

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 615594

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2024-12-04T09:28:48.938

Tytuł (teza): W zakresie stosowania przez Wnioskodawcę art. 15cb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-11-27T14:38:54.643

Sygnatura: 0111-KDIB1-1.4010.560.2024.2.MF

Słowa kluczowe:

- zyski-podział zysku
- zyski-zysk zatrzymany

Przepis:

- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 1-pkt 1
- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 1-pkt 2

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3. Koszty uzyskania przychodów-Reguły zaliczenia dopłat wnoszonych przez wspólników lub zysków zatrzymanych do kosztów uzyskania przychodu (finansowanie wewnętrzne)

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób prawnych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

20 września 2024 r. wpłynął Państwa wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z 17 września 2024 r., który dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości stosowania przez Państwa art. 15cb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Uzupelnili go Państwo w odpowiedzi na wezwanie pismem z 25 listopada 2024 r.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego

P Sp. z o.o. (dalej: „Wnioskodawca”, „Spółka”) posiada siedzibę na terytorium Polski i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od całości swoich dochodów. Spółka prowadzi działalność polegającą głównie na (...). Spółka posiada rok podatkowy inny niż rok kalendarzowy, zaczynający się od 1 kwietnia każdego roku i trwający do 31 marca roku następnego.

W latach 2021-2024 Zwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki podejmowało następujące uchwały w sprawie zatwierdzenia podziału zysku:

1. Uchwałą z dnia (...) 2021 r. zysk za rok obrotowy 1 kwiecień 2020 r. - 31 marzec 2021 r. w kwocie (...) zł został w całości przekazany na kapitał zapasowy Spółki;
2. Uchwałą z dnia (...) 2022 r. zysk za rok obrotowy 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. w kwocie (...) zł został przeznaczony na:
 - a. kapitał zapasowy Spółki,
 - b. dodatkową uchwałą z dnia (...) 2022 r. została wypłacona dywidenda w kwocie (...) zł z kapitału zapasowego pochodzącego z zysku osiągniętego w latach poprzednich, bez szczegółowego wskazania z którego roku konkretnie, Spółka przyjmuje, że chodzi o ostatni okres, czyli od 1 kwietnia 2021 r. - 31 marca 2022 r.);
3. Uchwałą z (...) 2023 r. zysk za rok obrotowy 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. w kwocie (...) zł został przeznaczony na:
 - a. kapitał zapasowy Spółki w kwocie (...) zł,
 - b. pokrycie straty bilansowej powstałej w skutek zmian zasad polityki rachunkowości w kwocie (...) zł,
 - c. dodatkową uchwałą z dnia (...) 2023 r. została wypłacona dywidenda w kwocie (...) zł z kapitału zapasowego pochodzącego z zysku osiągniętego w okresie od 1 kwietnia 2022 r. - 31 marca 2023 r.);
4. Uchwałą z dnia (...) 2024 r. zysk za rok obrotowy 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. w kwocie (...) zł został w całości przekazany na kapitał zapasowy Spółki.
Ostatecznie (po uwzględnieniu dokonanych wypłat dywidendy i pokryciu strat bilansowych) na kapitał zapasowy Spółki zostały przekazane kwoty (zwane dalej: kwotą podwyższenia kapitału zapasowego albo faktyczną podstawą kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy o CIT), w wysokościach odpowiednio:
 - w roku podatkowym 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. w kwocie (...) zł,
 - w roku podatkowym 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. w kwocie (...) zł,
 - w roku podatkowym 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. w kwocie (...) zł,
 - w roku podatkowym 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. w kwocie (...) zł.

Do Spółki nie były wnoszone dopłaty i Spółka nie przewiduje ich wnoszenia w przyszłości.

Celem przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy jest poprawa struktury kapitałów własnych, która podlega ocenie przez kontrahentów udzielających spółce kredytu kupieckiego. W przypadku przedsiębiorstw handlowych jest to bardzo ważny aspekt.

