

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **14**

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **14**

Stan prawny na 1 lipca 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

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

ISBN 978-83-8328-683-9
14. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	37
Przedmowa	45
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)	49
Rozdział 1. Podmiot i przedmiot opodatkowania	51
Art. 1.	51
I. Uwagi ogólne	52
II. Definicja podatnika	53
1. Uwagi wprowadzające	53
2. Osoba prawna	54
3. Spółka kapitałowa w organizacji	55
4. Jednostki nieposiadające osobowości prawnej jako podatnicy	56
5. Spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	60
6. Spółka komandytowa	64
7. Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych	69
8. Przepisy przejściowe dotyczące spółki komandytowej oraz jawnej	71
9. Fundacja rodzinna w organizacji	73
Art. 1a.	74
I. Grupa kapitałowa jako podatnik	77
II. Warunki utworzenia podatkowej grupy kapitałowej	78
III. Procedura utworzenia podatkowej grupy kapitałowej	81
IV. Utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej	82
V. Działanie podatkowej grupy kapitałowej	84
Art. 2.	86
I. Wprowadzenie	87
II. Działalność rolnicza	87
III. Działy specjalne produkcji rolnej	93
IV. Działalność leśna	93
V. Przychody z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznych umów	94
VI. Armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym	96
VII. Przedsiębiorcy okrętowi opodatkowani ryczałtem	98
VIII. Wpłaty, o których mowa w art. 27 u.z.s.	102

Art. 3.	103
I. Wprowadzenie	104
II. Siedziba i zarząd osoby prawnej	105
III. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy	108
IV. Dochody nierezydentów	108
V. Obowiązek podatkowy wybranych form i rodzajów działalności w umowach międzynarodowych	112
1. Zakład	112
2. Zakład w przypadku robót budowlanych	114
3. Miejsce opodatkowania dochodów a brak rezydencji	116
VI. Metody eliminacji podwójnego opodatkowania	120
Art. 4.	133
I. Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	133
II. Obszary morskie	134
III. Specjalne strefy ekonomiczne	135
Art. 4a.	135
I. Przedsiębiorstwo	140
II. Zorganizowana część przedsiębiorstwa	142
III. Program restrukturyzacji	146
IV. Urząd skarbowy	148
V. Podatek od towarów i usług	149
VI. Partnerstwo publiczno-prywatne	149
VII. Samochód osobowy	152
VIII. Mały podatnik	153
IX. Zagraniczny zakład	156
X. Certyfikat rezydencji	157
XI. Ubezpieczyciel	160
XII. Spółka niebędąca osobą prawną	160
XIII. Definicje związane z pojawieniem się spółki komandytowo-akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej i spółki jawnej w roli podatnika	161
XIV. Wartość emisyjna udziałów (akcji)	163
XV. Pochodne instrumenty finansowe i waluty wirtualne	163
1. Pochodne instrumenty finansowe	163
2. Waluty wirtualne	164
XVI. Komerccjalizowana własność intelektualna i podmiot komercjalizujący	164
XVII. Działalność badawczo-rozwojowa	165
1. Działalność badawczo-rozwojowa	166
2. Działalność naukowa	167
3. Prace rozwojowe	168
XVIII. Rzeczywisty właściciel	170
XIX. Fundusze inwestycyjne	172
XX. Wierzytelności banku hipotecznego	172
XXI. Odpisy na straty kredytowe	172
XXII. Alternatywna spółka inwestycyjna	173
XXIII. Alternatywna spółka inwestycyjna wdrażająca instrument finansowy	173
XXIV. Pracownicze plany kapitałowe	173
1. Wstęp	173
2. Uczestnicy pracowniczych planów kapitałowych	175
3. Dobrowolność oszczędzania	177
4. Wpłaty dokonywane do PPK	177
5. Wpłata powitalna i dopłaty roczne do PPK	179

XXV. Ustawa z 8.03.2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych	180
XXVI. Spółka nieruchomościowa	181
XXVII. Fundacja rodzinna	183
1. Wstęp	183
2. Zakres działalności przewidzianej dla fundacji rodzinnej	186
Art. 4b. (uchylony).	186
Art. 4c.	187
I. Zaświadczenie z okręgowej stacji kontroli pojazdów	187
II. Zmiany konstrukcyjne	187
III. Zasady dokumentowania opisujące charakter pojazdu w rozumieniu podatkowym (osobowy czy ciężarowy)	187
Art. 5.	188
I. Wprowadzenie	188
II. Opodatkowanie wspólników spółek osobowych – problemy i wątpliwości	189
1. Uwagi wprowadzające	189
2. Dochód osoby prawnej osiągany w spółce osobowej	189
3. Spółki osobowe a umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ...	196
III. Opodatkowanie współwłasności	196
IV. Opodatkowanie wspólnego przedsięwzięcia	198
V. Opodatkowanie wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy i praw majątkowych	199
Art. 6.	199
I. Wprowadzenie	202
II. Skarb Państwa	202
III. Narodowy Bank Polski	203
IV. Jednostki budżetowe	203
V. Fundusze celowe	203
VI. Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej	204
VII. Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej	205
VIII. Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie	205
IX. Przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej	206
X. Jednostki samorządu terytorialnego	207
XI. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	208
XII. Agencja Rynku Rolnego	208
XIII. Fundusze inwestycyjne i instytucje wspólnego inwestowania	209
XIV. Fundusze emerytalne	212
XV. Zakład Ubezpieczeń Społecznych	213
XVI. Fundusz Rezerwy Demograficznej	214
XVII. Agencja Nieruchomości Rolnych	215
XVIII. Rządowa Agencja Rezerw Strategicznych	216
XIX. Narodowy Fundusz Zdrowia	217
XX. Bankowy Fundusz Gwarancyjny	219
XXI. Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa	220
XXII. Jednostki dozoru technicznego, o których mowa w ustawie o dozorcze technicznym	222
XXIII. Krajowy Zasób Nieruchomości	222
XXIV. Polska Agencja Nadzoru Audytowego	223

XXV. Kasy zapomogowo-pożyczkowe	223
XXVI. Agencja Mienia Wojskowego	224
XXVII. Fundacja rodzinna	226
XXVIII. Podatek od świadczeń fundacji, mienia polikwidacyjnego i ukrytych zysków	227
XXIX. Podatek sankcyjny od działalności „pozaustawowej”	228
XXX. Podatek od przychodów z budynków	229
XXXI. Podatek od niektórych transakcji z podmiotami powiązanymi	229
Art. 7.	229
I. Wprowadzenie – ogólne zasady ustalania dochodu	231
II. Dochody i koszty nieuwzględniane przy obliczaniu dochodu	233
III. Rozliczanie strat podatkowych	235
1. Ogólne zasady rozliczania strat z lat ubiegłych	235
2. Odliczanie strat przy przekształcaniu, przejmowaniu, łączeniu i dzieleniu podmiotów	238
3. Straty przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji	239
4. Rozliczanie straty zagranicznego zakładu	240
5. Rozliczanie strat instytucji kredytowych związanych z działalnością oddziału	240
6. Rozliczanie strat, gdy podatnik wybierze zryczałtowany podatek dochodowy spółek (CIT estoński)	241
IV. Szczegółne zasady ustalania dochodu	243
V. Różnice w rachunkowym i podatkowym ujęciu dochodu	243
Art. 7a.	245
I. Wprowadzenie	245
II. Dochód i strata w podatkowej grupie kapitałowej	246
III. Rozliczenie strat powstałych przed powstaniem podatkowej grupy kapitałowej i w czasie jej istnienia	246
Art. 7aa.	247
Art. 7b.	253
I. Wprowadzenie	255
II. Przychody z zysków kapitałowych	255
1. Uwagi wstępne	255
2. Przychody z udziału w zyskach osób prawnych	257
3. Przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów	278
4. Przychody uzyskane w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienia wspólnika z takiej spółki lub zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce, jeżeli Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia otrzymanych składników majątku	278
5. Przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej	279
6. Pozostałe przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce komandytowo-akcyjnej	280
7. Przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną	281
8. Przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych	281
9. Pozostałe przychody z zysków kapitałowych	281
10. Ubezpieczyciele, banki i inne instytucje finansowe	286

III. Rachunkowe aspekty rozliczania dochodu z udziału w zyskach osób prawnych	287
Art. 8.	289
I. Wprowadzenie	290
II. Rok podatkowy – definicja	290
III. Rozpoczęcie działalności a rok podatkowy	292
IV. Nabycie statusu podatnika przez spółkę jawną	293
V. Zmiana roku podatkowego	294
VI. Wcześniejsze zakończenie roku podatkowego	295
VII. Rok podatkowy kapitałowej grupy podatkowej	298
Art. 9.	298
I. Wprowadzenie	301
II. Prowadzenie ewidencji rachunkowej	303
1. Ogólne zasady	303
2. Wyodrębnienie niektórych ewidencji na mocy przepisów podatkowych	305
III. Przychody, koszty i dochód w ewidencji rachunkowej a rozliczenie podatku	306
IV. Ustalanie dochodu w drodze oszacowania	308
V. Szacowanie dochodu u podatników mających ograniczony obowiązek podatkowy	310
VI. Armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym oraz przedsiębiorcy okrętowi opodatkowani zryczałtowanym podatkiem prowadzący równoległe inną działalność gospodarczą	311
VII. Spis z natury niektórych towarów	312
Art. 9a. (uchylony).	314
I. Wprowadzenie	314
II. Treść dokumentacji transakcji z podmiotami powiązanymi	316
1. Uwagi wstępne	316
2. Dokumentacja wymagana od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r.	319
III. Podmioty zobowiązane do sporządzenia dokumentacji	322
IV. Warunki obligujące do sporządzenia dokumentacji	326
1. Uwagi wstępne	326
2. Transakcje między podmiotami powiązanymi wymagające udokumentowania od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r.	326
3. Transakcje i umowy z podmiotami z rajów podatkowych	327
4. Podmioty wyłączone z obowiązku sporządzania dokumentacji	329
V. Skutki podatkowe braku dokumentacji	332
VI. Rachunkowe aspekty transakcji z podmiotami powiązanymi	333
Art. 9b.	336
I. Wprowadzenie	336
II. Warunki umożliwiające stosowanie rozliczania różnic kursowych według ustawy o rachunkowości	337
III. Zasady rozliczania różnic kursowych według zasad rachunkowych	338
IV. Zasady rozliczania różnic kursowych w przypadku zmiany metody	339
V. Zasady rozliczania różnic kursowych w przypadku przekształceń jednostek	339
Art. 10. (uchylony).	340
Art. 11. (uchylony).	340
I. Wprowadzenie	340
II. Podmioty powiązane	341
III. Transfer dochodów i warunki ich szacowania	347

IV. Metody szacowania zysków transakcji	350
1. Uwagi wstępne	350
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 r. – definicje i podstawowe pojęcia	350
3. Metody szacowania dochodów	355
4. Sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania transakcji transgranicznych	361
V. Porozumienia w sprawie ustalania cen transferowych	363
1. Uwagi wstępne	363
2. Rodzaje uprzednich porozumień cenowych (UPC)	364
3. Forma prawna uprzednich porozumień cenowych	365
4. Składanie wniosku	365
5. Opłaty za złożenie wniosku	368
6. Negocjacje i uzgodnienia po złożeniu wniosku, wycofanie wniosku	368
VI. Korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych	369
VII. Podmioty powiązane według kryteriów rachunkowych i podatkowych	370
Rozdział 1a. Ceny transferowe	371
Oddział 1. Przepisy ogólne	371
Art. 11a.	373
I. Definicje transakcji i powiązań	374
1. Cena transferowa	375
2. Podmiot	375
3. Podmioty niepowiązane	375
4. Podmioty powiązane	375
5. Powiązania	377
6. Transakcja kontrolowana	377
7. Uprzednie porozumienie cenowe	377
II. Znaczący wpływ	380
1. Znaczący wpływ wynikający z relacji właścicielskich, zarządczych lub kontrolnych	381
2. Znaczący wpływ wywierany przez osobę fizyczną	381
III. Powiązania o charakterze rodzinnym	382
IV. Udział pośredni	382
Art. 11b.	382
Wyłączenia stosowania przepisów o cenach transferowych	382
Oddział 2. Zasada ceny rynkowej	383
Art. 11c.	383
Zasada cen rynkowych	384
Art. 11d.	386
Metody ustalania cen transferowych	386
Art. 11e.	387
Korekta cen transferowych	388
Art. 11f.	390
Usługi o niskiej wartości dodanej	390
Art. 11g.	391
Pożyczki	391
Art. 11h. (uchylony).	392
Zasada korekty odpowiedniej	392
Art. 11i.	393
Transakcje z podmiotami w „rajach podatkowych”	393

Art. 11j.	394
Delegacje ustawowe	394
Oddział 3. Dokumentacja cen transferowych	395
Art. 11k.	395
I. Wstęp	396
II. Obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych	397
Art. 11l.	401
Określenie wartości transakcji kontrolowanej	401
Art. 11m. (uchylony).	402
Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych	402
Art. 11n.	404
Transakcje kontrolowane nieobjęte obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych	406
Art. 11o.	409
Inni podatnicy obowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych	410
Art. 11p.	411
Grupowa dokumentacja cen transferowych	411
Art. 11q.	412
Elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych	413
Art. 11r.	419
Aktualizacja analizy porównawczej i analizy zgodności	419
Art. 11s.	419
Przedstawianie i sporządzanie dokumentacji cen transferowych na żądanie organów podatkowych	420
Oddział 4. Informacja o cenach transferowych	422
Art. 11t.	422
I. Informacja o cenach transferowych przekazywana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej	423
II. Podmioty powiązane według kryteriów rachunkowych i podatkowych ...	429
III. Rachunkowe aspekty transakcji z podmiotami powiązanymi	430
Rozdział 2. Przychody	433
Art. 12.	433
I. Wprowadzenie	446
II. Kategorie przychodów	449
III. Przychody w walutach obcych	485
IV. Przychody z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej	486
1. Uwagi wstępne	486
2. Przychody należne	487
3. Obniżanie i podwyższanie przychodu o zwroty, rabaty, bonifikaty, skonta	488
V. Data powstania przychodu i korekty przechodu	491
VI. Przychody niezaliczane do przychodów podatkowych	498
VII. Cesja umowy najmu lub innych umów o podobnym charakterze	535
VIII. Przychody ze zbycia udziałów (akcji)	536
1. Sprzedaż krótka	536
2. Wymiana udziałów (akcji) spółek opodatkowanych w Unii Europejskiej lub Europejskim Obszarze Gospodarczym	537

IX. Wsparcie państwa i instytucji w związku z pandemią COVID-19 (tarcze 1.0-10.0)	540
1. Wsparcie ze strony Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	540
2. Wsparcie ze strony urzędów pracy	551
3. Wsparcie ze strony Polskiego Funduszu Rozwoju	563
4. Skutki podatkowe otrzymanego wsparcia	569
Art. 13. (uchylony).	571
Art. 14.	571
I. Wprowadzenie	572
II. Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych oraz usług	572
III. Wartość rynkowa	575
IV. Kwestionowanie ceny przez organ podatkowy	578
Art. 14a.	580
I. Wprowadzenie	580
II. Świadczenie niepieniężne w celu zaspokojenia zobowiązania	582
Rozdział 3. Koszty uzyskania przychodów	584
Art. 15.	584
I. Wprowadzenie	596
II. Definicja kosztów podatkowych	597
1. Związek kosztów podatkowych z przychodem i inne warunki generowania kosztów	597
2. Definitywne dokonanie wydatku	598
3. Wydatki dokonane w celu uzyskania przychodów i niezwiązane z przychodami	601
4. Związek wydatku z działalnością gospodarczą	610
5. Udokumentowanie wydatków	611
6. Wydatki w walutach obcych	613
III. Koszty uzyskania przychodów u ubezpieczycieli	615
IV. Koszty uzyskania przychodów z tytułu pracowniczych programów emerytalnych u pracodawców i w funduszach	618
V. Koszty uzyskania przychodów wynikających z ustawy o pracowniczych planach kapitałowych	620
1. Uwagi wstępne	620
2. Koszty PPK	623
VI. Koszty uzyskania przychodów powszechnych towarzystw emerytalnych	624
1. Uwagi wstępne	624
2. Podstawowe koszty działalności funduszu emerytalnego	625
3. Kwoty przekazane na rachunek rezerwy otwartego funduszu emerytalnego	625
4. Wpłaty na Fundusz Gwarancyjny	625
5. Opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego	626
VII. Koszty uzyskania przychodów w bankach i spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych	627
1. Uwagi wstępne	627
2. Rezerwa na ryzyko ogólne	628
3. Sekurytyzacja wierzytelności	629
4. Koszty w kasach oszczędnościowo-kredytowych	630
VIII. Koszty z tytułu wpłat na własny fundusz przeznaczony na inwestycje	631
1. Zasady funkcjonowania funduszu	631
2. Fundusz na cele inwestycyjne w ewidencji rachunkowej prowadzonej dla celów rozliczania podatku dochodowego	638
3. Sprawozdanie finansowe a fundusz na cele inwestycyjne	639

IX. Koszty odpłatnego zbycia nieodpłatnie nabytych rzeczy lub praw	640
X. Koszty uzyskania przychodów w przypadku objęcia lub zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny	642
1. Uwagi wstępne	642
2. Koszty uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	642
3. Odpłatne zbycie udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny (aport)	646
4. Koszty uzyskania przychodów w przypadku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny albo ich zbycia na rzecz spółki w celu ich umorzenia, wystąpienia ze spółki komandytowo-akcyjnej lub obniżenia udziału kapitałowego w tej spółce w przypadku majątku otrzymanego przy likwidacji osoby prawnej	648
5. Koszty przejęcia majątku i odpłatne zbycie udziałów objętych w wyniku podziału spółek kapitałowych	649
6. Koszty przejęcia majątku i odpłatne zbycie udziałów objętych w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa będącego osobą fizyczną	650
XI. Koszty uzyskania przychodów w przypadku zbycia pożyczonych papierów wartościowych – tzw. sprzedaży krótkiej	652
XII. Koszty uzyskania przychodów u przedsiębiorców telekomunikacyjnych	652
1. Uwagi wstępne	652
2. Dopłaty do kosztów świadczonych usług wchodzących w skład usługi powszechnej	653
3. Roczna opłata telekomunikacyjna	653
XIII. Koszty uzyskania przychodów w partnerstwie publiczno-prywatnym	654
XIV. Zasady wyceny majątku nabytego w ramach aportu przedsiębiorstwa oraz zbycia składników tego majątku	654
XV. Zasady wyceny majątku zakładu przedsiębiorcy zagranicznego i w spółce europejskiej	655
XVI. Zasady określania wartości poszczególnych składników majątku w spółkach niebędących osobą prawną oraz spółkach powstałych w wyniku przekształceń	657
XVII. Zasady określania kosztów przy zbyciu majątku spółki niebędącej osobą prawną lub otrzymanego po likwidacji takiej spółki	658
XVIII. Koszty związane z utworzeniem przykładowego żłobka lub przedszkola	659
XIX. Koszty uzyskania przychodu przy zbyciu środków trwałych po zakończeniu opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od spółek	661
XX. Koszty uzyskania przychodów przy dochodach opodatkowanych i zwolnionych lub niestanowiących dochodów podatkowych	661
XXI. Ustalanie kosztów surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji rolnej lub leśnej	663
XXII. Terminy rozliczania kosztów podatkowych	664
1. Uwagi wstępne	664
2. Koszty uzyskania bezpośrednio związane z przychodem	664
3. Koszty uzyskania pośrednio związane z przychodem	666
4. Korygowanie kosztów – faktury korygujące i korekty cen transferowych	670
5. Koszty dotyczące okresów	672

6. Koszty prac rozwojowych	674
7. Koszty zarachowane zgodnie z ustawą o rachunkowości niestanowiące kosztu podatkowego – rezerwy i bierne rozliczenie kosztów	675
XXIII. Koszty zaniechanych inwestycji	677
XXIV. Koszty wynagrodzeń, zasiłków i składek na ubezpieczenie społeczne w kosztach zakładów pracy	678
XXV. Koszty używania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych	681
XXVI. Koszty przeniesienia na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze	683
XXVII. Koszty zbycia walut wirtualnych	683
Art. 15a.	684
Określanie różnic kursowych – metoda podatkowa	685
Art. 15b. (uchylony).	690
Art. 15ba.	690
Sprzedaż pakietu wierzytelności	691
Art. 15c.	692
I. Wprowadzenie	695
II. Alternatywne ograniczenie kosztów obowiązujące w latach 2015–2017 ...	696
III. Obowiązkowe ograniczenie kosztów obowiązujące od 1.01.2018 r.	699
1. Obliczanie limitu odliczania odsetek	700
2. Koszty finansowania zewnętrznego	701
3. Wyłączenie określonych pożyczek	702
4. Odstępstwa o charakterze ogólnym	702
5. Odstępstwa dotyczące podmiotów wchodzących w skład grupy objętej skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym	703
6. Wyłączenia podmiotowe	703
7. Ograniczenie ustawowe	704
Art. 15ca. (uchylony).	709
Korekta kosztów finansowania dłużnego	709
Art. 15cb.	710
Zwiększenie podatkowej atrakcyjności finansowania własnego (<i>notional interest deduction</i> – NID)	711
Art. 15d.	714
I. Wprowadzenie	715
II. Ograniczanie kosztów uzyskania przychodów – zapłata gotówką	716
III. Ograniczanie kosztów uzyskania przychodów – zapłata na konto spoza tzw. białej listy	720
IV. Ograniczanie kosztów uzyskania przychodów – niestosowanie MPP	726
Art. 15e. (uchylony).	727
I. Wprowadzenie	727
II. Ograniczenie kosztów usług niematerialnych	731
Art. 16.	733
I. Wprowadzenie	749
II. Wydatki na nabycie i ulepszenie środków trwałych oraz koszty amortyzacji	750
1. Uwagi wstępne	750
2. Grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów	751
3. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne	753
III. Używanie samochodów w działalności gospodarczej	755
1. Uwagi wstępne	755
2. Ograniczenie amortyzacji samochodu osobowego	755

3. Samochody prywatne pracowników	757
4. Pozostałe samochody osobowe niebędące i będące własnością podatnika	760
5. Składki AC samochodu osobowego	765
6. Straty powstałe w wyniku kolizji lub likwidacji (utruty) samochodu ...	766
IV. Straty w rozliczaniu kosztów	768
1. Uwagi wstępne	768
2. Straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych	768
3. Straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności	771
4. Straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych opodatkowane podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków	772
5. Straty powstałe w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków	773
6. Straty (koszty) powstałe w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy	775
7. Straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta na podstawie art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. została zarachowana uprzednio jako przychód należny	776
8. Straty w części niepokrytej przychodami uzyskanymi z nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu	778
9. Straty z tytułu wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest współnikiem	778
V. Wierzytelności, odpisy aktualizujące rezerwy z nimi związane jako koszt uzyskania przychodu	779
1. Wierzytelności odpisane jako przedawnione	779
2. Odpisy aktualizujące należności	781
3. Wierzytelności odpisane jako nieściągalne	786
4. Aspekty rachunkowe wierzytelności wątpliwych i nieściągalnych	792
5. Rezerwy tworzone na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona	794
6. Rezerwy nieobowiązkowe	800
7. Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe dla celów wypłacalności, o których mowa w rozdziale 9 u.d.u.r.	801
8. Umorzone wierzytelności	801
9. Umorzone kredyty lub pożyczki	803
10. Odpisy, rezerwy, wydatki i inne koszty	804
VI. Kary, odszkodowania i inne opłaty o charakterze sankcji	804
1. Uwagi wstępne	804
2. Odszkodowania i sankcje z tytułu wypadków w pracy	804
3. Koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań	806
4. Grzywny i kary pieniężne orzeczone w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetki od tych grzywien i kar	807
5. Kary, opłaty i odszkodowania oraz odsetki od tych zobowiązań za łamanie przepisów BHP lub ochrony środowiska	808
6. Dodatkowa opłata produktowa	809

7. Dodatkowa opłata za brak sieci zbierania pojazdów	810
8. Dodatkowa opłata produktowa przy zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym	811
9. Dodatkowa opłata produktowa przy zużytych bateriach i akumulatorach	811
10. Dodatkowa opłata produktowa, o której mowa w art. 37 ust. 2 u.g.o.o.	812
11. Dodatkowa opłata, o której mowa w art. 12i ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym	812
12. Dodatkowa opłata, o której mowa w art. 9 ² ust. 21 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi	813
13. Odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej	813
14. Kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług	814
15. Kwoty dodatkowe opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami	818
16. Opłaty sankcyjne, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego	819
17. Dodatkowa opłata określana przez ZUS na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych	819
VII. Wydatki na nabycie udziałów (akcji) i innych papierów wartościowych	820
1. Uwagi wstępne	820
2. Wydatki na nabycie udziałów (akcji) i innych papierów wartościowych	820
3. Wydatki związane z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych	823
4. Wydatki na nabycie lub objęcie udziałów spółek dzielonych	824
5. Wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych innej spółce w sposób opisany w art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p.	825
6. Wydatki poniesione przez spółkę przy wymianie udziałów	826
7. Wydatki na nabycie lub wytworzenie składnika majątku otrzymanego przez wspólnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki	826
VIII. Wydatki na fundusze tworzone przez podatnika	827
1. Uwagi wstępne	827
2. Fundusze wynikające z innych ustaw	827
3. Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych i wydatki na działalność socjalną	832
4. Wpłaty na PFRON i ZFRON	836
5. Wpłaty na fundusze celowe	837
6. Wpłaty na fundusz rekultywacji	841
7. Wpłaty na fundusz stabilizacyjny	842
8. Składki na Bankowy Fundusz Gwarancyjny	842
9. Wpłaty na Fundusz Wsparcia Kredytobiorców	843
10. Dodatkowe opłaty związane z Funduszem Wsparcia Kredytobiorców ...	843
11. Część odpisów na fundusz, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb u.p.d.o.p.	844

