozrachunki z pracownikami i działaczami z tytułu zaliczek
249	Pozostałe rozrachunki
510	Koszty działalności statutowej z podziałem na rodzaje działalności
510-1	Koszty działalności statutowej odpłatnej
510-2	Koszty działalności statutowej nieodpłatnej
550	Koszty ogólne administracyjne z wewnętrznym podziałem na ich rodzaje
550-1	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
550-2	Koszty zużycia materiałów i energii
550-3	Koszty wynagrodzeń i narzutów na wynagrodzenia
550-4	Koszty usług obcych
550-5	Pozostałe koszty administracji
710	Przychody działalności statutowej (w tym składki)
750	Przychody finansowe
751	Koszty finansowe
760	Pozostałe przychody operacyjne
761	Pozostałe koszty operacyjne
770	Zyski nadzwyczajne
771	Straty nadzwyczajne
800	Fundusz statutowy
820	Rozliczenie wyniku finansowego
840	Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów
860	Wynik finansowy
870	Podatek dochodowy od osób prawnych wystąpi np. od kosztów niesta-nowiących kosztów uzyskania przychodów

W przypadku, gdy w posiadaniu organizacji są środki trwałe, następuje rozszerzenie planu kont o następujące konta:

- 010 „Środki trwałe”,
- 070 „Umorzenie środków trwałych”.

Posiadanie wartości niematerialnych i prawnych, np. droższe programy komputerowe, powoduje rozszerzenie planu kont o następujące dwa konta:

- 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
- 078 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych”.

Zatrudnianie pracownika na zasadzie umowy o pracę powoduje konieczność utworzenia konta

- 230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”.

W przypadku, gdy organizacja w związku z otrzymaną dotacją (grantem) ze środków bezzwrotnej pomocy z innych krajów, np. Unii Europejskiej będzie musiała ubiegać się w Urzędzie Skarbowym o zwrot podatku VAT należy utworzyć następujące konta:

- 131 „Rachunek bankowy środków pomocowych”,
- 222 „Rozrachunki z Urzędem Skarbowym z tytułu podatku VAT”,
- 223 „Podatek VAT naliczony”,
- 224 „Podatek VAT należny”,
- 512 „Koszty realizacji programu pokryte ze środków pomocowych”.

Jeżeli organizacja podpisze umowę o dotację z budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego czy funduszy celowych, np. Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, w których to umowach będzie zobowiązana do prowadzenia rozliczenia tej dotacji na osobnych kontach, zaistnieje konieczność rozszerzenia planu kont o konta:

- 225 „Rozrachunki z tytułu dotacji z”,
- 513 „Koszty działalności pokryte z dotacji”,
- 762 „Przychody z dotacji”,

a w przypadku, gdy grant lub dotacja będzie dotyczyła więcej niż jednego roku obrotowego, powstanie konieczność rozliczania jej na koniec roku i powstaną dwa dodatkowe konta:

- 640 „Rozliczenie międzyokresowe kosztów”,
- 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Im bardziej rozbudowana będzie działalność organizacji, tym więcej kont księgowych będzie tworzyło zakładowy plan kont tej organizacji. W przypadku dużych organizacji prowadzących szeroką i różnorodną działalność, gdzie występuje konieczność rozliczania

poszczególnych rodzajów działalności, plan kont będzie zawierał znacznie więcej kont księgi głównej, w tym konta zespołu 4 i 5.

Do każdego konta księgi głównej można utworzyć konta szczegółowe w celu dokonania dokładniejszych rozliczeń na tym koncie syntetycznym. Przykładowy wykaz kont takiej organizacji zamieszczony jest na końcu opracowania jako załącznik nr 4.

Organizacje mają obowiązek rachunkowego rozdzielenia odpłatnej i nieodpłatnej działalności statutowej pożytku publicznego. To powoduje, że na kontach kosztowych należy utworzyć osobne konta kosztów działalności statutowej odpłatnej i nieodpłatnej. Takiego samego podziału należy dokonać na kontach przychodów z działalności statutowej. Przy czym na koncie przychodów z nieodpłatnej działalności statutowej nie mogą być księgowane wpłaty uczestników (podopiecznych).

10.9

Prowadzenie kasy – dokumentacja kasowa

W każdej organizacji prowadzona jest kasa i dokonywane są operacje kasowe. Niektóre aspekty dotyczące działalności kasy reguluje ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2004 r. nr 173 poz. 1807 z późniejszymi zmianami). Przepisy tej ustawy ograniczają obrót gotówkowy. Ustalają między innymi maksymalną kwotę gotówkową, jaka może być jednorazowo wypłacana innym podmiotom gospodarczym. Jednorazowa wartość należności i zobowiązań, które mogą być zapłacone gotówką, nie może być wyższa niż równowartość **15 000 euro**. W celu wyliczenia kwot złotych tych operacji w danym miesiącu przyjmuje się średni kurs euro w NBP z ostatniego dnia poprzedniego miesiąca.

W kasie mogą znajdować się środki pieniężne przeznaczone na bieżące wydatki w maksymalnej kwocie ustalonej przez zarząd organizacji (pogotowie kasowe) oraz środki podjęte z rachunku bankowego na określone rodzaje wydatków i pochodzące z bieżących wpływów do kasy. Również kwota maksymalnego zapasu gotówki w kasie powinna być ustalona przez zarząd, w zależności od sposobu zabezpieczenia gotówki. Jeśli w kasie po dokonaniu operacji kasowych pozostanie kwota przewyższająca kwotę pogotowia kasowego, to osoba prowadząca kasę powinna odprowadzić nadwyżkę do banku.

Księgą pomocniczą służącą do rejestracji wpływów do kasy i wydatki z kasy jest raport kasowy. Osoba prowadząca kasę sporządza **raport kasowy** w dwóch egzemplarzach. Oryginał wraz ze wszystkimi załącznikami przekazuje do księgowości, natomiast kopię pozostawia w kasie. Każdy raport powinien zawierać wszystkie operacje kasowe dokonane w danym dniu. W przypadku gdy w organizacji prowadzona jest mała ilość operacji kasowych, raport kasowy może obejmować więcej niż jeden dzień. Jednak najdłuższym okresem, w czasie którego operacje ewidencjonowane są w jednym raporcie, jest okres sprawozdawczy (miesiąc) .

Do raportu wpisuje się, na podstawie dokumentów źródłowych, operacje gotówkowe. Zapisów dokonuje się w porządku chronologicznym, tj. w takiej kolejności, w jakiej następują wpłaty i wypłaty. Każda strona raportu kasowego jest oddzielnie sumowana, a łączną sumę obrotów objętych tym raportem wpisuje się do rubryki „obroty dnia”. Następnie do sumy obrotów wynikających z przychodów dodaje się saldo poprzedniego raportu kasowego (poprzedni stan kasy), a następnie odejmuje obroty wynikające z rozchodów kasy i wynik wpisuje się do rubryki „stan kasy obecny”.

Osoba prowadząca kasę nadaje numer raportu kasowego i wpisuje, za jaki okres raport jest sporządzany. W przypadku gdy raport ma więcej niż jedną stronę, należy ponumerować poszczególne strony.

Najbardziej typowymi dokumentami kasowymi są „kasa przyjmie” (KP), „kasa wypłaci” (KW), „wniosek o zaliczkę”, „rozliczenie zaliczki”, faktury i rachunki obce, listy płac, rachunki za delegacje służbowe oraz rachunki z tytułu umów zlecenia lub umów o dzieło.

Aby dokumenty te stanowiły podstawę do wpisania do raportu kasowego, muszą być bezbłędnie wypełnione i nie zawierać poprawek. Błędne lub zawierające poprawki dokumenty muszą być anulowane i należy wystawić nowy dokument. Druki „KP” i „KW” są drukami ścisłego zarachowania i należy je ponumerować przed użyciem. Numeracja musi mieć zapewnioną ciągłość przez cały okres roku obrotowego. Dokonanie wpłaty środków do kasy potwierdzone jest na druku podpisem kasjera. Wypłatę zaś potwierdzają swoimi podpisami osoba zlecająca wypłatę, kasjer i osoba otrzymująca gotówkę.

Dowody „KP” wypełniane są w **3 egzemplarzach**, z których oryginał otrzymuje wpłacający, pierwszą kopię dołącza się do raportu, a druga kopia pozostaje w bloczku. Również dowody „KW” wypełnia się w **3 egzemplarzach**, z których oryginał dołącza się

do raportu kasowego, pierwszą kopię otrzymuje odbierający gotówkę, a druga kopia pozostaje w bloczku.

Dokumenty „KP” i „KW” oraz raporty kasowe sporządza się na dostępnych w sprzedaży formularzach. Przy wypłacie gotówki osobie nieznanej kasjer powinien zażądać okazania dokumentu tożsamości, którego numery i określenie wystawcy, kasjer wpisuje na dokumencie potwierdzającym dokonanie operacji.

Prowadzący kasę nie będzie miał problemu z chronologicznym wprowadzaniem dokumentów do raportu kasowego, jeśli operacje będą dokonywane na podstawie dowodów, które on sam wystawia. Problem może wystąpić z fakturami, rachunkami i innymi dowodami obcymi. W organizacjach działacze, pracując społecznie, dokonują zakupów z własnych środków, a następnie, przy najbliższej okazji, rozliczają w kasie te dokumenty.

W związku z tym, że niejednokrotnie nie ma możliwości wpisania do raportu kasowego wypłaty pod datą wystawienia faktury czy rachunku, należy wystawić dokument KW (kasa wypłaci) z datą wpisania go do raportu kasowego.

Osoba prowadząca kasę winna podpisać **oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej** za powierzone jej mienie. Przejęcie lub przekazanie kasy może nastąpić jedynie protokolarnie, w obecności komisji wyznaczonej przez zarząd. Zarząd powinien sprawdzać pod względem merytorycznym i rachunkowym oraz zatwierdzać do wypłaty wszystkie dowody, na podstawie których następuje wypłata gotówki z kasy.

10.10

Typowe księgowania występujące najczęściej w organizacjach nieprowadzących działalności gospodarczej

Wykaz przykładów typowych księgowania dla małej organizacji, w której nie występuje karta zespołu – „Koszty wg rodzajów i ich rozliczenie - zespół 4” przedstawia poniższa tabela:

L.p.	Nazwa operacji finansowej	Nr konta strony Dt (Wn)	Nr konta strony Ct (Ma)
A	Księgowanie w raportach kasowych		
1	Wpłata składek członkowskich do kasy	100	710-1
2	Wpłata do kasy środków pieniężnych pobranych z banku	100	149
3	Wpłata do kasy darowizny na działalność statutową	100	710-2
4	Wpłata do kasy częściowej odpłatności uczestników	100	710-3
5	Odprowadzenie środków z kasy do banku	149	100
6	Wyplacenie z kasy wynagrodzenia z umowy zlecenie lub o dzieło	230	100
7	Zakup materiałów na rachunek/fakturę dla działalności statutowej.	510	100
8	Zakup materiałów biurowych	550	100
9	Zapłata zobowiązań za faktury/rachunki obce z kasy	200	100
10	Wpłata do Urzędu Skarbowego podatku z kasy	220	100
11	Gotówkowy zakup środka trwałego	010	100
12	Wyplata zaliczki na zakupy	234	100
13	Wyplata zwrotu kosztów podróży	510 lub 550	100
14	Zwrot niewydatkowanej kwoty zaliczki	100	234
B	Księgowanie wyciągów bankowych		
1	Naliczenie odsetek bankowych od lokaty terminowej w banku, które nalicza się do stanu rachunku bieżącego	130	750
2	Wpływ na rachunek bankowy składek członkowskich	130	710-1
3	Wpływ na rachunek bankowy dotacji na działalność bieżącego roku obrotowego	130	760
4	Naliczenie odsetek bankowych na rachunku bieżącym	130	750
5	Wpływ na rachunek bankowy darowizn na działalność statutową	130	710-2
6	Zapłata należności na faktury/rachunki z rachunku bankowego	200	130
7	Zapłata do Urzędu Skarbowego podatku z rachunku bankowego	220	130
8	Przekazanie środków na otwarcie lokaty terminowej	149	130
9	Wpływ środków z likwidacji lokaty terminowej	130	149
10	Zapłata składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne	221	130
11	Naliczenie przez bank prowizji bankowej	550	130
12	Przelew wynagrodzenia na rachunek bankowy pracownika	230	130
C	Księgowanie wyciągów z lokat terminowych		
1	Otwarcie lokaty terminowej	139	149
2	Naliczenie odsetek bankowych od lokaty terminowej w banku, który dopisuje odsetki do tej lokaty	139	750
3	Likwidacja lokaty terminowej	149	139
D	Księgowanie pozostałych dowodów		
1	Faktury obce za czynsz	510 lub 550	200
2	Faktury za CO lub energię elektryczną	510 lub 550	200
3	Naliczenie amortyzacji środków trwałych	510 lub 550	070
4	Faktury/rachunki za usługi np. telefon, transport itp.	510 lub 550	200
5	Rachunek z umowy o dzieło, umowy zlecenia	510 lub 550	230
5a	Zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych od poz. 5	230	220
5b	Potrącone składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne od poz. 5	230	221
5c	Naliczenie składek na ubezpieczenie społeczne płacone przez płatnika	510 lub 550	221

Inwentaryzacja aktywów i pasywów majątku organizacji

Zgodnie z postanowieniami ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości każda organizacja ma obowiązek dokonania inwentaryzacji aktywów i pasywów swojego majątku na ostatni dzień roku obrotowego.