Spółka przewiduje, iż w przyszłości również może przekazywać osiągnięty zysk w poszczególnych latach obrotowych na kapitał zapasowy. Spółka nie wyklucza również możliwości pokrycia ewentualnej przyszłej straty bilansowej z zysków przekazanych na kapitał zapasowy w okresie 2021-2024 lub następnych latach obrotowych bądź wypłaty dywidendy z zysków dotychczas przekazanych bądź przekazanych w przyszłości na kapitał zapasowy lub rezerwowy.

Ponadto Spółka zaznacza, że w przypadku podjęcia w przyszłości decyzji o pokryciu straty bilansowej bądź wypłaty dywidendy z kapitału zapasowego, w odpowiednich uchwałach Zgromadzenia Wspólników, szczegółowo zostanie określone w jakiej części oraz z zysku za jaki rok pokryta zostanie strata bilansowa bądź wypłacona zostanie dywidenda. Spółka planuje w przyszłości wypłatę dywidendy w wysokości nie wyższej niż (...) zł z kapitału zapasowego utworzonego z zysków przekazanych w okresach sprzed 1 kwietnia 2021 roku.

Obecnie Spółka rozważa rozpoznanie w przyszłości, w ramach zeznania CIT-8 za bieżący rok podatkowy 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT a także przewiduje ich możliwe rozliczenie w zeznaniach podatkowych CIT-8 za lata poprzednie w drodze korekty zeznania.

W uzupełnieniu wniosku ujętym w piśmie z 25 listopada 2024 r. wskazali Państwo, iż: Obecnie Spółka rozważa rozpoznanie kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT:

1. w drodze korekty zeznania CIT-8 za lata 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r., 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. oraz 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r.,
2. oraz w przyszłości, w tym w ramach zeznania CIT-8 za bieżący rok podatkowy 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r.

W korektach zeznania CIT-8 za podstawę wyliczenia kosztu na podstawie z art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT Spółka planuje rozpoznać:

1. za rok 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. kwotę (...) zł,
2. za rok 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. kwoty (...) zł oraz (...) zł,
3. za rok 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł.

W zeznaniu CIT-8 za rok bieżący 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. za podstawę wyliczenia kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 Spółka planuje rozpoznać kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł. Spółka analogicznie zamierza postępować w przyszłości jeśli spełni warunki z art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT.

Pytania

1. Czy biorąc pod uwagę treść art. 15cb ust. 2 ustawy CIT, Spółka prawidłowo planuje rozpoznać dodatkowy koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, zarówno w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego, jak i w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych (w tym poprzez wsteczną korektę deklaracji CIT-8) - tzn., czy Spółka prawidłowo przyjmuje, że ma prawo skorygować zeznania CIT-8 za rok 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r., przyjmując za podstawę wyliczenia kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 kwotę (...) zł i analogicznie za rok 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. kwoty (...) zł oraz (...) zł oraz za rok 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł oraz czy Spółka prawidłowo

- przyjmuje, że w bieżącym roku 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. podstawą wyliczenia kosztu przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 będą kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł? Jednocześnie, czy powyższa zasada będzie miała zastosowanie w przyszłości po spełnieniu warunków wskazanych w art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT? (pytanie ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)
2. Czy przy uwzględnieniu kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 ustawy CIT w dwóch kolejnych latach podatkowych bezpośrednio następujących po roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego (w oparciu o art. 15cb ust. 2 ustawy CIT), wartość stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego (o której mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT) należy ustalić na ostatni dzień roboczy roku poprzedzającego rok podatkowy w którym zostanie uwzględniony koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 ustawy CIT- tzn., czy Spółka przy kalkulacji kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 w zeznaniu CIT-8 za rok 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. (w ramach korekty) ma prawo uwzględnić stopę referencyjną NBP z 31 marca 2021 r. dla kwoty (...) zł i analogicznie za rok 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. stopę referencyjną NBP z 31 marca 2022 r. dla kwoty (...) zł oraz (...) zł oraz za rok 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. stopę referencyjną NBP z 31 marca 2023 r. kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł oraz czy Spółka przy kalkulacji kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 w rozliczeniu rocznym za bieżący rok 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. ma prawo uwzględnić stopę referencyjną NBP z 29 marca 2024 r. (30 i 31 marca 2024 nie były dniami roboczymi) dla kwot (...) zł, (...) zł oraz (...) zł? (pytanie ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)
3. Czy biorąc pod uwagę treść art. 15cb ust. 5 ustawy CIT, Spółka po upływie 3 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym dopłata została wniesiona do Spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w Spółce, ma prawo przeznaczyć dopłaty lub zyski, stanowiące faktyczną podstawę kalkulacji kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT na wypłatę dywidendy, zachowując przy tym prawo do uwzględnienia tych kosztów uzyskania przychodu w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następnych latach - tzn., czy Spółka poprawnie ustaliła, że wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2025 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. oraz 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r.), czy wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2026 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. oraz 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r.), czy wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2027 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. oraz 1 kwiecień 2025 r. - 31 marzec 2026 r.), czy wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2028 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia

kapitału zakładowego (1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2025 r. - 31 marzec 2026 r. oraz 1 kwiecień 2026 r. - 31 marzec 2027 r.)? Analogicznie w latach następnych.

(pytanie ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)

4. Czy w przypadku gdy Spółka w danym roku podatkowym przeznaczy część zysków na kapitał zapasowy lub rezerwowy, a część rozdysponuje w inny sposób, (np. na wypłatę dywidendy), będzie miała prawo do rozpoznania kosztu uzyskania przychodów skalkulowanego zgodnie z art. 15cb ust. 1-2 ustawy CIT (w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następnych latach), w oparciu o kwotę podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego w tym roku podatkowym?
5. Czy przez zwrot dopłaty lub podział i wypłatę zysku, o których mowa w przepisie art. 15cb ust. 5 ustawy CIT, należy rozumieć wyłącznie zwrot dopłaty lub podział i wypłatę zysku, które to (dopłata lub zysk) stanowią faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT przysługującego w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, czy jakkolwiek zwrot dopłaty lub podział i wypłatę zysku, nawet jeżeli nie stanowią one faktycznej podstawy kalkulacji kosztu uzyskania przychodów?
6. Czy biorąc pod uwagę treść art. 15cb ust. 4 ustawy CIT Spółka po upływie okresu, o którym mowa w art. 15cb ust. 2 ustawy CIT, tj. rok, w którym dopłata została wniesiona do Spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w Spółce oraz dwa następne lata, ma prawo przeznaczyć dopłaty lub zyski, stanowiące faktyczną podstawę kalkulacji kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT na pokrycie straty bilansowej, zachowując przy tym prawo do uwzględnienia tych kosztów uzyskania przychodu w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następnych latach?

Państwa stanowisko w sprawie

Ad. 1 (stanowisko ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)

Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. art. 15cb ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: „ustawa CIT”), w spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

- 1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub
- 2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

W myśl art. 15cb ust. 2 ustawy CIT, koszt, o którym mowa w ust. 1, przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, przy czym zgodnie z ust. 3 łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z tytułów wymienionych w ust. 1 nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł.

Zdaniem Wnioskodawcy, wykładnia literalna treści art. 15cb ustawy CIT pozwala na uznanie, że po stronie Spółki powstaje uprawnienie do uwzględnienia kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych. Innymi słowy, Spółce w trakcie trwania ww. okresu 3 lat podatkowych przysługuje możliwość uwzględnienia kosztu

uzyskania przychodów kalkulowanego na podstawie art. 15cb ust. 1 ustawy CIT od pełnej wartości wniesionej dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego (w żadnym z tych lat podatkowych wartość kosztu uzyskania przychodów ze wskazanego tytułu nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł).

W ocenie Spółki, w ramach powyższej regulacji dopuszczalne jest również skorygowanie wstecz rozliczenia rocznego CIT-8 i za podstawę wyliczenia kosztu na podstawie z art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT spółka może przyjąć:

1. za rok 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. kwotę (...) zł;
2. za rok 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. kwoty (...) zł oraz (...) zł;
3. za rok 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł.

W zeznaniu CIT-8 za rok bieżący 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. za podstawę wyliczenia kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1-10 Spółka ma prawo rozpoznać kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł.