IX. Koszty związane z korzystaniem z kapitału własnego i kapitałów zewnętrznym	844
1. Uwagi wstępne	844
2. Wydatki na spłatę pożyczek i innych zobowiązań	844
3. Wydatki na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń	846
4. Wydatki na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów	847
5. Wydatki z tytułu przekazania przez bank funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny środków pochodzących ze spłat kredytów (pożyczek) objętych sekurytyzacją wierzytelności	847
6. Odsetki od pożyczek (kredytów) i zobowiązań	848
7. Odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji	850
8. Odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów	851
9. Odsetki od udziału kapitałowego wspólników spółki niebędącej osobą prawną i spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p.	853
10. Odsetki od dopłat wnoszonych do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, a także odsetki od dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych	853
11. Dopłaty wnoszone do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, oraz ich zwrot	854
12. Wydatki na wykup obligacji pomniejszone o kwotę dyskonta	856
13. Wydatki na odsetki od pożyczek przy cienkiej kapitalizacji	856
14. Kwoty wypłacone przez fundusz inwestycyjny z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów (przychodów) bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych	859
15. Odsetki od pożyczki partycypacyjnej	859
16. Koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 9 u.p.d.o.p., uzyskanego w celu nabycia udziałów (akcji) spółki	859
17. Poniesione wydatki związane z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną	860
18. Wpłaty na Fundusz Wsparcia Kredytobiorców	860
19. Kwoty na wsparcie kredytobiorców	861
20. Koszty finansowania przeznaczone na transakcje kapitałowe	862
X. Podatki jako koszt podatkowy	862
1. Uwagi wstępne	862
2. Podatek od towarów i usług	863
3. Podatek akcyzowy	867
4. Podatek dochodowy	868
5. Podatek dochodowy od przychodów z budynków	869
6. Podatek od nieruchomości	870
7. Podatek od środków transportowych	870
8. Podatek rolny i leśny	870
9. Podatek od wydobywania niektórych kopalin	871
10. Specjalny podatek węglowodorowy	873
11. Podatek od niektórych instytucji finansowych	876

XI. Wydatki na rzecz udziałowców i członków organów podatnika	877
1. Uwagi wstępne	877
2. Wydatki na rzecz udziałowców i akcjonariuszy	877
3. Wydatki na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p., z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji	878
XII. Koszty reprezentacji	879
XIII. Ograniczenia w amortyzacji i kosztach używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	884
1. Uwagi wstępne	884
2. Odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – ograniczenia z tytułu nabycia, wytworzenia, odliczenia od podstawy opodatkowania, zwrotu wydatków	884
3. Odpisy amortyzacyjne w tej części wartości, która została sfinansowana ze środków funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb u.p.d.o.p.	885
4. Odpisy amortyzacyjne przy nieodpłatnym nabyciu, oddane do nieodpłatnego używania, nabyte w formie wkładu	886
5. Odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (<i>know-how</i>)	887
6. Odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7	888
7. Opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7	888
XIV. Pozostałe koszty w katalogu negatywnym kosztów	889
1. Uwagi wstępne	889
2. Darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju	889
3. Składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa	890
4. Wydatki poniesione na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, niezaliczanych do środków trwałych	891
5. Niewypłacone, niedokonane lub niepostawione do dyspozycji wypłaty świadczeń oraz innych należności ze stosunku pracy i działalności wykonywanej osobiście	892
6. Wartość pracy własnej będących osobami fizycznymi innych współników spółki niebędącej osobą prawną	894
7. Wypłacone, dokonane lub postawione do dyspozycji wypłaty świadczeń oraz innych należności ze stosunku pracy i działalności wykonywanej osobiście od osób fizycznych cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych przepisów, dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ...	895

8. Wyплаcone świadczenia oraz inne należności z tytułu nielegalnego zatrudnienia	895
9. Składki ZUS od wynagrodzeń nielegalnie zatrudnionych i od ukrytego wynagrodzenia	895
10. Nieopłacone do ZUS składki na ubezpieczenie społeczne w części finansowanej przez płatnika składek oraz opłacone z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym	896
11. Nieopłacone wpłaty do pracowniczego programu kapitałowego oraz opłacone za wynagrodzenia wypłacone z dochodu po opodatkowaniu	896
12. Wydatki i koszty sfinansowane z niektórych dochodów zwolnionych z podatku dochodowego	897
13. Wydatki na opłacenie składek z tytułu dodatkowych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników	900
14. Poniesione wydatki oraz wartość przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	901
15. Kwoty wypłacane tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto)	902
Art. 16a.	902
I. Wprowadzenie	903
II. Środki trwale w prawie bilansowym i podatkowym	903
III. Składniki majątku o okresie używania dłuższym niż rok	907
IV. Majątek stanowiący środki trwale niezależnie od czasu użytkowania	912
1. Uwagi wstępne	912
2. Inwestycje w obcym środku trwałym	912
3. Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie	913
4. Składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu finansowego	915
5. Tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupowaniu o symbolu ex 30.11 „Statki i konstrukcje pływające”	915
Art. 16b.	916
I. Wprowadzenie	917
II. Wartości niematerialne i prawne w prawie podatkowym i bilansowym	917
1. Wartości niematerialne i prawne w przepisach o rachunkowości	917
2. Wartości niematerialne i prawne w przepisach podatkowych	919
III. Wartości niematerialne i prawne o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok	920
1. Uwagi wstępne	920
2. Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego	921
3. Spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego	921
4. Prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej	922
5. Autorskie lub pokrewne prawa majątkowe	922
6. Licencje	922
7. Prawa własności przemysłowej	924

8. Wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (<i>know-how</i>)	926
9. Warunki amortyzacji	928
IV. Wartości niematerialne i prawne niezależne od czasu używania	928
1. Uwagi wstępne	928
2. Wartość firmy	929
3. Koszty prac rozwojowych	930
4. Wartości niematerialne i prawne wykorzystywane na podstawie umowy leasingu finansowego	931
Art. 16c.	932
I. Wprowadzenie	932
II. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji	933
1. Grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów	933
2. Budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służące działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe	936
3. Dzieła sztuki i eksponaty muzealne	937
4. Wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.	937
5. Składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane	937
Art. 16d.	940
I. Wprowadzenie	940
II. Składniki majątkowe o wartości nieprzekraczającej 10 000 zł	940
III. Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	942
Art. 16e.	944
I. Wprowadzenie	944
II. Kryteria i skutki niezaliczenia składnika majątku do majątku podlegającego amortyzacji	945
III. Korekta odpisów amortyzacyjnych	945
Art. 16f.	947
I. Wprowadzenie	947
II. Podatnicy dokonujący odpisów amortyzacyjnych	947
III. Amortyzacja składników majątku o wartości nieprzekraczającej 10 000 zł	948
IV. Amortyzacja składników majątku przewłaszczonych w celu zabezpieczenia	948
Art. 16g.	950
I. Wprowadzenie	954
II. Zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego	954
III. Cena nabycia	957
1. Uwagi wstępne	957
2. Koszty bezpośrednie ponoszone w celu oddania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania	958
3. Opłaty notarialne, skarbowe i inne	959
4. Odsetki i prowizje	959
5. Nieodliczalny VAT naliczony	960

6. Nabycie środków trwałych w imporcie	961
7. Różnice kursowe	961
8. Opusty, rabaty	963
IV. Koszt wytworzenia	963
V. Szczegółne zasady ustalania wartości początkowej	966
1. Uwagi wstępne	966
2. Wartość początkowa firmy	966
3. Wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych	967
4. Wartość początkowa praw majątkowych	968
5. Majątek stanowiący współwłasność	969
VI. Wartość początkowa składników majątkowych przedsiębiorstwa po przekształceniu, aporcie, kupnie, darowiźnie, otrzymaniu po likwidacji spółki nieposiadającej osobowości prawnej lub po wystąpieniu z takiej spółki	969
VII. Ulepszenie środków trwałych	971
VIII. Odłączenie części składowej lub peryferyjnej	974
IX. Zmiana formy opodatkowania z podatku tonażowego lub zryczałtowanego podatku przedsiębiorców okrętowych na dochodowy a dokonane odpisy amortyzacyjne	975
X. Kontynuacja wartości dokonanych odpisów po zakończeniu opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od spółek	976
Art. 16h.	976
I. Wprowadzenie	978
II. Amortyzacja rachunkowa	978
III. Amortyzacja podatkowa	979
IV. Wybór metody amortyzacji	981
V. Amortyzacja przedsiębiorstwa przekształconego, nabytego, wniesionego w aporcie	981
VI. Ogólne zasady amortyzacji	983
VII. Amortyzacja po zakończeniu opodatkowania ryczałtem od spółek	984
Art. 16i.	984
I. Wprowadzenie	985
II. Amortyzacja liniowa i stawki podatkowe	985
III. Podwyższanie stawek	992
IV. Obniżanie stawek	994
Art. 16j.	995
I. Wprowadzenie	996
II. Używane i ulepszone środki trwałe	997
III. Maksymalne stawki indywidualne	998
IV. Stawki indywidualne dla inwestycji w obcym środku trwałym	999
V. Stawki indywidualne dla platform wiertniczych	1000
Art. 16k.	1000
I. Wprowadzenie	1002
II. Amortyzacja degresywna	1003
III. Amortyzacja jednorazowa do 50 000 euro środków o znacznej wartości	1004
IV. Amortyzacja jednorazowa do 100 000 zł środków o znacznej wartości	1007
Art. 16l.	1008
I. Uwagi wprowadzające	1009
II. Amortyzacja taboru morskiego w budowie	1009

Art. 16l.	1010
I. Wprowadzenie	1011
II. Oddanie środków trwałych do odpłatnego używania na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji	1011
III. Przekazanie do odpłatnego używania na podstawie umów innych niż komercjalizacja	1012
IV. Leasing dłuższy niż 60 dni	1012
V. Skutki zmiany, wygaśnięcia lub rozwiązania umowy leasingu	1013
Art. 16m.	1013
I. Wprowadzenie	1013
II. Amortyzacja licencji i autorskich praw majątkowych	1014
III. Odpisy amortyzacyjne od prac rozwojowych	1014
IV. Pozostałe wartości niematerialne i prawne	1014
Rozdział 3a. Struktury hybrydowe	1016
I. Wstęp	1016
II. Podwójne odliczenie (<i>double deduction</i>)	1017
III. Odliczenie bez rozpoznania przychodu (<i>deduction/ no inclusion</i>)	1017
Art. 16n.	1018
Art. 16o.	1022
Art. 16p.	1023
Art. 16q.	1026
Art. 16r.	1026
Art. 16s.	1027
Art. 16t.	1027
Art. 16u.	1027
Rozdział 4. Zwolnienia przedmiotowe	1029
Art. 17.	1029
I. Wprowadzenie	1041
II. Zwolnienie dochodów przeznaczanych na cele statutowe i inne ściśle określone w zwolnieniu	1042
1. Uwagi wstępne	1042
2. Dochody przeznaczone na cele statutowe	1043
3. Dochody kościelnych osób prawnych oraz spółek tworzonych przez te podmioty	1048
4. Dochody Ochotniczej Straży Pożarnej	1049
5. Dochody związków jednostek samorządu terytorialnego	1050
6. Dochody banku prowadzącego kasę mieszkaniową	1051
7. Dochody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	1052
8. Dochody spółek, których udziałowcami są wyłącznie stowarzyszenia	1052
9. Dochody organizacji pożytku publicznego	1053
10. Dochody związków zawodowych i innych organizacji	1055
11. Organizacje polityczne, społeczne i zawodowe	1063
12. Dochody spółek wodnych	1063
13. Dochody kół gospodyń wiejskich	1064
III. Dochody z działalności związanej z rolnictwem	1065
1. Uwagi wstępne	1065
2. Dochody podatników przeznaczane na działalność rolniczą	1065
3. Wynagrodzenia członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych	1066

4. Dochody grupy producentów rolnych	1067
5. Dochody spółdzielni rolników	1068
IV. Dochody funduszy i innych jednostek inwestycyjnych	1069
1. Uwagi wstępne	1069
2. Dochody Narodowego Funduszu Zdrowia	1069
3. Dochody Funduszu Składkowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników	1070
4. Dochody narodowych funduszy inwestycyjnych	1070
5. Krajowy Fundusz Kapitałowy	1071
6. Dochody Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Rzecznika Finansowego, Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego oraz Polskiego Biura Ubezpieczycieli Komunikacyjnych	1072
7. Dochody Funduszu Gwarancyjnego	1078
8. Dochody Funduszu Edukacji Finansowej (przepis uchylony 1.01.2023 r.)	1078
9. Dochody Banku Gospodarstwa Krajowego w związku z prowadzeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych temu bankowi na podstawie odrębnych ustaw	1080
10. Dochody zamkniętych i specjalistycznych otwartych funduszy inwestycyjnych	1081
11. Dochody (przychody) instytucji wspólnego inwestowania	1082
12. Dochody alternatywnych spółek inwestycyjnych	1083
V. Dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego	1084
VI. Dochody uzyskane za granicą i dochody zagranicznych osób prawnych	1085
1. Dochody zwolnione na podstawie umów międzynarodowych	1085
2. Dochody zagranicznych osób prawnych	1086
3. Dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez ośrodki kulturalne państw obcych	1086
VII. Dotacje, subwencje, środki pomocowe	1087
1. Uwagi wstępne	1087
2. SAPARD	1087
3. Dotacje na zakup środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych	1087
4. Dotacje pochodzące z pomocy międzynarodowej	1089
5. Dochody uzyskane przez wykonawcę kontraktowego – umowa RP – USA	1093
6. Odsetki od dochodów lub środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej	1093
7. Dopłaty w ramach wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej	1093
8. Dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego	1094
9. Kwoty otrzymane od agencji rządowych	1096
10. Dochody Banku Gospodarstwa Krajowego	1096
11. Odsetki lub dyskonto od obligacji emitowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego i oferowanych na rynkach zagranicznych	1096
12. Płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich otrzymywane z Banku Gospodarstwa Krajowego	1097

13. Środki finansowe otrzymywane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie o finansach publicznych . . .	1097
14. Przychody podmiotu wdrażającego instrument finansowy	1099
15. Środki otrzymane z Bankowego Funduszu Gwarancyjnego przez podmiot przejmujący	1100
16. Zwolnienia od podatku określonych rodzajów dochodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń uzyskiwanych w związku z realizacją umów offsetowych	1101
17. Świadczenia, w szczególności dotacje oraz kwoty umorzonych pożyczek, otrzymane ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej na cele, o których mowa w art. 401c ust. 9c pkt 1–12 p.o.ś.	1102
18. Kwoty rekompensat z Funduszu Ochrony Rolnictwa	1103
VIII. Zwolnienie podmiotowe	1104
IX. Dochody związane z budownictwem mieszkaniowym	1104
1. Uwagi wstępne	1104
2. Dochody spółdzielni mieszkaniowych	1105
3. Dochody wspólnot mieszkaniowych	1105
4. Dochody społecznej inicjatywy mieszkaniowej	1106
5. Dochody samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej	1106
6. Gospodarka zasobami mieszkaniowymi	1107
X. Zwolnienie obligacji, odsetek i innych lokat	1111
1. Uwagi wstępne	1111
2. Dochody z obligacji podmiotów zagranicznych	1111
3. Odsetki lub dyskonta od listów zastawnych uzyskane przez nierezydentów	1111
4. Odsetki lub dyskonta od obligacji rezydentów zagranicznych	1112
5. Odsetki lub dyskonta wypłacane zagranicznym rezydentom przez Narodowy Bank Polski	1112
6. Odsetki lub dyskonta wypłacane zagranicznym rezydentom od obligacji emitowanych przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny i oferowanych na rynkach zagranicznych oraz dochody z odpłatnego zbycia tych obligacji uzyskane przez zagranicznych rezydentów	1113
XI. Pozostałe zwolnienia	1114
1. Uwagi wstępne	1114
2. Dochody klubów sportowych	1114
3. Dochody otrzymane na podstawie przepisów o restrukturyzacji	1114
4. Dochody podmiotów zarządzających portami lub przystaniami morskimi	1115
5. Dochody w specjalnej strefie ekonomicznej	1116
6. Dochody podatnika uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji	1120
7. Dochody zarządzającego obszarem przeznaczone na cele określone w art. 7 ust. 1 u.w.n.i.	1123
8. Partnerstwo publiczno-prywatne	1124
9. Dochody spółdzielni socjalnej	1125
10. Dochody przedsiębiorstw społecznych działających w celu, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.e.s.	1126
11. Dochody z prowadzenia szkoły	1126

12. Zwolnienia na mocy ustawy „powodziowej”	1127
13. Odszkodowanie za szkody w środku trwałym	1128
14. Przychody z odpłatnego zbycia ruchomego majątku muzeom oraz bibliotekom	1129
Rozdział 4a. Opodatkowanie stron umowy leasingu	1130
Art. 17a.	1130
I. Wprowadzenie	1131
II. Definicja leasingu	1131
1. Kodeksowa definicja umowy leasingu	1131
2. Podatkowa definicja leasingu	1133
3. Umowa leasingu w rachunkowości	1134
III. Pozostałe definicje	1137
1. Podstawowy okres umowy leasingu	1137
2. Odpisy amortyzacyjne	1138
3. Normatywny okres amortyzacji	1138
4. Rzeczywista wartość netto	1139
5. Hipotetyczna wartość netto	1139
6. Spłata wartości początkowej	1139
Art. 17b.	1140
I. Wprowadzenie	1140
II. Warunki umowy leasingu operacyjnego	1141
III. Moment zaliczenia opłat z tytułu leasingu operacyjnego w koszty podatkowe	1142
IV. Zmiany w umowie leasingu a koszty podatkowe	1142
V. Wyłączenia podmiotowe w umowie leasingu operacyjnego	1144
Art. 17c.	1145
I. Wprowadzenie	1146
II. Podatkowe rozliczenie sprzedaży przedmiotu leasingu korzystającemu	1146
Art. 17d.	1148
I. Wprowadzenie	1148
II. Sprzedaż przedmiotu leasingu osobie trzeciej	1148
Art. 17e.	1149
I. Wprowadzenie	1149
II. Zwrot przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy	1149
Art. 17f.	1150
I. Wprowadzenie	1151
II. Warunki umowy leasingu finansowego	1151
III. Podział raty leasingu finansowego	1152
Art. 17g.	1153
I. Wprowadzenie	1153
II. Zasady rozliczenia sprzedaży przedmiotu leasingu korzystającemu	1154
III. Oddanie przedmiotu leasingu finansującemu i zawarcie kolejnej umowy	1154
Art. 17h.	1155
I. Wprowadzenie	1155
II. Rozliczenie sprzedaży przedmiotu leasingu osobie trzeciej	1155
Art. 17i.	1156
I. Wprowadzenie	1156
II. Leasing finansowy gruntów	1156
Art. 17j.	1157
I. Wprowadzenie	1157
II. Cena wykupu i opłaty niezaliczane do sumy opłat leasingu	1157

Art. 17k.	1158
I. Wprowadzenie	1158
II. Przeniesienie wierzytelności	1158
Art. 17l.	1159
I. Wprowadzenie	1160
II. Leasing a najem i dzierżawa	1160
Rozdział 5. Podstawa opodatkowania i wysokość podatku	1161
Art. 18.	1161
I. Wprowadzenie	1163
II. Odliczenia od dochodu podatkowego	1164
1. Uwagi wstępne	1164
2. Odliczanie darowizn	1164
3. Kredyty umorzone w bankach	1174
III. Obowiązki podatników otrzymujących darowizny	1175
IV. Obowiązki podatników korzystających z odliczeń darowizn udzielanych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	1175
V. Rachunkowe ujęcie i prezentacja darowizn	1176
Art. 18a. (uchylony).	1176
Art. 18aa.	1176
Utrata praw do odliczeń po wyborze ryczału od dochodów spółek	1176
Art. 18b. (uchylony).	1177
Art. 18c.	1177
Art. 18d.	1177
I. Wprowadzenie	1180
II. Działalność badawczo-rozwojowa	1181
III. Warunki dokonywania odliczenia	1181
Art. 18da.	1188
Zwrot gotówkowy z tytułu ulgi B+R	1189
Art. 18db.	1190
Ulga związana z ulgą B+R na innowacyjnych pracowników	1190
Art. 18e.	1192
Ewidencja kosztów kwalifikowanych w B+R	1192
Art. 18ea.	1192
Ulga na prototyp	1194
Art. 18eb.	1198
Ulga pro wzrostowa	1199
Art. 18ec.	1201
Ulga konsolidacyjna	1202
Art. 18ed.	1203
Ulga na prospekt dotyczący emisji akcji	1204
Art. 18ee.	1205
Ulga na naukę, kulturę i sport	1206
Art. 18ef.	1207
Ulga na terminale płatnicze	1209
Art. 18f.	1210
I. Wprowadzenie	1212
II. Korekty roczne podstawy opodatkowania	1213
1. Korekta u wierzyciela	1213
2. Korekta u dłużnika	1215
3. Kogo dotyczą opisane korekty podstawy opodatkowania?	1215
III. Korekty podstawy opodatkowania przy obliczaniu zaliczek	1217

Art. 19.	1217
I. Wprowadzenie	1218
II. Stawka podatkowa podstawowa	1218
III. Stawka podatkowa obniżona	1219
IV. Opodatkowanie transakcji z podmiotami powiązаныmi przy braku dokumentacji transakcji – stawka 50% do 31.12.2018 r.	1223
V. Sankcje zamiast 50% podatku – od 1.01.2019 r.	1224
1. Podwojenie stawki	1226
2. Obniżenie stawki	1227
Art. 19a. (uchylony).	1228
Art. 20.	1228
I. Wprowadzenie	1230
II. Metoda zaliczenia zwykłego (proporcjonalnego)	1231
III. Zaliczenie części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego za granicą	1235
IV. Zwolnienie z podatku dywidend otrzymywanych na terytorium Unii Europejskiej	1236
Art. 21.	1240
I. Wprowadzenie	1242
II. Ryczałtowe opodatkowanie dochodów nierezydentów z odsetek i innych praw	1243
1. Uwagi wstępne	1243
2. Odsetki	1244
3. Przychody z praw autorskich lub praw pokrewnych	1246
4. Przychody z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych	1248
5. Przychody z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego	1250
6. Przychody za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego	1250
7. Przychody za użytkowanie środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego	1252
8. Przychody za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (<i>know-how</i>)	1253
9. Ograniczenie w poborze podatku i zwolnienia z opodatkowania czynności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.	1254
III. Ryczałtowe opodatkowanie dochodów nierezydentów z działalności widowiskowej i sportowej	1256
IV. Ryczałtowe opodatkowanie dochodów nierezydentów za świadczenie usług niematerialnych	1257
V. Ryczałtowe opodatkowanie dochodów nierezydentów transportujących towary i ludzi drogą morską lub lotniczą	1259
VI. Aspekty rachunkowe dotyczące wypłat opodatkowanych podatkiem ryczałtowym	1260
Art. 22.	1260
I. Wprowadzenie	1262
II. Wypłata dywidend i opodatkowanie innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych według zasad ogólnych	1262
III. Wypłata dywidend na rzecz komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej oraz komandytowej	1266

IV. Zwolnienie z podatku dochodowego przychodów z udziału w zyskach osób prawnych	1267
1. Zysk z posiadania minimum 10% udziałów w spółce	1267
2. Zyski komandytariusza w spółce komandytowej	1271
Art. 22a.	1272
I. Umowy międzynarodowe	1272
II. Zakład zagraniczny	1273
Art. 22b.	1273
Art. 22c.	1275
Ograniczenia w zwolnieniach	1275
Art. 22d.	1276
Opodatkowanie transakcji zbycia walut wirtualnych	1276
Art. 23–24. (uchylone).	1277
Art. 24a.	1277
I. Wprowadzenie	1285
II. Sprawowanie kontroli przez rezydenta nad spółką CFC	1287
III. Zlokalizowanie jednostki CFC w państwie stosującym niższe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych	1288
IV. Uzyskiwanie przez jednostkę CFC dochodów o charakterze pasywnym	1288
V. Zwolnienia przewidujące m.in. wyłączenia z obowiązku opodatkowania CFC	1290
VI. Zasady opodatkowania CFC	1291
1. Uwagi wstępne	1291
2. Poziom kontroli	1296
3. Przychody pasywne	1297
4. Niski poziom opodatkowania	1298
5. Podstawa opodatkowania i obliczenie podatku	1298
6. Dokumentacja i wyłączenia	1301
Art. 24aa.	1302
I. Uwagi wstępne	1305
II. Podatek od przerzucanych dochodów	1308
Art. 24b.	1311
I. Uwagi wstępne	1313
II. Podatek od przychodów z budynków	1314
Art. 24c.	1317
Podatek od przychodów z budynków w podatkowej grupie kapitałowej	1317
Art. 24ca.	1318
I. Uwagi wstępne	1322
II. Minimalny podatek dochodowy – zmiany przed wejściem w życie	1323
III. Minimalny podatek dochodowy – szczegóły obliczania	1324
Art. 24d.	1332
I. Podatek od osiągniętego przez podatnika dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (tzw. IP Box, <i>Innovation Box</i>)	1334
II. Podmioty uprawnione do stosowania 5-procentowego podatku z tytułu IP Box	1335
III. Zasady korzystania z ulgi od osiągniętego przez podatnika dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnych	1337
1. Kwalifikowane IP	1337
2. Zasady ustalania dochodu i podstawy opodatkowania	1338
3. Koszty sfinansowane z dotacji na potrzeby obliczania wskaźnika nexus	1343

4. Koszty pracy własnej na potrzeby obliczania wskaźnika nexus	1344
5. Kwalifikowane IP przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub osobowej a wskaźnik nexus	1344
Art. 24e. Obowiązki podatników opodatkowanych podatkiem od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej	1345
Rozdział 5a. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków	1347
Art. 24f. I. Wstęp	1347
II. Wysokość podatku i przedmiot opodatkowania	1348
Art. 24g. Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków składników majątku czasowo przeniesionych poza terytorium RP	1352
Art. 24h. Zwolnienia od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków	1355
Art. 24i. Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków	1356
Art. 24j. Informacja o wartości rynkowej składnika majątku określonej w państwie członkowskim UE do celów opodatkowania podatkiem równoważnym z podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków	1358
Art. 24k.	1360
Art. 24l. (uchylony). Delegacja ustawowa – wzory deklaracji i informacji składanych w związku z opodatkowaniem podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków przez podatnika	1362
Rozdział 5b. Opodatkowanie spółek holdingowych	1362
Art. 24m. Opodatkowanie spółek holdingowych – definicje	1363
Art. 24n. Zwolnienia od podatku przychodów uzyskanych przez spółkę holdingową	1364
Art. 24o. Zwolnienia dochodów z odpłatnego zbycia akcji (udziałów) spółki zależnej	1369
Art. 24p. Raportowanie danych objętych zwolnieniem	1372
Rozdział 5c. Opodatkowanie fundacji rodzinnych	1373
Art. 24q. Opodatkowanie fundacji rodzinnej wykonującej działalność dozwoloną w u.f.r.	1374
Art. 24r. Stawka podatku dla działalności realizowanej poza przepisami o fundacji rodzinnej	1375
Art. 24s. Obowiązek składania deklaracji przez fundację rodzinną	1377