Inwentaryzacja przeprowadzana jest również na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub upadłości. Przebieg inwentaryzacji i jej rozliczenie należy odpowiednio udokumentować. Inwentaryzacji dokonuje komisja inwentaryzacyjna powołana przez zarząd organizacji.

Inwentaryzację przeprowadza się poprzez spisanie poszczególnych pozycji aktywów trwałych lub obrotowych na arkuszach spisu z natury. Następnie dokonuje się porównania z księgami rachunkowymi i sporządza się arkusze różnic inwentaryzacyjnych oraz dokonuje wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych. Na zakończenie komisja inwentaryzacyjna sporządza **protokół końcowy inwentaryzacji** wykazując inwentarz organizacji i przedkłada go na posiedzeniu zarządu do zatwierdzenia.

Warunkiem końcowym prawidłowo dokonanej inwentaryzacji jest w każdym wypadku rozliczenie inwentaryzacji w księgach roku obrotowego, którego ta inwentaryzacja dotyczy.

Jednocześnie ustawa stwierdza, że w niektórych przypadkach termin ten jest dotrzymany, jeżeli inwentaryzacja będzie przeprowadzona w terminach wymienionych w tabeli.

Rodzaj składnika aktywów	Metoda inwentaryzacji	Termin inwentaryzacji
1) środki pieniężne znajdujące się w kasie, (krajowe i zagraniczne) 2) papiery wartościowe (weksle, czek obce, akcje, obligacje itp.) 3) produkty w toku produkcji	Spis z natury Metoda weryfikacji	Na ostatni dzień roku obrotowego, co roku.
Znajdujące się na terenie niestrzeżonym 1) zapasy materiałów, półfabrykatów, produktów gotowych, towarów, 2) środki trwałe, 3) maszyny i urządzenia objęte inwestycją rozpoczętą, 4) składniki majątkowe będące własnością obcych jednostek	Spis z natury	Ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku obrotowego, czyli od 1 października do 15 stycznia następnego roku, co roku
Znajdujące się na terenie strzeżonym 1) zapasy materiałów, półfabrykatów, wyrobów gotowych, towarów objętych ewidencją ilościowo-wartościową	Spis z natury	Ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku obrotowego, czyli od 1 października do 15 stycznia następnego roku. Raz na dwa lata
Znajdujące się na terenie strzeżonym 1) środki trwałe z wyjątkiem gruntów, 2) maszyny i urządzenia objęte budową lub wyposażeniem	Spis z natury	Ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku obrotowego. Najczęściej w okresie od 1 października do 15 stycznia następnego roku. Raz na cztery lata.
1) grunty i środki trwałe trudnodostępne 2) należności sporne i dochodzone na drodze sądowej, 3) należności i zobowiązania wobec pracowników, od 2002 r. również innych osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej 4) należności i zobowiązania publicznoprawne, 5) inwestycje rozpoczęte (z wyjątkiem maszyn i urządzeń), 6) wartości niematerialne i prawne, 7) rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne oraz przychody podlegające rozliczaniu w czasie, 8) kapitały i fundusze oraz rezerwy	W drodze weryfikacji poprzez porównanie danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów	Ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku obrotowego. Najczęściej w okresie Od 1 października do 15 stycznia następnego roku
1) środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych, 2) należności i zobowiązania (z wyjątkiem publicznoprawnych, spornych i od pracowników, a od 2002 r. tylko należności), 3) pożyczki i kredyty, 4) własne składniki aktywów powierzone innym jednostkom	W drodze uzyskania potwierdzenia salda	Na ostatni dzień każdego roku obrotowego Do 15 dnia następnego roku obrotowego. Najczęściej w okresie od 1 października do 15 stycznia następnego roku

Dana organizacja może zrezygnować z powyższych zasad ustawowych i dokonać inwentaryzacji wszystkich składników aktywów i pasywów na ostatni dzień roku obrotowego. Inwentaryzacji gotówki w kasie należy zawsze dokonać po zaksięgowaniu ostatniej operacji kasowej w roku obrotowym i sporządzeniu raportu kasowego.

10.12

Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego

Przed sporządzeniem sprawozdania finansowego należy dokonać wyceny aktywów i pasywów oraz ustalić wynik finansowy.

Wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy, przy założeniu możliwości kontynuacji działalności jednostki, dokonuje się według następujących zasad:

- 1) **środki trwale w budowie** wycenia się według cen nabycia lub w wysokości dotychczas poniesionych kosztów wytworzenia, pomniejszone o odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości,
- 2) **długoterminowe aktywa finansowe – inwestycje**, np. udziały w innych jednostkach i długotrwałe papiery wartościowe (lokaty), według cen nabycia pomniejszonych o ewentualne odpisy aktualizacyjne spowodowane trwałą utratą ich wartości,
- 3) **środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne** – według cen nabycia lub kosztów wytworzenia albo wartości przeszacowanej, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne (umorzenie), a także odpisy aktualizacyjne spowodowane trwałą utratą ich wartości,
- 4) **zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych (materiały) oraz krótkoterminowe papiery wartościowe** według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, nie wyższych od ich cen sprzedaży netto na dzień bilansowy,
- 5) **należności i zobowiązania, w tym również z tytułu pożyczek** – w kwocie wymagalnej zapłaty,
- 6) **środki pieniężne, kapitały (fundusze) oraz pozostałe aktywa i pasywa** – według wartości nominalnej.

Wszystkie aktywa i pasywa wyrażone w walutach obcych przelicza się na dzień bilansowy według średniego kursu walut NBP na ten dzień. Ewentualne różnice kursowe powstałe przy tym przeliczeniu lub zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych zalicza się do przychodów lub kosztów operacji finansowych.

Do rozliczeń międzyokresowych przychodów organizacja zalicza dotacje, subwencje i dopłaty do budowy lub zakupów środków trwałych w wysokości kwot rzeczywiście otrzymanych na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one funduszy własnych. Kwoty ujęte na koncie rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle z naliczaniem odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od środków trwałych sfinansowanych z tych źródeł. Na koncie tym należy ująć także otrzymane od kontrahentów przedpłaty na rzecz przyszłych świadczeń, w tym też z tytułu dotacji na pokrycie kosztów działalności organizacji w roku następnym, o ile w umowie zawarto ustalenie, że ta dotacja przeznaczona jest również na realizację zadania w roku następnym.

Wynik finansowy netto: (zysk – nadwyżka przychodów nad kosztami/strata – nadwyżka kosztów nad przychodami) w organizacjach społecznych składa się z sumy wyników na działalności operacyjnej (w tym również z operacji finansowych), wyniku na operacjach nadzwyczajnych oraz ewentualnych obowiązkowych obciążeń wyniku z tytułu podatku dochodowego.

Sprawozdania finansowe organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej

10.13

Każda organizacja ma obowiązek sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego na dzień kończący rok obrotowy oraz na każdy inny dzień bilansowy. Sprawozdanie to składa się z **bilansu, rachunku wyników oraz informacji dodatkowej.** Sprawozdanie finansowe sporządzamy w złotych i groszach.

W bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych poprzedniego i bieżącego roku obrotowego, podane w kolejności i w sposób określony w załącznikach do ustawy o rachunkowości (dla organizacji prowadzących działalność gospodarczą) lub do omawianego wcześniej rozporządzenia (dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej).

W **rachunku wyników wykazuje się oddzielnie przychody i koszty oraz wyniki za poprzedni i bieżący rok obrotowy**, podane w kolejności i w sposób określony w odpowiednich załącznikach do ustawy lub rozporządzenia.

Pozycje bilansu oraz rachunku wyników mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach, stosownie do potrzeb i wielkości jednostki.

Informacja dodatkowa organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej powinna zawierać nieobjęte bilansem oraz rachunkiem wyników informacje i wyjaśnienia niezbędne do oceny gospodarki finansowej jednostki, a w szczególności:

- 1) objaśnienia stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów oraz przyczyn ewentualnych ich zmian w stosunku do roku poprzedniego,
- 2) uzupełniające dane o aktywach i pasywach,
- 3) informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym przychodów określonych statutem,
- 4) informacje o strukturze kosztów stanowiących świadczenia pieniężne i niepieniężne określone statutem oraz o strukturze kosztów administracyjnych,
- 5) dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego,
- 6) dane dotyczące udzielonych gwarancji, poręczeń i innych zobowiązań związanych z działalnością statutową,
- 7) informacje o tendencjach zmian w przychodach i kosztach oraz składnikach aktywów i źródłach ich finansowania.

Wzór bilansu i rachunku wyników oraz informacji dodatkowej dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej przedstawiają załączniki nr 1, 2 i 3 na końcu książki.

Stowarzyszenia i fundacje mają obowiązek sporządzenia oprócz sprawozdania finansowego również sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji, które dołącza się do sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami (patrz rozdział 2.15).

Rachunkowość w organizacjach pożytku publicznego

10.14

Organizacje posiadające status pożytku publicznego muszą prowadzić rachunkowość podobnie jak inne organizacje zgodnie z ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz, w przypadku organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej, również z rozporządzeniem Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej.

Jednocześnie mają obowiązek stosowania zapisów art. 10 i 21 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, które nakazują w przypadku prowadzenia nieodpłatnej i odpłatnej działalności pożytku publicznego **wyodrębnienia** w rachunkowości **tych form działalności** w takim stopniu, by można było określić **przychody, koszty i wynik** na każdej z tych form niezależnie, czy jest to działalność wyodrębniona czy niewyodrębniona. Również w przypadku, gdy organizacja otrzymuje środki zgodnie z umową na realizację zadania, musi prowadzić dla tego zadania w rachunkowości osobne konta przychodów i kosztów.

W organizacjach pozarządowych posiadających status organizacji pożytku publicznego działalność pożytku publicznego musi być wyodrębniona w sposób zapewniający należyłą identyfikację pod względem organizacyjnym i rachunkowym.

Cały dochód uzyskany w wyniku prowadzenia działalności pożytku publicznego musi być przeznaczony na działalność statutową w zakresie pożytku publicznego.

Sprawozdawczość organizacji pożytku publicznego

10.15

Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie w art. 23 określa obowiązki organizacji pożytku publicznego w zakresie sprawozdawczości. Organizacja pożytku

publicznego ma obowiązek sporządzenia sprawozdania merytorycznego ze swej działalności, z zastosowaniem przepisów obowiązujących fundacje w tym zakresie.