Powyższa zasada będzie miała zastosowanie w przyszłości po spełnieniu warunków wskazanych w art. 15cb ust. 1-10 ustawy CIT.

Przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w następujących interpretacjach indywidualnych:

- z dnia 22 grudnia 2022 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010.620.2022.1.DD:

„Wprowadzone rozwiązanie prowadzi do wyrównania podatkowych uprawnień związanych z finansowaniem zewnętrznym w postaci pożyczki lub kredytu oraz z tworzeniem kapitałów samofinansowania. Zrównanie to będzie dotyczyć kwot dopłat wniesionych przez udziałowców, lecz hipotetyczne odsetki zaliczane do kosztów uzyskania przychodów - obliczone według stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego powiększonej o 1 punkt procentowy - nie mogą przekroczyć kwoty 250 000 zł. Oznacza to, że kwota 750 000 zł jest maksymalną kwotą kosztów uzyskania przychodu z omawianego tytułu jaką spółka - podatnik podatku dochodowego od osób prawnych rozpoznać może łącznie w trzech latach podatkowych, w których korzystać będzie z art. 15cb ust. 1 Ustawy o CIT. Koszty te wyliczone od kwoty dopłat wniesionych przez udziałowców będą uznane za koszty uzyskania przychodów w roku, w którym dokonano dopłaty (tj. w 2022 r.) oraz w kolejnych 2 latach podatkowych - 2023 i 2024”.

- z dnia 10 kwietnia 2024 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.112.2024.1.AW,

- z dnia 23 marca 2023 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010.39.2023.1.BJ.

Ad. 2 (stanowisko ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)

W ocenie Spółki wysokość kosztu uzyskania przychodów z tytułu tzw. hipotetycznych odsetek powinna być ustalana przy zastosowaniu stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy (rok rozpoznania kosztu podatkowego). Z przepisu nie wynika bowiem, że raz ustalona wartość oprocentowania (tj. w oparciu o stopę referencyjną NBP obowiązującą w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok przekazania zysku na odpowiedni kapitał czy wniesienia dopłaty) powinna być stosowana w całym okresie odliczenia.

Zdaniem Wnioskodawcy, przy kalkulacji kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 Spółka ma prawo:

- w zeznaniu CIT-8 (w ramach korekty) za rok 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. uwzględnić stopę referencyjną NBP z 31 marca 2021 r. dla kwoty (...) zł;

- w zeznaniu CIT-8 (w ramach korekty) za rok 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. uwzględnić stopę referencyjną NBP z 31 marca 2022 r. dla kwoty (...) zł oraz (...) zł;
- w zeznaniu CIT-8 (w ramach korekty) za rok 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. stopę referencyjną NBP z 31 marca 2023 r. kwoty (...) zł, (...) zł oraz (...) zł;
- w zeznaniu za bieżący rok 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. uwzględnić stopę referencyjną NBP z 29 marca 2024 r. (30 i 31 marca 2024 r. nie były dniami roboczymi) dla kwot (...) zł, (...) zł oraz (...) zł.

Przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w następujących interpretacjach indywidualnych:

- z dnia 12 maja 2023 r., Znak: 0114-KDIP2-2.4010.137.2023.1.SP:

„Brzmienie art. 15cb ust. 1 updop wskazuje na to, że wysokość kosztów z tytułu hipotetycznych odsetek powinna być ustalana przy zastosowaniu stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy (rok rozpoznania kosztu podatkowego). Z przepisu nie wynika bowiem, że raz ustalona wartość oprocentowania (tj. w oparciu o stopę referencyjną obowiązującą w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok wniesienia dopłaty bądź przekazania zysku na odpowiedni kapitał) powinna być stosowana w całym okresie odliczenia. Z tego też względu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w każdym z trzech lat podatkowych, może podlegać kwota odpowiadającej iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym rok podatkowy powiększonej o 1 punkt