Rozdział 6. Pobór podatku	1379
Art. 25.	1379
I. Wprowadzenie	1384
II. Ogólne zasady wpłaty zaliczek na podatek	1385
III. Zwolnienia i szczególne zasady wpłacania zaliczek	1387
1. Dochody z działalności rolniczej i innej niż rolnicza	1387
2. Częściowe zwolnienie z opłacania zaliczek	1388
3. Zwolnienie z opłacania zaliczek	1388
IV. Uproszczona forma płacenia zaliczek	1391
V. Kredyt podatkowy	1394
VI. Ulga na złe długi w obliczaniu zaliczek	1396
1. Korekta u wierzyciela	1397
2. Korekta u dłużnika	1397
Art. 25a.	1398
Art. 26.	1398
I. Wprowadzenie	1406
II. Płatnicy zryczałtowanego podatku	1406
III. Zwolnienie z poboru podatku przez płatnika	1410
IV. Ograniczenie zwolnień z poboru podatku przez płatnika	1414
1. Wpłaty dla rezydentów z „rajów podatkowych”	1414
2. Wpłaty, gdy kwota należności przekracza 2 000 000 zł	1415
3. Uproszczenia w poborze <i>WHT refund</i>	1416
V. Terminy pobrania i wpłaty podatku, zawiadomienia	1418
1. Terminy pobrania i wpłaty podatku	1418
2. Zawiadomienia	1419
VI. Informacje o pobranym podatku	1420
VII. Pobór i zapłata podatku od dochodu uzyskanego przy podziale spółek	1422
VIII. Certyfikaty rezydencji	1423
Art. 26a.	1424
Deklaracje rozliczeniowe	1424
Art. 26aa.	1425
Zaliczka na podatek wpłacana przez spółkę nieruchomościową	1426
Art. 26b.	1427
Opinia o stosowaniu preferencji	1429
Art. 26c.	1431
Przedstawiciel podatkowy spółki nieruchomościowej	1432
Art. 27.	1433
I. Wprowadzenie	1435
II. Podatnicy zobowiązani do złożenia zeznania rocznego i terminy składania zeznań	1435
III. Informacje składane przez spółki nieruchomościowe	1439
IV. Dodatkowe dokumenty towarzyszące składanym zeznaniom	1440
V. Uprozczone sprawozdanie z transakcji podmiotów powiązanych oraz sprawozdanie o wysokości dochodu jednostek zależnych	1441
VI. Rachunkowe ujęcie i prezentacja płaconych zaliczek oraz podatku dochodowego	1442
Art. 27a.	1442
Deklaracje składane w formie elektronicznej i papierowej	1443
Art. 27b.	1443
Deklaracje składane w formie elektronicznej i papierowej	1444
Art. 27c.	1446

Art. 28.	1450
I. Wprowadzenie	1450
II. Udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych	1451
III. Zasady rozliczania podatkowej grupy kapitałowej	1452
Art. 28a.	1453
I. Wprowadzenie	1453
II. Deklaracje i informacje	1453
Rozdział 6a. Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności	1456
Art. 28b.	1456
Rozdział 6b. Ryczałt od dochodów spółek	1462
Oddział 1. Przepisy ogólne	1463
Art. 28c.	1463
Art. 28d.	1464
Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowe	1465
Art. 28e.	1465
Rok podatkowy podatnika opodatkowanego ryczałtem	1465
Art. 28f.	1466
Okres opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek	1466
Art. 28g. (uchylony).	1467
I. Wzrost nakładów inwestycyjnych	1467
II. Wzrost wynagrodzeń	1468
Art. 28h.	1469
Wyłączenie niektórych przepisów przy opodatkowaniu ryczałtem	1469
Art. 28i. (uchylony).	1470
Oddział 2. Zakres podmiotowy	1470
Art. 28j.	1470
I. Wprowadzenie	1472
II. Kryterium przychodowe	1473
III. Kryterium ograniczające udział dochodów pasywnych	1474
IV. Kryterium zatrudnienia	1475
V. Złagodzenie kryteriów dla podatników małych i rozpoczynających działalność gospodarczą	1476
VI. Kryterium podmiotowe	1477
VII. Kryterium posiadania udziałów (akcji) w innych spółkach	1478
VIII. Wykluczenie ze względu na sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSR	1479
IX. Obowiązek złożenia zawiadomienia o opodatkowaniu ryczałtem	1479
Art. 28k.	1480
Wyłączenia podmiotowe	1481
Art. 28l.	1483
Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem	1484
Oddział 3. Przedmiot opodatkowania	1485
Art. 28m.	1485
I. Wprowadzenie	1487
II. Ukryte zyski	1489
III. Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	1492

IV. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku określonych działań restrukturyzacyjnych	1494
V. Wartość rynkowa i podatkowa składnika majątku	1494
VI. Dochód z tytułu zysku netto	1495
VII. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	1495
Oddział 4. Podstawa opodatkowania	1495
Art. 28n.	1495
I. Wprowadzenie	1496
II. Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat	1497
III. Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	1498
IV. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku	1498
V. Dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem	1498
VI. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	1498
VII. Dochód uzyskany poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	1499
Oddział 5. Wysokość podatku	1499
Art. 28o.	1499
Wysokość ryczałtu od dochodów spółek	1499
Art. 28p.	1500
Odliczenie od ryczałtu podatku zapłaconego za granicą	1500
Oddział 6. (uchylony)	1501
Art. 28q. (uchylony).	1501
Domiar podatkowy	1501
Oddział 7. Obowiązki informacyjne	1502
Art. 28r.	1502
Obowiązek składania deklaracji CIT-8R	1502
Art. 28s.	1503
Oświadczenie składane przez udziałowca (akcjonariusza)	1503
Oddział 8. Płatność podatku	1504
Art. 28t.	1504
I. Wprowadzenie	1505
1. Przepisy obowiązujące w roku 2021	1505
2. Przepisy obowiązujące od 1.01.2022 r.	1506
II. Estoński CIT a PIT	1506
III. Ryczałt a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR	1507
IV. Ryczałt a klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania	1507
Rozdział 7. Zmiany w przepisach obowiązujących	1509
Art. 29–36.	1509
Rozdział 8. Przepisy epizodyczne, przejściowe i końcowe	1510
Art. 37.	1510
Zwolnienia niektórych typów dochodów	1511
Art. 38. (uchylony).	1511
Art. 38a.	1511
Ulga podatkowa dla banków	1512
Art. 38b. (uchylony).	1512
Dodatkowe koszty uzyskania przychodów dla banków stosujących MSR ...	1512

Art. 38c. (uchylony).	1513
Art. 38d.	1514
Art. 38e.	1514
Odliczenie wydatków poniesionych na sprzęt i usługi przy wdrażaniu e-recepty	1515
Art. 38ea.	1516
Art. 38eb.	1517
Ulga na robotyzację	1520
1. Wstęp	1520
2. Zasady funkcjonowania ulgi	1521
3. Ograniczenia w stosowaniu ulgi	1524
Art. 38ec.	1524
Przesunięcie terminu wejścia w życie minimalnego podatku dochodowego	1524
Art. 38f.	1525
I. Zmiany wprowadzone ustawą z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.)	1525
II. Rozliczanie straty z 2020 r.	1525
Art. 38g.	1526
Odliczanie darowizn związanych z epidemią od podstawy opodatkowania	1527
Art. 38h. (uchylony).	1528
Podatek od przychodów z budynków	1528
Art. 38ha.	1528
Zwolnienie z podatku przychodów z budynków	1529
Art. 38hb.	1529
Zwolnienie dodatku dla niektórych podmiotów niebędących gospodarstwami domowymi z tytułu wykorzystywania niektórych źródeł ciepła	1529
Art. 38i.	1531
Przesunięcie terminów korygowania podstawy opodatkowania przez dłużników w ramach ulgi na złe długi	1531
Art. 38j.	1532
Rezygnacja z zaliczek uproszczonych w trakcie roku podatkowego	1532
Art. 38k.	1533
Jednorazowe odpisy amortyzacyjne – korzystne rozszerzenie	1533
Art. 38l.	1533
Zmiany w uldze na działalność badawczo-rozwojową	1533
Art. 38m.	1534
Zmiany w uldze IP Box	1534
Art. 38n.	1535
Zmiany w warunkach powstania podatkowej grupy kapitałowej	1535
Art. 38na.	1535
Brak konieczności uzyskania 2-procentowego wskaźnika udziału dochodów w przychodach	1535
Art. 38o.	1536
Ulga na złe długi u wierzyciela a COVID-19	1536
Art. 38p.	1538
Odliczanie darowizn sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych	1538

Art. 38q.	1540
Kwoty darowizn podlegające odliczeniu	1540
Art. 38r.	1540
Koszty związane z darowiznami z art. 38g oraz 38p	1541
Art. 38s.	1541
Wyłączenia z przychodów u obdarowanych darowiznami z art. 38g oraz 38p	1541
Art. 38t.	1542
Kwoty kar umownych i odszkodowań w przypadku wady lub zwłoki powstałej w związku z COVID-19 jako koszty uzyskania przychodów	1542
Art. 38u.	1542
Wartości i przychody niezaliczane do przychodów Agencji Rozwoju Przemysłu S.A.	1542
Art. 38v.	1542
Zwolnienie z podatku dochodowego przychodów Polskiej Organizacji Turystycznej z tytułu realizacji zadań związanych z bonem turystycznym	1543
Art. 38w.	1543
Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie	1543
Art. 38wa.	1544
Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów darowizn na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych w Ukrainie w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r.	1545
Art. 38wb.	1546
Nieuznawanie za przychody przy stosowaniu ryczałtu od dochodów spółek udzielanych darowizn na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych w Ukrainie w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r.	1546
Art. 38x.	1546
Niezaliczanie do przychodów darowizn otrzymanych na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie	1546
Art. 38xa.	1546
Niezaliczanie do przychodów darowizn otrzymanych na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie w okresie od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r.	1547
Art. 38y.	1547
Nieuwzględnianie przy obliczaniu minimalnego podatku dochodowego kosztów uzyskania przychodów w postaci darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie	1547
Art. 38z.	1547
Zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym świadczenia pieniężnego z tytułu zapewnienia zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy	1547
Art. 38za.	1548
Zwolnienie z opodatkowania kwoty jednorazowego świadczenia pieniężnego za określony miesiąc przeznaczonego na ograniczenie niektórych skutków ekonomicznych związanych z sytuacją ekologiczną na rzece Odrze	1548
Art. 39.	1549
Art. 40.	1550
Art. 41.	1551
Art. 42.	1551

Załączniki	1553
Załącznik nr 1. Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych	1553
Załącznik nr 2. Tabela rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych	1561
Załącznik nr 3. Lista podmiotów, do których zastosowanie mają art. 12 ust. 11 i 16, art. 15 ust. 8, art. 16 ust. 9 oraz art. 25a ust. 2 ustawy	1562
Załącznik nr 4. Lista podmiotów, do których ma zastosowanie art. 20 ust. 14 i art. 22 ust. 6 ustawy	1566
Załącznik nr 5. Lista podmiotów, do których mają zastosowanie art. 21 ust. 8 ustawy	1570
Załącznik nr 6. Wykaz usług o niskiej wartości dodanej	1573
 Literatura	 1575
 O autorach	 1577

Wykaz skrótów

Akty prawne

Akty polskie

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1510 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
p.o.ś.	– ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
pr. res.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2309)
pr. spół.	– ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.)
pr. upadł.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.)
pr. wod.	– ustawa z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2625 ze zm.)
p.s.w.n.	– ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742 ze zm.)
p.w.p.	– ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)
p.z.p.	– ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.)
r.s.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze osza-

	owania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186) – uchylone
r.s.s.z.r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 12.04.2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji (Dz.U. poz. 562)
r.s.z.r.b.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 1.10.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków (Dz.U. z 2019 r. poz. 957)
specustawa o COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.)
tarcza 5.0	– ustawa z 17.09.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1639) – akt utracił moc
tarcza 6.0	– ustawa z 9.12.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2255)
tarcza 7.0	– rozporządzenie Rady Ministrów z 19.01.2021 r. w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 152) – akt utracił moc
tarcza 8.0	– rozporządzenie Rady Ministrów z 26.02.2021 r. w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. z 2022 r. poz. 1291) – akt utracił moc
tarcza 9.0	– rozporządzenie Rady Ministrów z 16.04.2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 713) – akt utracił moc
tarcza 10.0	– rozporządzenie Rady Ministrów z 20.12.2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 2371) – akt utracił moc
u.a.p.o.	– ustawa z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704)
u.ARiMR	– ustawa z 9.05.2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (Dz.U. z 2023 r. poz. 1199)
u.b.a.	– ustawa z 24.04.2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz.U. z 2022 r. poz. 1113)
u.BFG	– ustawa z 10.06.2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2022 r. poz. 2253 ze zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2267)

u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2023 r. poz. 991 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2023 r. poz. 571)
u.f.i.	– ustawa z 27.05.2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 681 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.)
u.f.r.	– ustawa z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 227)
u.g.o.o.	– ustawa z 13.06.2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 160 ze zm.)
u.g.p.r.	– ustawa z 15.09.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1145)
u.k.p.	– ustawa z 30.08.1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz.U. z 2023 r. poz. 343)
u.l.	– ustawa z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2022 r. poz. 672 ze zm.)
u.l.u.	– ustawa z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 151)
u.NBP	– ustawa z 29.08.1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 2025)
u.n.f.d.i.	– ustawa z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2474)
u.o.f.f.e.	– ustawa z 28.08.1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 930)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 646 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.n.o.	– ustawa z 8.03.2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 711 ze zm.)
u.p.p.e.	– ustawa z 20.04.2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 710)
u.p.p.f.t.	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124)
u.p.p.k.	– ustawa z 4.10.2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 46)
u.p.p.p.	– ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 30 ze zm.)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)

u.p.z.r.p.	– ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2023 r. poz. 735 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948)
u.r.z.s.	– ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.)
u.s.s.e.	– ustawa z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 91 ze zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm.)
u.ś.o.z.	– ustawa z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.)
u.u.o.	– ustawa z 22.05.2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2277 ze zm.)
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2360 ze zm.)
u.u.s.r.	– ustawa z 20.12.1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2023 r. poz. 208 ze zm.)
u.w.n.i.	– ustawa z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2023 r. poz. 74)
u.z.f.ś.s.	– ustawa z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 998)
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
u.z.s.e.	– ustawa z 11.09.2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1622)
u.z.u.p.z.	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470)
u.z.z.	– ustawa z 23.05.1991 r. o związkach zawodowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 854)
z.u.p.d.o.p.	– ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123)

Akty unijne

dyrektywa 90/435/EWG	– dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek do-
----------------------	--

	minujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. WE L 225, s. 6, ze zm.) – uchylona
dyrektywa 2003/49/WE	– dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.)
dyrektywa 2009/133/WE	– dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.)
dyrektywa 2010/24/UE	– dyrektywa Rady 2010/24/UE z 16.03.2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.Urz. UE L 84, s. 1)
dyrektywa 2011/96/UE	– dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.)
konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania	– Konwencja z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE C 160 z 2005 r., s. 11, ze zm.)
rozporządzenie nr 2157/2001	– rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. WE L 294, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 1435/2003	– rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z 22.07.2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz.Urz. UE L 207, s. 1, ze sprost.)
rozporządzenie nr 651/2014	– rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 1141/2014	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 1141/2014 z 22.10.2014 r. w sprawie statusu i finansowania europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych (Dz.Urz. UE L 317, s. 1, ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)

Akty pozostałe

komentarz do umowy modelowej OECD	– komentarz do umowy modelowej OECD (Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD. Wersja skrócona 15 lipca 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006)
Konwencja MLI	– Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podsta-

	wy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.)
umowa modelowa OECD	– Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD z 1963 r. uchwalona przez Komitet Spraw Podatkowych OECD (zmiany: 1997, 1992, 1995, 2000 r.), „Vademecum Doradcy Podatkowego”

Publikatory i czasopisma

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
Dor. Pod.	– Doradca Podatnika
Dz.Urz. Min. Fin.	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz.Urz. WE	– Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M.P.	– Monitor Polski
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Karnej i Wojskowej
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
RPP	– Rachunkowość. Poradnik Praktyczny
SP	– Serwis Podatkowy

Inne

ASI	– alternatywna spółka inwestycyjna
AWRSP	– Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
FGŚP	– Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
FRD	– Fundusz Rezerwy Demograficznej
JPK	– Jednolity Plik Kontrolny
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
KSR	– Krajowy Standard Rachunkowości
KZN	– Krajowy Zasób Nieruchomości
KZP	– kasa zapomogowo-pożyczkowa
MSR	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości
MSSF	– Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PFR	– Polski Fundusz Rozwoju
PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PKD	– Polska Klasyfikacja Działalności
PSA	– prosta spółka akcyjna
PTE	– powszechne towarzystwo emerytalne
PUP	– powiatowy urząd pracy
SKA	– spółka komandytowo-akcyjna
SN	– Sąd Najwyższy
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości
UPC	– uprzednie porozumienie cenowe
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
WUP	– wojewódzki urząd pracy
ZFA	– zakładowy fundusz aktywności
ZFRON	– zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych
ZFŚS	– zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Przedmowa

Funkcja informacyjna systemu rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej jest jego fundamentalną funkcją. Informacje dostarczane z tego systemu muszą zaspokoić potrzeby szerokiego grona użytkowników, zwanych otoczeniem jednostki. Użytkowników tych można podzielić na następujące grupy:

- 1) aktualni właściciele oraz potencjalni inwestorzy – są szczególnie zainteresowani wynikami finansowymi i stopniem ryzyka działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą;
- 2) kredytodawcy i pożyczkodawcy – ta grupa jest szczególnie zainteresowana zarówno stopniem płynności finansowej jednostki warunkującej realność spłaty krótkoterminowych zobowiązań, jak i jej wypłacalnością, rzutującą na ocenę ryzyka kredytowego;
- 3) kontrahenci rynkowi – są zainteresowani oceną ogólnej sytuacji finansowej jednostki i jej zamierzeniami na przyszłość;
- 4) jednostki konkurencyjne – są szczególnie zainteresowane aspektami finansowo-organizacyjnymi działalności jednostki dotyczącymi jej rentowności, rozmiarów oraz kierunków sprzedaży dóbr i usług, poziomu kosztów, cen i marż handlowych;
- 5) pracownicy – są szczególnie zainteresowani problemami wynagrodzenia za pracę oraz perspektywami działania jednostki w przyszłości w kontekście ich zatrudnienia, rozwoju i spraw płacowych;
- 6) władze lokalne – są zainteresowane ogólną sytuacją finansową jednostki gospodarczej i perspektywami jej istnienia oraz rozwoju w kontekście podatków lokalnych, dostarczania miejsc pracy, ochrony środowiska, lokalnych subwencji i dotacji;
- 7) instytucje i organizacje państwowe – są zainteresowane informacjami dla potrzeb makrostatystyki gospodarczej oraz polityki gospodarczej i fiskalnej;
- 8) Skarb Państwa – jest szczególnie zainteresowany zdarzeniami kształtującymi wynik finansowy jednostki oraz rzetelnością ich przekazywania w celu terminowego i prawidłowego rozliczania się jednostki z obciążeń podatkowych.

Zainteresowania tak szerokiego grona użytkowników systemu rachunkowości, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, sprawiają, że musi być on systemem:

- 1) wszechstronnym i jednocześnie spójnym wewnętrznie,
- 2) wiarygodnym i użytecznym,
- 3) neutralnym i terminowym,
- 4) kompletnym i porównywalnym.

Powyższe wymagania powodują, że system ten jest objęty wieloma unormowaniami prawnymi, którymi są:

- 1) ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości;
- 2) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;
- 3) dyrektywy Unii Europejskiej;
- 4) przepisy Głównego Urzędu Statystycznego, Narodowego Banku Polskiego, Komisji Nadzoru Finansowego i innych tego rodzaju instytucji.

Zarówno polskie, jak i międzynarodowe przepisy dotyczące rachunkowości kierują się pewnymi fundamentalnymi zasadami i metodami, np. koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa (*true and fair view*) i wynikającymi z niej zasadami:

- 1) memoriałową (*accrual basis assumption*) – oznaczającą konieczność ujęcia w księgach rachunkowych jednostki wszystkich zdarzeń gospodarczych i związanych z nimi skutków, które wystąpiły w danym roku obrotowym;
- 2) współmierności (*matching principle*) – zakładającą merytoryczną i czasową zgodność przychodów, zysków i podobnych kategorii wynikowych z kosztami, stratami i podobnymi kategoriami wynikowymi uwzględnianymi w procedurze obliczania wyniku finansowego, osiągniętego przez jednostkę gospodarczą w danym okresie;
- 3) ostrożności (*prudence*) – oznaczającą „pesymistyczny” punkt widzenia przy wycenie każdej kategorii majątkowej i wynikowej w rachunkowości przedsiębiorstwa; przestrzeganie tej zasady zapewnia użytkownikowi informacji to, że sytuacja majątkowa i finansowa przedsiębiorstwa może być w rzeczywistości tylko lepsza, a nie gorsza od przedstawionej w sprawozdaniu finansowym;
- 4) kontynuacji działania (*going concern assumption*) – wynikającą wprost z zasady ostrożności i przyjmującą domniemanie dalszego prowadzenia przez jednostkę działalności gospodarczej w dającej się przewidzieć przyszłości w takim samym lub podobnym zakresie (M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz, *Rachunkowość finansowa*, cz. 1, Wykład, Warszawa 1996).

Księgi prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów rachunkowych mają jednocześnie zapewniać taki przekrój oraz czas dostarczania informacji, aby jednostka mogła rzetelnie wypełnić swoje obowiązki w stosunku do wymienionego wcześniej użytkownika, jakim jest Skarb Państwa. Wpływ przepisów prawa podatkowego na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych znacząco wzrasta, począwszy od roku 2016, gdy zmieniające się przepisy Ordynacji podatkowej, Kodeksu karnego skarbowego, ustawy o VAT, ustawy o STIR oraz innych ustaw mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego wymuszają, w sposób nieraz bardzo szczegółowy, ustawienia systemu kontroli wewnętrznej i rachunkowości.

Wzajemne odniesienia, oczekiwania i powiązania są bardzo dobrze widoczne i niejednokrotnie zapisane wprost w aktach prawnych, czego przykładem są art. 9 ust. 1, art. 9b ust. 1 pkt 2, art. 15 ust. 4e, art. 15a ust. 8 i in. u.p.d.o.p. oraz art. 11a pkt 1 u.r.

Przepisy u.p.d.o.p. określają kategorie oraz moment zaistnienia zdarzeń wywołujących skutki podatkowe niezależnie od przepisów rachunkowych. Efektem tego jest sytuacja, w której część zdarzeń jest rozpoznawana w tym samym czasie dla celów rachunkowych i podatkowych, część ma inny czas realizacji dla celów podatkowych w stosunku do rachunkowych, zaś jeszcze inna część, ujęta w księgach rachunkowych, nie będzie nigdy wpływać na dochód podatkowy (przychody trwale niestanowiące przychodów podatkowych i koszty trwale niestanowiące kosztów uzyskania przychodów).

Różnice trwale powodują zmianę efektywnej stopy procentowej podatku dochodowego w stosunku do stopy nominalnej i skutek ich działania jest na bieżąco ujmowany w księgach rachunkowych.

Różnice przejściowe (czasowe) między rachunkowymi i podatkowymi zasadami ujęcia zdarzeń gospodarczych przepisy rachunkowe eliminują, realizując nadrzędne zasady memoriału i współmierności przez wprowadzenie pojęcia podatku odroczonego.

W celu określenia zasad ujmowania, wyceny i prezentacji podatku odroczonego powstały Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 „Podatek dochodowy” oraz – zgodny z nim co do głównych zasad – Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”.

Przedmiotem naszych rozważań i komentarzy w niniejszym opracowaniu są zarówno sam podatek dochodowy od osób prawnych, jak i wpływ przepisów dotyczących tego podatku na sy-

stem rachunkowości, a więc: układ planu kont, ewidencję księgową zdarzeń gospodarczych, a także sposób ujęcia i wyceny efektów tych zdarzeń w sprawozdaniu finansowym jednostki. Mamy nadzieję, że dzięki takiemu ujęciu zagadnień podatkowych oraz rachunkowych pozycja ta stanie się dobrą i praktyczną pomocą dla osób zajmujących się na co dzień rachunkowością, podatkami albo obydwoma dziedzinami jednocześnie.

Zagadnienia prawnopodatkowe zostały omówione przez Pawła Małeckiego, natomiast aspekty rachunkowe i wybrane podatkowe opisała Małgorzata Mazurkiewicz.

Autorzy

USTAWA

z dnia 15 lutego 1992 r.

o podatku dochodowym od osób prawnych¹

(Dz.U. z 2022 r. poz. 2587; zm.: Dz.U. z 2022 r. poz. 2640, poz. 2745; z 2023 r. poz. 185, poz. 326, poz. 412, poz. 1059, poz. 1130)

¹ Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:

- 1) dyrektywy Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 225, s. 1; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, s. 142);
- 2) dyrektywy Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 225, s. 6; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, s. 147);
- 3) dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, s. 380);
- 4) dyrektywy Rady 2003/123/WE z 22.12.2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 7 z 2004 r., s. 41; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, s. 3);
- 5) dyrektywy Rady 2004/66/WE z 26.04.2004 r. dostosowującej dyrektywę 1999/45/WE, 2002/83/WE, 2003/37/WE i 2003/59/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz dyrektywy 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EWG, 2003/48/WE i 2003/49/WE Rady w zakresie swobodnego przepływu towarów, swobody świadczenia usług, rolnictwa, polityki transportowej, opodatkowania, w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji (Dz.Urz. UE L 168, s. 35);
- 6) dyrektywy Rady 2004/76/WE z 29.04.2004 r. zmieniającej dyrektywę 2003/49/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre Państwa Członkowskie okresów przejściowych dla stosowania wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 195, s. 33; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, s. 23);
- 7) dyrektywy Rady 2005/19/WE z 17.02.2005 r. zmieniającej dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 58, s. 19);
- 8) dyrektywy Rady 2006/98/WE z 20.11.2006 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.Urz. UE L 363, s. 129);
- 8a) dyrektywy Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.);
- 9) dyrektywy Rady 2013/13/UE z 13.05.2013 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie podatków w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji (Dz.Urz. UE L 141, s. 30).