Fundacje oraz organizacje pożytku publicznego obowiązują w zakresie sprawozdania merytorycznego rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji. (Dz.U. z 2001 r. nr 50 poz. 529). Oto jego treść:

Na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 1991 r. nr 46 poz. 203 z 1997 r., nr 121 poz. 769 i z 2000 r. nr 120 poz. 1268) zarządza się, co następuje:

par. 1. Sprawozdanie z działalności fundacji, zwane dalej „sprawozdaniem”, sporządza się w formie pisemnej w układzie określonym w par. 2.

par. 2. Sprawozdanie powinno zawierać:

- 1) nazwę fundacji, jej siedzibę i adres, datę wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym i numer KRS-u wraz ze statystycznym numerem identyfikacyjnym w systemie REGON, dane dotyczące członków zarządu fundacji (imię i nazwisko według aktualnego wpisu w rejestrze sądowym i adres zamieszkania) oraz określenie celów statutowych fundacji,*
- 2) zasady, formy i zakres działalności statutowej z podaniem realizacji celów statutowych, a także opis głównych zdarzeń prawnych w jej działalności o skutkach finansowych,*
- 3) informację o prowadzonej działalności gospodarczej według wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego,*
- 4) odpisy uchwał zarządu fundacji,*
- 5) informację o wysokości uzyskanych przychodów, z wyodrębnieniem ich źródeł (np. spadek, zapis, darowizna, środki pochodzące ze źródeł publicznych, w tym z budżetu państwa i budżetu gminy), odpłatnych świadczeń realizowanych przez fundację w ramach celów statutowych z uwzględnieniem kosztów tych świadczeń; jeżeli prowadzono działalność gospodarczą, wynik finansowy tej działalności oraz procentowy stosunek przychodu osiągniętego z działalności gospodarczej do przychodu osiągniętego z pozostałych źródeł,*
- 6) informację o poniesionych kosztach na:*
 - a) realizację celów statutowych,*
 - b) administrację (czynsze, opłaty telefoniczne, pocztowe itp.),*
 - c) działalność gospodarczą,*
 - d) pozostałe koszty,*
- 7) dane o:*
 - a) liczbie osób zatrudnionych w fundacji z podziałem według*

- zajmowanych stanowisk i z wyodrębnieniem osób zatrudnionych wyłącznie w działalności gospodarczej,*
- b) łącznej kwocie wynagrodzeń wypłaconych przez fundację z podziałem na wynagrodzenia, nagrody, premie i inne świadczenia, z wyodrębnieniem całości tych wynagrodzeń osób zatrudnionych wyłącznie w działalności gospodarczej,*
- c) wysokości rocznego lub przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłaconego łącznie członkom zarządu i innych organów fundacji oraz osobom kierującym wyłącznie działalnością gospodarczą z podziałem na wynagrodzenia, nagrody, premie i inne świadczenia,*
- d) wydatkach na wynagrodzenia z umów zlecenia,*
- e) udzielonych przez fundację pożyczkach pieniężnych, z podziałem według ich wysokości, ze wskazaniem pożyczkobiorców i warunków przyznania pożyczek oraz z podaniem podstawy statutowej udzielania takich pożyczek,*
- f) kwotach ulokowanych na rachunkach bankowych ze wskazaniem banku,*
- g) wartości nabytych obligacji oraz wielkości objętych udziałów lub nabytych akcji w spółkach prawa handlowego ze wskazaniem tych spółek,*
- h) nabytych nieruchomościach, ich przeznaczeniu oraz wysokości kwot wydatkowanych na to nabycie,*
- i) nabytych pozostałych środkach trwałych,*
- j) wartości aktywów i zobowiązań fundacji ujętych we właściwych sprawozdaniach finansowych sporządzanych dla celów statystycznych,*
- 8) dane o działalności zleconej fundacji przez podmioty państwowe i samorządowe (usługi, państwowe zadania zlecone i zamówienia publiczne) oraz o wyniku finansowym tej działalności,*
- 9) informację o rozliczeniach fundacji z tytułu ciążących na niej zobowiązań podatkowych, a także informację w sprawie składanych deklaracji podatkowych.*

Par. 3. W sprawozdaniu zamieszcza się informację, czy w okresie sprawozdawczym była przeprowadzona w fundacji kontrola, a jeśli była — to jej wyniki.

Par. 4. Sprawozdanie podpisuje co najmniej dwóch członków zarządu fundacji, jeżeli statut fundacji nie stanowi inaczej.

Par. 5. Sprawozdanie obejmuje okres roku kalendarzowego. Składa się je każdego roku z działalności za rok ubiegły.

Par. 6. Traci moc zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z 23 grudnia 1994 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdań składanych przez fundacje (Monitor Polski, nr 69, poz. 616).

Par. 7. Rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Tylko sporządzone zgodnie z powyższym rozporządzeniem sprawozdanie może być przekazane organowi nadzoru.

Organizacja pożytku publicznego ma obowiązek **sporządzenia i ogłoszenia sprawozdania finansowego** nawet wówczas, gdy taki obowiązek nie wynika z ustawy o rachunkowości. W przypadku organizacji pożytku publicznego nieprowadzącej działalności gospodarczej wzór dokumentów sprawozdania finansowego jest taki sam, jak dla organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej i omówiony w rozdziale 2.13.

Jeżeli organizacja pożytku publicznego prowadzi działalność gospodarczą, to jej sprawozdanie jest takie samo, jak innych osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą.

Badanie sprawozdań organizacji pożytku publicznego omówiono w rozdziale 2.18.

10.16

Rachunkowość organizacji prowadzących działalność gospodarczą

Organizacje prowadzące działalność gospodarczą oprócz statutowej muszą prowadzić pełną dokumentację finansowo-księgową, zgodną z postanowieniami ustawy o rachunkowości, jak wszystkie podmioty prawa handlowego.

W jednostkach tych obowiązuje zasada księgowego wyodrębnienia działalności statutowej i działalności gospodarczej

To powoduje, że jednostki te muszą prowadzić w księgach rachunkowych koszty na kontach zespołów 4 i 5.

Organizacje te mogą stosować plan kont będący załącznikiem nr 4 znajdującym się na końcu książki, jednak muszą uzupełnić ten plan kont przynajmniej o następujące konta związane z działalnością gospodarczą:

- 500 – koszty działalności gospodarczej,
- 520 – koszty działalności handlowej,
- 530 – koszty działalności pomocniczej,
- 700 – przychody działalności gospodarczej,
- 730 – przychody ze sprzedaży towarów,
- 731 – wartość sprzedanych towarów.

Z niniejszej książki organizacje prowadzące działalność gospodarczą mogą w pełni korzystać w zakresie zasad ogólnych rachunkowości, przeprowadzania inwentaryzacji, gospodarki kasowej, terminów dotyczących rachunkowości oraz odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości. (rozdziały 2.2 - 2.6, 2.9 i 2.11)

Organizacje te muszą jednak w pełni stosować zasady wyceny aktywów i pasywów zgodnie z postanowieniami rozdziału 4 tej ustawy.

Sprawozdanie finansowe organizacji prowadzących działalność gospodarczą

10.17

W organizacjach prowadzących działalność gospodarczą obok statutowej wzór bilansu, rachunku zysków i strat oraz pozostałych formularzy muszą uwzględniać postanowienia ustawy o rachunkowości.

Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (ostatni dzień roku obrotowego) oraz na każdy inny dzień bilansowy, stosując odpowiednio zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określone w ustawie o rachunkowości.

Organizacje prowadzące działalność gospodarczą oprócz działalności statutowej sporządzają **sprawozdania finansowe, w skład których wchodzi**

- **wprowadzenie do sprawozdania,**
- **bilans,**
- **rachunek zysków i strat,**
- **dodatkowe informacje i objaśnienia.**

Jednostki mające obowiązek badania sprawozdania finansowego sporządzają dodatkowo

- **zestawienia zmian w funduszu własnym,**
- **rachunek przepływów pieniężnych.**

Zgodnie z art. 50. ustawy o rachunkowości informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegó-

łowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Jednocześnie organizacja, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, nie osiągnęła dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż **50 osób**,
- 2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości **2 000 000 euro**,
- 3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości **4 000 000 euro**

– może sporządzić sprawozdanie finansowe **w formie uproszczonej**, wykazując w bilansie i rachunku zysków i strat informacje oznaczone literami i cyframi rzymskimi. Informację dodatkową sporządza się w odpowiednio uproszczonej formie.

W przypadku gdy informacje dotyczące poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego nie wystąpiły w jednostce zarówno w roku obrotowym, jak i za rok poprzedzający rok obrotowy, to przy sporządzaniu sprawozdania finansowego pozycje te pomija się.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego obejmuje w szczególności:

- 1) nazwę (firmę) i siedzibę, podstawowy przedmiot działalności jednostki oraz wskazanie właściwego sądu lub innego organu prowadzącego rejestr,
- 2) wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,
- 3) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym,
- 4) wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki wchodzi wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe,
- 5) wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności,
- 6) w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie, wskazanie, że jest to sprawozdanie finansowe sporządzone po połączeniu spółek, oraz wskazanie zastosowanej metody rozliczenia połączenia (nabycia, łączenia udziałów),
- 7) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym

metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), pomiaru wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:

1.

- 1) szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,
- 2) wartość gruntów użytkowanych wieczystie,
- 3) wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu,
- 4) zobowiązania wobec budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego z tytułu uzyskania prawa własności budynków i budowli,
- 5) dane o strukturze własności kapitału podstawowego oraz liczbie i wartości nominalnej subskrybowanych akcji, w tym uprzywilejowanych,
- 6) stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych i rezerwowych, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- 7) propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy,
- 8) dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym,
- 9) dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego,
- 10) podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową, okresie spłaty: do 1 roku, powyżej 1 roku do 3 lat, powyżej 3 do 5 lat, powyżej 5 lat,
- 11) wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych,
- 12) wykaz grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki (ze wskazaniem jego rodzaju),

- 13) zobowiązania warunkowe, w tym również udzielone przez jednostkę gwarancje i poręczenia, także wekslowe;

2.

- 1) strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów,
- 2) wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,
- 3) wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów,
- 4) informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym,
- 5) rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto,
- 6) w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, dane o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o kosztach rodzajowych: amortyzacji, zużycia materiałów i energii, usług obcych, podatków i opłat, wynagrodzeń, ubezpieczeń i innych świadczeń, pozostałych kosztów rodzajowych,
- 7) koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych na własne potrzeby,
- 8) poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska,
- 9) informacje o zyskach i stratach nadzwyczajnych, z podziałem na losowe i pozostałe,
- 10) podatek dochodowy od wyniku na operacjach nadzwyczajnych;

3. Objasnienie struktury środków pieniężnych przyjętych do rachunku przepływów pieniężnych, a w przypadku gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią, dodatkowo należy przedstawić uzgodnienie przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią; w przypadku różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanymi w rachunku przepływów pieniężnych, należy wyjaśnić ich przyczyny;

4. Informacje o:

- 1) przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe,
- 2) wynagrodzeniach, łącznie z wynagrodzeniem z zysku, wypła-

conych lub należnych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających i nadzorujących spółek handlowych (dla każdej grupy osobno),

- 3) pożyczkach i świadczeniach o podobnym charakterze udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających i nadzorujących spółek handlowych (dla każdej grupy osobno), ze wskazaniem warunków oprocentowania i terminów spłaty;

5.

- 1) informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego,
- 2) informacje o znaczących zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym,
- 3) przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny oraz zmian sposobu sporządzania sprawozdania finansowego, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, ich przyczyny i spowodowaną zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- 4) informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy;

6.

- 1) informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji, w tym o:
 - a) nazwie, zakresie działalności wspólnego przedsięwzięcia,
 - b) procentowym udziale,
 - c) części wspólnie kontrolowanych rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
 - d) zobowiązaniach zaciągniętych na potrzeby przedsięwzięcia lub zakupu używanych rzeczowych składników aktywów trwałych,
 - e) części zobowiązań wspólnie zaciągniętych,
 - f) przychodach uzyskanych ze wspólnego przedsięwzięcia i kosztach z nimi związanych,
 - g) zobowiązaniach warunkowych i inwestycyjnych dotyczących wspólnego przedsięwzięcia,
- 2) informacje o transakcjach z jednostkami powiązanymi,
- 3) wykaz spółek (nazwa, siedziba), w których jednostka posiada co najmniej 20% udziałów w kapitale lub ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki; wykaz ten powinien zawierać także informacje o procencie udziałów i stopniu udziału w zarządzaniu oraz o zysku lub stracie netto tych spółek za ostatni rok obrotowy,

- 4) jeżeli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, korzystając ze zwolnienia lub wyłączeń, informacje o:
- a) podstawie prawnej wraz z danymi uzasadniającymi odstąpienie od konsolidacji,
 - b) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz miejscu jego publikacji,
 - c) podstawowych wskaźnikach ekonomiczno-finansowych, charakteryzujących działalność jednostek powiązanych w danym i ubiegłym roku obrotowym, takich jak:
 - wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychodów finansowych,
 - wynik finansowy netto oraz wartość kapitału własnego, z podziałem na grupy,
 - wartość aktywów trwałych,
 - przeciętne roczne zatrudnienie;

7. W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie:

- 1) jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą nabycia:
 - a) nazwę (firmę) i opis przedmiotu działalności spółki przejętej,
 - b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,
 - c) cenę przejęcia, wartość aktywów netto według wartości godziwej spółki przejętej na dzień połączenia, wartość firmy lub ujemnej wartości firmy i opis zasad jej amortyzacji,
- 2) jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą łączenia udziałów:
 - a) nazwy (firmy) i opis przedmiotu działalności spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru,
 - b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,
 - c) przychody i koszty, zyski i straty oraz zmiany w kapitałach własnych połączonych spółek za okres od początku roku obrotowego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, do dnia połączenia;

8. W przypadku występowania niepewności co do możliwości kontynuowania działalności opis tych niepewności oraz stwierdzenie, że taka niepewność występuje, oraz wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z tym związane; informacja powinna zawierać również opis podejmowanych bądź planowanych przez jednostkę działań mających na celu eliminację niepewności;

9. W przypadku gdy informacje inne niż wymienione powyżej mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej,

finansowej oraz wynik finansowy jednostki, należy ujawnić te informacje.

Wzór rachunku zysków i strat oraz bilansu w wersji uproszczonej stanowią załączniki nr 5 i 6 umieszczone na końcu niniejszej książki.

Badanie sprawozdań organizacji prowadzących działalność gospodarczą omówiono w rozdziale 2.18.

Badanie sprawozdań finansowych

10.18

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii – wraz z raportem – o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki.