procentowy oraz kwoty zysku za rok obrotowy, przy czym dla wyliczenia wysokości kosztu za rok podatkowy, zgodny z rokiem kalendarzowym, kończącym się 31 grudnia 2022 r. wartość stopy referencyjnej będzie stanowiła 0,1% stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej 31 grudnia 2021 r. Zatem koszt uzyskania przychodu obliczony zgodnie z art. 15cb updop, związany z zyskiem uzyskanym w latach 2018-2021, który został przekazany na kapitał zapasowy w latach 2020- 2022 (mając na uwadze przepisy z ustawy nowelizującej) - powinien zostać wyliczony dla roku podatkowego kończącego się 31 grudnia 2022 r. w następujący sposób: wartość stopy referencyjnej NBP wg stanu na 31 grudnia 2021 r. (0,1%), powiększona o jeden punkt procentowy x zysk za lata podlegające uwzględnieniu”.

- z dnia 10 kwietnia 2024 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.112.2024.1.AW;

- z dnia 17 marca 2023 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010.98.2023.1.DD;

- z dnia 5 stycznia 2023 r., Znak: 0111-KDIB1-3.4010.823.2022.1.PC.

Ad. 3 (stanowisko ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku z 25 listopada 2024 r.)

Zgodnie z art. 15cb ust. 5 ustawy CIT przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce.

Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki (art. 15cb ust. 6 ustawy CIT).

Biorąc pod uwagę literalną treść przywołanych wyżej przepisów ustawy CIT, w ocenie Spółki po upływie 3 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym dopłata została wniesiona do Spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w Spółce, ma ona prawo zwrócić dopłaty lub dokonać podziału i wypłaty zysków, stanowiących faktyczną podstawę kalkulacji kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 15cb ust. 1

ustawy CIT, zachowując przy tym prawo do uwzględnienia tych kosztów uzyskania przychodu w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następnych latach.

Zdaniem Wnioskodawcy:

- wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2025 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2021 r. - 31 marzec 2022 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. oraz 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r.);
- wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2026 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2022 r. - 31 marzec 2023 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. oraz 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r.);
- wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2027 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2023 r. - 31 marzec 2024 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. oraz 1 kwiecień 2025 r. - 31 marzec 2026 r.);
- wypłata zysku netto przekazanego na kapitał zapasowy w roku 1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r. stanowiącego faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT, przez Spółkę nie wcześniej niż 1 kwietnia 2028 roku nie spowoduje utraty prawa do rozpoznania tego kosztu uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zakładowego (1 kwiecień 2024 r. - 31 marzec 2025 r.) oraz dwóch następnych latach (1 kwiecień 2025 r. - 31 marzec 2026 r. oraz 1 kwiecień 2026 r. - 31 marzec 2027 r.);
- analogicznie w latach następnych.

Przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w następującej interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 10 kwietnia 2024 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.112.2024.1.AW.

Ad. 4

Przepisy art. 15cb ustawy CIT nie wprowadzają wymogu, aby w celu uwzględnienia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 z tytułu zatrzymanych w Spółce zysków podatnik był zobowiązany do przekazania całego zysku osiągniętego w roku obrotowym na kapitał zapasowy bądź rezerwowy.

Tym samym, w ocenie Wnioskodawcy, w przypadku gdy Spółka w danym roku przeznaczy część zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy, a część rozdysponuje w inny sposób, (np. na wypłatę dywidendy), będzie miała prawo do rozpoznania kosztu uzyskania przychodów skalkulowanego zgodnie z art. 15cb ust. 1 ustawy CIT z uwzględnieniem kwoty zysku przeznaczonego w tym danym roku na kapitał rezerwowy lub zapasowy Spółki, w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następnych latach.

Stanowisko przedstawione przez Wnioskodawcę znajduje potwierdzenie, w interpretacji Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2021 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.155.2021.1.BS, w którym organ w pełni zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawcy:

„W dniu 28 czerwca 2019 r. Zwyczajne Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy Spółki podjęło uchwałę o podziale zysku wypracowanego w roku obrotowym 2018 i o przeznaczeniu

części zysku na kapitał zapasowy Spółki, a części zysku na wypłatę dywidendy akcjonariuszom Spółki. Z kolei, dnia 28 lipca 2020 r. Zwyczajne Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy Spółki podjęło uchwałę o podziale zysku wypracowanego w roku obrotowym 2019 i o przeznaczeniu części zysku na kapitał zapasowy Spółki, a części zysku na wypłatę dywidendy akcjonariuszom Spółki. Prawdopodobnie zbliżone uchwały przekazujące wypracowane w kolejnych latach zyski na kapitał zapasowy oraz wypłatę dywidendy akcjonariuszom będą podejmowane w przyszłości. (...)