ROZDZIAŁ 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

- 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożyła:
 - a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub,
 - c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;
 - 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
 - 3) fundacji rodzinnych w organizacji.
4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
- 1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;

- 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
- 4a. W przypadku zmiany w składzie podatników podatku dochodowego od osób prawnych lub podatników podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej, aktualizację informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, składają również spółki jawne, które wcześniej nie składały informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a i c.
5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.
6. (uchylony).
7. Niezależnie od postanowień ust. 3 pkt 1a, przepisy ustawy mają zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których współnikiem jest co najmniej jedna fundacja rodzinna.

I. Uwagi ogólne

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych jest podstawowym źródłem prawa, jeżeli chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych oraz innych podmiotów niemających osobowości prawnej traktowanych przez przepisy jako osoby prawne. Ponadto źródłami prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych pozostają również Konstytucja RP oraz o.p.

Regulacje Konstytucji RP będą miały przede wszystkim znaczenie w przypadku powstania podejrzenia, że poszczególne przepisy u.p.d.o.p. są niezgodne ze standardami konstytucyjnymi w dziedzinie opodatkowania. Dla oceny zgodności z Konstytucją RP najczęściej stosowany jest jej art. 217, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Nie bez znaczenia jest także zgodne ze standardami konstytucyjnymi wprowadzanie nowelizacji przepisów ustawy. W szczególności należy zwrócić tu uwagę na wymóg zachowania stosownego okresu *vacatio legis* oraz zakaz retroaktywności nowych przepisów.

Przepisy o.p. stanowią natomiast swego rodzaju część ogólną prawa podatkowego, zwaną potocznie kodeksem podatkowym. Przepisy u.p.d.o.p. – podobnie jak i innych ustaw podatkowych – jako przepisy o charakterze szczególnym będą wyłączały zastosowanie niektórych regulacji o.p. mających charakter ogólny. Jeżeli jednak dana kwestia o charakterze podatkowym nie jest uregulowana w omawianej ustawie, to stosownych przepisów należy poszukiwać właśnie w o.p.

Źródłami prawa w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych są również – wydane na podstawie u.p.d.o.p. – przepisy aktów wykonawczych do ustawy. Obecnie, zgodnie z Konstytucją RP, akty wykonawcze mogą przyjmować wyłącznie formę rozporządzenia. Należy również wskazać na art. 92 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji RP, zgodnie z którym upoważnienie (do wydania rozporządzenia) powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Rozporządzenia wydane na podstawie wadliwej delegacji ustawowej muszą być bowiem uznane za sprzeczne z Konstytucją RP, czego skutkiem powinna być utrata ich mocy obowiązującej.

Obok aktów o charakterze ściśle podatkowym źródłami prawa w podatku dochodowym od osób prawnych są również akty prawne z innych dziedzin. Będą to przede wszystkim akty prawne z zakresu szeroko pojętego prawa finansowego i rachunkowości, przy czym przepisy dotyczące rachunkowości w zakresie zgodności z omawianą ustawą lub braku tej zgodności będą przedmiotem naszej szczególnej analizy.

Należy zauważyć, że na przepisy u.p.d.o.p. w pewnym zakresie może oddziaływać prawo Unii Europejskiej, którego Polska – jako państwo członkowskie Unii – ma obowiązek przestrzegać. W dziedzinie podatków bezpośrednich co prawda nie przyjęto dotychczas harmonizacji prawa państw członkowskich (inaczej niż w zakresie podatków pośrednich), jednakże pewne ogólne rozwiązania prawne wpływają na opodatkowanie podatkiem dochodowym, zwłaszcza dyrektywy dotyczące opodatkowania odsetek, dywidend i innych dochodów osób prawnych.

Źródłami prawa podatkowego nie są natomiast wyroki sądowe ani pisma ministerialne. Konstytucja RP nie wymienia ich bowiem wśród źródeł prawa. Rozstrzygnięcia sądowe czy pisma dotyczą wyłącznie konkretnych spraw. Ze swej istoty nie mogą więc one kreować żadnych praw ani obowiązków dla ogółu czy też określonych grup podatników. Nie zawierają bowiem norm generalnych ani abstrakcyjnych tak jak akty prawne. Wyroki zawierają jedynie normy indywidualne i konkretne, natomiast pisma ministerialne są całkowicie pozbawione cechy normatywnej. Niezaprzeczalnie zarówno wyroki sądowe, jak i pisma ministerialne stanowią cenne źródło pomocnicze przy dokonywaniu interpretacji przepisów zawartych w źródłach prawa i z tych powodów będą licznie przytaczane przy omawianiu przepisów u.p.d.o.p. Często potrafią bowiem najlepiej wyjaśnić hermetyczny zapis artykułu czy ustępu omawianej ustawy.

II. Definicja podatnika

1. Uwagi wprowadzające

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają wyłącznie podatnicy wymienieni w ustawie. Należą do nich:

- 1) osoby prawne;
- 2) spółki kapitałowe w organizacji;
- 3) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, poza wyjątkami wymienionymi w następnych punktach;
- 4) spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (SKA);
- 5) spółki komandytowe (od 1.01.2021 r. lub od 1.05.2021 r.) mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 6) spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (pod pewnymi warunkami) – od 1.01.2021 r.;
- 7) zagraniczne spółki niemające osobowości prawnej, jeśli według prawa kraju, w którym mają siedzibę lub zarząd, są traktowane jako osoby prawne i w całości ich dochody są opodatkowane w tym kraju, bez względu na miejsce uzyskania tych dochodów;
- 8) grupa kapitałowa spełniająca szczególne warunki;
- 9) fundacje rodzinne w organizacji.

Nie są zatem podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku ani spółki niemające osobowości prawnej, poza spółką komandytowo-akcyjną, spółką komandytową lub spółką jawną spełniającą określone warunki, które mają zarząd lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nawet jeśli wspólnikami tych spółek są

osoby prawne. Osoba prawna będąca współnikiem spółki nieposiadającej osobowości prawnej (z wyjątkiem wymienionej wyżej spółki komandytowo-akcyjnej) opodatkuje uzyskiwane w niej dochody samodzielnie, dodając je do innych swoich dochodów zgodnie z przepisami komentowanej ustawy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera odrębnej definicji wyżej ww. podmiotów będących podatnikami.

2. Osoba prawna

Osoba prawna jest zdefiniowana w art. 33 k.c., zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Osoba prawna ma zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków podobnie jak osoba fizyczna.

Skarb Państwa jest szczególnego rodzaju osobą prawną. Zgodnie z art. 34 k.c. Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. Jest on jednak zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Z tych powodów Skarb Państwa nie rozlicza się z omawianego podatku.

Podatek dochodowy od osób prawnych muszą natomiast płacić i rozliczać spółki kapitałowe zdefiniowane w k.s.h. Przepisy art. 12 k.s.h. wyposażają spółki kapitałowe (spółkę z o.o., spółkę akcyjną lub prostą spółkę akcyjną) w osobowość prawną z chwilą wpisania spółki do rejestru przedsiębiorców. Ponieważ spółki te z definicji tworzone są do prowadzenia działalności gospodarczej i generowania zysku, stanowią one podstawową grupę podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Przepisy szczególne, o których mowa w art. 33 k.c., przyznają osobowość prawną (obok wymienionego już k.s.h.) podmiotom tworzonym na mocy następujących przepisów:

- 1) fundacje – art. 7 ust. 2 ustawy z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2023 r. poz. 166);
- 2) spółdzielnie – art. 11 pr. spół.;
- 3) przedsiębiorstwa państwowe – art. 1 i 16 ustawy z 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 437);
- 4) Polski Związek Łowiecki – art. 32 i 33 ustawy z 13.10.1995 r. – Prawo łowieckie (Dz.U. z 2022 r. poz. 1173 ze zm.);
- 5) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa – art. 2 ustawy z 10.02.2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa (Dz.U. z 2023 r. poz. 430 ze zm.);
- 6) Narodowy Fundusz Zdrowia – art. 96 u.ś.o.z.;
- 7) Naczelna Izba Lekarska i okręgowe izby lekarskie – art. 3 ust. 2 ustawy z 2.12.2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2021 r. poz. 1342 ze zm.);
- 8) szkoły wyższe – art. 9 i 37 p.s.w.n.;
- 9) samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej – art. 51–82 ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2023 r. poz. 991);
- 10) Polska Organizacja Turystyczna – art. 2 ust. 1 ustawy z 25.06.1999 r. o Polskiej Organizacji Turystycznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 10);
- 11) Narodowe Centrum Badań i Rozwoju – art. 1 ust. 2 ustawy z 30.04.2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. z 2022 r. poz. 2279);
- 12) Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości – art. 1 ust. 2 ustawy z 9.11.2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (Dz.U. z 2023 r. poz. 462).

Powyższy katalog osób prawnych jest otwarty, tworzy go bowiem prawie 50 różnego rodzaju ustaw. Znakomita część wskazanych osób prawnych korzysta z całkowitego lub częściowego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.

3. Spółka kapitałowa w organizacji

Spółka kapitałowa w organizacji jest kolejnym podatnikiem po osobie prawnej wymienionym w komentowanej ustawie. Zdefiniowana jest tam jako spółka z o.o. w organizacji oraz spółka akcyjna w organizacji. Spółka z o.o. w organizacji powstaje w momencie zawarcia umowy spółki. Spółka akcyjna w organizacji powstaje natomiast z chwilą zawiązania spółki, tj. objęcia wszystkich akcji. Co do zasady spółki kapitałowe w organizacji nie posiadają osobowości prawnej, ale na podstawie art. 11 § 1 k.s.h. mogą we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywanymi. Kończą one swój byt w momencie wpisania spółki do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym. Od tego momentu spółka staje się bowiem osobą prawną i przestaje być spółką w organizacji. Na podstawie art. 13 k.s.h. za zobowiązania spółki kapitałowej w organizacji odpowiadają solidarnie spółka kapitałowa w organizacji oraz osoby, które działały w jej imieniu. Solidarnie ze spółką kapitałową w organizacji za jej zobowiązania odpowiada wspólnik albo akcjonariusz, z tym że odpowiedzialność akcjonariusza ogranicza się do wartości niewniesionego wkładu określonego w umowie spółki lub statucie. Innymi słowy, za zobowiązania spółki kapitałowej w organizacji wspólnik bądź akcjonariusz odpowiada całym swoim majątkiem obecnym i przyszłym, solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami, jednak jego odpowiedzialność jest kwotowo ograniczona do wartości niewniesionego, a umówionego wkładu do spółki. Z odpowiedzialności tej wspólnik lub akcjonariusz zostaje zwolniony w chwili, gdy wniesie do spółki kapitałowej całość umówionego wkładu.

Ponieważ istnienie spółki w organizacji jest czasowe i zmierza do powstania osoby prawnej, przyjmuje się, że po rejestracji w KRS przychody i koszty tej spółki stają się przychodami i kosztami spółki kapitałowej – osoby prawnej. Strata spółki w organizacji staje się odpowiednio stratą spółki z o.o. lub spółki akcyjnej. Z tych powodów istotne jest ustalenie momentu uzyskania statusu podatnika w obu typach spółek w organizacji. Od tego bowiem momentu naliczane będą przychody i koszty spółki. Przed uzyskaniem statusu podatnika przychody i koszty będą przypisane do wspólników, a nie do tworzonej spółki. W przypadku spółki z o.o. status podatnika zostaje nabyty z chwilą zawarcia aktu notarialnego. Wydatki poniesione przed tym momentem stanowią wydatki wspólników. Natomiast w przypadku spółki akcyjnej w organizacji koszty organizacji spółki poniesione przed jej założeniem (objęciem wszystkich akcji) stanowią już koszty uzyskania przychodów tej spółki. Do kosztów tych zalicza się m.in. koszty usług doradczych, opłaty sądowe, notarialne i skarbowe. Ze względu na fakt, że przychody, koszty, aktywa i pasywa spółki w organizacji stają się odpowiednio składnikami należącymi do spółki kapitałowej, polityka rachunkowości tych pierwszych spółek powinna już uwzględniać to, co będzie niezbędne w działalności gospodarczej.

Rachunkowość spółki kapitałowej w organizacji

Na spółce kapitałowej w organizacji ciążyą wszystkie obowiązki wynikające z przepisów u.r. O powyższym przesądza wprost treść art. 2 ust. 1 pkt 1 u.r., zgodnie z którym jej przepisy mają zastosowanie również do spółek w organizacji. W związku z tym, mając na uwadze treść art. 12 ust. 1 pkt 1 u.r., należy stwierdzić, że spółka kapitałowa w organizacji jest zobowiązana do otwarcia ksiąg rachunkowych na dzień rozpoczęcia działalności, czyli dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym. W przypadku spółki kapitałowej w organizacji za pierwsze zdarzenie wywołujące skutki o charakterze majątkowym oraz finansowym należałoby uznać wniesienie przez wspólników bądź akcjonariuszy środków pieniężnych na pokrycie kapitału zakładowego bądź też wniesienie aportu. W związku z powyższym w momencie wniesienia wkładu do spółki kapitałowej w organizacji powstanie dla tej spółki obowiązek otwarcia ksiąg rachunkowych. Wkłady wniesione przez wspólników

bądź akcjonariuszy należy wykazać w aktywach. Poszczególne rodzaje wkładów należy przy tym zakwalifikować do odpowiednich pozycji majątku trwałego bądź też obrotowego.

Zgodnie z art. 36 ust. 2 u.r. kapitał zakładowy spółek, określony w k.s.h., z zastrzeżeniem ust. 2aa art. 36 u.r., wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisuje w rejestrze sądowym. Oznacza to, że kapitał zakładowy można wykazać w księgach rachunkowych dopiero po uzyskaniu wpisu do rejestru. Zatem do czasu zarejestrowania spółki kapitałowej równowartość wkładów należy wykazać w pozycji zobowiązań wobec udziałowców na koncie pozostałych zobowiązań.

Powstanie spółki kapitałowej w miejsce spółki kapitałowej w organizacji nie powoduje obowiązku zamknięcia ksiąg podatkowych spółki kapitałowej w organizacji ani otwarcia ksiąg rachunkowych spółek kapitałowych.

4. Jednostki nieposiadające osobowości prawnej jako podatnicy

Polskie przepisy nie definiują pojęcia jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Na zasadzie negacji należy jedynie wysnuć wniosek, że jest to osoba posiadająca zorganizowaną strukturę, niebędąca osobą fizyczną ani osobą prawną. Natomiast zgodnie z art. 33¹ § 1 k.c. do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych. Najczęściej występującymi jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej są wspólnoty, spółki osobowe, stowarzyszenia zwykłe, wspólnoty mieszkaniowe i zakłady budżetowe. Regulacjom u.p.d.o.p. nie podlegają (nie są podatnikami) spółki cywilne ani spółki zdefiniowane w k.s.h. niebędące spółkami kapitałowymi, z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej, która stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych po zmianach wprowadzonych do u.p.d.o.p. od 1.01.2014 r.

Jednostki budżetowe

Jednostki budżetowe są zdefiniowane w u.f.p. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p. jednostkami budżetowymi są takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast zgodnie z art. 12 u.f.p. jednostki budżetowe przekształcają w inną formę organizacyjno-prawną i likwidują:

- 1) ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych przepisów – państwowe jednostki budżetowe;
- 2) organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego – gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe.

Tworząc jednostkę budżetową, organ nadaje jej statut oraz określa mienie przekazywane jej w zarząd. Likwidując jednostkę budżetową, organ określa przeznaczenie mienia znajdującego się w jej użytkowaniu; w przypadku państwowej jednostki budżetowej decyzja o przeznaczeniu tego mienia jest podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych. Należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej przejmują organ, który podjął decyzję o likwidacji. Jednostki budżetowe są zwolnione z podatku dochodowego na mocy art. 6 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 4 lit. a u.r. również jednostki budżetowe podlegają przepisom u.r. Artykuł 80 u.r. wyłącza dla tych jednostek jedynie stosowanie przepisów rozdziału 5 „Sprawozdanie finansowe jednostki”, rozdziału 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” oraz rozdziału 7 „Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogła-

szanie sprawozdań finansowych”, dając jednocześnie Ministrowi Finansów delegację ustawową do wydania rozporządzenia ustanawiającego obowiązek badania sprawozdań finansowych tych jednostek. Dodatkowo w zakresie prowadzenia rachunkowości oraz sporządzania sprawozdań finansowych jednostki budżetowe są objęte przepisami u.f.p. oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 11.01.2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 144 ze zm.) i rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 342). Są zatem przewidziane dla nich pewne rozwiązania szczególne, uwzględniające specyfikę działania i sprawozdawczości. Wprowadzony ustawą z 23.07.2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1333) art. 2 ust. 5 u.r. stanowi, że: „Jednostki, o których mowa w art. 10a ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057), mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w tej ustawie”.

Zwolnienie podmiotowe ustanowione w art. 6 u.p.d.o.p. pozwala na uproszczenie ewidencji zdarzeń gospodarczych przez pominięcie zagadnień związanych z podatkiem. System rachunkowości ma dostarczać dane i informacje jedynie dla potrzeb sprawozdawczości sektora finansów publicznych.

Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych

Ustawa o finansach publicznych zniósła państwowe zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jako formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych. Forma zakładu budżetowego została dopuszczona jedynie w przypadku samorządowych jednostek organizacyjnych wykonujących zadania w niektórych zakresach wskazanych w ustawie (np. w zakresie kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych). Zniesiono na mocy powołanej u.f.p. możliwość gromadzenia przez jednostki budżetowe dochodów na tzw. rachunku dochodów własnych. Jedyny wyjątek w tym zakresie uczyniono dla samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie z 7.09.1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2022 r. poz. 2230), które mogą gromadzić na wydzielonym rachunku uzyskiwane dochody, pochodzące w szczególności ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej, odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki. Wykaz rodzajów dochodów, które mogą być gromadzone przez wspomniane jednostki, powinien zostać określony w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. O tym, że zakłady budżetowe jeszcze działają i są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, informują też aktualne orzeczenia sądów administracyjnych. W wyroku NSA z 13.03.2020 r., II FSK 1091/18, LEX nr 3027235, czytamy: „«Zakłady budżetowe są jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, są one jednak również podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych» (art. 1 u.p.d.o.p.). Jednostki te nie zostały też wymienione w art. 6 u.p.d.o.p. wśród podmiotów zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych, co oznacza, że dochody zakładów budżetowych, co do zasady, podlegają opodatkowaniu tym podatkiem”.

Wspólnoty mieszkaniowe

Wspólnotę mieszkaniową definiuje art. 6 ustawy z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2021 r. poz. 1048). Ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota może nabywać prawa i zaciągać zobowią-

zania, pożywać i być pożywana. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są m.in. dochody wspólnot mieszkaniowych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczanej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Jak należy rozumieć termin „zasoby mieszkaniowe” i związane z nim zwolnienie, wyjaśnia wyrok WSA w Poznaniu z 30.01.2009 r., I SA/Po 1421/08, LEX nr 485985: „1. Pojęcie zasoby mieszkaniowe jest określeniem zespołu lokali mieszkalnych oraz innych pomieszczeń i urządzeń, które są niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań w budynku mieszkalnym. «Gospodarka» zaś to dysponowanie i zarządzanie czymś. Czynsz z najmu lokali mieszkalnych jest dochodem uzyskanym z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. 2. Czynsz przeznaczony na spłatę kredytu wykorzystanego na budowę lokali mieszkalnych nie służy utrzymaniu zasobów mieszkaniowych, ponieważ kredyt ten został zaciągnięty na budowę budynków mieszkalnych, a nie na ich remont”.

Wynika z tego, że w sytuacji, w której tego rodzaju dochody nie zostaną przeznaczone na utrzymanie zasobów lub też nie wynikają z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, będą one podlegały opodatkowaniu. Taką tezę zawiera wyrok WSA w Poznaniu z 30.01.2009 r., I SA/Po 1422/08, LEX nr 485997, w którym czytamy: „W art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. ustawodawca ograniczył zwolnienie dochodów товариств будownицтва społecznego wyłącznie do dochodów uzyskanych z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i przeznaczonych na utrzymanie tych zasobów. Dochody z innych źródeł товариств будownицтва społecznego podlegają zatem opodatkowaniu, podobnie jak dochód uzyskany z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, a przeznaczony na budowę mieszkań na wynajem”.

Dlatego też szczególnego znaczenia nabiera obowiązek prowadzenia przez wspólnotę ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Ze wspomnianej ewidencji powinien zatem wynikać podział na przychody zwolnione z podatku i opodatkowane. Odrębnie powinny być także ewidencjonowane koszty uzyskania przychodów w podziale na te, które są związane z przychodami zwolnionymi z opodatkowania, i na te, które dotyczą przychodów opodatkowanych. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne rodzaje przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. System rachunkowości powinien być tak skonstruowany, aby pozwalał na sporządzanie zapisów księgowych uwzględniających osobno wynik finansowy i podatkowy. Tego rodzaju rozliczenie może przebiegać wyłącznie w ujęciu analitycznym, a nie syntetycznym księgi rachunkowej. Ujęcie w księgach naliczonego podatku dochodowego od osób prawnych następuje przez zaksięgowanie dokumentu wewnętrznego. Księgowanie po stronie Ma tworzy zobowiązanie wobec urzędu skarbowego (o ile powstanie dochód podatkowy), zaś z drugiej strony po stronie Wn powinno być zaksięgowane na koncie określonym w zakładowym planie kont, dotyczącym obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego.

Inne jednostki nieposiadające osobowości prawnej będące podatnikami

Często fakt istnienia zorganizowanej struktury w ramach danej osoby prawnej budzi wątpliwości i nie jest łatwo udzielić odpowiedzi na pytanie, czy mamy do czynienia z jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Nieco informacji na ten temat możemy znaleźć w orzecznictwie i pismach organów podatkowych:

1. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną. W wyroku NSA z 23.01.2018 r., II FSK 3564/15, LEX nr 2473633, stwierdzono: „1. Nie jest wystarczające

- samo utworzenie przez spółkę z o.o. NZOZ-u, aby zakład automatycznie stał się odrębnym podatnikiem na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. Konieczne jest jeszcze spełnienie warunków świadczących o jego wyodrębnieniu dla celów podatkowych.
2. NZOZ utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz odrębny majątek jest, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.
3. W sytuacji, w której NZOZ nie zawierał umów o świadczenie usług zdrowotnych – umowy takie zawierała spółka, nie dokonywał nabycia środków trwałych, nie posiadał odrębnej ewidencji rachunkowej i podatkowej, nie był stroną stosunków pracy, nie był stroną umów najmu, leasingu, zleceń, rachunków bankowych, nie był stroną polisy ubezpieczeniowej odpowiedzialności cywilnej niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej – stroną umów była spółka, NZOZ ten nie spełnia warunków wyodrębnienia ze struktur spółki-założycielki”. Podobną tezę zawiera wyrok NSA z 18.11.2020 r., II FSK 1865/18, LEX nr 3082260, w którym czytamy: „Jeżeli jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej tworzona jest przez podatnika, o którym mowa w art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., to do uznania jej za odrębnego podatnika konieczne jest jej odpowiednie wydzielenie (wyodrębnienie) ze struktur założyciela oraz przyznanie jej w zakresie organizacyjnym, cywilnoprawnym i finansowym takich funkcji i kompetencji, aby jednostka taka mogła samodzielnie występować w obrocie, w tym także samodzielnie i na własny rachunek udzielać świadczeń zdrowotnych”.
2. Rada rodziców. Pismo Ministerstwa Finansów z 6.04.2009 r., DD6/8213/134/SOH/08/PK-253, LEX nr 21030, informuje, że: „Rada rodziców przedszkolaków, utworzona przy publicznym przedszkolu jako społeczny organ opiniotwórczy i wnioskodawczy niemający osobowości prawnej, nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mimo uznania za samodzielnego podatnika podatku od towarów i usług”.
3. Stowarzyszenia zwykle. Pismo Urzędu Skarbowego w Olsztynie z 30.05.2005 r., US.I/423-3/05, LEX nr 16732, informuje, że: „Stowarzyszenie zwykle powinno dokonywać rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, pomimo iż nie osiąga żadnego dochodu z prowadzonej działalności. [...] podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są m.in. jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a ustawodawca nie wymienił zwolnienia podmiotowego stowarzyszeń zwykłych – jako jednostek organizacyjnych, które by mu nie podlegały. W związku z powyższym, Stowarzyszenie winno dokonywać rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, nawet jeżeli nie osiąga żadnego dochodu z prowadzonej działalności. Stowarzyszenie może jedynie skorzystać ze zwolnień przedmiotowych wymienionych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli spełnia określone tam wymogi. Jednocześnie informujemy, iż stowarzyszenie zwykle, nieposiadające osobowości prawnej, jest zobowiązane na mocy art. 2 u.r. [...] do stosowania zasad rachunkowości określonych tą ustawą”.
4. Niepubliczne szkoły i placówki oświatowe. Pismo Ministerstwa Finansów z 13.09.2001 r., PB3/843/8214-108/AS/01, SP 2002/7, s. 3, informuje, że: „Podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z treścią art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. [...], są jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Stosownie zatem do powyższych wyjaśnień, niepubliczne szkoły czy placówki oświatowe, jeżeli posiadają określone przymioty charakteryzujące je jako jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (takie jak m.in. majątek i wykształconą strukturę organizacyjną), to w świetle przepisów u.p.d.o.p. powinny być uznane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych”.
5. Komitety wyborcze. Pismo Ministerstwa Finansów z 17.10.2002 r., PB3/AS/8214-261/2002, Biul. Skarb. 2002/6, s. 16, informuje, że: „Stosownie do art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. [...], jednostki

organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym komitety wyborcze, są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych”.