Zgodnie z art. 64 ustawy o rachunkowości wszystkie organizacje pozarządowe mają obowiązek badania i ogłaszania rocznego sprawozdania finansowego, jeżeli w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej **50 osób**,
- b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła w walucie polskiej równowartość co najmniej **2 500 000 euro**,
- c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej **5 000 000 euro**.

Minister Finansów rozporządzeniem z 23 grudnia 2004 r. w sprawie obowiązków **badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego** wprowadził obowiązek badania tych sprawozdań, jeżeli nie podlegają takiemu badaniu zgodnie z przepisami o rachunkowości, w przypadkach gdy organizacje te:

- 1) realizują zadania publiczne zlecone**, jako powierzone do wykonywania lub do wspierania zadania publicznego, oraz
- 2) otrzymały w roku obrotowym łączną kwotę dotacji na realizację**

- zadań określonych w pkt 1 w wysokości co najmniej **50 000 zł** oraz
- 3) osiągnęły w roku obrotowym przychody w wysokości co najmniej **3 000 000 zł**.

Obowiązek takiego badania dotyczy rocznych sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego sporządzanych **za rok obrotowy następujący po roku**, w którym organizacje te **spełniły łącznie warunki** określone powyżej. Badanie takie odbywa się z zastosowaniem przepisów o rachunkowości.

Rozporządzenie to stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2005 r.

Zgodnie z zapisami art. 66 ust. 4 - 6 ustawy o rachunkowości wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego (biegłego rewidenta) dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. W przypadku stowarzyszeń najczęściej tym organem jest walne zebranie członków.

Zarząd stowarzyszenia lub fundacji zawiera z biegłym rewidentem umowę o badanie w terminie umożliwiającym mu udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Koszty badania sprawozdania finansowego ponosi badana organizacja.

Badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone z naruszeniem zasady bezstronności i niezależności oraz sposobu wyboru biegłego rewidenta jest nieważne z mocy prawa.

10.19

Przechowywanie dokumentacji finansowej

Dokumentację finansową, w tym przyjęte zasady rachunkowości, księgi rachunkowe, dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe, należy przechowywać w należyty sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Dowody księgowe i dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się w siedzibie zarządu organizacji w oryginalnej postaci, w ustalonym porządku dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w podziale na okresy sprawozdawcze, w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie. Roczne zbiory dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych oznacza się określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowych lat i końcowych numerów w zbiorze.

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości w art. 74. ustala okresy przechowywania dokumentacji finansowej każdej osoby prawnej.

Okresy przechowywania dokumentacji finansowej oblicza się **od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dokumentacja dotyczy.**

Każda organizacja ma obowiązek trwałego przechowywania zatwierdzonych rocznych sprawozdań finansowych.

Z powyższego obowiązku wynika, że każda organizacja musi przechowywać zatwierdzone roczne sprawozdania finansowe ze wszystkich lat działalności przez cały okres istnienia tej organizacji.

Ustawodawca ustalił dla pozostałych dokumentów księgowych okres przechowywania⁵:

- 1) księgi rachunkowe – przez co najmniej **5 lat**,
- 2) karty wynagrodzeń pracowników bądź ich odpowiedniki – przez okres wymaganego dostępu do tych informacji, wynikający z przepisów emerytalnych, rentowych oraz podatkowych, nie krócej jednak niż **5 lat**,
- 3) dowody księgowe dotyczące wpływów ze sprzedaży detalicznej – do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, nie krócej jednak niż do dnia rozliczenia osób, którym powierzono składniki aktywów objęte sprzedażą detaliczną,
- 4) dowody księgowe dotyczące wieloletnich inwestycji rozpoczętych, pożyczek, kredytów oraz umów handlowych, roszczeń dochodzonych w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym – przez **5 lat** od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione,

⁵ porównaj z cz. 1 niniejszej publikacji. W punkcie 8.8 "Przedawnienie zobowiązania podatkowego upływa po 5 latach liczonych od końca roku, w którym upłynął termin płatności". W związku z tym zapisem odpowiednią dokumentację należy przechowywać minimum 6 lat od końca roku obrotowego, którego dotyczy.

- 5) dokumentację przyjętego sposobu prowadzenia rachunkowości – przez okres nie krótszy niż **5 lat** od upływu jej ważności,
- 6) dokumenty dotyczące rękojmi i reklamacji – **1 rok** po terminie upływu rękojmi lub rozliczeniu reklamacji,
- 7) dokumenty inwentaryzacyjne – **5 lat**,
- 8) pozostałe dowody księgowe i dokumenty – **5 lat**.

Jednocześnie należy nadmienić, że przepisy prawa pracy określiły dla dokumentacji pracowniczej i płacowej **50-letni** okres przechowywania.

Organizacje, które zakończyły działalność (likwidacja, upadłość lub połączenie z inną organizacją), mają obowiązek zapewnienia prawidłowego przechowywania dokumentacji.

Ustawa o rachunkowości przewiduje, że dokumentacja organizacji, które:

- 1) **zakończyły swoją działalność** w wyniku połączenia z inną jednostką lub przekształcenia formy prawnej – przechowuje jednostka kontynuująca działalność,
- 2) **zostały zlikwidowane** – przechowuje wyznaczona osoba lub jednostka; o miejscu przechowywania kierownik, likwidator jednostki lub syndyk masy upadłościowej informuje właściwy sąd lub inny organ prowadzący rejestr lub ewidencję działalności gospodarczej oraz urząd skarbowy.

Osoba lub jednostka przechowująca dokumentację po zlikwidowanej organizacji ma obowiązek przechowywania tej dokumentacji do zakończenia ustawowego okresu przechowywania.

Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne

11

3.1. Podstawa naliczania składek na ubezpieczenia społeczne

11.1

Podstawę prawną ubezpieczeń społecznych stanowią:

- Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, której jednolity tekst został ogłoszony w Dz.U. z 2007r. nr 11 poz. 74, ze zmianami ogłoszonymi w roku 2007 nr 17 poz. 95, nr 21 poz. 125, nr 112 poz. 769, nr 115 poz. 791,792,793, nr 176 poz. 1243.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, które ogłoszone zostało w Dz.U. z 1998 r. nr 161, poz. 1106. Zmiany do rozporządzenia ogłoszono w Dz.U z roku 1999 nr 49 poz. 488, nr 75 poz. 847, z roku 2001 nr 95 poz. 1043 i nr 138 poz. 1558, z roku 2004 nr 14 poz. 124, nr 183 poz. 1888 i 243 poz. 2434.

Ubezpieczenia społeczne obejmują:

- **ubezpieczenie emerytalne,**
- **ubezpieczenie rentowe,**
- **ubezpieczenie chorobowe (w razie choroby i macierzyństwa),**
- **ubezpieczenie wypadkowe (w razie wypadku przy pracy i chorób zawodowych).**

Ubezpieczeniom społecznym podlegają:

Rodzaj działalności wykonywanej przez osoby:	Rodzaj ubezpieczenia społecznego			
	emerytalne	rentowe	chorobowe	wypadkowe
stosunek pracy i umowa cywilnoprawna w macierzystym zakładzie pracy	O	O	O	O
stosunek pracy nakładczej	O	O	D	N
zleceniobiorcy pracujący w innym zakładzie i zarabiający co najmniej najniższą płacę krajową	D	D	N	O/N
zleceniobiorcy niepracujący w innym zakładzie i niezarabiający co najmniej najniższej płacy krajowej	O	O	N	O/N
pozarolnicza działalność gospodarcza	O	O	D	O
posłowie i senatorowie pobierający uposażenie	O	O	D	O
stypendyści sportowi (jeżeli nie uczą się, nie studiują lub nie mają innego tytułu do ubezpieczeń)	O	O	N	O
osoby skazane i tymczasowo aresztowane wykonujące odpłatnie pracę	O	O	N	N
bezrobotni pobierający zasiłek dla bezrobotnych	O	O	N	N
duchowni	O	O	D	O
żołnierze niezawodowi w służbie czynnej	O	O	N	N
osoby odbywające zastępcze formy służby wojskowej	O	O	N	O
żołnierze zawodowi, funkcjonariusze Policji, UOP, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celnej i Służby Więziennej zatrudnieni po 1 stycznia 1999 roku	O	O	N	N
osoby przebywające na urlopie wychowawczym lub pobierające zasiłek macierzyński	O	O	N	N
osoby pobierające świadczenie socjalne lub zasiłek socjalny	O	O	N	N

Objaśnienie

O – ubezpieczenie obowiązkowe, D – ubezpieczenie dobrowolne, N – nie podlega ubezpieczeniu i O/N – obowiązkowi ubezpieczenia podlegają tylko umowy wykonywane w siedzibie zleceniodawcy.

Składki na poszczególne rodzaje ubezpieczeń społecznych wynoszą:

- ubezpieczenie **emerytalne** – 19,52% podstawy wymiaru, z czego ZUS będzie przekazywał 7,30% podstawy wymiaru do otwartego funduszu emerytalnego, do którego dana osoba się zapisze,
- ubezpieczenie **rentowe** – 6,00% podstawy wymiaru,
- ubezpieczenie **chorobowe** – 2,45% podstawy wymiaru,
- ubezpieczenie **wypadkowe** – 0,40 - 8,12% podstawy wymiaru, przy czym dla pracodawców zatrudniających co najmniej 10 pracowników stawka procentowa ustalana jest w zależności od rodzaju działalności zgodnie z klasyfikacją (kod) PKD ujętą w REGONIE, natomiast dla małych zakładów zatrudniających do 9 osób wynosi ona **1,80%** (obowiązuje to w okresie od 01

kwietnia 2006 r.) stopy procentowe będą zmieniane raz w roku – z dniem 1 kwietnia każdego roku.

Składki na **ubezpieczenie emerytalne** finansowane są:

- dla pracowników pełnosprawnych w rozumieniu kodeksu pracy w 50% przez pracownika i 50% przez pracodawcę (dotyczy to również zatrudnionych przy pracy nakładczej),
- dla pracowników niepełnosprawnych o orzeczonym znacznym i umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, w zakładach pracy zatrudniających do 25 pracowników, w przypadku ubezpieczenia emerytalnego 50% składki finansuje pracownik, a 50% pracodawca (dotyczy to również zatrudnionych przy pracy nakładczej) – pracodawca po zapłaceniu w terminie składek ZUS może ubiegać się o dofinansowanie 100% składek na ubezpieczenie emerytalne w PFRON,
- dla pracowników niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładach pracy chronionej lub zakładach aktywizacji zawodowej, w przypadku ubezpieczenia emerytalnego, 50% składki finansuje pracownik, a 50% pracodawca (dotyczy to również pracowników zatrudnionych przy pracy nakładczej) – pracodawca po zapłaceniu w terminie składek ZUS może ubiegać się o dofinansowanie 100% składek na ubezpieczenie emerytalne w PFRON,
- dla zleceniobiorców i osób z nimi współpracujących, posłów i senatorów, stypendystów sportowych, skazanych lub tymczasowo aresztowanych, żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy służb mundurowych składki po 50% pokrywają ubezpieczony i płatnik,
- za żołnierzy służby czynnej, osoby odbywające zastępczą służbę wojskową, pobierające zasiłek socjalny lub świadczenie socjalne składki pokrywa w 100% płatnik.

Składki na **rentowe**, wynoszące obecnie 6% finansowane są:

- dla pracowników w rozumieniu kodeksu pracy w 1,5% przez pracownika i 4,50% przez pracodawcę (dotyczy to również zatrudnionych przy pracy nakładczej) – pracodawcy prowadzący zakłady pracy chronionej zatrudniający pracowników niepełnosprawnych po zapłaceniu w terminie składek ZUS mogą ubiegać się o dofinansowanie finansowanych przez siebie składek na ubezpieczenia rentowe w PFRON,
- dla zleceniobiorców i osób z nimi współpracujących, posłów i senatorów, stypendystów sportowych, skazanych lub tymczasowo aresztowanych, żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy służb mundurowych składki pokrywają ubezpieczony (1,50%) i płatnik (4,50%),

- za żołnierzy służby czynnej, osoby odbywające zastępczą służbę wojskową, pobierające zasiłek socjalny lub świadczenie socjalne składki pokrywa w całości płatnik.

Składka na **ubezpieczenie chorobowe** pokrywana jest w 100% przez ubezpieczonego, za wyjątkiem osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładach pracy chronionej lub zakładach aktywizacji zawodowej (wtedy refunduje je PFRON) i osób odbywających zastępczą służbę wojskową oraz osób współpracujących z osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą (pokrywa płatnik).

Składka na **ubezpieczenie wypadkowe** pokrywana jest w 100% przez płatnika, za wyjątkiem osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładach pracy chronionej lub zakładach aktywizacji zawodowej (wtedy refunduje je PFRON) oraz duchownych.