Omawiane zyski nie są przeznaczane na pokrycie straty bilansowej, a podział i wypłata tego zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w Spółce. (...)

W odniesieniu do kwot zysku przekazywanych na kapitał zapasowy Spółki:

- Spółka może za koszt uzyskania przychodów uznać kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy Spółki, jaki przekazała na mocy uchwał o podziałach zysku za lata 2018 i 2019;
- Spółka będzie mogła za koszt uzyskania przychodów uznać kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy Spółki, jaki przekaze w latach kolejnych;
- koszty te przysługują/przysługiwać będą Spółce w roku podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych. (...)"

Ad. 5

Stosownie do art. 15cb ust. 5 ustawy CIT, przepis art. 15cb ust. 1 tejże ustawy stosuje się, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce.

Zdaniem Wnioskodawcy, przepis ten odnosi się wyłącznie do tej części zysku przeznaczonego na kapitał zapasowy bądź rezerwowy, która stanowi faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT. W przeciwnym wypadku przepis ten nieproporcjonalnie ograniczałby możliwość dysponowania przez Wnioskodawcę środkami przekazywanymi na kapitał zapasowy bądź rezerwowy w sytuacji, w której Wnioskodawca przeznaczyłby w danym roku na ten kapitał zapasowy bądź rezerwowy więcej środków niż faktycznie może bądź zamierza ujmować jako podstawę do kalkulacji rozpoznania kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 15cb ust. 1 ustawy CIT.

Tym samym fakt wypłaty w części zysku przekazanego pierwotnie na kapitał zapasowy lub rezerwowy nie pozbawia Spółki prawa do rozliczenia kosztu uzyskania przychodów z tytułu, hipotetycznych odsetek. Wypłata dywidendy z zysku, który został przekazany pierwotnie na kapitał zapasowy bądź rezerwowy wpływa jedynie na wysokość zysku będącego podstawą do obliczenia hipotetycznych odsetek w roku wniesienia tej dopłaty oraz w dwóch następujących latach, zgodnie z art. 15cb ust. 2 ustawy CIT.

Przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w następujących interpretacjach indywidualnych:

- z dnia 21 stycznia 2022 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.575.2021.1.AW:

„Jednocześnie należy wskazać, że na możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych ww. kwoty - w sprawie będącej przedmiotem wniosku - nie będzie miał wpływu fakt wypłaty dywidendy w 2020 r. w kwocie 6 mln zł oraz w 2021 r. w kwocie 7 mln zł, ponieważ niezależnie od tego czy została wypłacona jedna, czy dwie dywidendy ww. kwotach, które pomniejszyły wysokość zysku zatrzymanego na kapitale zapasowym Spółki, to i tak wysokość tego zysku jest większa od kwoty 10 mln zł, od której (jak

wskazali Państwo we wniosku) tak naprawdę naliczone zostały hipotetyczne odsetki, ze względu na limit 250 000 zł wynikający z art. 15cb ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

- z dnia 25 lutego 2022 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010.554.2021.1.MK:

„Fakt wypłaty w 2020 r. części zysku za 2019 r. przekazanego pierwotnie na kapitał zapasowy nie pozbawia Spółki prawa do rozliczenia w kosztach uzyskania przychodu w roku podatkowym 2020 Hipotetycznych odsetek od zysku za 2019 r. Wypłata dywidendy w tym samym roku, w którym zysk został przekazany na kapitał zapasowy wpływa jedynie na wysokość zysku będącego podstawą do obliczenia Hipotetycznych odsetek”.