6. Firmy uczniowskie. W piśmie Ministerstwa Finansów z 8.09.1997 r., PO 3-MD-722-5723-593/97, LEX nr 1627, znajdujemy informację, że firmy uczniowskie, będące rodzajem przedsięwzięcia realizowanego w ramach procesu dydaktycznego szkoły, nie stanowią jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej i tym samym nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

5. Spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

Od 1.01.2014 r. podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych została spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przyczyną wprowadzenia tego podmiotu do grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych była likwidacja uprzywilejowanych zasad opodatkowania akcjonariusza SKA. Co do zasady wspólnicy spółek nieposiadających osobowości prawnej opodatkowują uzyskane w tych spółkach dochody odrębnie, dodając je do wszystkich swoich dochodów. W ten sposób każdy ze wspólników płaci swój podatek (nie płaci go spółka nieposiadająca osobowości prawnej). Jednak w przypadku akcjonariuszy SKA pojawiły się w orzecznictwie sądów administracyjnych odrębne poglądy. W związku z zaistniałymi rozbieżnościami w zakresie omawianego zagadnienia 16.01.2012 r. została wydana uchwała NSA (7), II FPS 1/11, OSP 2012/11, poz. 104, która zapadła na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W uchwale tej stwierdzono, że „w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p.”. W konsekwencji, zdaniem składu orzekającego, akcjonariusz nie jest zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie bieżącej działalności spółki (uwzględniania na bieżąco w swoim rachunku podatkowym jej przychodów i kosztów). Obowiązek wpłacenia zaliczki przez akcjonariusza powstaje jedynie w miesiącu faktycznego otrzymania przez niego przychodu z podziału zysku lub w przypadku otrzymania „dywidendy” zaliczkowej w trakcie roku („zaliczka sporadyczna”). Ponadto w uzasadnieniu powyższej uchwały sąd stwierdził m.in., że posiadanie przez akcjonariusza akcji SKA nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej, co przesądza, iż uzyskany przez niego dochód z tytułu udziału w zysku takiej spółki nie jest dochodem z działalności gospodarczej.

Pomimo wydania uchwały z 16.01.2012 r. poważne wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych w dalszym ciągu budziła kwestia zasad opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych będących osobami fizycznymi. Postanowieniem z 18.12.2012 r., II FSK 754/11, LEX nr 1265659, NSA wystąpił o rozstrzygnięcie również tego zagadnienia przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W postanowieniu tym NSA przedstawia trzy rozbieżne koncepcje opodatkowania tych wspólników, których źródłem jest orzecznictwo sądów administracyjnych. Sąd występujący z wnioskiem o podjęcie uchwały zwrócił uwagę, że orzeczenia sądów administracyjnych wskazują na rozbieżność poglądów zarówno „co do źródła przychodu, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i skutków tego zaliczenia w postaci określenia momentu uzyskania przychodu i obowiązku zapłaty zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1 u.p.d.o.f. Nie można także pominąć, że w zależności od przyjętego poglądu moment powstania przychodu określany jest identycznie jak przyjęto w uchwale II FPS 1/11 w odniesieniu do dywidendy wypłaconej akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, będącemu osobą prawną bądź w dacie wcześniejszej niż wynikająca z powołanej uchwały. Może

to prowadzić do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego – akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych wyłącznie z tego powodu, że jeden z nich jest osobą fizyczną, a drugi osobą prawną”.

Uchwała NSA (7) w przedmiocie zasad opodatkowania akcjonariuszy SKA będących osobami fizycznymi została podjęta 20.05.2013 r., II FPS 6/12, LEX nr 1314122. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził w niej, że także w odniesieniu do akcjonariusza będącego osobą fizyczną przychód z tytułu uczestnictwa w SKA powstaje w momencie wypłaty dywidendy z takiej spółki. Uznał również, że jest to przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Ponadto w pkt 6.5 uzasadnienia uchwały stwierdził, że „w rozstrzyganym zakresie (również z uwagi na rosnącą liczbę spółek komandytowo-akcyjnych) można zauważyć pilną potrzebę przeprowadzenia zmian ustawodawczych, w tym zwłaszcza co do nadania spółce komandytowo-akcyjnej osobowości prawnej [...]. Rozwiązanie polegające na nadaniu polskiej spółce komandytowo-akcyjnej charakteru osobowego odbiega od rozwiązań przyjętych w większości krajów europejskich [...], co doprowadziło do powstania rozstrzyganego zagadnienia prawnego (wątpliwości interpretacyjnych). Wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z 11.05.2012 r., nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125, nie może być oceniona jak adekwatne narzędzie usunięcia mankamentów przepisów prawa, które doprowadziły do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jedynym skutecznym i właściwym na tle standardów demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) narzędziem usuwania wadliwości konstrukcyjnej przepisów prawa jest ich zmiana, stąd należy z nadzieją podejść do zapowiedzi wystąpienia ze stosowną inicjatywą ustawodawczą, której skutkiem ma być nowelizacja prawa polegająca na potraktowaniu spółki komandytowo-akcyjnej na gruncie prawa podatkowego jako osoby prawnej”.

Powyższe prowadzi do wniosku, że pomimo istnienia różnic w treści przepisów w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. wątpliwości poszczególnych składów sędziowskich miały to samo podłoże. Pierwotnie wydawało się, że podstawowym argumentem przesądzającym o sposobie rozstrzygnięcia omawianej kwestii w uchwale z 16.01.2012 r. był brak wyraźnego wskazania, że akcjonariusz będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych posiadający akcje w SKA prowadzi działalność gospodarczą. Tymczasem pomimo jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii w przepisach u.p.d.o.f. poszczególne składy sędziowskie zgłaszały w odniesieniu do akcjonariuszy SKA będących osobami fizycznymi argumenty tej samej natury. Zasadne jest zatem przyjęcie założenia, że źródłem tych rozbieżności nie jest sposób ujęcia zakresu obowiązków akcjonariuszy lub treść konkretnych przepisów zawartych w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., lecz wskazywana w orzeczeniach sądów administracyjnych niezgodność przepisów podatkowych z istotą regulacji dotyczącej SKA, zawartej w przepisach prawa handlowego. Słuszność powyższego założenia znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu uchwały z 20.05.2013 r., II FPS 6/12, ONSA WSA 2013/5, poz. 77. Stanowiło to argument za wprowadzeniem zmian o charakterze systemowym, które przesądzą w sposób ostateczny kwestię opodatkowania dochodów generowanych przez SKA.

Wskutek takiego uprzywilejowania opodatkowania akcjonariuszy SKA od 1.01.2014 r. wprowadzono odrębne opodatkowanie dochodu SKA podatkiem dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji spółka ta stała się, podobnie jak ma to miejsce w innych krajach, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Zmiana ta wymagała dostosowania treści u.p.d.o.p. w sposób uwzględniający nowy status podatkowy SKA oraz wprowadzenia stosownych przepisów przejściowych i dostosowujących.

Konsekwencją nadania SKA podmiotowości na gruncie u.p.d.o.p. jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodu wypracowanego przez tę spółkę – podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do pozostałych spółek – podatników podatku dochodowego od osób prawnych,

tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Wspólnicy SKA, czyli zarówno jej akcjonariusz, jak i komplementariusz, zostali opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki. W przypadku jednak wypłaty zysku na rzecz komplementariusza przyznane zostało mu prawo do odliczenia od podatku naliczonego od wypłat z zysku kwoty podatku zapłaconego przez SKA od własnych dochodów w części, w jakiej zapłacony przez SKA podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk tej spółki. Żaden ze wspólników nie jest zatem opodatkowany na bieżąco z tytułu prowadzonej przez SKA działalności gospodarczej. Opodatkowanie z tego tytułu następuje bowiem na poziomie samej spółki.

W związku z tak istotną zmianą zasad opodatkowania 1.01.2014 r. wprowadzono do ustawy przepisy przejściowe. Nowe zasady opodatkowania, według których podatek dochodowy od osób prawnych płaci SKA, stosuje się do spółek, których rok obrotowy rozpoczynał się po 31.12.2013 r. Oznacza to, że jeśli rok obrotowy spółki rozpoczynał się 1 listopada każdego roku, to do 31.10.2014 r. spółka stosowała stare zasady opodatkowania, a od 1.11.2014 r. zaczęła obliczać podatek dochodowy od osób prawnych. Aby ograniczyć możliwość przedłużenia okresu stosowania starych, korzystnych dla podatników zasad opodatkowania przez zmianę roku obrotowego jeszcze w 2013 r., wprowadzono w art. 4 ust. 2 ustawy z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym (Dz.U. poz. 1387) zasadę, że SKA, która dokonała zmiany roku obrotowego, powinna zamknąć księgi rachunkowe na 31.12.2013 r. i nowy rok 2014 rozpocząć według nowych zasad opodatkowania do końca przyjętego nowego roku obrotowego.

Komplementariusz SKA będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych mógł odnotowywać z tytułu udziału w tej spółce straty, które nie zostały dotychczas rozliczone (tak będzie, jeśli nie miał innych przychodów lub pozostała działalność również przynosiła straty). Jeśli spółka-właściciel ponosiła stratę stanowiącą sumę przychodów i kosztów z różnych spółek, to stratę przypadającą na SKA wylicza się z proporcji przychodów uzyskiwanych z SKA w stosunku do wszystkich przychodów. W takiej sytuacji spółka-właściciel mogła odliczyć jako straty poniesione z tytułu udziału w zyskach tej spółki wartość wypłaconej dywidendy uzyskiwanej w kolejnych latach następujących po 31.12.2013 r., opodatkowanych według nowych zasad. Analogicznie pomniejszyła sobie przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, inne niż dywidenda, uzyskane z tej spółki. Pomniejszenie przychodu w obu przypadkach było możliwe, jeśli komplementariusz SKA nie mógł dokonać obniżenia dochodu uzyskiwanego jako osoba prawna z innego źródła niż SKA po 31.12.2013 r. Sposób odliczania tej straty odbywał się na zasadach ogólnych – można było odliczyć w jednym roku podatkowym maksymalnie 50% uzyskanej straty. Odliczenie odbywało się w ciągu 5 lat liczonych od uzyskania straty (przy czym uwzględniało się też lata i straty przed wejściem w życie ustawy). Przykładowo spółka, która odnotowywała straty nierozliczane od 2011 r., czyli również w latach 2012 i 2013, stratę z 2011 r. mogła odliczyć w latach 2014, 2015 i 2016 (przyjmując rok obrotowy zgodny z rokiem kalendarzowym). Takich odliczeń nie można było dokonywać z udziału w zysku SKA otrzymywanego od spółki utworzonej po 31.12.2013 r., czyli opodatkowanej od początku według nowych zasad.

Jeżeli akcje lub udział w SKA posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zostały nabyte lub objęte przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przychód wspólnika z tytułu:

- 1) umorzenia akcji lub wystąpienia z takiej spółki;
- 2) odpłatnego zbycia tych akcji lub tego udziału;

- 3) wniesienia tych akcji lub tego udziału do spółki tytułem wkładu niepieniężnego;
- 4) o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. (wartość niepodzielonych zysków przy przekształceniu w SKA) – w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017 r. – obecnie art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. j u.p.d.o.p.;
- 5) likwidacji SKA

– pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie akcji lub udziału w takiej spółce oraz o określone zgodnie z art. 5 u.p.d.o.p. część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym SKA stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu. W ten sposób koszt zbycia udziałów (akcji) powiększa się o wartość niewypłaconych zysków otrzymanych przed zmianą zasad opodatkowania SKA. Identyczne pomniejszenie dochodu (wyznaczenie kosztu) stosuje się w przypadku wystąpienia ze spółki niemającej osobowości prawnej będącej następcą prawnym spółki komandytowo-akcyjnej albo likwidacji takiej spółki. Ministerstwo Finansów uważa, że środki pieniężne przypadające na akcjonariusza pozostające na dzień likwidacji SKA lub innej spółki osobowej powstałej z przekształcenia SKA są opodatkowane, a przepisu art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a u.p.d.o.p. nie stosuje się w tym przypadku. Przepis ten stanowi, że nie stanowią przychodu środki pieniężne pozostające na dzień likwidacji spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Dotyczy to środków przynależnych akcjonariuszowi SKA, ponieważ do końca 2013 r. nie płacił on żadnych podatków z tytułu udziału w SKA (jeśli nie pobierał zysków). Jednak orzecznictwo NSA przyznaje rację podatnikom, twierdząc, że cytowany pkt 3a lit. a nie ma żadnych regulacji wykluczających to wyłączenie z opodatkowania. To samo dotyczy akcjonariusza będącego osobą fizyczną, gdyż art. 14 ust. 3 pkt 10 u.p.d.o.f. ma identyczny zapis z art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a u.p.d.o.p. Przykładowo w wyroku NSA z 26.05.2017 r., II FSK 1068/15, LEX nr 2323323, czytamy: „1. W sposób niebudzący żadnych wątpliwości art. 14 ust. 3 pkt 10 u.p.d.o.f. wyłącza z przychodów środki pieniężne, które otrzymał wspólnik spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki. Przepis ten nie różnicuje skutków podatkowych związanych z likwidacją spółki osobowej w zależności od sposobu powstania tej spółki, ani od statusu wspólnika w spółce likwidowanej, czy przekształconej, ani też od opodatkowania dochodu wspólnika z tytułu udziału w spółce. 2. Dla potrzeb odkodowania treści art. 14 ust. 3 pkt 10 u.p.d.o.f. wystarczające jest zastosowanie wykładni językowej i na niej należy poprzestać”. Podobnie orzeczono w wyroku NSA z 20.12.2016 r., II FSK 3539/14, LEX nr 2205260.

Nowej zasady opodatkowania SKA podatkiem dochodowym od osób prawnych nie stosuje się do zysku spółki komandytowo-akcyjnej wypracowanego przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, z wyjątkiem zysku spółki komandytowo-akcyjnej przypadającego na jej akcjonariusza. Komplementariusz rozliczał bowiem podatek dochodowy z tytułu udziałów w takiej spółce i zachodziłoby podwójne opodatkowanie takiego dochodu. Zwolnienie z podatku z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., ma zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, wypłaconych przez SKA mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zysku wypracowanego od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Przy wypłacaniu dywidend z zysków, gdy nie został on podzielony, przyjmuje się zasadę, że w pierwszej kolejności wypłaca się najstarsze zyski. Takie zasady opodatkowania (ewentualnie zwolnienia z podatku) wypłacanych zysków z tytułu udziału w zyskach osób prawnych stosuje się też do następców prawnych SKA.

Przez następcę prawnego rozumie się również dalszych następców prawnych, podmiot przekształcony oraz dalsze podmioty przekształcone.

Spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej powstała przed 1.01.2014 r. kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę podatkową składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji oraz wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Stosuje się więc tu zasadę kontynuacji działania takiego podmiotu.

Podatnicy będący współnikami SKA, którzy zanim SKA stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dokonywali odliczeń wydatków na nabycie nowych technologii dokonanych przez spółkę komandytowo-akcyjną, zachowują prawo do tych odliczeń przewidziane w art. 18b u.p.d.o.p. albo w art. 26c u.p.d.o.f. na starych, obowiązujących do końca 2015 r., zasadach. Wspólnicy SKA (będący podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych), którzy – zanim SKA stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – korzystali ze zwolnienia, o którym mowa w art. 25 ust. 11–16 u.p.d.o.p. (tzw. kredyt podatkowy), w zakresie dochodów uzyskiwanych jedynie z tych spółek są obowiązani do rozliczenia tego zwolnienia na zasadach określonych w tych przepisach. Przepisów o utracie prawa do tego zwolnienia w takim przypadku się nie stosuje.

Do odsetek od pożyczki (kredytu) udzielonej SKA, w przypadku gdy kwota pożyczki (kredytu) została spółce faktycznie przekazana, zanim spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6 i 7 u.p.d.o.p. (tzw. cienka kapitalizacja) stosuje się w brzmieniu obowiązującym przed 1.01.2014 r.

6. Spółka komandytowa

Z dniem 1.01.2021 r. na mocy ustawy nowelizującej z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123) spółka komandytowa mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Do tego dnia spółka komandytowa nie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, co wynikało wprost z przepisów i orzeczeń sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku NSA z 18.08.2020 r., II FSK 1152/18, LEX nr 3061638, czytamy: „Na gruncie prawa polskiego spółka komandytowa jest spółką osobową, nieposiadającą osobowości prawnej. Taki status na podstawie przepisów prawa wewnętrznego (art. 5 u.p.d.o.p. i art. 8 u.p.d.o.f.), jak i w świetle postanowień umów bilateralnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym przypadku (umowy) Konwencji polsko-luksemburskiej, wywołuje określone konsekwencje. Zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. i art. 1 u.p.d.o.f. spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatków: dochodowego od osób prawnych ani dochodowego od osób fizycznych. Opodatkowanie w przypadku tej spółki następuje na poziomie współników”. Jednak zgodnie z art. 12 ust. 2 z.u.p.d.o.p. spółka komandytowa **może postanowić**, że przepisy u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym z.u.p.d.o.p., stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce, **począwszy od 1.05.2021 r.** W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych 1.05.2021 r. Z brzmienia tego przepisu wynika, że to wspólnicy spółki komandytowej musieli przed 1.01.2021 r. podjąć uchwałę stwierdzającą, że do 30.04.2021 r. spółka będzie rozliczać się według starych zasad, tzn. spółka komandytowa na-

dal będzie spółką transparentną i podatki dochodowe będą płacić wspólnicy. Uchwały tej nie wysyła się do Krajowego Rejestru Sądowego. Artykuł 8a ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 685 ze zm.) informuje, że ujawniane są w rejestrze tylko uchwały:

- 1) o zmianie aktów założycielskich, umowy lub statutu spółki;
- 2) o zmianie wysokości kapitału zakładowego, jeżeli nie wymagały jednocześnie zmiany umowy lub statutu;
- 3) o zatwierdzeniu tych sprawozdań i podziale zysku lub pokryciu straty.

Żaden przepis nie informuje też o konieczności wysyłania takiej uchwały do naczelnika właściwego urzędu skarbowego.

Dotychczas, zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p., to wspólnicy spółki komandytowej byli podatnikami CIT (lub PIT), a nie spółka. Zgodnie z tym przepisem przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączyło się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmowało się, że prawa do udziału w zysku (udziału) były równe. Po dokonanej zmianie to spółka będzie płacić swój podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości takiej, jak określa art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p., czyli 9% lub 19% według zasad opisanych w tym przepisie. Następnie przy wypłacie zysku lub pokrycia straty uzyskanym dochodem wystąpi podatek od takiej „dywidendy” w wysokości 19% ryczaftu. Oznacza to, że opodatkowanie skumulowane komandytariuszy wzrośnie z dotychczasowych 19% (przy założeniu dotychczasowego opodatkowania podatkiem liniowym) do 26,29% (gdy spółka płaci 9% CIT) lub do 34,39% (gdy spółka płaci 19% CIT). Zatem wzrost obciążenia komandytariuszy jest bardzo duży po dokonanej zmianie przepisów. Wprawdzie ustawodawca wprowadził do obu ustaw podatkowych (u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f.) przepis zwalniający z podatku część wypłacanego ze spółki komandytowej zysku (stanowiącego przychód komandytariusza), ale ograniczył w bardzo dużym stopniu możliwość jego stosowania. Zgodnie z art. 22 ust. 4e u.p.d.o.p. (art. 21 ust. 1 pkt 51a u.p.d.o.f.) zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów **uzyskanych przez komandytariusza** z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym, odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem. Oznacza to, że w praktyce od pierwszych wypłaconych w roku podatkowym zysków komandytariusza w kwocie nieprzekraczającej 120 000 zł będziemy stosować opodatkowanie w wysokości 9,5% i wtedy podatek skumulowany wynosiłby odpowiednio 17,65% lub 26,70% (przy 19% CIT). Jednak zaraz po ustanowieniu tego zwolnienia w obu ustawach zapisano warunki jego stosowania. Zgodnie z art. 22 ust. 4f u.p.d.o.p. (art. 21 ust. 40 u.p.d.o.f.) opisanego powyżej zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
- 2) jest członkiem zarządu:
 - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

- 3) jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Takie wyłączenie powoduje praktycznie eliminację znakomitej większości podmiotów, które chciałyby skorzystać ze zwolnienia. W typowych polskich spółkach komandytowych komandytariuszami są zwykle osoby fizyczne, które są powiązane zawsze na któryś z opisanych wyżej sposób z komplementariuszem. Zwolnienie dotyczy jedynie pasywnego komandytariusza, który wniósł wkład do spółki komandytowej i oczekuje tylko wypłaty zysków oraz nie jest zainteresowany działaniem spółki komandytowej na poziomie operacyjnym.

Tak olbrzymi wzrost opodatkowania komandytariuszy spółki nie dotyczy jednak komplementariuszy. Zgodnie z art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p. (art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f.) ryczałtowy podatek 19% od zysku wypłacanego ze spółki komandytowo-akcyjnej lub spółki komandytowej ulega pomniejszeniu. Kwota obniżająca podatek od takiej wypłaty traktowanej podatkowo jak dywidenda ulega zmniejszeniu o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p. (stawka podatku 19% lub 9%), za rok podatkowy, w którym powstał przychód z tytułu udziału w zysku. Kwota odliczenia podatku dochodowego opłaconego przez spółkę komandytową nie może jednak przekroczyć wyliczonego 19-procentowego podatku od takiej „dywidendy”. Oznacza to w praktyce, że skumulowane obciążenie komplementariusza będzie wynosić 19% podatku, czyli nie ulegnie zmianie (przy założeniu, że komplementariusz płacił i tak 19% CIT). Jeśli jednak spółka opłaca 9-procentowy podatek, to jego obciążenie ulega zmniejszeniu.

Przykład 1

Spółka komandytowa, w której dwóch wspólników – komandytariusz i komplementariusz – ma po 50% praw do udziału w zysku, uzyskała dochód brutto 200 000 zł. Zapłaciła od niego 19% CIT w kwocie 38 000 zł. Zdecydowano się wypłacić cały zysk, czyli komplementariusz ma prawo do wypłaty 100 000 zł – 19 000 zł = 81 000 zł (zysk netto po odliczeniu podatku dochodowego CIT-8). Od tej kwoty wyliczono podatek od „dywidendy” 19%, czyli:

$$81\,000\text{ zł} \times 19\% = 15\,390\text{ zł}.$$

Komplementariusz ma prawo odliczyć 19 000 zł CIT-8, jednak kwota ta ulega zmniejszeniu do 15 390 zł i w rezultacie potrącenie podatku od dywidendy nie wystąpi.

Przykład 2

Sytuacja analogiczna do uprzedniej, ale CIT-8 wynosi 9%. W rezultacie spółka zapłaciła 18 000 zł podatku, z czego 9000 zł przypada na komplementariusza. Zysk po potrąceniu CIT-8 przypadający na komplementariusza to 100 000 zł – 9000 zł = 91 000 zł. Z tego podatek od „dywidendy” wynosi $19\% \times 91\,000\text{ zł} = 17\,290\text{ zł}$. Po potrąceniu podatku dochodowego, który potrąciła spółka, mamy 17 290 zł – 9000 zł = 8290 zł. Skumulowany podatek to kwota 9000 zł (CIT-8) + 8290 zł (podatek od dywidendy) = 17 290 zł, czyli podatek u takiego podatnika ulega obniżeniu z 19% do $17\,290\text{ zł} / 100\,000\text{ zł} \times 100\% = 17,29\%$ – przy założeniu, że podatnik ten opłacał 19% CIT (lub PIT, gdyby to osoba fizyczna była komplementariuszem i płaciła podatek liniowy). A zatem gdy osoba fizyczna będąca dotychczas komandytariuszem zostanie komplementariuszem w spółce komandytowej, jej obciążenie podatkowe nie zwiększy się po tych zmianach w podatkach lub nawet może ulec obniżeniu. W takiej sytuacji warto pozostawić starego komplementariusza (zwykle spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) jako dalej funkcjonującego komplementariusza. Nazwa spółki

nie ulegnie wówczas zmianie. Jeden z dotychczasowych komandytariuszy powinien też nim pozostać, ponieważ spółka komandytowa musi posiadać choć jednego komandytariusza. Ewentualnie można wprowadzić nowego współnika, który będzie tym jedynym komandytariuszem. Oczywiście osoby fizyczne, które zostaną komplementariuszami, będą solidarnie odpowiadać za długi spółki komandytowej.

Zmiana statusu podatkowego spółki komandytowej powoduje, że zyski wypracowane przez ten podmiot są wypłacane właścicielom w zupełnie innym reżimie, niż to było dotychczas. Niestety w u.p.d.o.p. zabrakło przepisów, takich jak dodane art. 7aa czy 28d, przewidzianych dla podatnika wybierającego tzw. estoński CIT. Tymczasem, ze względu na zupełnie inny sposób opodatkowania wypłacanych zysków wypracowanych przed zmianą statusu, jak i po tej zmianie, przepisy te można w pełni odnieść do spółek komandytowych na zasadzie analogii. Szkoda, że ustawodawca nie zapisał tego w ustawie. Analogicznie do przypadku spółek komandytowo-akcyjnych, wypłata zysków uzyskanych przed uznaniem spółki komandytowej za podatnika CIT jest neutralna podatkowo. Przykładowo w interpretacji z 8.02.2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.762.2022.2.AND, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej czytamy: „Wypłata współnikowi zysku wypracowanego przez Spółkę komandytową przed dniem uzyskania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, tj. przed 1.01.2021 r., dokonana po tej dacie, nie będzie podlegała opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2021 r., a w konsekwencji będzie zdarzeniem neutralnym podatkowo na gruncie u.p.d.o.p.”.

Kolejnym punktem nieskorelowanym z u.r. jest moment zmiany statusu podatkowego spółki, który dla wielu podmiotów, tj. tych, których rok obrotowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, albo tych, które wybiorą opcję zmiany statusu w dniu 1.05.2021 r., dla których ten dzień wypada w trakcie roku obrotowego. Artykuł 12 ust. 3 u.p.d.o.p. w związku ze zmianą statusu spółki komandytowej przewiduje na dzień zmiany statusu podatkowego tej spółki, tj. albo 31.12.2020 r., albo 30.04.2021 r., zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z art. 45 u.r. na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych należy sporządzić sprawozdanie finansowe. Sytuacja taka oznaczałaby dla wielu podmiotów, u których zmiana statusu wypada w trakcie roku obrotowego, konieczność sporządzenia dwóch sprawozdań w trakcie jednego roku obrotowego, a więc dodatkowy nakład czasu i koszty związane ze zmianą przepisów podatkowych. Według art. 12 ust. 2 pkt 7 u.r. księgi rachunkowe zamyka się m.in. na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami – nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń. Czy jest to zamknięcie ksiąg, o których stanowi u.p.d.o.p. Jeżeli tak, to konieczne byłoby sporządzenie sprawozdania finansowego na ten dzień. Aby nie powodować dodatkowej pracy i kosztów u podatników, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w piśmie z 30.12.2020 r., DWR5.5101.148.2020, stwierdził, że „[...] zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki komandytowej na ww. dzień 30 kwietnia 2021 r., a następnie ich otwarcie na 1 maja 2021 r. nastąpi wyłącznie dla celów podatkowych, bez obowiązku sporządzania sprawozdania finansowego na 30 kwietnia 2021 r.”.