11.1.1 Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku stosunku pracy

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku stosunku pracy stanowi przychód, tj. wysokość wynagrodzenia za pracę z wyjątkiem przychodów zwolnionych ze składek.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią między innymi:

- 1) nagrody jubileuszowe (gratyfikacje), które są przyznawane pracownikowi nie częściej niż co 5 lat,
- 2) odprawy pieniężne związane z przejściem na emeryturę lub rentę,
- 3) odprawy wypłacane pracownikom powołanym do odbycia zasadniczej służby wojskowej,
- 4) odprawy i odszkodowania oraz rekompensaty wypłacane przez zakład pracy w związku z rozwiązaniem stosunku pracy,
- 5) wartość świadczeń rzeczowych oraz ekwiwalenty wynikające z przepisów BHP, za pranie i naprawę odzieży i za przedłużone używanie odzieży lub używanie odzieży własnej, wartość ubioru służbowego, którego noszenie należy do obowiązków pracownika lub ekwiwalent pieniężny za ten ubiór,
- 6) ekwiwalent za używanie do wykonania pracy narzędzi i materiałów własnych pracownika,

- 7) jednorazowe odszkodowania z tytułu wypadku przy pracy,
- 8) wartość świadczeń rzeczowych i bonów towarowych przyznawanych pracownikom w związku z przepisami o bezpieczeństwie i higienie pracy,
- 9) diet i innych należności za odbycie podróży służbowych i rozłąkę - dotyczy pracownika, do wysokości określonych w przepisach,
- 10) zwrot kosztów za używanie samochodów osobowych do celów służbowych, wypłacanych zgodnie z odrębnymi przepisami, na podstawie ewidencji przebiegu pojazdu,
- 11) świadczenia urlopowe wypłacane do wysokości określonej w przepisach i świadczenia wypłacane z ZFŚS, zapomogi losowe,
- 12) świadczenia wypłacane przez zakłady pracy chronionej i aktywności zawodowej na rehabilitację na podstawie odrębnych przepisów,
- 13) składniki wynagrodzenia, do których pracownik ma prawo w okresie pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, w myśl przepisów o wynagrodzeniach, dotyczących tego okresu.

Katalog obowiązuje od 1 stycznia 1999 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. nr 161, poz. 1106 z późn. zm.)

11.1.2 Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku umowy zlecenia

Wraz ze zmianą postanowień art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy od 14 stycznia 2000 r.

wszystkie umowy zlecenia, umowy agencyjne, a także inne umowy o świadczenie usług, do których zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia bez względu na okres, na jaki zostały zawarte, powodują obowiązek ubezpieczenia emerytalnego i rentowego oraz zdrowotnego.

Dotyczy to także umów zawartych na jeden dzień. **Umowy zlecenia** i inne umowy o podobnym charakterze zawarte **z uczniami** szkół ponadpodstawowych oraz **studentami do ukończenia 26 roku życia nie podlegają ubezpieczeniom** społecznym oraz ubezpieczeniu zdrowotnemu.

Umowy zlecenia zawarte z pracownikami zatrudnionymi u tego samego co zleceniodawca pracodawcy podlegają takiemu samemu obowiązkowi, jak ze stosunku pracy. W tym wypadku występuje sumowanie naliczonych podstaw i składek.

Umowy zlecenia zawarte z pracownikami zatrudnionymi na etat u innego pracodawcy niż zleceniodawca i zarabiającymi powyżej najniższej płacy krajowej **podlegają dobrowolnemu ubezpieczeniu emerytalnemu i rentowemu.**

W wypadku, gdy za zleceniobiorcę w okresie umowy zlecenia z różnych powodów (np. urlop macierzyński, wychowawczy) nie opłacano składek ze stosunku pracy, składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stają się obowiązkowe. Dlatego zleceniodawca, by nie ponosić później kosztów tych składek, musi uzyskać od zleceniobiorcy oświadczenie, że w tym okresie uzyskał wynagrodzenie w wysokości co najmniej najniższej pensji krajowej.

Również umowy zlecenia **zawarte z emerytami i rencistami** podlegają obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu i rentowemu, chyba że zleceniobiorcy zatrudnieni są u innego pracodawcy niż zleceniodawca zatrudniony otrzymuje wynagrodzenie wyższe niż najniższe krajowe. Zleceniobiorcy ubezpieczeniu chorobowemu podlegają dobrowolnie, natomiast ubezpieczeniu wypadkowemu podlegają z umów zlecenia, które podlegają ubezpieczeniu emerytalnemu i rentowemu, gdy prace wykonywane są w siedzibie lub miejscu prowadzenia działalności zleceniodawcy. Podstawą wymiaru składek jest ustalone w umowie wynagrodzenie.

11.1.3 Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku umowy o dzieło

Umowa o dzieło zawarta pomiędzy pracodawcą a **własnym pracownikiem powoduje obowiązek ubezpieczeń społecznych**. Natomiast jeżeli pracownik przebywa na urlopie bezpłatnym czy wychowawczym i pobiera zasiłek wychowawczy lub inny (w wysokości nie niższej niż zasiłek wychowawczy), to zawarcie umowy o dzieło nie powoduje obowiązku ubezpieczeń społecznych.

Zawarcie umowy o dzieło z zamawiającym, z którym wykonawcy nie łączy stosunek pracy, nie powoduje obowiązku ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 1 lutego 2000 r. U.025-9/2000 umowy o dzieło zawarte z emerytami i rencistami nie podlegają obowiązkowi ubezpieczeń społecznych.

W świetle powyższego **umowa o dzieło zawarta z innym podmiotem niż własny pracodawca nie powoduje obowiązku ubezpieczeń.**

W przypadku umów o dzieło nie występuje prawo do dobrowolnych ubezpieczeń społecznych. Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, jeżeli dotyczą umowy o dzieło (np. umowa zawarta z własnym pracownikiem), jest przewidziane w umowie wynagrodzenie za wykonane dzieło.

Podstawę wymiaru składek posłów i senatorów stanowi kwota uposażenia, a w przypadku stypendystów sportowych – kwota stypendium.

Podstawa naliczania składek za ubezpieczenie zdrowotne

11.2

Podstawę prawną ubezpieczenia zdrowotnego stanowi obecnie:

- Ustawa z 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, która została ogłoszona w Dz.U. z 2004 r. r 210 poz. 2135. Zmiany w ustawie ogłoszone zostały:
 - w roku 2005 nr 94 poz. 788, nr 132 poz. 1110, nr 138 poz. 1154, nr 157 poz. 1314, nr 164 poz. 1366, nr 169 poz. 1411, nr 179 poz. 1485,
 - w roku 2006 nr 75 poz. 519, nr 104 poz. 708 i 711, nr 143 poz. 1030, nr 170 poz. 1217, nr 191 poz. 1410, nr 227 poz. 1658, nr 249 poz. 1824, w roku 2007 nr 64 poz. 427 i 433, nr 82 poz. 559, nr 115 poz. 793, nr 133 poz. 922, nr 166 poz. 1172, nr 171 poz. 1208, nr 176 poz. 1243 nr 180. poz. 1280,
 - w roku 2008 nr 52 poz. 305.

Do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych na zasadach określonych w ustawie mają prawo:

- 1) osoby objęte powszechnym – obowiązkowym i dobrowolnym – ubezpieczeniem zdrowotnym,

- 2) osoby posiadające obywatelstwo polskie i posiadające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które spełniają kryteria dochodowe, określone w ustawie o pomocy społecznej, do otrzymania świadczeń pieniężnych z pomocy publicznej i takiej pomocy nie odmówiono ze względu na majątność.

Obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby objęte ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są między innymi:

- 1) pracownikami,
- 2) osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, i podobnych, oraz osobami z nimi współpracującymi,
- 3) osobami wykonującymi pracę nakładczą,
- 4) członkami rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni kółek rolniczych i członkami ich rodzin,
- 5) osobami prowadzącymi działalność pozarolniczą lub osobami z nimi współpracującymi,
- 6) rolnikami lub ich domownikami,
- 7) osobami pobierającymi świadczenie socjalne, zasiłek socjalny lub świadczenie szkoleniowe,
- 8) żołnierzami zasadniczej służby wojskowej i odbywającymi służbę zastępczą,
- 9) żołnierzami zawodowymi lub funkcjonariuszami służb mundurowych,
- 10) posłami, sędziami lub prokuratorami,
- 11) osobami duchownymi,
- 12) emerytami i rencistami.

Obowiązek ubezpieczenia zdrowotnego uważa się za spełniony po zgłoszeniu osoby podlegającej temu obowiązkowi i opłaceniu składki w terminie i na zasadach określonych ustawą.

Osoby, których nie obejmuje obowiązek ubezpieczenia, a chciałyby skorzystać z usług medycznych, muszą ubezpieczyć się dobrowolnie. Opłacenie składki powoduje wówczas również objęcie ubezpieczeniem zdrowotnym członków rodziny ubezpieczonego.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne osiągnęła w roku 2008 wysokość **9%** podstawy wymiaru składki.

Dla większości ubezpieczonych, w tym również dla osób wyżej wymienionych, do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób, z tym że:

- przy ustalaniu podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pracowników nie stosuje się wyłączenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz rocznego ograniczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe do trzydziestokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego,
- podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się o kwoty składek na:
 - ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe, potrąconych przez płatników ze środków
 - ubezpieczonego zgodnie z przepisami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Ponadto, w sytuacji gdy **ubezpieczony uzyskuje przychody z więcej niż jednego źródła, składkę na ubezpieczenie zdrowotne należy opłacać od wszystkich tych przychodów**, które podlegają obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego zgodnie z art. 66 ustawy.

Składkę na ubezpieczenie zdrowotne opłaca osoba podlegająca ubezpieczeniu zdrowotnemu. Obowiązek przekazywania składek na ubezpieczenie zdrowotne za niektóre grupy ubezpieczonych spoczywa jednakże m.in. na:

- pracodawcy – za osoby pozostające w stosunku pracy lub w stosunku służbowym,
- zleceniodawcy – za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia lub umowy agencyjnej,
- spółdzielni – za członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych.

Natomiast za osobę współpracującą z osobą prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą składkę oblicza, odprowadza i finansuje ze środków własnych osoba prowadząca działalność pozarolniczą.

Składki na ubezpieczenie zdrowotne powinny być opłacane za każdy miesiąc kalendarzowy w trybie, na zasadach oraz w terminie przewidzianym dla składek na ubezpieczenia społeczne, a jeżeli do tych osób i jednostek nie stosuje się przepisów o ubezpieczeniu społecznym – w terminie do 15 dnia następnego miesiąca.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych składka na ubezpieczenie zdrowotne podlega odliczeniu tylko w wysokości **7,75%** podstawy:

- od podatku dochodowego od osób fizycznych, obliczonego

według skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.) na zasadach określonych w tej ustawie,

- od zryczałtowanego podatku dochodowego opłaconego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

Pozostałą część składki finansuje osoba ubezpieczona.

Zgodnie z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatek dochodowy, obliczony zgodnie z ustaleniami art. 27 tej ustawy, tj. według skali podatkowej, w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne opłaconej bezpośrednio przez podatników bądź pobranej przez płatnika zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym.

W ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek za dany miesiąc najpierw zmniejsza się o kwotę stanowiącą 1/12 tzw. kwoty wolnej – tj. kwoty zmniejszającej podatek, wskazanej w pierwszym przedziale skali podatkowej, która na 2008 r. wynosi **48,90 zł** miesięcznie, a następnie zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, pobranej przez płatnika zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym.

Pracodawca jako płatnik podatku dochodowego zmniejsza obliczoną zaliczkę na podatek za dany miesiąc.

Jednakże gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, obliczonej przez tego płatnika zgodnie z postanowieniami ustawy o tym podatku, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. Oznacza to, że w sytuacji gdy kwota obliczonej składki na ubezpieczenie zdrowotne przekracza kwotę wyliczonej zaliczki na podatek dochodowy, to płatnik, np. pracodawca, powinien obniżyć kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości zaliczki i potrącić ze środków pracownika obniżoną kwotę składki.

Zasada obniżenia części (7,75%) składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości zaliczki na podatek ma zastosowanie tylko w stosunku do składki obliczonej przez płatnika będącego pracodawcą, zleceniodawcą, jednostkę wypłacającą świadczenie lub zasiłek za osobę pobierającą świadczenie socjalne lub zasiłek socjalny, urząd pracy za bezrobotnego.

A zatem omawiana zasada nie ma zastosowania do osób zobowiązanych do samodzielnego obliczania i opłacania składki – bez pośrednictwa płatnika.

Jeżeli organizacja zatrudni osobę na umowę o pracę lub umowę zlecenie, ma obowiązek zarejestrowania siebie jako płatnika oraz zatrudnianej osoby w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych właściwym dla miejsca siedziby organizacji.