Ad. 6

Zgodnie z art. 15cb ust. 4 ustawy CIT, przepisu ust. 1 nie stosuje się do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej. Innymi słowy, podstawy kalkulacji kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 nie mogą stanowić dopłaty wniesione do Spółki w celu pokrycia straty bilansowej, a także zyski przeznaczone na pokrycie takiej straty.

Przepis art. 15cb ust. 4 ustawy CIT nie wskazuje na termin w jakim zysk nie może zostać przeznaczony na pokrycie straty bilansowej. Potencjalnie wskazać można dwa scenariusze, w których zysk przeznaczony zostanie w przyszłości przez Spółkę na pokrycie straty bilansowej:

- 1) w ramach podjęcia uchwały Zgromadzenia Wspólników o pokryciu straty bilansowej z zysku, który nie został wcześniej w żaden sposób rozdysponowany;
- 2) w ramach podjęcia uchwały Zgromadzenia Wspólników o pokryciu straty bilansowej z kapitału zapasowego bądź rezerwowego, na który przeznaczone zostały wcześniej zyski osiągnięte przez Spółkę.

W pierwszym przypadku, w ocenie Wnioskodawcy, Spółka nie ma w ogóle możliwości uwzględnienia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15cb, którego podstawę kalkulacji stanowią zyski przekazane na pokrycie straty bilansowej.

Z kolei w drugim przypadku, Spółka będzie uprawniona do uwzględnienia kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, którego podstawę kalkulacji stanowią zyski przekazane na kapitał zapasowy bądź rezerwowy, pod warunkiem, iż przed upływem terminu, o którym mowa w art. 15cb ust. 2 ustawy CIT, tj. w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, zyski te (wchodzące w skład kapitału zapasowego albo rezerwowego) nie zostaną przekazane na pokrycie straty bilansowej. Przy czym Wnioskodawca każdorazowo będzie w stanie określić, czy część kapitału zapasowego bądź rezerwowego, z którego pokrywana jest strata bilansowa została utworzona z przekazanych zysków stanowiących faktyczną podstawę kalkulacji kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT.

Powiązanie ograniczenia, o którym mowa w art. 15cb ust. 4 ustawy CIT z terminem, o którym mowa w art. 15cb ust. 2 znajduje uzasadnienie m.in. w odpowiedzi na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. DD5.8201.4.2020.AM:

„Jeśli chodzi o kwestię przekazania zysku na pokrycie straty bilansowej przed upływem terminu określonego w art. 15cb ust. 2 ustawy o CIT, to wskazać należy, iż przedmiotowa preferencja w ogóle nie ma zastosowania do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej (vide art. 15 ust. 4 ustawy o CIT). W sytuacji zatem, gdy podatnik najpierw zatrzyma dopłaty i zysk w spółce i rozliczy koszt podatkowy hipotetycznych odsetek, a następnie po upływie roku przeznaczy zysk na pokrycie straty finansowej, to

naruszy warunki ulgi i będzie musiał skorygować dokonane odliczenie poprzez rozpoznawanie na bieżąco przychodu w wysokości wartości hipotetycznych odsetek uprzednio zaliczonych do KUP”.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, iż po upływie okresu, o którym mowa w art. 15cb ust. 2 ustawy CIT, tj. roku, w którym została podjęta uchwała o przekazaniu zysku na kapitał rezerwowy lub zapasowy Spółki oraz dwóch następujących lat, Spółka ma prawo przeznaczyć zyski, stanowiące faktyczną podstawę kalkulacji kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 15cb ust. 1 ustawy CIT na pokrycie straty bilansowej, zachowując przy tym prawo do uwzględnienia tych kosztów uzyskania przychodu w roku wniesienia dopłaty bądź przeznaczenia zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy oraz w dwóch następujących latach.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest prawidłowe.

Odstępuję od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Państwa i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Państwa i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Odnosząc się do powołanych we wniosku interpretacji indywidualnych należy stwierdzić, iż zostały one wydane w indywidualnych sprawach podmiotów, które o ich wydanie wystąpiły, zatem nie są one wiążące dla organu wydającego przedmiotową interpretację.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Państwa sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i muszą się Państwo zastosować do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej jako „PPSA”.

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej zgodnie z którym:

interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.