Pojawia się więc pytanie: na czym polega zamknięcie ksiąg wyłącznie dla celów podatkowych? Czy stosować wszystkie zasady wynikające z rozdziału 4 u.r., tj. wycenę składników aktywów i pasywów na dzień zmiany formy podatkowej? Czynności te są związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, którego według pisma z Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości nie sporządzamy.

Co zrobić z różnicami przejściowymi pomiędzy zasadami rachunkowymi a podatkowymi?

Wykładnia celowościowa wprowadzanych przepisów nakazuje domyślać się, że celem zamknięcia ksiąg rachunkowych wyłącznie dla celów podatkowych jest właśnie transparentne rozdzielanie zysków i strat wypracowanych przez spółkę komandytową przed zmianą statusu.

Dlatego skomentowane przez nas nowe artykuły dotyczące spółki rozliczającej się według estońskiego CIT można odnieść do spółki komandytowej. Sugerujemy zatem:

- 1) wprowadzenie do planu kont konta odrębnie prezentującego zyski wypracowane do zmiany statusu spółki komandytowej;
- 2) na dzień poprzedzający zmianę statusu wycenę składników aktywów i pasywów zgodnie z rozdziałem 4 u.r.;
- 3) przeksięgowanie sald kont wynikowych na konto wynik finansowy na ten dzień;
- 4) księgowanie zdarzeń dotyczących okresu po zmianie statusu podatkowego na „wyzerowanych” kontach wynikowych;
- 5) w sprawozdaniu finansowym sporządzanym za rok obrotowy, w trakcie którego nastąpiła zmiana, w informacji dodatkowej ujawnienie wyniku prezentowanego łącznie w rachunku zysków i strat w podziale na dwa okresy: przed zmianą i po zmianie statusu;
- 6) zatwierdzenie sprawozdania finansowego uchwałą, w której wspólnicy odniosą się i zatwierdzą dwa wyniki, tj. wypracowany przed zmianą i po zmianie statusu spółki komandytowej;
- 7) prezentację kapitałów własnych spółki w bilansie sprawozdania finansowego według poniższego wzoru:
 - A. Kapitał (fundusz) własny
 - I. Kapitał (fundusz) podstawowy
 - II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
 - nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
 - **kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem CIT**
 - III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
 - z tytułu aktualizacji wartości godziwej
 - IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
 - tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
 - na udziały (akcje) własne
 - **kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem CIT**
 - V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
 - **kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem CIT**
 - **kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem CIT**
 - VI. Zysk (strata) netto
 - VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

W tym miejscu pojawia się szalenie istotna kwestia, rozwiązana precyzyjnie w art. 7aa u.p.d.o.p. dla spółek wybierających estoński CIT, natomiast zupełnie pominięta w przypadku spółek komandytowych. Dotyczy ona innego rozpoznania w czasie dla celów bilansowych i podatkowych kosztów oraz przychodów, czyli tego, co u.r. nazywa różnicami przejściowymi i co niweluje za pomocą podatku odroczonego. Wyliczenie rezerwy na podatek odroczony w przypadku różnic przejściowych dodatnich, zaś składnika aktywów w przypadku różnic przejściowych ujemnych pozwala na rozpoznanie wyniku finansowego netto spółki po uwzględnieniu wszystkich zdarzeń, które wystąpiły w danym okresie włącznie z ich skutkami w podatku dochodowym, niezależnie od tego, kiedy podatek z tego tytułu zostanie rozliczony. Dopiero tak ustalony wynik finansowy jest miarodajny dla właścicieli. Problem w tym, jak skutki ujęcia różnic przejściowych zaprezentować w wyniku finansowym spółki komandytowej na dzień poprzedzają-

cy zmianę statusu podatkowego, przecież spółka ta nie jest w tym dniu podatnikiem podatku dochodowego i w związku z tym sprawozdania finansowe spółek komandytowych nigdy nie zawierały podatku odroczonego. Ani u.r., ani krajowe standardy rachunkowości nie zawierają żadnych wskazówek na ten temat, bo przecież zmiana statusu podatkowego spółki komandytowej jest zdarzeniem jednorazowym i wprowadzonym do przepisów u.p.d.o.p. w sposób nagły, niepozwalający na dopracowanie korelujących przepisów. Z punktu widzenia prawa podatkowego zastosowanie w tym przypadku art. 7aa do spółki komandytowej wydaje się jak najbardziej uzasadnione. Z punktu widzenia prawa bilansowego zagadnienie jest kompletnie nieu normowane, zatem powinna tu zadziałać zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą oraz zasada *fair view*, według której ujęcie składnika aktywów i/lub rezerwy na podatek odroczone może w korespondencji z kapitałem własnym i stosownym opisem sytuacji w informacji dodatkowej pokazać zdecydowanie bardziej prawidłowy i wiarygodny wynik finansowy spółki komandytowej zmieniającej status podatkowy.

7. Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych

Z dniem 1.01.2021 r. nie tylko zmieniono ust. 3 art. 1 u.p.d.o.p., dopisując spółkę komandytową jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, lecz także dodano w tym ustępie pkt 1a, informujący, że podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest również spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji CIT-15J o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p. albo w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub
 - c) w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej (zapis obowiązujący od 1.01.2022 r.)
- do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

Zatem spółka jawna, której wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, zawsze będzie podmiotem transparentnym i podatek dochodowy, tak jak dotychczas, będą płacić wyłącznie wspólnicy, a nie spółka. Natomiast pozostałe spółki jawne muszą zadbać o to, by przed rozpoczęciem roku obrotowego złożyć informację o swoich wspólnikach lub zgłaszać aktualizację, gdyby skład wspólników ulegał zmianie. Informacja o wspólnikach powinna zawierać:

- 1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
- 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.

Niezłożenie informacji, o których mowa wyżej, rodzi daleko idące konsekwencje. Zgodnie z art. 1 ust. 5 u.p.d.o.p. spółka jawna, która zostanie podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, będzie tym podatnikiem do dnia jej likwidacji lub wykreślenia z Krajowego

Rejestru Sądowego. Spółka zostaje podatnikiem od 1. dnia roku podatkowego, gdy w roku poprzednim nie złożono informacji o wspólnikach lub w trakcie roku podatkowego, gdy po zmianie wspólników nie złożono informacji o wszystkich wspólnikach w ciągu 14 dni od zmiany. Zgodnie z art. 21 z.u.p.d.o.p. spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, składała pierwszą informację o wspólnikach w terminie do 31.01.2021 r. według stanu na dzień:

- 1) 1.01.2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed 1.01.2021 r.;
- 2) rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od 1.01.2021 r. do 31.01.2021 r.

Problemem, który pojawiał się w tym miejscu, był brak korelacji przepisów u.p.d.o.p. z przepisami Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 25¹ § 1 k.s.h. spółka jawna powstaje z chwilą wpisu do rejestru, to zaś oznacza, że rozpoczyna się jej byt prawny i pierwszy rok obrotowy. Takie rozumienie przepisów oznaczałoby jednak niemożność złożenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., przez spółki jawne powstające po 1.01.2021 r. Aby zażegnać powstały problem, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w piśmie z 8.01.2021 r., DD5.054.7.2020, będącym odpowiedzią na interpelację poselską, stwierdził: „Z uwagi na fakt, że powyższe przepisy dotyczyć także będą nowo tworzonych spółek jawnych, wskazać należy, że datą pierwszego dnia pierwszego roku obrotowego jednostek zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, nie jest data rejestracji takiego podmiotu i uzyskania podmiotowości gospodarczej. Początkiem roku obrotowego nowo tworzonego podmiotu zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek prawa handlowego, jest dzień otwarcia przez taki podmiot ksiąg rachunkowych. Zgodnie zaś z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, nowo powstała jednostka księgi rachunkowe obowiązana jest otworzyć na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym”.

Problem ten rozwiązano, modyfikując przepisy o składaniu informacji CIT-15J w postaci nowego ppkt c dodanego w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., według którego w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki informację CIT-15J należy złożyć w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej.

Od 1.01.2022 r. doprecyzowano również przypadek spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego, do której przystąpi po raz pierwszy np. osoba prawna. Spółka taka, chcąc zachować neutralność podatkową, musi wywiązać się z obowiązku złożenia CIT-15J w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników.

Od 1.01.2022 r. według nowego art. 1 ust. 4a u.p.d.o.p. w przypadku zmiany w składzie podatników CIT lub podatników PIT posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej, aktualizację informacji składają również spółki jawne, które wcześniej jej nie przekazywały. Wywiązywanie się z tego obowiązku powinno nastąpić w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników.

Z dniem 22.05.2023 r. weszły w życie przepisy ustawy o fundacji rodzinnej. Wprowadziła ona jeszcze inny wariant, w którym spółka jawna stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek CIT musi rozliczać spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, której wspólnikiem jest co najmniej jedna fundacja rodzinna. Zapis ten jest bezwarunkowy. Oznacza to, że zawsze taka spółka jawna będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych.

8. Przepisy przejściowe dotyczące spółki komandytowej oraz jawnej

Zasadniczo przepisy dotyczące spółki komandytowej weszły w życie 1.01.2021 r. Jak już jednak wspomniano, opodatkowanie spółki komandytowej podatkiem dochodowym od osób prawnych na mocy art. 12 ust. 2 z.u.p.d.o.p. mogło rozpocząć się 1.05.2021 r. – jeśli spółka tak postanowiła. Zatem spółki komandytowe rozliczają się z podatku dochodowego na mocy komentowanej ustawy od 1.01.2021 r. lub od 1.05.2021 r. Natomiast spółki jawne, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, zostały podatnikami podatku od osób prawnych 1.01.2021 r., o ile do 31.01.2021 r. nie złożyły informacji o wspólnikach. Każda ze spółek, która staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, musi w dniu poprzedzającym uzyskanie statusu podatnika zamknąć księgi rachunkowe i otworzyć je w dniu, od którego będzie rozliczany ten podatek. W takiej sytuacji rok obrotowy i podatkowy spółki, która była transparentna, kończy się z chwilą zamknięcia tych ksiąg. Natomiast nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, jakim stała się spółka, rozpoczyna rok obrotowy i podatkowy z dniem otwarcia tych ksiąg i kończy go z chwilą upływu końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

Wprowadzono też pewne ułatwienie dla spółek komandytowych, które zostały podatnikami 1.05.2021 r. Jeśli ich rok obrotowy kończył się 31.12.2020 r. lub później w okresie do 31.03.2021 r., to spółka mogła nie zamykać ksiąg i dokonać tego dopiero 30.04.2021 r. Jednak takie ułatwienie było w praktyce wątpliwe, ponieważ zwykle wspólnikami spółek komandytowych są również osoby fizyczne i one musiały rozliczyć się za rok 2020 rozumiany kalendarzowo. Zatem spółka komandytowa musiała tym wspólnikom przekazać informację o ich dochodach podatkowych. Ustawodawca przewidział ponadto sposób rozliczania przychodów i kosztów od dnia, w którym spółka uzyskuje status podatnika. Koszty i przychody wspólników mogą być tylko do nich przypisane. Zatem spółka uzyskuje koszty i przychody dopiero od pierwszego dnia, w którym uzyskała status podatnika. Spółka ta kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednocześnie spółka ta uwzględnia przychody i koszty związane ze zdarzeniami zaistniałymi przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych (o ile nie stanowiły one przychodów lub kosztów jej wspólników). Przykładowo zamówienia złożone przed dniem uzyskania statusu podatnika, a zrealizowane po tym dniu stanowią już przychód (lub odpowiednio koszt) spółki, nawet jeśli na poczet zamówień uiszczono zaliczki. Uwzględniono też zasadę niedziałania prawa wstecz. Dochody wspólników powstałe przed dniem uzyskania statusu podatnika zostały opodatkowane u nich metodą memoriałową. Zatem do wypłacanych zysków z tych tytułów nawet po dniu uzyskania statusu podatnika stosuje się zasady obowiązujące przed tym dniem. Oznacza to, że wypłata takich zysków nie będzie już drugi raz opodatkowana.

Wspólnik spółki komandytowej lub jawnej, który po dniu uzyskania statusu podatnika będzie zbywał udziały nabyte lub objęte przed tym dniem, może pomniejszyć uzyskane przychody o wydatki poniesione na objęcie lub nabycie tych udziałów. Może ponadto pomniejszyć te przychody o opodatkowane, ale niewypłacone zyski z tytułu posiadania tych udziałów osiągnięte w okresie przed uzyskaniem statutu podatnika podatku od osób prawnych. Wartość tę wyliczamy, sumując wszystkie dochody z minionych lat, i pomniejszamy je

o sumę dokonanych wypłat z zysku. Tak wyliczoną wartość pomniejszamy o sumę kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, które odnotowano w sprawozdaniach finansowych w latach sprzed zmiany statusu spółki. To pomniejszenie wynika z faktu, że zyski wypłaca się na podstawie wyniku bilansowego, a nie podatkowego, który to zwykle jest wyższy. Ustawodawca przyjął, że różnica ta wynika tylko z kosztów niestanowiących kosztów podatkowych.

Spółka komandytowa lub jawna, która została podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, może nie uwzględniać w rozliczaniu swoich przychodów opodatkowanych za granicą podatkiem u źródła (art. 21 u.p.d.o.p.), dywidend krajowych (art. 22 u.p.d.o.p.) oraz przychodów z tytułu posiadania budynków (art. 24b u.p.d.o.p.), podobnie jak inni podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych. Jednak zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub spółki jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Również zwolnienie z opodatkowania dywidendy uzyskiwanej od innej spółki przy spełnieniu warunków opisanych w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. ma zastosowanie dopiero od dnia uzyskania przez spółkę statusu podatnika.

Prawa do odliczeń dotychczasowych niewykorzystanych ulg (np. ulga z tytułu działalności badawczo-rozwojowej) po zmianie statusu spółki są nadal zachowane u tych wspólników. Stosuje się w tym przypadku przepisy sprzed zmiany statusu przez spółkę. Odliczenia te stosuje podatnik przy wyliczaniu podatku od wypłacanych zysków przypadających na tego wspólnika.

Dotychczasowe straty

Wspólnik spółki komandytowej **będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych** może obniżyć przychód z tytułu wypłacanego mu zysku ze spółki komandytowej o stratę nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Stratę tę uwzględnia się w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów. Takie odliczenie może mieć miejsce, o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami odliczania strat ze źródła przychodów, z którego została poniesiona (gdy np. podatnik – spółka z o.o. nadal uzyskuje straty i nie może od nich takiej straty odliczyć). Natomiast wspólnik spółki komandytowej **będący podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych**, który przed dniem uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poniósł stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej, może obniżyć przychód z udziału w zysku tej spółki po zmianie statusu o stratę nieodliczoną przed dniem uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Również w tym przypadku odlicza się stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami ze źródła przychodów, z którego została poniesiona. Opisaną zasadę stosuje się również wówczas, gdyby spółka komandytowa uzyskiwała przychody nie z działalności gospodarczej, ale z prowadzenia działań specjalnych produkcji rolnej. Przy odliczaniu tych strat stosuje się ogólne zasady, tzn. podatnik może:

- 1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
- 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł; nie-

odliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego 5-letniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Przy obliczaniu 5-letniego okresu, o którym mowa wyżej, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona. Opisane w tym akapicie zasady rozliczania strat nie dotyczą spółki komandytowej utworzonej po 31.12.2020 r.

9. Fundacja rodzinna w organizacji

Przepisy u.f.r. wprowadziły w pewnym sensie dwie grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Pierwszą z nich jest opisana spółka jawna, w której jednym ze współników jest fundacja rodzinna. Drugą grupą jest sama fundacja rodzinna. Fundacja ta jest zwolniona podmiotowo z podatku na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p. Z tego zwolnienia wyłączona jest fundacja rodzinna w organizacji, która traci prawo do zwolnienia podmiotowego w przypadku, gdy nie została zgłoszona do rejestru fundacji rodzinnych w terminie 6 miesięcy od dnia jej powstania albo postanowienie sądu rejestrowego odmawiające jej zarejestrowania stało się prawomocne, przy czym utrata prawa do zwolnienia następuje od dnia powstania fundacji rodzinnej w organizacji. W takim przypadku fundacja rodzinna w organizacji jest obowiązana do:

- 1) złożenia zeznania CIT-8 obejmującego okres od początku jej powstania oraz
- 2) zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, przy czym odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu na złożenie tego zeznania do dnia zapłaty podatku łącznie.

Fundacja rodzinna powstaje z chwilą sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu. Fundacja rodzinna w organizacji jest reprezentowana przez fundatora albo pełnomocnika powołanego przez fundatora oraz w przypadkach wskazanych w ustawie – przez zarząd. Odpowiedzialność tych osób ustanie wobec fundacji rodzinnej z chwilą zatwierdzenia ich czynności uchwałą zarządu, a w przypadku czynności zarządu – z chwilą zatwierdzenia jego czynności przez fundatora, radę nadzorczą albo zgromadzenie beneficjentów. Takie podejście nawiązuje do regulacji obowiązujących w k.s.h. dla spółek kapitałowych. Niepodjęcie czynności niezbędnych do rejestracji fundacji rodzinnej w organizacji bądź brak możliwości jej rejestracji będzie skutkował jej rozwiązaniem. Jeżeli więc fundacja rodzinna nie została wpisana do rejestru fundacji rodzinnych w terminie 6 miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu lub jeżeli postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, fundacja rodzinna w organizacji z mocy prawa ulega rozwiązaniu. Jeśli taka fundacja rodzinna w organizacji nie jest w stanie niezwłocznie pokryć w pełni wierzytelności beneficjentów i osób trzecich, zarząd dokona jej likwidacji. W przypadku gdy fundacja rodzinna w organizacji nie ma zarządu, fundator, zgromadzenie beneficjentów albo sąd rejestrowy ustanawia likwidatora albo likwidatorów. Likwidacja fundacji rodzinnej w organizacji będzie przebiegać tak samo jak likwidacja samej fundacji rodzinnej. W celu umożliwienia zaspokojenia wierzycieli likwidatorzy ogłoszą jednokrotnie o otwarciu likwidacji, wzywając wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia. Dniem rozwiązania fundacji rodzinnej w organizacji jest dzień zatwierdzenia przez zgromadzenie beneficjentów sprawozdania likwidacyjnego. Wszystkie sprawy rejestrowe związane z likwidacją fundacji rodzinnej w organizacji należą do sądu rejestrowego. Rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego w okresie istnienia fundacji rodzinnej w organizacji ma na celu zdopingowanie fundatorów, by rejestrowali fundacje rodzinne w ustawowym terminie.

Zasady działania fundacji rodzinnej omówiono w komentarzu do art. 4a pkt 35.

Art. 1a. 1. Podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „podatkowymi grupami kapitałowymi”.

2. Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:

a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 250 000 zł,

b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele repywatyzacji,

c) (uchylona),

d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;

2) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej „umową”:

a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie pisemnej, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,

b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;

3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a–c, a ponadto:

a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,

b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;

4) (uchylony).

2a. Warunek określony w ust. 2 pkt 1 lit. d uważa się za spełniony również wtedy, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i ureguje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami w terminie 14 dni od dnia złożenia korekty deklaracji albo w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, określającej wysokość zobowiązania, ureguje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami.

2b. Wartość kapitału zakładowego, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a, określa się bez uwzględnienia tej części tego kapitału, jaka nie została na ten kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m.

3. Umowa musi zawierać co najmniej:

1) wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego;

- 2) informację o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym w spółce dominującej i w spółkach zależnych tworzących podatkową grupę kapitałową, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek;
 - 3) określenie czasu trwania umowy;
 - 4) (uchylony);
 - 5) określenie przyjętego roku podatkowego.
- 3a. Spółka dominująca reprezentuje podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej.
4. Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę dominującą do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej oraz składania sprawozdań finansowych przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową.
5. Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmawia zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i pkt 2 lit. a oraz ust. 3 i 4. Do decyzji o rejestracji umowy oraz do decyzji o odmowie rejestracji umowy stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.
6. Po rejestracji umowy podatkowa grupa kapitałowa nie może być rozszerzona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę, z wyjątkiem:
- 1) przejścia w drodze łączenia spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej lub przez zawiązanie przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nowej spółki z tej grupy, chyba że prowadzi to do zmniejszenia liczby spółek tworzących podatkową grupę kapitałową poniżej dwóch;
 - 2) podziału spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej podatkowej grupy kapitałowej.
7. Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę dominującą. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.
8. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4:
- 1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową,
 - 2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego
- w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.
- 8a. Za naruszenie warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego uważa się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej poniżej progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.
9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane:
- 1) zgłoszenie nowej umowy albo jej zmiany, w terminie 14 dni od dnia ich zawarcia, oraz
 - 2) zarejestrowanie tej nowej umowy lub zmiany umowy przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.
10. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian

jest dniem, w którym następuje utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego. Dzień wystąpienia zmian, o których mowa w zdaniu pierwszym, jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

10a. W przypadku, o którym mowa w ust. 10, spółki tworzące uprzednio podatkową grupę kapitałową są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika rozliczyć podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, do dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika – przyjmując, że podatkowa grupa kapitałowa w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1–3, odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą.

10b. Jeżeli podatkowa grupa kapitałowa funkcjonuje krócej niż trzy pełne lata podatkowe, przepis ust. 10a stosuje się do całego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej. W przypadku gdy okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej uległ wydłużeniu zgodnie z ust. 9, przepis ust. 10a stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.

10c. W przypadku obowiązku dokonania rozliczenia, o którym mowa w ust. 10a:

- 1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres, o którym mowa w ust. 10a, zalicza się, proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
- 2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub podatki, które zostały wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia, do którego powinna nastąpić płatność zaliczki lub podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe.

11–12. (uchylone).

12a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika na podstawie ust. 10 naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy, którą doręcza się spółce dominującej, ze skutkiem doręczenia wobec pozostałych spółek wchodzących uprzednio w skład tej grupy.

13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status, może nastąpić nie wcześniej niż po upływie:

- 1) (uchylony);
- 2) 3 lat podatkowych następujących po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunków funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.

14. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy.

14a. Przepis ust. 14 stosuje się również do spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika.

15. (uchylony).

I. Grupa kapitałowa jako podatnik

Podatkowe grupy kapitałowe najczęściej są kojarzone z tzw. holdingami. Zdefiniowanie pojęcia holdingu nie jest jednak proste. W pr. bank. mamy definicję holdingu finansowego. Jest nim grupa podmiotów, w której pierwotnym podmiotem dominującym jest instytucja finansowa niebędąca dominującym podmiotem nieregulowanym w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy z 15.04.2005 r. o nadzorze uzupełniającym nad instytucjami kredytowymi, zakładami ubezpieczeń, zakładami reasekuracji i firmami inwestycyjnymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1413), a w skład grupy wchodzi wyłącznie lub w większości banki, instytucje kredytowe lub instytucje finansowe, przy czym przynajmniej jednym podmiotem zależnym jest bank krajowy, bank zagraniczny lub instytucja kredytowa. Ta definicja, jak też inne zawarte w pr. bank., nie odpowiada pojęciu stosowanemu w u.p.d.o.p. Holding w pojęciu komentowanej ustawy to raczej określona forma działalności. Ta „forma działalności” znajduje uzasadnienie w zinstytucjonalizowanym charakterze holdingu. Można bowiem o nim mówić jako o grupie powiązanych ze sobą podmiotów, którymi z reguły są spółki prawa handlowego. Nie oddaje to jednak jeszcze jego istoty, gdyż z podobnymi powiązaniami mamy do czynienia także w przypadku innych form koncentracji kapitału, których przykładem jest choćby koncern, będący niewątpliwie czymś innym niż holding. Jednak wspólną cechą wszystkich holdingów jest na pewno nierównorzędny status powiązanych ze sobą podmiotów, z jednym wyraźnie najsilniejszym. Zwykle w strukturze holdingu istnieje spółka matka będąca spółką dominującą i zarządzającą spółkami córkami. W ramach art. 1a u.p.d.o.p. wprowadzona jest do polskiego prawa podatkowego nowa kategoria pojęciowa, odpowiadająca w zakresie obrotu cywilnoprawnego konstrukcji holdingu – PGK, która posiadając status odrębnego podatnika, płaci podatek dochodowy od dochodu, stanowiącego różnicę między sumą dochodów a sumą strat poszczególnych wchodzących w skład grupy podmiotów.

Z możliwością funkcjonowania holdingów w formie podatkowych grup kapitałowych wiążą się konkretne, przysługujące im udogodnienia. Po pierwsze, uproszczona zostaje w ten sposób sama procedura płacenia podatku, skoro obowiązek dokonywania niezbędnych obliczeń i formalności obciąża jeden wydelegowany podmiot, nie zaś każdego uczestnika holdingu. Jednocześnie wykorzystanie formuły PGK może pociągnąć za sobą pewne oszczędności podatkowe w samym holdingu, co szczególnie jest widoczne w sytuacji osiągnięcia strat przez „składowe podmioty”. Gwarancyjny charakter ma także art. 7a ust. 2 u.p.d.o.p., zgodnie z którym straty poniesionej przez holding nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek, tworzących podatkową grupę kapitałową, po jej ustaniu.

Z udziałem w PGK wiążą się jednak także pewne niebezpieczeństwa. Nie można wszak zapominać o tym, że spółki tworzące tego rodzaju grupę, zgodnie z art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p., odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy, w związku z czym istnieje potencjalne zagrożenie, że jedna z połączonych w grupę spółek, niekoniecznie spółka dominująca, reprezentująca grupę wobec władz skarbowych, będzie musiała pokryć wszystkie zaległości podatkowe związane z działalnością grupy.