W celu zarejestrowania organizacji jako płatnika wypełnia się następujące formularze:

- ZUS ZPA – zgłoszenie lub zmiana danych płatnika składek – osoby prawnej,
- ZUS ZBA – informacja o numerach rachunków bankowych płatnika,
- ZUS ZAA – informacja o adresach prowadzenia działalności przez płatnika.

Zgłoszenia pracownika zatrudnionego na podstawie umowy o pracę objętego ubezpieczeniami społecznymi i zdrowotnym dokonuje się na formularzu :

- ZUS ZUA – zgłoszenie do ubezpieczeń lub zgłoszenie zmian danych osoby ubezpieczonej.

Osobę objętą zgodnie z przepisami tylko ubezpieczeniem zdrowotnym zgłasza się na druku:

- ZUS ZZA – zgłoszenie do ubezpieczenia zdrowotnego/zgłoszenie zmiany danych.

Natomiast zgłoszenia do ubezpieczenia zdrowotnego członków rodziny dokonuje się na formularzach:

- ZUS ZCZA – dla członków rodziny, którzy mieszkają pod tym samym adresem co ubezpieczony,
- ZUS ZCNA – dla członków rodziny, którzy mieszkają pod innym adresem niż ubezpieczony.

Zmiany danych osoby ubezpieczonej, takich jak PESEL, NIP czy nr dowodu osobistego, dokonuje się na formularzu:

- ZUS ZIUA – zgłoszenie zmiany danych identyfikacyjnych osoby ubezpieczonej.

Wyrejestrowania ubezpieczonego (lub korekty danych) z ubezpieczeń lub kontynuacji ubezpieczeń należy dokonać na następujących formularzach:

- ZUS ZWUA – wyrejestrowanie z ubezpieczeń lub kontynuowanie ubezpieczeń,
- ZUS ZWPA – wyrejestrowanie płatnika składek.

Płatnik jest zobowiązany do przekazania do ZUS co miesiąc deklaracji rozliczeniowej wraz z raportami imiennymi na formularzach:

- ZUS DRA – deklaracje rozliczeniowe,
- ZUS RCA (RCX) – imienny raport miesięczny o należnych składkach i wypłaconych świadczeniach,
- ZUS RZA – raport imienny o należnych składkach na ubezpieczenie zdrowotne,
- ZUS RSA – raport imienny o wypłaconych świadczeniach i przelewach w opłacaniu składek.

Jednocześnie płatnik przekazuje ubezpieczonemu co miesiąc informacje zawarte w raportach imiennych przekazanych do ZUS w celu ich weryfikacji na druku:

- ZUS RMUA – raport miesięczny dla osoby ubezpieczonej.

11.4

Termin przekazania do ZUS dokumentów i składek

Zgłoszenia, zmiany danych płatników i ubezpieczonych należy dokonać w terminie 7 dni od daty powstania obowiązku zgłoszenia lub zaistnienia tych zmian. Wyrejestrowania płatnika i ubezpieczonych należy dokonać w terminie 7 dni od daty wygaśnięcia obowiązku.

Płatnik zobowiązany jest do opłacania składek i składania dokumentacji rozliczeniowej nie później niż do:

- **8 dnia następnego miesiąca** – dla jednostek budżetowych oraz jednostek gospodarki pozabudżetowej,
- **10 dnia następnego miesiąca** – dla osób fizycznych opłacających składkę wyłącznie za siebie,
- **15 dnia następnego miesiąca** – dla pozostałych płatników.

Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nakłada na płatników składek zatrudniających powyżej 5 osób obowiązek przekazywania dokumentacji do ZUS drogą elektroniczną poprzez transmisję danych w formie dokumentu elektronicznego za pomocą progra-

mu ***Płatnik***. Obecnie do przesyłania danych drogą elektroniczną do ZUS potrzeba wygenerowanego przez ZUS klucza. Natomiast począwszy od 22 lipca 2008 r. wymagane będzie posiadanie przez płatnika klucza kwalifikowanego, wygenerowanego przez jednostki posiadające odpowiednie uprawnienia. W naszym kraju takie uprawnienia posiadają trzy jednostki.

Liczbę osób liczy się według stanu na koniec miesiąca poprzedzającego ten obowiązek. Natomiast **płatnicy, którzy będą rozliczać do 5 osób, mogą przekazywać rozliczenia do ZUS, tak jak obecnie – na drukach ZUS wypełnionych ręcznie lub wydrukach z programu *Płatnik*.**

Pracownicy ZUS mają prawo nieprzyjęcia dokumentacji sporządzonej i przekazywanej niezgodnie z tymi zasadami lub jej odesłania. Traktowane to będzie jako niezłożenie dokumentacji w ZUS. Jednocześnie wprowadzony został obowiązek opłaty składek w formie bezgotówkowej. Z obowiązku tego zwolnione są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

Odpowiedzialność organizacji pozarządowych i ich władz za działania niezgodne z przepisami prawa

12

Odpowiedzialność organizacji jako podmiotów zbiorowych

12.1

Po raz pierwszy od 27 listopada 2003 r. zaczęły obowiązywać przepisy dotyczące odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione.

Ustawa z 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, opublikowana w Dz.U. z 2002 r. nr 197 poz. 1661.

Zmiany do tej ustawy opublikowane zostały w Dz.U.:

w roku 2004 nr 93 poz. 889, nr 191 poz. 1956, nr 243 poz. 2442)

w roku 2005 nr 157 poz. 1316, nr 178 poz. 1479, nr 180 poz. 1492, nr 183 poz. 1538,

w roku 2006 nr 120 poz. 826,

w roku 2007 nr 75 poz. 492, nr 166 poz. 1172.

Ustawa ta określa zasady odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary jako przestępstwa lub przestępstwa skarbowe oraz zasady postępowania w związku z tą odpowiedzialnością.

Ustawa określa również, że **podmiotem zbiorowym w rozumieniu tej ustawy jest osoba prawna** oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa,

jednostek samorządu terytorialnego i ich związków oraz organów państwowych i samorządu terytorialnego.

Takie sformułowanie art. 2 ustawy powoduje, że każda organizacja pozarządowa posiadająca osobowość prawną podlega pod przepisy określone w ustawie.

ORGANIZACJA JAKO PODMIOT ZBIOROWY PODLEGA ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA CZYN ZABRONIONY, KTÓRYM JEST ZACHOWANIE OSOBY FIZYCZNEJ:

1) DZIAŁAJĄCEJ W IMIENIU LUB W INTERESIE PODMIOTU ZBIOROWEGO W RAMACH UPRAWNIENIA LUB OBOWIĄZKU DO JEGO REPREZENTOWANIA, PODEJMOWANIA W JEGO IMIENIU DECYZJI (ZARZĄD) LUB WYKONYWANIA KONTROLI WEWNĘTRZNEJ (KOMISJA REWIZYJNA) ALBO PRZY PRZEKROCZENIU TEGO UPRAWNIENIA LUB NIEDOPEŁNIENIU TEGO OBOWIĄZKU;

2) DOPUSZCZONEJ DO DZIAŁANIA W WYNIKU PRZEKROCZENIA UPRAWNIEŃ LUB NIEDOPEŁNIENIA OBOWIĄZKÓW PRZEZ OSOBĘ, O KTÓREJ MOWA W PKT 1;

3) DZIAŁAJĄCEJ W IMIENIU LUB W INTERESIE PODMIOTU ZBIOROWEGO, ZA ZGODĄ LUB WIEDZĄ OSOBY, O KTÓREJ MOWA W PKT 1;

- JEŻELI ZACHOWANIE TO PRZYNIOSŁO LUB MOGŁO PRZYNIEŚĆ PODMIOTOWI ZBIOROWEMU KORZYŚĆ, CHOCIAŻBY NIEMAJĄTKOWĄ.

Podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności, jeżeli do popełnienia czynu zabronionego doszło w następstwie co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w pkt 2 lub 3 powyższego fragmentu, lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą – ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego.

Podmiot zbiorowy, zgodnie z art. 4 ustawy, podlega odpowiedzialności, jeżeli fakt popełnienia czynu zabronionego, wymienionego w zamieszczonym poniżej katalogu przez osobę określoną powyżej, został potwierdzony prawomocnym wyrokiem skazującym tę osobę, wyrokiem warunkowo umarzającym wobec niej postępowanie karne albo postępowanie o przestępstwo skarbowe, orzeczeniem o udzielenie tej osobie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności albo orzeczeniem sądu o umorzeniu przeciwko tej osobie postępowania z powodu okoliczności wyłączających ukaranie sprawcy.

Wykaz przestępstw, za popełnienie których podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności na podstawie ustawy, przedstawia tabela.

I.p.	Podstawa prawna	Określone w
Przeciwko obrotowi gospodarczemu		
1	Kodeks karny	art. 296-306 i 308
2	Ustawa z 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej	art. 224-232
3	Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o obligacjach	art. 38-43a
4	Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe	art. 171
5	Ustawa z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej	art. 303-305
6	Ustawa z 15 Września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych	art. 585-592
7	Ustawa z 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa	art. 33
8	Ustawa z 22 czerwca 2001 r. o wykonywaniu działalności w zakresie wytwarzania i obrotu materiałami wybuchowymi, bronią, amunicją oraz wyrobami i technologią o przeznaczeniu wojskowym lub policyjnym	art. 36 oraz art. 37
9	Ustawa z 20 lipca 2001 r. o kredycie konsumenckim	art. 18a
Przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi		
10	Kodeks karny	art. 310-314
11	Ustawa z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi	art. 178-180
12	Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o listach zastawnych i bankach hipotecznych	art. 37
13	Ustawa z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych	art. 99-101
Łapownictwa i płatnej protekcji		
14	Kodeks karny	art. 228-230a, art. 250a, art. 296a, art. 296b.
15	Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych	art. 192b i art. 192c
Przeciwko ochronie informacji		
16	Kodeks karny	art. 267-269
Przeciwko wiarygodności dokumentów		
17	Kodeks karny	art. 270-273
Przeciwko mieniu		
18	Kodeks karny	art. 286-287, art. 291-293
Przeciwko wolności seksualnej i obyczajowości		
19	Kodeks karny	art. 199-200, art. 203-204
Przeciwko środowisku		
20	Kodeks karny	art. 181-184, art. 186-188
21	Ustawa z 11 stycznia 2001 r. o substancjach i preparatach chemicznych	art. 34
22	Ustawa z 30 lipca 2004 r. o międzynarodowym obrocie odpadami	art. 19
23	Ustawa z 22 czerwca 2001 r. o organizmach genetycznie zmodyfikowanych	art. 58-64
Przeciwko porządkowi publicznemu		
24	Kodeks karny	art. 252-253, art. 256-258, art. 263-264
Przeciwko nieuczciwej konkurencji		
25	Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji	art. 23-24b

Przeciwko własności intelektualnej		
26	Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych	art. 115-118
O charakterze terrorystycznym		
27	określone w ustawie z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii	art. 53, art. 55 ust. 1 i 3, art. 56 ust. 1 i 3, art. 63-64.
28	Określone w ustawie z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne	art. 124, art. 124a, art. 126, art. 130, art. 132d.
Przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniu dotacji lub subwencji		
29	Kodeks karny skarbowy	art. 54 par. 1 i 2, art. 55 par. 1 i 2, art. 56 par. 1 i 2, art. 58 par. 2 i 3, art. 59 par. 1-3, art. 60 par. 1-3, art. 61 par. 1, art. 62 par. 1-4, art. 63 par. 1-4, art. 64 par. 1, art. 65 par. 1-3, art. 66 par. 1, art. 67 par. 1 i 2, art. 68 par. 1, art. 69 par. 1-3, art. 70 par. 1-4, art. 71-72, art. 73 par. 1, art. 73a par. 1 i 2, art. 74 par. 1-3, art. 75 par. 1 i 2, art. 76 par. 1 i 2, art. 77 par. 1 i 2, art. 78 par. 1-2, art. 80 par. 1-3, art. 80a par. 1, art. 82 par. 1, art. 83 par. 1
Przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom celnym i zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami		
30	Kodeks karny skarbowy	art. 85 par. 1 i 2, art. 86 par. 1-3, art. 87 par. 1-3, art. 88 par. 1-2, art. 89 par. 1 i 2, art. 90 par. 1 i 2, art. 91 par. 1-3, art. 92 par. 1 i 2, art. 93, art. 94 par. 1 i 2, art. 95 par. 1
Przestępstwa skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu		
31	Kodeks karny skarbowy	art. 97 par. 1-3, art. 98 par. 1, art. 99 par. 1 i 2, art. 101 par. 1, art. 102 par. 1, art. 103 par. 1, art. 104 par. 1, art. 105 par. 1, art. 106 par. 1, art. 106a par. 1, art. 106b par. 1, art. 106c par. 1, art. 106d par. 1, art. 106i par. 1, art. 106j par. 1
Przestępstwa skarbowe przeciwko organizacji gier losowych, gier na automatach i zakładów wzajemnych		
32	Kodeks karny skarbowy	art. 107 par. 1-3, art. 107a par. 1, art. 108, art. 109, art. 110

Odpowiedzialność albo brak odpowiedzialności podmiotu zbiorowego na zasadach określonych w niniejszej ustawie nie wyłącza odpowiedzialności cywilnej za wyrządzoną szkodę, odpowiedzialności administracyjnej ani indywidualnej odpowiedzialności prawnej sprawcy czynu zabronionego.