Przepisy u.p.d.o.p. tworzą jeden organizm grupy kapitałowej tylko dla rozliczania podatku dochodowego. W dalszym ciągu wszystkie pozostałe podatki, takie jak podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu, podatek rolny i leśny, opłata skarbową, opłacane są odrębnie przez każdą ze spółek tworzących grupę kapitałową. Analogicznie każda ze spółek jest odrębnym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych po utworzeniu PGK wcho-

dzące w jej skład spółki przestają być odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Powoduje to też pewne konsekwencje. W wyroku WSA w Poznaniu z 7.05.2014 r., I SA/Po 985/13, LEX nr 1469967, czytamy: „Z wnioskiem o interpretację przepisów prawa podatkowego powinna wystąpić podatkowa grupa kapitałowa, a nie wchodząca w jej skład spółka zależna, która z chwilą ustanowienia podatkowej grupy kapitałowej utraci status podatnika, a co za tym idzie zainteresowanego w sprawach dotyczących rozliczeń w podatku dochodowym od osób prawnych podatkowej grupy kapitałowej”.

Pojęcie PGK zawarte w u.p.d.o.p. jest węższe niż pojęcie grupy kapitałowej zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 44 u.r. Z faktu tego wynika, że każda PGK jest grupą kapitałową, ale nie każda grupa kapitałowa kwalifikuje się do utworzenia PGK albo, pomimo spełnienia warunków, decyduje się na jej utworzenie i – jak pokazuje dotychczasowa praktyka – niewiele grup kapitałowych zdecydowało się na utworzenie podatkowych grup kapitałowych.

Każda spółka wchodząca w skład grupy kapitałowej objęta zgodnie z art. 2 u.r. działaniem u.r. jest zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych. Dla grupy kapitałowej u.r. przewiduje dodatkowe obowiązki dotyczące sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, opisane w rozdziale 6 u.r. Zapisy u.r. wymuszają na jednostkach tworzących grupę, sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe, maksymalne ujednolicenie zasad prowadzenia rachunkowości, dopuszczając jednak pewne rozbieżności. Na przykład art. 63c u.r. przewiduje możliwość przyjęcia roku obrotowego spółek zależnych kończącego się wcześniej niż rok obrotowy grupy kapitałowej (czyli rok obrotowy grupy jednostki dominującej), jednak różnica nie może być większa niż 3 miesiące. Rozbieżności takiej nie przewiduje u.p.d.o.p., zatem planując utworzenie PGK, należy mieć na względzie konieczność pełnej zgodności roku obrotowego (podatkowego) wszystkich spółek tworzących grupę.

Sposób rozliczania podatku dochodowego PGK opisany w art. 7 u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, że rozliczenie takie musi być sporządzone na podstawie sumy jednostkowych rozliczeń podatkowych poszczególnych spółek wchodzących w skład grupy. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe, ze względu na wyłączenia opisane w art. 61 ust. 6 u.r., dotyczące m.in. zysków i strat zawartych w wartości aktywów dla transakcji gospodarczych dokonywanych pomiędzy jednostkami objętymi konsolidacją, nie wykazuje w sposób prosty (tj. bez dodatkowych korekt) właściwej podstawy opodatkowania grupy kapitałowej.

II. Warunki utworzenia podatkowej grupy kapitałowej

Ustawodawca tworzy zamknięty katalog warunków, jakie muszą być spełnione, by powstała kapitałowa grupa podatkowa. Warunki te można podzielić na materialne i formalne.

W celu utworzenia PGK muszą być spełnione następujące warunki materialne:

- 1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie **spółki kapitałowe** (z o.o. lub akcyjne, lub proste spółki akcyjne) **mające siedzibę w Polsce**;
- 2) przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek powinien wynosić nie mniej niż **250 000 zł (do 31.12.2021 r. 500 000 zł)**;
- 3) spółka dominująca musi mieć bezpośredni **75-procentowy** udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego spółek zależnych, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie ani na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji;
- 4) w spółkach tworzących grupę nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Do 31.12.2021 r. istniał jeszcze jeden warunek – spółki zależne nie mogły posiadać udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących PGK. W związku z tymi dwiema zmianami zliberalizowano możliwości tworzenia i działania PGK. Wcześniej, z dniem 1.01.2018 r. obniżono wymagany udział minimalny spółki dominującej w kapitale pozostałych spółek z 95% do 75%. Przeciętny kapitał zakładowy, o którym mowa, ustala się bez uwzględnienia tej jego części, która nie została na ten kapitał faktycznie przekazana lub która została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m.

Podatki stanowiące dochód budżetu państwa to zgodnie z art. 111 pkt 1 u.f.p. wszystkie podatki z wyłączeniem tych, które na podstawie odrębnych ustaw stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, przychody funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych. Z tych powodów nie mają w tym przypadku znaczenia zaległości w podatkach stanowiących dochód gminy, takich jak:

- 1) podatek od nieruchomości;
- 2) podatek rolny;
- 3) podatek leśny;
- 4) podatek od środków transportu;
- 5) podatek dochodowy od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej;
- 6) podatek od spadków i darowizn;
- 7) podatek od czynności cywilnoprawnych.

Na istnieniu grupy kapitałowej nie mają również wpływu zaległości w opłatach lokalnych, takich jak opłata skarbową, targowa, miejscowa lub reklamowa.

Uznaje się, że w spółce nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochody budżetu państwa, gdy spółka po przystąpieniu do PGK dokona korekty deklaracji podatkowej i ureguluje zaległość wraz z należnymi odsetkami w terminie 14 dni od dnia złożenia korekty deklaracji albo w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Z przedstawionych warunków o charakterze materialnym jasno wynika, że podatkową grupę kapitałową tworzą spółki akcyjne lub spółki z o.o. W skład grupy nie mogą wchodzić osoby fizyczne ani spółki osobowe. Nawet gdyby udziałowcami spółki osobowej były wyłącznie spółki kapitałowe, to i tak wymienione spółki osobowe nie mogą wejść w skład grupy kapitałowej. Ponieważ katalog podmiotów tworzących podatkową grupę kapitałową jest zamknięty, w skład grupy nie mogą wejść osoby prawne inne niż spółki kapitałowe, np. fundacje, spółdzielnie itp.

W skład PGK mogą wchodzić również spółki, których kapitał zakładowy nie został w całości opłacony (zgodnie z przepisami prawa). W takiej sytuacji przy obliczaniu przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek grupy wlicza się tylko kapitał rzeczywiście opłacony. Kapitał spółki wchodzącej w skład grupy może być również pokryty wniesionymi wartościami niematerialnymi i prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 16c u.p.d.o.p.). W tej jednak sytuacji wartość kapitału pokryta majątkiem nie jest wliczana przy ustalaniu przeciętnego kapitału zakładowego w spółkach grupy kapitałowej.

Do warunków formalnych tworzenia PGK zalicza się:

- 1) sporządzenie w formie aktu pisemnej umowy o utworzeniu PGK (do 31.12.2021 r. obowiązywała forma aktu notarialnego);
- 2) zarejestrowanie umowy o utworzeniu PGK przez naczelnika urzędu skarbowego.

Zgłoszenie umowy do rejestracji powinno nastąpić co najmniej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Rejestracji dokonuje się w urzędzie skarbowym właściwym według siedziby spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową w zakresie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Naczelnik urzędu skarbowego może odmówić zarejestrowania umowy, jeśli nie będzie spełniony któryś z warunków materialnych lub brakować będzie umowy grupy (ewentualnie umowa istnieje, ale nie spełnia warunków umowy grupy) albo zostanie przekroczony termin 3 miesięcy przed rozpoczęciem roku podatkowego. Umowa o utworzeniu PGK będzie zarejestrowana, jeśli będzie zawierać następujące dane:

- 1) wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego;
- 2) informację o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym w spółce dominującej i w spółkach zależnych tworzących podatkową grupę kapitałową, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek;
- 3) określenie czasu trwania umowy (minimum 3 lata podatkowe);
- 4) określenie przyjętego roku podatkowego.

Po 1.01.2018 r. umowa spółki nie musi zawierać wskazania spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów o.p. Ze zmienionych przepisów wynika bowiem, że to spółka dominująca jest zobowiązana reprezentować podatkową grupę kapitałową.

Umowa PGK powinna być zawarta w formie aktu pisemnej (do 31.12.2021 r. w formie aktu notarialnego). Oczywiście wszelkie zmiany tej umowy wymagają takiej samej formy. Fragment umowy stanowiący wykaz spółek tworzących grupę kapitałową powinien zawierać pełne dane adresowe pozwalające jednoznacznie identyfikować te spółki (nazwa i adres siedziby). W części dotyczącej udziałowców spółki dominującej i spółek zależnych podaje się również pełne dane adresowe tych podmiotów, nazwy spółek i ich siedziby, imiona i nazwiska osób fizycznych wraz z miejscem ich zamieszkania. Informacja dotycząca udziałowców zawiera dane tylko tych udziałowców, którzy posiadają co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek. Umowa o utworzeniu PGK zawierana jest na okres co najmniej 3 lat. Oznacza to, że może być ona zawarta również na czas nieokreślony. W takim przypadku należy jednak zawrzeć klauzulę o możliwości wypowiedzenia umowy, ale dopiero po upływie 3 lat istnienia grupy. Umowa na czas określony powinna być zawarta na pełne lata podatkowe (nie ma takiego nakazu wprost w ustawie, ale zakończenie działania kapitałowej grupy podatkowej wraz z rokiem podatkowym ułatwi rozliczenie podatkowe). Dlatego cenne byłoby wpisanie do klauzuli dotyczącej wypowiedzenia, że w przypadku wypowiedzenia umowy zawartej na czas nieokreślony rozwiązanie umowy następuje zawsze z chwilą zakończenia roku podatkowego. Ustalenie okresu, w jakim można wypowiedzieć taką umowę przed końcem roku podatkowego, pozostaje w gestii spółek zawierających umowę. Z pewnością nie powinien być on krótszy niż miesiąc. Wskazanie spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową również powinno zawierać jej pełne dane adresowe. Spółką reprezentującą grupę może być spółka dominująca lub spółka zależna. Spółkę reprezentującą wybiera się zwykle według jej możliwości kompetencyjnych i organizacyjnych pozwalających na podatkowe rozliczenie całej grupy. Określany przez podatkową grupę kapitałową rok podatkowy może być rokiem kalendarzowym lub innym okresem trwającym kolejnych 12 miesięcy. Dzień poprzedzający dzień rozpoczynający pierwszy rok podatkowy grupy kapitałowej będzie ostatnim dniem roku podatkowego poszczególnych spółek wchodzących w skład grupy.

Decyzję o utworzeniu PGK wydaje się zawsze, jeśli są spełnione wszystkie opisane przesłanki materialne i formalne. Naczelnik urzędu skarbowego może odmówić zarejestrowania umowy

tylko wtedy, gdy choć jeden z warunków tworzenia PGK nie będzie spełniony. Odmowna decyzja dotycząca zarejestrowania PGK może zostać zaskarżona do dyrektora izby skarbowej. Na decyzję dyrektora izby skarbowej można wnieść skargę do WSA. Po rejestracji umowa nie może już być rozszerzana na inne spółki.

III. Procedura utworzenia podatkowej grupy kapitałowej

Proces utworzenia PGK składa się z trzech etapów:

- 1) zawarcia umowy o utworzeniu PGK,
- 2) zgłoszenia umowy do naczelnika urzędu skarbowego w celu zarejestrowania,
- 3) rejestracji umowy.

Ponadto przepisy nakazują dokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego i otrzymanie numeru identyfikacji podatkowej. Zgłoszenia dokonuje spółka dominująca. Również tylko ta spółka podpisuje zgłoszenie rejestracyjne. Umowę zgłasza się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo dla spółki dominującej. Następuje to na co najmniej 45 dni (do 31.12.2017 r. były to 3 miesiące) przed rozpoczęciem roku podatkowego przez grupę. Do zgłoszenia najlepiej załączyć zaświadczenia wydane przez właściwych dla każdej ze spółek naczelników urzędów skarbowych o braku zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Wtedy naczelnik urzędu skarbowego rejestrującego grupę kapitałową ma od razu dowód, że spółki nie mają zaległości podatkowych. Rejestracja grupy kapitałowej zostaje dokonana bez zbędnej zwłoki w czasie nie dłuższym niż miesiąc, a w skomplikowanych przypadkach – 2 miesiące. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym PGK oraz składania sprawozdań finansowych przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową. Z chwilą zarejestrowania grupy kapitałowej powstaje nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei utrata statusu grupy kapitałowej powoduje unicestwienie tego podatnika i pojawienie się ponownie spółek tworzących grupę w roli podatników.

Do 31.12.2018 r. przepisy nakazywały opublikowanie informacji o zarejestrowaniu i wykreśleniu PGK w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Jednak zgodnie z obowiązującymi od 1.01.2018 r. przepisami Minister Finansów publikuje na swojej stronie internetowej dane podatkowe wszystkich podatników będących podatkowymi grupami kapitałowymi. Obowiązek publikowania ogłoszeń w Monitorze Sądowym i Gospodarczym rodził zatem niepotrzebne koszty po stronie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. Obecnie nie ma już takiego obowiązku.

Po zarejestrowaniu PGK, nie później niż w terminie wpłaty pierwszej zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, należy dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego tej grupy. Zgłoszenia dokonuje spółka dominująca przez złożenie deklaracji NIP-2 wraz z załącznikiem NIP-D, zawierającym informację o wspólnikach tworzących podatkową grupę kapitałową.

Do 31.12.2021 r. po rejestracji umowy PGK grupa ta nie mogła być rozszerzona na inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, z wyjątkiem sytuacji przejścia spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej PGK. Wyjątek przewidziany w zdaniu poprzednim nie miał zastosowania, jeżeli połączenie spółek tworzących PGK prowadziło do zmniejszenia ich liczby poniżej dwóch. Od 1.01.2022 r. również nie można po rejestracji zwiększać liczby spółek w PGK lub zmniejszać liczby spółek, z wyjątkiem:

- 1) przejścia w drodze łączenia spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej PGK lub przez zawiązanie przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nowej spółki z tej grupy, chyba że prowadzi to do zmniejszenia liczby spółek tworzących PGK poniżej dwóch;

- 2) podziału spółki zależnej tworzącej PGK przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej PGK.

Może więc wystąpić więcej niż przed zmianą przepisów sytuacji, w których liczba spółek tworzących PGK ulegnie zmianie.

IV. Utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej

Podatkowa grupa kapitałowa przestaje istnieć z chwilą zakończenia okresu trwania umowy lub skutecznego wypowiedzenia umowy w przypadku umowy zawartej na czas nieokreślony. Utrata statusu PGK następuje również wtedy, gdy zostaje naruszony jeden z warunków niezbędnych do istnienia grupy. Wszystkie opisane warunki materialne i formalne muszą być spełnione nie tylko w momencie rejestracji PGK, lecz także w czasie jej trwania. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego

- 1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących PGK,
- 2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego

– w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

Podatkowa grupa kapitałowa może utracić status również w wyniku powstania zaległości podatkowych spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. Spółki wchodzące w skład grupy przestają rozliczać podatek dochodowy od momentu rozpoczęcia roku podatkowego przez grupę. W związku z tym z tytułu podatku dochodowego zaległość podatkowa spółki nie może już powstać. Jednak np. w podatku od towarów i usług powstanie takiej zaległości jest już możliwe i będzie powodować utratę statusu PGK.

Po utworzeniu PGK należy spełnić warunki dodatkowe. Warunki te uległy zmianie od 1.01.2018 r. Ustawodawca ustanowił następujące warunki:

- 1) spółki tworzące grupę nie mogą korzystać ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a u.p.d.o.p. oraz ze zwolnień z podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw;
- 2) w przypadku dokonania transakcji z podmiotami powiązanymi niewchodzącymi w skład PGK nie ustalają one lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Do 31.12.2021 r. PGK musiała osiągać za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2%. Ustawodawca przyjmuje zasadę, że dzień poprzedzający dzień naruszenia któregokolwiek z warunków opisanych wyżej lub warunków tworzenia PGK jest dniem utraty statusu podatnika oraz ostatnim dniem roku podatkowego PGK. Wyjątkiem od tej zasady było naruszenie warunku dochodowości w wysokości 2%. W takiej sytuacji za dzień utraty statusu podatnika uznawało się ostatni dzień roku podatkowego, w którym naruszono ten warunek. Spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania rocznego CIT-8 za ten rok podatkowy w brzmieniu przepisów obowiązujących do 31.12.2021 r.

W przypadku utraty statusu podatnika spółki tworzące uprzednio PGK są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego rozliczyć podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień wystąpienia tych zmian, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym wystąpiły te zmiany, do dnia poprzedzającego dzień wystąpienia tych zmian – tak jakby PGK w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek

dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1–3 u.p.d.o.p., odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą. Straty uzyskane w okresie przed istnieniem PGK może w tej sytuacji odliczyć spółka, o ile nie minęło 5 lat od daty uzyskania straty. W wyroku WSA we Wrocławiu z 9.10.2018 r., I SA/Wr 675/18, LEX nr 2575975, stwierdzono: „Przyjęta w art. 1a ust. 10a u.p.d.o.p. fikcja prawna, która wyraża się w sformułowaniu «przyjmując, że PGK w tych okresach nie istniała» nie jest równoznaczna z przyjęciem, że w tym «wstecznym» okresie spółka miała status podatnika i jednocześnie, że ten «wsteczny» okres należy traktować jako rok/lata podatkowy/podatkowe w ramach, których dokonuje się rozliczenia strat zgodnie z art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.”.

Jeżeli PGK funkcjonuje krócej niż 3 pełne lata podatkowe, zasadę opisaną w zdaniu poprzednim stosuje się do całego okresu funkcjonowania PGK. W przypadku gdy okres funkcjonowania PGK uległ wydłużeniu i zawarto nową umowę, rozliczenie odrębne poszczególnych spółek stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania PGK (nie wracając do poprzedniej umowy). Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane:

- 1) zgłoszenie nowej umowy albo jej zmiany w terminie 14 dni od dnia ich zawarcia oraz
- 2) zarejestrowanie tej nowej umowy lub zmiany umowy przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Niespełnienie tych dwóch warunków powoduje, iż umowa PGK wygaśnie zgodnie z terminem zawartym w umowie.

W przypadku obowiązku dokonania rozliczenia podatku dochodowego przez poszczególne spółki z grupy kapitałowej:

- 1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres dokonywania rozliczeń podatku przez spółki, zalicza się proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
- 2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub podatek, które zostały wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia, do którego powinna nastąpić płatność zaliczki lub podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe.

W przypadku utraty przez PGK statusu podatnika naczelnik urzędu skarbowego **właściwy dla spółki dominującej** wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy, którą doręcza się spółce dominującej ze skutkiem doręczenia wobec pozostałych spółek wchodzących uprzednio w skład tej grupy. Za naruszenie warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego uważa się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład PGK poniżej progu 75%.

Ponowne przystąpienie do innej PGK spółki wchodzącej w skład grupy, która utraciła szczególny status podatkowy, jest możliwe dopiero po upływie 3 lat następujących po roku kalendarzowym, w którym PGK utraciła prawo do uznania jej za podatnika.

Do 31.12.2021 r. przystąpienie do innej PGK mogło mieć miejsce również po upływie roku podatkowego spółki, następującego po roku kalendarzowym, w którym PGK utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunku niezyskania minimalnego udziału dochodu w przychodach wynoszącego 2%.

Zwolnienia z podatku dochodowego uzyskiwane w ramach omawianej ustawy nie powodują utraty statusu PGK. Przepis wyraźnie wskazuje zwolnienia uzyskiwane w ramach innych ustaw jako przesłankę powodującą utratę statusu podatnika. W wyroku NSA z 2.08.2012 r., II FSK 1614/11, LEX nr 1218176, czytamy na ten temat: „Skoro podstawą zwolnienia dochodu osiąganego w specjalnych strefach ekonomicznych jest art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., to korzystanie z tego zwolnienia przez jedną ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, która uzyskała zezwolenie na działanie w strefie po 1.01.2001 r., nie powoduje naruszenia warunku, o którym mowa w art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. i utraty statusu grupy jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 1a ust. 10 u.p.d.o.p.”. Analogiczną tezę zawiera wyrok NSA z 7.05.2014 r., II FSK 1958/12, LEX nr 1465260.

Okoliczności, o których mowa w art. 11a ust. 1 pkt 3, 4 i 6 u.p.d.o.p., powodujące utratę statusu podatnika przez kapitałową grupę podatkową, to transfer dochodów między podmiotami powiązanymi na mocy transakcji, w których zawyżono lub zaniżono ceny. Samo istnienie powiązań (w tym przypadku chodzi o powiązania z tytułu zarządzania jedną spółką przez inny podmiot, ponieważ powiązania kapitałowe zawierają już inny warunek) nie powoduje utraty statusu podatnika. Dopiero dokonanie transakcji z cenami nierynkowymi skutkuje taką utratą. Dzieje się tak po udowodnieniu przez organy podatkowe, że doszło do wskazanego transferu dochodów. Dniem utraty statusu podatnika jest dzień poprzedzający dzień dokonania transakcji, a nie dzień wydania decyzji podatkowej w sprawie szacowania dochodów na podstawie cen rynkowych. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że **poszczególne spółki grupy kapitałowej** nie są podatnikami podatku dochodowego i taki transfer dochodów na podstawie cen nierynkowych między tymi spółkami nie wpływa na zobowiązanie podatkowe. Tym samym nie powoduje on utraty statusu podatnika przez grupę kapitałową, jeśli dokonywany jest w ramach grupy.

V. Działanie podatkowej grupy kapitałowej

Rozliczenia podatku dochodowego PGK dokonuje spółka dominująca, czyniąc to nieodpłatnie. Spółka dominująca reprezentuje PGK w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów o.p. Zaliczki na podatek oraz sam podatek rozlicza się na podstawie dochodu podatkowego obliczonego jako różnica między sumą przychodów i kosztów poszczególnych spółek. Podatkowa grupa kapitałowa ma też prawo do stosowania odliczeń od podstawy opodatkowania opisanych w art. 18 (darowizny), art. 18d (ulga na działalność badawczo-rozwojową) oraz art. 18f u.p.d.o.p. (ulga za złe długi). W wyroku WSA we Wrocławiu z 9.06.2020 r., I SA/Wr 924/19, LEX nr 3021595, czytamy: „Sam fakt pozostawiania przez strony transakcji w podatkowej grupie kapitałowej nie uzasadnia niestosowania zasad dotyczących ulgi badawczo-rozwojowej”. Podstawową zaletą takiego rozliczania podatku jest kompensowanie ewentualnych strat uzyskiwanych przez niektóre spółki grupy z dochodami innych spółek. Gdyby podatkowa grupa nie istniała, taka strata byłaby rozliczona dopiero w pierwszym roku następującym po roku, w którym spółka uzyskała stratę. Można by wtedy odliczyć w danym roku podatkowym nie więcej niż 50% straty. Gdyby spółka generowała straty przez 5 kolejnych lat, odliczenia w ogóle by nie dokonano. Opisany sposób rozliczania podatku nakłada na każdą ze spółek obowiązek rozliczania podatkowych przychodów i kosztów oraz stosowanych ulg wynikających z komentowanej ustawy oraz odliczeń.

Drugą korzyścią, już o mniejszym znaczeniu, jest możliwość stosowania między spółkami grupy cen transferowych odbiegających od cen rynkowych. Pozwala to kontrolować dochody poszczególnych spółek tworzących grupę kapitałową. Przepisy art. 11a ust. 1 pkt 3, 4 i 6 u.p.d.o.p. nie mają wtedy zastosowania. Ponadto utworzenie PGK daje jeszcze następujące korzyści:

- 1) możliwość odliczenia przez spółkę darczyńcę darowizn na rzecz innych spółek wchodzących w skład grupy;

- 2) możliwość obciążenia nakładami inwestycyjnymi dowolnej spółki, podczas gdy z tych wydatków korzysta cała grupa;
- 3) stosowanie do działania wszystkich spółek jednolitej interpretacji, udzielanej przez reprezentującą Ministra Finansów jedną izbę skarbową (wynikającą z właściwości miejscowej grupy).

Jedyną wadą wynikającą z utworzenia PGK jest brak możliwości odliczenia strat poniesionych przez spółki tworzące grupę przed zawiązaniem grupy podatkowej. Wspomniane ograniczenie uniemożliwia praktycznie odliczenie takiej straty. Rozliczenie straty byłoby możliwe jedynie w przypadku, gdyby grupa istniała 3 lata i po jej rozwiązaniu pojedyncza spółka uzyskała przez kolejne 2 lata dostatecznie duży dochód podatkowy. Straty są bowiem odliczane jedynie w ciągu 5 lat od roku, w którym poniesiono stratę, i w kwocie nieprzekraczającej 50% straty w każdym z lat podatkowych.

Spółki tworzące PGK odpowiadają solidarnie za wszystkie zobowiązania podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych należne od PGK. Nie ma takiej odpowiedzialności z tytułu innych podatków. W tym przypadku każda ze spółek odpowiada samodzielnie za swoje zobowiązania. Od 1.01.2021 r. solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe stosuje się również do spółek, które tworzyły PGK w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika. Należy zaznaczyć, że przed 1.01.2018 r. przepisy o PGK w ogóle nie informowały o solidarnej odpowiedzialności. W wyroku WSA w Gdańsku z 17.06.2020 r., I SA/Gd 2167/19, LEX nr 3039341, czytamy: „W okresie przed dniem 1 stycznia 2018 r. w prawie podatkowym nie istniała podstawa do orzekania odpowiedzialności spółek tworzących podatkową grupę kapitałową za zobowiązanie grupy, która już utraciła swój byt prawny”.

Na zakończenie warto wspomnieć o pewnej niezgodności obecnie obowiązujących przepisów dotyczących PGK z przepisami Unii Europejskiej. W wyroku TSUE z 13.12.2005 r., C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Halsy (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Prz. Pod. 2006/1, s. 56, stwierdzono, że: „Artykuły 43 WE oraz 48 WE nie sprzeciwiają się w obecnym stanie prawa wspólnotowego temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego wyłączało w sposób generalny możliwość odliczenia przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu, strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez jej spółkę zależną z siedzibą na jego terytorium, mimo że przewiduje taką możliwość w odniesieniu do strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem.

Jednakże sprzeczne z art. 43 oraz 48 WE jest wyłączenie takiej możliwości w przypadku spółki dominującej będącej rezydentem, w sytuacji gdy po pierwsze, spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, i po drugie, w państwie, w którym jest rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej”.