Wobec podmiotu zbiorowego sąd orzeka karę pieniężną w wysokości od 1 000 do 20 000 000 zł, nie wyższą jednak niż 10% przychodu osiągniętego w roku obrotowym, w którym popełniono czyn zabroniony będący podstawą odpowiedzialności podmiotu zbiorowego.

Przychód powyższy określa się na podstawie sprawozdania finansowego lub w oparciu o podsumowanie zapisów w księgach rachunkowych.

Wobec podmiotu zbiorowego orzeka się również przepadek:

- 1) przedmiotów pochodzących – nawet pośrednio – z czynu zabronionego lub takich, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia czynu zabronionego;
- 2) korzyści majątkowej pochodzącej – nawet pośrednio – z czynu zabronionego;
- 3) równowartości przedmiotów lub korzyści majątkowej pochodzących – nawet pośrednio – z czynu zabronionego.

Przepadku wymienionego w powyżej w poz. 1 nie orzeka się, jeżeli przedmiot, korzyść majątkowa lub ich równowartość podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi.

Sąd może orzec wobec podmiotu zbiorowego również:

- 1) zakaz promocji lub reklamy prowadzonej działalności, wytwarzanych lub sprzedawanych wyrobów, świadczonych usług lub udzielanych świadczeń;
- 2) zakaz korzystania z dotacji, subwencji lub innych form wsparcia finansowego ze środków publicznych;
- 3) zakaz korzystania z pomocy organizacji międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem;
- 4) zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne;
- 5) zakaz prowadzenia określonej działalności podstawowej lub ubocznej;
- 6) podanie wyroku do publicznej wiadomości.

Zakazy powyższe sąd orzeka na okres od 1 roku do lat 5. Zakazu, o którym mowa powyżej, nie orzeka się, jeżeli jego orzeczenie mogłoby doprowadzić do upadłości albo likwidacji podmiotu zbiorowego lub zwolnień pracowników.

Orzekając karę pieniężną, zakazy lub podanie wyroku do publicznej wiadomości, sąd uwzględnia w szczególności rozmiary korzyści uzyskanej przez podmiot zbiorowy, a także społeczne następstwa ukarania.

Orzekając karę pieniężną lub przepadek, sąd uwzględnia prawomocne orzeczenie o nałożeniu na podmiot zbiorowy odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę lub przepadek, orzeczone wobec osoby fizycznej, o której mowa w art. 3, za przestępstwo skarbowe określone w Kodeksie karnym skarbowym.

W szczególnie uzasadnionych wypadkach, gdy czyn zabroniony stanowiący podstawę odpowiedzialności podmiotu zbiorowego nie przyniósł temu podmiotowi korzyści, sąd może odstąpić od orzeczenia kary pieniężnej, poprzestając na orzeczeniu przepadku, zakazu lub podania wyroku do publicznej wiadomości.

Z powyższych zapisów wynika, że kary dla organizacji pozarządowych za przestępstwa wymienione w tabelce są surowe, zważywszy, że dotyczą również spraw związanych z prawidłowym wydatkowaniem i rozliczaniem dotacji czy subwencji.

Organizacje, które będą miały problemy w związku z ww. przepisami, muszą zapoznać się dokładnie z całą ustawą, gdyż omówione w niej zostały procedury postępowania w takich przypadkach.

Odpowiedzialność za nieprawidłowości w wykorzystaniu lub rozliczeniu dotacji

Organizacja, która otrzymała dotację z budżetu państwa lub budżetu samorządu terytorialnego i nieprawidłowo wykorzystwała te środki albo nieprawidłowo je rozliczyła, może ponieść konsekwencje tego czynu.

Sprawa została uregulowana ustawą z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, która została opublikowana w Dz.U. z 2005 r. nr 249 poz. 2104, a zmiany zostały ogłoszone:

w roku 2005 nr 169 poz. 1420,

w roku 2006 nr 45 poz. 319, nr 104 poz. 708, nr 170 poz. 1217 i 1218, nr 187 poz. 1381, nr 187 poz. 1381, nr 249 poz. 1832, w roku 2007 nr 82 poz. 560, nr 88 poz. 587, nr 115 poz. 791, nr 140 poz. 984.

W art. 145 tej ustawy ustalono, że dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane nienależnie albo w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami.

Jednocześnie wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem wyklucza prawo otrzymania dotacji przez 3 kolejne lata, licząc od dnia stwierdzenia nieprawidłowego wykorzystania dotacji.

W przypadku organizacji realizującej szeroką działalność statutową, na którą otrzymuje dotacje, taki zapis art. 145 ust. 6 ustawy powoduje, że przez trzy kolejne lata nie otrzyma ona dotacji z żadnego źródła i może zakończyć działalność. Jednocześnie ma małe szanse otrzymania dotacji w latach następnych, gdyż jest zaliczana do organizacji niegwarantujących prawidłowego rozliczenia dotacji.

Odpowiedzialność członków zarządów za działania niezgodne z prawem

12.2

Członkowie zarządu organizacji pozarządowej, zgodnie z ustawą z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, ponoszą odpowiedzialność materialną za zobowiązania podatkowe.

Zagadnienie to omawiają art. 116 i 116a Ordynacji podatkowej. Oto ich treść:

„Art. 116

Par. 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy,

- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Par. 2. Odpowiedzialność członków zarządu, określona w par. 1, obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.

Par. 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy par. 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Par. 4. Przepisy par. 1 - 3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

Art. 116a.

Za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepisy art. 116 stosuje się odpowiednio.”

Z powyższego zapisu jednoznacznie wynika, że członkowie zarządu mogą odpowiadać solidarnie swoim majątkiem za powstałe w czasie pełnienia funkcji zaległości podatkowe organizacji, jeżeli brak jest w organizacji majątku na spłacenie zaległości podatkowych, a członek zarządu nie potrafi wykazać się działaniami określonymi w art. 116 par. 1 pkt 1.

Odpowiedzialność karna za niewywiązywanie się z obowiązków w zakresie rachunkowości i podatków oraz spraw związanych z dotacjami i subwencjami określona jest w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego.

Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, której tekst jednolity został opublikowany w Dz.U. z 2007 nr 111 poz. 765 ze zmianą ogłoszoną w Dz.U. z 2007 roku nr 112 poz. 766.

Osobami podlegającymi ukaraniu zgodnie z przepisami tej ustawy są osoby fizyczne (członkowie zarządu i inni) odpowiedzialne za niewykonanie przewidzianych prawem obowiązków.

Kodeks karny skarbowy przewidział następujące podstawy ukarania i kary:

w zakresie podatków i rozliczeń z urzędem skarbowym

Art. 54.

Par. 1. **Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji**, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 55.

Par. 1. **Podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie**, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 56.

Par. 1. **Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę** albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze

grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest mniejsza wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 4. Karze określonej w par. 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia.

Art. 57.

Par. 1. **Podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku**, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 2. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w par. 1 wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu.

w zakresie prowadzenia rachunkowości

Art. 60.

Par. 1. **Kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi**, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 2. **Kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje księgi, w miejscu wykonywania działalności lub w miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przedstawicielstwo lub oddział, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biurowi rachunkowemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi – w miejscu określonym w umowie z biurem rachunkowym lub miejscu wskazanym przez kierownika jednostki**, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 3. **Karze określonej w par. 3 podlega także ten podatnik lub płatnik, który nie zawiadamia w terminie właściwego organu o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg w jego imieniu i na jego rzecz.**

Par. 4. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 61.

Par. 1. **Kto nierzetelnie prowadzi księgę**, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 2. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 3. Karze określonej w par. 2 podlega także ten, kto wadliwie prowadzi księgę.

Art. 62.

Par. 1. **Kto wbrew obowiązкови nie wystawia faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania**, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

Par. 2. **Kto fakturę lub rachunek, określone w par. 1, wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się**, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 3. Karze wymienionej w par. 1 podlega także ten, kto wbrew obowiązкови nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury, rachunku lub dowodu zakupu towarów.

Par. 4. **Karze określonej w par. 1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży.**

Par. 5. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1–4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 76.

Par. 1. **Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ narażając go na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej**, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny

do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota nienależnego zwrotu podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota nienależnego zwrotu podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

w zakresie obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych

Art. 77.

Par. 1. **Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu**, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 4. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w par. 1 lub 2 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.

Par. 5. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w par. 3 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.

Art. 78.

Par. 1. **Płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej**, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Par. 2. Jeżeli kwota niepobranego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli kwota niepobranego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 79.

Par. 1. Płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych tych osób, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 2. Takiej samej karze podlega podatnik, który nie składa w terminie deklaracji.

Art. 80.

Par. 1. **Kto wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej,** podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych.

Par. 2. Płatnik, podmiot, o którym mowa w art. 41 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, niepełniący funkcji płatnika, lub pośredni odbiorca, który wbrew obowiązkowi nie składa w terminie podatnikowi lub właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej lub informacji, o których mowa w art. 42 ust. 2 pkt 2 lub art. 42c ust. 1 ustawy, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

Par. 3. Jeżeli informację określoną w par. 1 lub 2 złożono nieprawdziwą, sprawca podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 4. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1-3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

w zakresie uzyskania NIP-u i jego aktualizacji

Art. 81.

Par. 1. Podatnik lub płatnik, który wbrew obowiązkowi:

- 1) nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne,
- 2) dokonuje zgłoszenia więcej niż jeden raz,
- 3) nie podaje numeru identyfikacji podatkowej lub podaje numer nieprawdziwy, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 2. Tej samej karze podlega także ten podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa płatnikowi dostarczonego przez niego formularza zgłoszenia identyfikacyjnego.

w zakresie dotacji

Art. 82.

Par. 1. **Kto naraża finanse publiczne na uszczuplenie poprzez nienależną wypłatę, pobranie lub niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji lub subwencji** podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Par. 2. Jeżeli wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 83.

Par.1. Kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Par. 2. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w par. 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 84.

Par. 1. **Kto nie dopełniając obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej dopuszcza, chociażby nie-**

umyślnie, do dokonania czynu zabronionego określonego w tym rozdziale, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Par. 2. Przepisu par. 1 nie stosuje się, jeżeli czyn sprawcy wyczerpuje znamiona innego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo jeżeli niedopełnienie obowiązku nadzoru należy do ich znamion.

Należy zaznaczyć, że w prawie każdym przepisie występuje kara w postaci odpowiedniej ilości stawek dziennych. Najniższa stawka dzienna wynosi $1/30$ najniższego wynagrodzenia po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek złotych. Czyli obecnie jest to kwota 40 zł. Natomiast organ nakładający karę określa możliwości płatnicze osoby ukaranej i ustala stawkę dzienną dla danego ukaranego. Już odnotowano orzekanie stawek dziennych w wysokości ponad 5 000 zł za dzień.

Powyższe kary orzekane są wobec osób fizycznych odpowiedzialnych za niewykonanie obowiązków w organizacjach, a nie wobec samych organizacji.

Załączniki

Załącznik nr 2

Wzór rachunku wyników dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej.

Rachunek wyników za rok

		Za rok ubiegły		Za rok bieżący	
A	Przychody z działalności statutowej (1+2)				
1	Składki brutto określone statutem				
2	Inne przychody określone statutem oraz dotacje i subwencje				
B	Koszty realizacji zadań statutowych				
C	Wynik na działalności statutowej (A-B) (wielkość dodatnia lub wielkość ujemna)				
D	Koszty administracyjne (1+2+3+4+5+6)				
1	Zużycie materiałów i energii				
2	Usługi obce				
3	Podatki i opłaty				
3	Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia				
4	Amortyzacja				
5	Pozostałe koszty				
E	Pozostałe przychody (niewymienione w poz. A i G)				
F	Pozostałe koszty (niewymienione w B, D i H)				
G	Przychody finansowe				
H	Koszty finansowe				
I	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności statutowej (C-D+E-F+G-H) (wielkość ujemna lub dodatnia)				
J	Zyski i straty nadzwyczajne (1-2)				
1	Zyski nadzwyczajne (wielkość dodatnia)				
2	Straty nadzwyczajne (wielkość ujemna)				
K	Wynik finansowy ogółem (I+J) (wielkość dodatnia lub ujemna)				
I.	Różnica zwiększająca przychody roku następnego (wartość dodatnia)				
II.	Różnica zwiększająca koszty roku następnego (wartość ujemna)				

Sporządzono dnia.....

podpis osoby prowadzącej
księgi rachunkowe

podpisy członków zarządu

Załącznik nr 3

Wzór bilansu dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej.

Bilans za rok

Aktywa					Pasywa				
		Stan na początek roku		Stan na koniec roku			Stan na początek roku		Stan na koniec roku
A	Aktywa trwałe (I + II + III + IV + V)				A	Fundusze własne A = I + II + III			
I	Wartości niematerialne i prawne				I	Fundusz statutowy			
II	Rzeczowe aktywa trwałe				II	Fundusz z aktualizacji wyceny			
III	Należności długoterminowe				III	Wynik finansowy netto za rok obrotowy			
IV	Inwestycje długoterminowe				1	Nadwyżka przychodów nad kosztami (+)			
V	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe				2	Nadwyżka kosztów nad przychodami (-)			
B	Aktywa obrotowe (I + II + III+ IV)				B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (I + II + III + IV)			
I	Zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych				I	Zobowiązania długoterminowe z tytułu kredytów i pożyczek			
					II	Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne			
II	Należności krótkoterminowe				1	Kredyty i pożyczki			
					2	Inne zobowiązania			
					3	Fundusze specjalne			
III	Inwestycje krótkoterminowe				III	Rezerwy na zobowiązania			
1	Środki pieniężne				IV	Rozliczenia międzyokresowe			
2	Pozostałe aktywa finansowe				1	Rozliczenia międzyokresowe przychodów			
IV	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe				2	Inne rozliczenia międzyokresowe,			
Suma aktywów (A+B)					Suma pasywów (A+B)				

Sporządzono dnia.....

podpis osoby prowadzącej
księgi rachunkowe

podpisy członków zarządu

Załącznik nr 4

Przykład informacji dodatkowej organizacji nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Informacja dodatkowa

.....
(nazwa organizacji)
za rok obrotowy

- I. Charakterystyka stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów oraz przyczyna ich zmian w stosunku do roku poprzedniego wg poszczególnych pozycji aktywów i pasywów:
- 1) środki trwałe wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie w:
 - 2) wartości niematerialne i prawne wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie w:
 - 3) długoterminowe aktywa finansowe wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie:
 - 4) krótkoterminowe aktywa finansowe wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie:
 - 5) środki pieniężne wyceniono i wykazano w bilansie w kwotach wartości nominalnej
 - 6) zapasy materiałów wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie:.....
 - 7) należności i zobowiązania wyceniono na dzień bilansowy i wykazano w bilansie:
- II. Dane uzupełniające o aktywach i pasywach:
- 1) Zmiany w ciągu roku obrotowego wartości środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz finansowego majątku trwałego

Środki trwałe

w zł i gr

Wyszczególnienie	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenie	Zmniejszenie	Stan na koniec roku obrotowego
Środki trwałe ogółem				
z tego grupa:				
1.				
2.				
3.				
4-6.				
7.				
8.				

Umorzenie środków trwałych

w zł i gr

Wyszczególnienie	Dotychczasowe umorzenie na początek roku	Zwiększenie umorzeń	Zmniejszenie umorzeń	Stan na koniec roku obrotowego
Umorzenie środków trwałych ogółem				
z tego grupa: 1. 2. 3. 4-6. 7. 8.				

Wartości niematerialne i prawne

w zł i gr

Wyszczególnienie	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenie	Zmniejszenie	Stan na koniec roku obrotowego
Wartości niematerialne i prawne ogółem				
z tego: 1. 2. 3. 4. 5. 6.				

Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych

w zł i gr

Wyszczególnienie	Dotychczasowe umorzenie na początek roku	Zwiększenie umorzeń	Zmniejszenie umorzeń	Stan na koniec roku obrotowego
Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych ogółem				
z tego: 1. 2. 3. 4. 5. 6.				

Długoterminowe aktywa (inwestycje) finansowe

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenie	Zmniejszenie	Stan na koniec roku obrotowego
Długoterminowe aktywa finansowe ogółem				
z tego:				
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
6.				

- 2) Wartość gruntów użytkowanych wieczystość:
- a) na początek roku zł
- b) na koniec roku zł
- 3) Wartość początkowa nieamortyzowanych (nieumarzanych) środków trwałych używanych na podstawie umów:

rodzaj umowy	na początek roku ... w zł	na koniec roku ... w zł
najem		
dzierżawa		
innych umów (leasingu)		
razem		

III. Struktura zrealizowanych przychodów wg ich źródeł:

Wyszczególnienie	Przychody za rok			
	poprzedni		obrotowy	
	kwota	%	kwota	%
Przychody ogółem, w tym:				
Przychody działalności statutowej				
w tym				
dotacje i subwencje				
składki członkowskie				
...				
Przychody finansowe				
Pozostałe przychody operacyjne				

IV. Struktura kosztów działalności statutowej:

Wyszczególnienie	Koszty za rok			
	poprzedni		obrotowy	
	kwota	%	kwota	%
Koszty ogółem, w tym:				
Koszty realizacji zadań statutowych z tego:				
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
Koszty ogólnoadministracyjne z tego:				
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
Koszty finansowe				
Pozostałe koszty operacyjne				
Straty nadzwyczajne				

V. Dane o źródłach zwiększenia i sposobu wykorzystania funduszu statutowego w roku obrotowym:

Wyszczególnienie	Stan funduszu na początek roku	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan na koniec roku
Fundusz statutowy				

.....

.....

.....

.....

.....

VI. Wykaz zobowiązań działalności statutowej zabezpieczonych na majątku organizacji:

w zł i gr

Wyszczególnienie	Forma zabezpieczenia	Stan na	
		początek roku	koniec roku
zabezpieczenie działalności statutowej razem: z tego z tytułu: 1 2 3 4			

Wykaz zabezpieczeń warunkowych (w tym udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń), związanych z działalnością statutową:

w zł i gr

Wyszczególnienie zobowiązań, gwarancji i poręczeń	Stan na	
	początek roku	koniec roku
Zobowiązania warunkowe ogółem: z tego: 1 2 3 4		

VII. Tendencje zmian w przychodach i kosztach, w stanie składników aktywów i źródłach ich finansowania:

.....

.....

.....

.....

....., dnia r.

Sporządził

Zarząd organizacji

Załącznik nr 5

Przykład wykazu kont księgi głównej Zakładowego Planu Kont dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej.

Zakładowy Plan Kont Stowarzyszenia / Fundacji
(wykaz kont księgi głównej)
obowiązuje od dnia

Numer konta księgi głównej	Numer konta szczegółowego	Nazwa konta
		Zespół „0” – Aktywa trwałe
010		Środki trwałe
020		Wartości materialne i prawne
030		Długoterminowe aktywa finansowe (inwestycje)
070		Umorzenie środków trwałych
078		Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
079		Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe
080		Środki trwałe w budowie
		Zespół „1” – Środki pieniężne, rachunki bankowe i inne krótkoterminowe aktywa finansowe
100		Kasa krajowych środków pieniężnych
101		Kasa zagranicznych środków pieniężnych
130		Rachunek bankowy Bank ul.....
131		Rachunek bankowy Bank ul.....
135		Rachunek bankowy ZFŚS
138		Kredyty bankowe
139		Rachunek bankowy lokat terminowych
140		Krótkoterminowe aktywa finansowe
148		Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe
149		Środki pieniężne w drodze
		Zespół „2” – Rozrachunki i roszczenia
200		Rozrachunki krajowe z dostawcami i odbiorcami
201		Rozrachunki zagraniczne z dostawcami i odbiorcami
205		Zaliczki wypłacone dostawcom i otrzymane od odbiorców
220		Rozrachunki z urzędem skarbowym
221		Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych
222		Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku VAT
223		Podatek VAT naliczony
224		Podatek VAT należny
225		Rozrachunki z urzędami gmin i PFRON z tytułu dotacji
230		Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
234		Rozrachunki z pracownikami i działaczami z tytułu zaliczek
249		Pozostałe rozrachunki
290		Odpisy aktualizujące rozrachunki
		Zespół „3” – Materiały i towary
300		Rozliczenie zakupu
310		Materiały i towary na składzie
330		Towary na składzie
340		Odchylenia od cen ewidencyjnych i odpisy aktualizacyjne - materiały
343		Odchylenia od cen ewidencyjnych i odpisy aktualizacyjne - towary

Numer konta syntetycznego	Numer konta analitycznego	Nazwa konta
		Zespół „4” – Koszty według rodzaju i ich rozliczenie
400		Amortyzacja
401		Zużycie materiałów
402		Zużycie energii
403		Usługi obce
404		Podatki i opłaty
405		Wynagrodzenia
406		Świadczenia na rzecz pracowników i składki ZUS
407		Podróże służbowe
408		Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
409		Pozostałe koszty
490		Rozliczenie kosztów
		Zespół „5” – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie
510		Koszty działalności statutowej
	510-01	Koszty programu
	510-02	Koszty programu
530		Koszty działalności pomocniczej (socjalnej)
550		Koszty zarządu i administracji
	550-01	Koszty wynagrodzeń i narzutów na wynagrodzenia
	550-02	Koszty zużycia materiałów i energii
	550-03	Koszty amortyzacji
	550-04	Usługi obce
	550-05	Pozostałe koszty administracji
580		Rozliczenie kosztów
		Zespół „6” – Produkty i rozliczenia międzyokresowe
640		Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów
642		Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów
650		Pozostałe rozliczenia międzyokresowe
		Zespół „7” – Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem
710		Przychody z działalności statutowej
	710-00	Darowizny, przychody programu
	710-01	Przychody programu
	710-02	Składki członkowskie
	710-03	Przychody finansowe
750		Koszty finansowe
751		Pozostałe przychody operacyjne
760		Dotacje i subwencje
761		Pozostałe koszty operacyjne
770		Zyski nadzwyczajne
771		Straty nadzwyczajne
		Zespół „8” – Kapitały, fundusze, rezerwy i wynik finansowy
800		Fundusz statutowy
801		Fundusz rezerwowy z aktualizacji wyceny
802		Pozostałe fundusze
820		Rozliczenie wyniku finansowego
840		Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów
850		Fundusze specjalne
860		Wynik finansowy
870		Podatek dochodowy od osób prawnych

Załącznik nr 6

Wzór rachunku zysków i strat dla organizacji prowadzących działalność gospodarczą.

Rachunek zysków i strat za rok

Treść	Poprzedni rok obrotowy zł/gr	Bieżący rok obrotowy zł/gr
A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi		
I. Przychody netto ze sprzedaży		
II. Zmiana stanu produktów		
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki		
IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów		
B. Koszty działalności operacyjnej		
I. Amortyzacja		
II. Zużycie materiałów i energii		
III. Usługi obce		
IV. Podatki i opłaty		
V. Wynagrodzenia		
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		
VII. Pozostałe koszty rodzajowe		
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów		
C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)		
D. Pozostałe przychody operacyjne		
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Dotacje		
III. Inne przychody operacyjne		
E. Pozostałe koszty operacyjne		
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
III. Inne koszty operacyjne		
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D – E)		
G. Przychody finansowe		
I. Dywidendy i udziały w zyskach		
II. Odsetki, w tym od jednostek powiązanych		
III. Inne		
H. Koszty finansowe		
I. Odsetki, w tym dla jednostek powiązanych		
II. Inne		
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F + G – H)		
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (zyski – straty nadzwyczajne)		
K. Zysk (strata) brutto (I + /– J)		
L. Podatek dochodowy		
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenie straty)		
N. Zysk (strata) netto (K – L – M)		

Sporządzono dnia

podpis osoby prowadzącej
księgi rachunkowe

podpisy członków zarządu

Załącznik nr 7

Wzór bilansu uproszczonego dla organizacji prowadzącej działalność gospodarczą.

Bilans za rok

Aktywa						Pasywa					
		Stan na początek roku		Stan na koniec roku				Stan na początek roku		Stan na koniec roku	
A	Aktywa trwałe (I + II + III + IV + V)					A	Fundusze własne (I + II + III + IV + V)				
I	Wartości niematerialne i prawne					I	Fundusz statutowy Kapitał podstawowy				
II	Rzeczowe aktywa trwałe					II	Fundusz z aktualizacji wyceny				
III	Należności długoterminowe					III	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe				
IV	Inwestycje długoterminowe					IV	Zysk (strata) z lat ubiegłych				
V	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe					V	Zysk (strata) netto				
B	Aktywa obrotowe (I + II + III + IV)					B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (I + II + III + IV)				
I	Zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych					I	Rezerwy na zobowiązania				
						II	Zobowiązania długoterminowe				
II	Należności krótkoterminowe					III	Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne				
III	Inwestycje krótkoterminowe					IV	Rozliczenia międzyokresowe				
IV	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe										
Aktywa razem (A+B)						Pasywa razem (A+B)					

Sporządzono dnia

podpis osoby prowadzącej
księgi rachunkowe

podpisy członków zarządu