Zgodnie z linią orzecznictwa TSUE zakazane jest stosowanie środków o dyskryminującym charakterze wobec podmiotów mających siedzibę w innych krajach niż kraj, w którym wykonywana jest działalność gospodarcza. Tymczasem polskie przepisy wykluczają możliwość odliczania strat poniesionych przez spółki zależne z siedzibą w państwach członkowskich innych niż Polska. Polska powinna zagwarantować prawo do odliczenia tych strat w ramach kapitałowej grupy podatkowej, skoro przyznaje prawo do odliczenia strat polskim spółkom zależnym.

Kolejne ograniczenie dla podmiotów zagranicznych położonych w Unii Europejskiej wynika wprost z art. 1a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z przytoczonym przepisem podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć spółki kapitałowe mające siedzibę na terytorium Polski. Zatem spółka dominująca nie może utworzyć PGK ze spółką zależną położoną w Holandii. Odwrotnie – spółka dominująca w Holandii nie utworzy PGK ze spółkami w Polsce. Podobne ograniczenie dyskryminujące podmioty mające siedzibę na terytorium Unii Europejskiej istniało początkowo przy przepisie dotyczącym cienkiej kapitalizacji. Odsetki od pożyczek udzielanych przez spółki mające siedzibę poza terytorium Polski spółkom zależnym położonym w Polsce nie stanowiły, pod pewnymi warunkami, kosztów uzyskania przychodów. Przepis ten nie dotyczył pożyczek udzielanych polskim podmiotom przez inne polskie podmioty. Uznano go jednak za dyskryminujący przedsiębiorstwa mające siedzibę za granicą. Po dokonanej zmianie zapis dotyczący cienkiej kapitalizacji odnosi się do wszystkich spółek, niezależnie od ich siedziby. Należy oczekiwać, że przepisy dotyczące podatkowych grup kapitałowych zostaną rozszerzone na grupy kapitałowe, z których część spółek może być położona w krajach Unii Europejskiej, uwzględniając przy tym umowy międzynarodowe (opodatkowanie zakładu w miejscu jego położenia).

Art. 2. 1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;
 - 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;
 - 3) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
 - 4) przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
 - 5) przychodów przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1704), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
 - 6) wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170).
2. Działalnością rolniczą w rozumieniu ust. 1 pkt 1 jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza grunтова, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:
- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
 - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
- licząc od dnia nabycia.
3. Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i la-

boratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

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

5. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2.

6. Jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

I. Wprowadzenie

Artykuł 2 u.p.d.o.p. zawiera zamknięty katalog wyłączeń przedmiotowych z zakresu komentowanej ustawy. Wyłączenia te dotyczą przychodów:

- 1) z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek (pierwotnie zwanym ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych);
- 2) z działalności leśnej, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;
- 3) z czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej umowy;
- 4) uzyskiwanych przez armatorów opodatkowanych według zasad opisanych w u.p.t.;
- 5) opisanych w ustawie z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704);
- 6) o których mowa w art. 27 u.z.s. – od 25.11.2018 r.

Z dniem 1.01.2021 r. wprowadzono wyjątki od zwolnienia w przypadku dochodów z działalności rolniczej lub leśnej. Zmiana była związana z wprowadzeniem do komentowanej ustawy możliwości opodatkowania swoich dochodów ryczałtem (tzw. CIT estoński) w przypadku spółek kapitałowych spełniających określone warunki. Zmiana przepisów jest skierowana do tych podatników, którzy obok swojej działalności gospodarczej opodatkowanej dotychczas podatkiem dochodowym od osób prawnych określonym w art. 19 u.p.d.o.p. prowadzą jednocześnie działalność rolniczą lub leśną. Ustawodawca uznał, że gdyby taki podmiot chciał opodatkować się ryczałtem, to cała działalność powinna być objęta takim podatkiem. Naszym zdaniem podmioty, w których działalność rolnicza lub leśna ma znaczący wymiar w działalności, nie wybiórą takiej formy, skoro w dotychczasowym rozliczeniu nie płacili podatków od tej działalności.

Działalność rolnicza opodatkowana jest podatkiem rolnym, analogicznie działalność leśna – podatkiem leśnym. Z kolei u.p.t. pozwala opodatkować działania osoby prawnej w zakresie objętym tą ustawą w sposób zryczałtowany. Nie byłoby więc zasadne ponowne opodatkowanie ww. działalności podatkiem dochodowym od osób prawnych. Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie wywołują skutków podatkowych z oczywistych powodów. Państwo polskie nie może bowiem czerpać pożytków z czynów, które mogą same w sobie być karalne (np. kradzież) lub z których czerpanie pożytków jest karalne.

II. Działalność rolnicza

Z zakresu działania komentowanej ustawy wyłączona jest tylko działalność rolnicza z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej. Będzie ona jednak opodatkowana, jeśli podatnik wybierze zryczałtowany sposób opodatkowania dochodów spółek kapitałowych (CIT estoński). Działalnością rolniczą jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub

chowie, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

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

Definicję działalności rolniczej przybliży wyrok NSA w Warszawie z 16.11.2000 r., III SA 2577/99, LEX nr 62201, w którego uzasadnieniu czytamy: „Według art. 2 ust. 1 pkt 1, przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej. Definicję ustawową działalności rolniczej – dla potrzeb omawianej ustawy – zawiera ust. 2 art. 2, zgodnie z którym działalnością rolniczą jest produkcja roślinna i zwierzęca. Natomiast wobec braku bliższego określenia w omawianej ustawie pojęć «produkcja» i «producent», zasadne jest sięgnięcie do znaczenia tych pojęć określonego w *Słowniku języka polskiego* (Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996), według którego «produkcja» to zorganizowana działalność ludzka mająca na celu wytworzenie określonych dóbr materialnych, proces wytwarzania czegoś, zaś «producentem» jest ten, kto coś produkuje, wytwórca dóbr konsumpcyjnych”.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 21.02.2013 r., I SA/Go 20/13, LEX nr 1329262: „Przychody uzyskane z czynności wykraczających poza ustawowo zdefiniowany zakres działalności rolniczej należy traktować jako «pozarolnicze» i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według zasad określonych w u.p.d.o.p.”.

Nie podlegają u.p.d.o.p. wyłącznie dochody rolników z gospodarki rolnej, a nie inne dochody nawet z rolnictwem powiązane. Przykładowo dostarczanie na pola rolników odpadów komunalnych i towarzyszące tym dostawom opłaty dla rolników z tytułu utylizacji odpadów stanowią przychody opodatkowane (pismo Izby Skarbowej w Rzeszowie z 8.11.2007 r., L.I.S.I/2-4150/8/2007, LEX nr 14888). Również dotacje czy subwencje uzyskane w związku z prowadzoną gospodarką rolną nie mogą być zaliczone do działalności rolniczej. Jedynie dopłaty bezpośrednie do powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, jak też do określonych upraw produkcji roślinnej należy traktować jako dopłaty do bieżącej działalności rolniczej. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30.12.2005 r., BD-P/423-164/05/P, Dor. Pod. 2006/7, s. 8, czytamy: „Środki pomocowe z tego tytułu są kierowane do gospodarstw rolnych w każdym roku i mają ścisły związek z działalnością rolniczą prowadzoną w gospodarstwie rolnym, a więc bezpośrednio wpływają na przychody z działalności rolniczej gospodarstwa, producenta rolnego. Dla celów podatku dochodowego działalność rolniczą definiuje art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [...]. Definicja ta określa jedynie w ujęciu rzeczowym rodzaje działalności zaliczanych do działalności rolniczej. Przyjmując tę działalność za źródło przychodów, uzasadnione jest uznanie wszystkich przychodów z tego źródła, a więc również dopłat bezpośrednich, za ich integralną część. Wobec powyższego, przychody pochodzące ze środków pomocowych wspierających bezpośrednio działalność rolniczą w gospodarstwach rolnych należy uznać za przychody z działalności rolniczej gospodarstw rolnych. Jak wynika z treści art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., przepisów ustawy nie stosu-

je się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagalne dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4e ustawy [w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017 r. – przyp. aut.]. W świetle powyższego należy stwierdzić, iż przyznane podatnikowi płatności bezpośrednio do gruntów rolnych stanowią źródło przychodów z działalności rolniczej, do których przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mają zastosowania”.

Należy zatem uznać, że dopłaty bezpośrednie pochodzące ze środków budżetu Unii Europejskiej, wraz z niezbędnym współfinansowaniem krajowym, kierowane do gospodarstw rolnych stanowią przychody z działalności rolniczej gospodarstw rolnych.

Z uwagi na postanowienia przepisu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. do przychodów z dopłat bezpośrednich nie mają zastosowania przepisy u.p.d.o.p., przychody z tych dopłat są bowiem przychodami z działalności rolniczej. Oznacza to, że dla tych celów przychody z dopłat bezpośrednich powiększają przychody z działalności rolniczej, których udział określa się w ogólnych przychodach podatnika, obliczając wskaźnik, o którym mowa w tym przepisie.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej stanowisko, że dopłaty bezpośrednie zalicza się do przychodów z działalności rolniczej, należy zatem wskazać, że przychody (dochody) te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

Zgodnie z orzecznictwem i stanowiskiem organów podatkowych działalność rolniczą stanowią również:

- 1. Otrzymywane środki finansowe za zapłodnienia klaczy zewnętrznych oraz ze sprzedaży klaczy i źrebiąt z własnego stada.** Wytwarzanie zwierząt w formie nieprzetworzonej z własnej hodowli prowadzone w gospodarstwie rolnym jest również działalnością rolniczą i podlega zwolnieniu z podatku (zob. pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 14.05.2009 r., IPPB1/415-220/09-3/KS, LEX nr 21893).
- 2. Selekcjonowanie roślin i wytwarzanie nowych odmian przez hodowcę.** Mimo że hodowca otrzymuje wynagrodzenie w formie prowizji od sprzedawanych przez uprawniony podmiot nasion, przychód ten nie stanowi przychodu z praw majątkowych. Każda partia sprzedawanych nasion zawiera bowiem kod genetyczny i „częstkę” wyprodukowanego przez hodowcę materiału siewnego (zob. wyrok WSA w Poznaniu z 13.02.2009 r., I SA/Po 1409/08, LEX nr 485049).
- 3. Prowadzenie przez spółkę w gospodarstwie rolnym działalności gospodarczej polegającej na chowie i hodowli świń.** Tęgo rodzaju działalność zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. stanowi działalność rolniczą, z której przychody nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednakże w przypadku wcześniejszego zakupu zwierząt w celu hodowli, jeżeli okres ich przetrzymywania, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost, będzie krótszy niż 2 miesiące, licząc od dnia ich nabycia, w zw. z art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. przychody z ich sprzedaży nie będą stanowiły przychodów z działalności rolniczej (lecz z działów specjalnych produkcji rolnej), a zatem dochód z tej działalności stosownie do art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 17.03.2008 r., ITPB3/423-70/08/PS, LEX nr 70609).
- 4. Prowadzenie plantacji wierzby energetycznej na posiadanych przez spółkę rolną gruntach.** Spółka zakłada, że z działalności tej nie będzie uzyskiwać przychodów poprzez sprzedaż w stanie nieprzetworzonym produktów roślinnych. Uzyskany z tej działalności produkt roślinny będzie wykorzystywany przez spółkę jako paliwo w procesie pro-

dukcji energii elektrycznej. W świetle przedstawionego przez spółkę stanu faktycznego i wskazanych wyżej przepisów prawa podatkowego art. 2 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 pkt 4e u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017 r. – przyp. aut.), **uprawa wierzby energetycznej** nie stanowi działań specjalnych produkcji rolnej. Ten rodzaj działalności należy uznać za działalność rolniczą, a co za tym idzie – za źródło przychodów, do których nie stosuje się przepisów u.p.d.o.p. W przypadku gdy wierzba pochodząca z własnej plantacji zostanie przez spółkę zużyta jako paliwo w procesie produkcji energii elektrycznej, jej wartość stanowić będzie koszt uzyskania przychodów produkcji energii elektrycznej. Koszt ten powinien zostać ustalony na podstawie art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p. (zob. pismo Podkarpackiego Urzędu Skarbowego z 29.12.2004 r., PUS-I/423/114/2004, niepubl.).

5. **Działalność polegająca na suszeniu własnych produktów, jeżeli warzywa te pozostaną nadal w stanie nieprzetworzonym** (naturalnym), nie wykracza poza zakres działalności rolniczej, o której mowa w u.p.d.o.p. Należy stwierdzić, że z punktu widzenia przepisów u.p.d.o.p. fakt użycia specjalnych maszyn czy urządzeń czy też poddanie czynnikom naturalnym powodującym ususzenie produktów pochodzących wyłącznie z własnych upraw pozostaje bez znaczenia przy kwalifikowaniu tego rodzaju działań do działalności rolniczej. Zgodnie z przytoczoną argumentacją zastosowanie nowych technologii przy suszeniu produktów roślinnych nie wykracza poza zakres działalności rolniczej, pod warunkiem że produkty poddane tym działaniom pochodzą wyłącznie z własnej produkcji (zob. odpowiedź na interpelację poselską nr 3119 z 4.04.2003 r.).
6. **Hodowla ryb.** Przepis art. 2 ust. 1 u.p.d.o.p. wyłącza stosowanie przepisów tej ustawy do przychodów z działalności rolniczej, a taką działalność stanowi **hodowla ryb** (art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p.), **bez względu na to, czy jest to hodowla oparta na własnym materiale hodowlanym, czy też pochodzącym z zakupu.** Przychody z tej działalności ani też poniesione w celu ich uzyskania koszty nie podlegają przepisom u.p.d.o.p. (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 3.10.2001 r., I SA/Wr 1724/99, LEX nr 77722). Opisana działalność stanowiłaby dział specjalny produkcji rolnej, gdyby okres przetrzymywania ryb był krótszy niż 2 miesiące, licząc od daty nabycia.
7. **Sprzedaż mułu ze stawu hodowlanego.** Zgodnie z wyrokiem WSA w Rzeszowie z 20.02.2020 r., I SA/Rz 898/19, LEX nr 2817497: „Muł z dna stawów powstały w wyniku hodowli ryb jest samodzielnym produktem tej działalności, niezależnie od produktu, jakim są ryby. Osad ten może być wykorzystywany po odsączeniu do użyźniania gruntów ornych, jako nawóz. Wszystko to w ramach produkcji rybackiej stanowi działalność rolniczą”.
8. **Produkcja roślinna.** Przepis art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. wyjaśnia, że działalnością rolniczą jest m.in. produkcja roślinna, z czego można domniemywać, że nie podlega opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem rolniczym **produkcja roślinna prowadzona na gruntach własnych lub będących jedynie w posiadaniu (np. na podstawie umowy dzierżawy) producenta** (zob. wyrok NSA w Poznaniu z 14.03.2000 r., I SA/Po 307/99, LEX nr 74208).

Z kolei na podstawie orzeczeń sądów oraz stanowiska organów podatkowych można wymienić następujące przypadki niestanowiące działalności rolniczej:

1. Złożony wniosek dotyczy koni hodowlanych, które biorą udział w zawodach i wystawach mających na celu wybranie najlepszego materiału do rozrodu. Zawody te i wystawy są ogólnodostępne i ogłaszane w środkach masowego przekazu. **Jednorazowe nagrody i premie finansowe za wyniki w zawodach wypłacane są w wysokości od 100 zł do ponad 1000 zł.** Nagrody te nie stanowią działalności rolniczej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.06.2009 r., IPPB1/415-201/09-3/KS, LEX nr 96789).

2. **Dochody z tytułu świadczenia usług opieki nad stadem, wypasania cudzego inwentarza oraz przygotowania zwierząt gospodarskich do wystaw i pokazów** podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w u.p.d.o.f., a osiągnięty z tego tytułu dochód należy zaliczyć do przychodów z działalności gospodarczej. Nie zmienia tego fakt, że wnioskodawczyni prowadzi własne gospodarstwo rolne i działalność ta będzie wykonywana w jej gospodarstwie i przy użyciu terenów rolnych, jak również maszyn i urządzeń rolniczych oraz pomieszczeń inwentarskich wnioskodawczyni. Wnioskodawczyni nie jest właścicielką zwierząt, a jedynie wspiera osobę trzecią, wypasając i przygotowując zwierzęta do wystaw i pokazów. Ponadto, co niezwykle istotne, działalność rolnicza w rozumieniu ustawy to: uprawa, hodowla i produkcja. Przedmiotem dokonywanych przez wnioskodawczynię czynności będą natomiast usługi, których celem nie jest hodowla w imieniu własnym i na własną rzecz. Zatem świadczonych usług nie można zakwalifikować do działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18.05.2009 r., IPPB1/415-154/09-2/MT, LEX nr 22326).
3. **Dzierżawa gruntów przeznaczonych pod wiatraki** nie jest dzierżawą na cele rolne czy i jako taka nie jest zwolniona z podatku od towarów i usług (zob. pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 20.03.2009 r., IPPP2/443-25/09-2/AS, LEX nr 20752).
4. W przedmiotowej sprawie należało stwierdzić, że uzyskany **przychód z tytułu najmu kominą przez rolnika w gospodarstwie rolnym** podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach określonych powyżej, gdyż nie jest przychodem z działalności rolniczej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6.03.2009 r., IBPBII/2/415-152/08/CJS, LEX nr 89324).
5. **Kwota dopłat do cen sprzedawanego materiału siewnego, stanowiąca dla rolnika bonifikatę, a dla producenta dotację z budżetu państwa**, nie jest przychodem z działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., ale jedynie przychodem związanym z tą działalnością, w związku z czym powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 19.01.1998 r., I SA/Wr 1073/97, LEX nr 60085).
6. Wyłączeniu z podatku dochodowego podlegają jedynie przychody z tytułu sprzedaży produktów rolnictwa wymienionych w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. **Przychód ze sprzedaży środków trwałych spółki nie jest efektem sprzedaży produktów rolnych** wymienionych w tym przepisie, a zatem nie jest on wyłączony z podatku dochodowego, podlegając opodatkowaniu tym podatkiem jako osiągnięty z tytułu działalności pozarolniczej (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 11.06.2003 r., I SA/Wr 3236/00, LEX nr 84025).
7. Ustawodawca nie uznaje za przedsiębiorców osób prowadzących wyłącznie działalność wytwórczą w rolnictwie w postaci upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także agroturystyki. Tak więc **działalność polegająca na przetwórstwie warzyw i owoców jest działalnością gospodarczą wykonywaną przez przedsiębiorcę** (zob. wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2006 r., VI SA/Wa 255/06, LEX nr 276749).
8. Skarżąca jako kontraktująca uzyskała **przychody z tytułu zawartej z producentami rolnymi umowy kontraktacji (art. 613 k.c.)**. Na podstawie umowy kontraktacji podmiotem zobowiązanym do wytworzenia i dostarczenia kontraktującemu produktów rolnych jest producent rolny. Kontraktująca spółka była zobowiązana zapłacić uznaniową cenę oraz spełnić określone świadczenia dodatkowe. Spełnienie świadczeń dodatkowych nie zmienia prawnego charakteru umowy i nie skutkuje możliwością uznania, że kontraktujący wytworzył produkty rolne. Skoro działalnością rolniczą jest jedynie produkcja roślinna i zwierzęca, przychód kontraktującego w odróżnieniu od przychodu producenta rolnego podlega przepisom u.p.d.o.p. (zob. wyrok NSA w Gdańsku z 3.02.1999 r., I SA/Gd 354/97, LEX nr 38667).

9. Kwota dopłat do cen sprzedawanego materiału siewnego, stanowiąca dla rolnika bonifikatę, a dla producenta dotację z budżetu państwa, nie jest przychodem z działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., ale jedynie przychodem związanym z tą działalnością, w związku z czym powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
10. **Sprzedaż maszyn i urządzeń rolniczych.** W wyroku NSA z 19.01.2022 r., II FSK 945/19, LEX nr 3396498, czytamy: „Z definicji działalności rolniczej zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. i przykładowo wymienionych w niej produktów – będących wytworami tejże działalności – wynika, że są nimi tylko produkty bezpośredniej działalności rolniczej. To zaś oznacza, że do przychodów z działalności rolniczej nie zalicza się przychodów osiąganych z tytułu dzierżawy gruntów rolnych, a także najmu oraz sprzedaży maszyn i urządzeń rolniczych. Owe czynności prawne, nawet jeżeli mają – tak jak w niniejszej sprawie – związek z działalnością rolniczą, to bez wątpienia nie są efektem wytwarzania produktów roślinnych lub zwierzęcych, w tym ich produkcji”.

Wyłączenia przedmiotowego określonego w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. nie stosuje się zatem do przychodów wynikających z działalności związanej z działalnością rolniczą lub produkcją rolniczą. Wyłączenie nie ma więc zastosowania do przychodów pochodzących np. z działalności przetwórczej płodów rolnych czy świadczenia usług związanych z działalnością rolniczą. Przychody z takich rodzajów działalności, jako przychody pochodzące z innej niż rolnicza działalności, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przykładowo w wyroku NSA z 25.11.2016 r., II FSK 3385/14, LEX nr 2190579, stwierdzono, że: „Przychód ze sprzedaży masy ziemnej (mułu) pozyskanej z odmulenia stawów rybnych oraz ze sprzedaży drewna i gałęzi pozyskanego z porządkowania terenów przyległych do stawów – nie stanowi przychodu z działalności rolnej w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.d.o.p.”.

Co prawda w wyroku WSA w Rzeszowie z 6.12.2018 r., I SA/Rz 1029/18, LEX nr 2597230, wyrażono pogląd odmienny, zgodnie z którym: „Wydobywanie mas ziemnych z dna stawów i ich sprzedaż jest objęta zakresem pojęcia «hodowla ryb»”, to jednak wypada zgodzić się z poglądem NSA. Pojęcia działalności rolniczej nie można rozszerzać. W wyroku NSA z 26.09.2018 r., II FSK 2499/16, LEX nr 2577887, czytamy na ten temat: „W żadnym z przykładów określonych w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. ustawodawca nie wskazał, by zaliczyć do działalności rolniczej pośrednie efekty tej działalności – zalicza tylko efekty bezpośrednie. Takie rozumienie tej definicji jest istotne także dlatego, że przepis ustawy o CIT określa wyjątek od zasady opodatkowania przychodów podatkiem dochodowym od osób prawnych. To zaś oznacza obowiązek ścisłej, nierozszerzającej wykładni pojęcia «działalność rolnicza». Zatem z definicji działalności rolniczej zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. i przykładowo wymienionych w niej produktów – będących wytworami tej działalności – wynika, że są nimi tylko produkty bezpośredniej działalności rolniczej”.

W art. 2 ust. 4 u.p.d.o.p. zdefiniowano pojęcie gospodarstwa rolnego. Zgodnie z tym przepisem w komentowanej ustawie należy stosować definicję gospodarstwa rolnego zawartą w ustawie z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333). Gospodarstwo rolne stanowi obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza) o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Grunty te nie muszą stanowić zorganizowanej całości, elementem je łączącym jest przecież osoba podatnika. Przychody z działalności rolniczej nie podlegają regulacjom u.p.d.o.p. niezależnie od tego, czy są uzyskiwane na gruncie własnym, czy na gruncie wydzierżawianym.

III. Działy specjalne produkcji rolnej

Wytwarzanie produktów rolnych i leśnych niespełniających opisanych warunków definiujących działalność rolniczą stanowią działy specjalne produkcji rolnej, które już są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. Do działów specjalnych produkcji rolnej należy również zaliczyć działalność polegającą na uprawach w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawach grzybów i ich grzybnii, uprawach roślin *in vitro*, fermowej hodowli i chowie drobiu rzeźnego i nieśnego, prowadzeniu wylęgarni drobiu, hodowli i chowie zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowli dżdżownic, entomofagów, jedwabników, prowadzeniu pasiek oraz hodowli i chowie innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym (art. 2 ust. 3 u.p.d.o.p.). Powyższa działalność jest zaliczana do działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli przekracza określone wielkości wskazane w załączniku nr 2 do u.p.d.o.p. Jeżeli działalność nie przekracza wskazanych w nim wielkości, to przychody z takiej działalności – niezaliczanej do działów specjalnych produkcji rolnej – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. W sytuacji jednak gdy rozmiary prowadzonej działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wskazane w załączniku nr 2 do u.p.d.o.p. wielkości, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

Przez uprawę roślin *in vitro* (dosłownie: „w szkle”) rozumie się uprawę poza żywym organizmem, np. w próbówce.

Hodowla entomofagów opisana w definicji to hodowla drapieżników lub pasożytów odżywiających się żywymi organizmami.

Wszelkie uprawy w szklarniach lub ogrzewanych tunelach foliowych zalicza się do działów specjalnych produkcji rolnej. Szklarnia to budowla o stałej konstrukcji, posiadająca oszklone ściany i kryta materiałami przepuszczającymi światło, której wybudowanie wymagało uzyskania pozwolenia na budowę zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Natomiast tunel foliowy to lekka rozbieralna konstrukcja nośna bez fundamentów, wykonana z drewna, metalu lub tworzywa sztucznych, nakryta powłoką z folii. Tunel foliowy można uznać za ogrzewany tylko wtedy, gdy obiekt ten jest wyposażony w stałą instalację grzewczą, co umożliwia uprawę roślin niezależnie od temperatury panującej na zewnątrz.

IV. Działalność leśna

Rozwiązania zawarte w u.p.d.o.p. nie są również stosowane do przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu przepisów ustawy z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2022 r. poz. 672 ze zm.). Wyjątkiem od 1.01.2021 r. jest sytuacja, w której podatnik wybierze tzw. zryczałtowany podatek dochodowy od spółek dla celów podatkowych (CIT estoński). Wtedy działalność leśna będzie opodatkowana tym zryczałtowanym podatkiem. **Definicja gospodarki leśnej** zawarta została w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.l. Zgodnie z komentowaną ustawą należy przez nią rozumieć działalność leśną właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyzną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Tym samym jedynie przychody pochodzące z takiego rodzaju gospodarki leśnej będą podlegać wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przykładowo w piśmie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze z 6.03.2003 r., II_1/Pb-411/6/2003/1, LEX nr 12586, na ten temat czytamy: „Jeżeli sprzedaż drewna dokonywana jest wyłącznie z upraw leśnych, które wchodzi w skład nieruchomości rolnej nabytej od AWRSP, a skup drewna nie dokonywany jest w celu odsprzedaży, to – w myśl art. 2 ust. 1

pkt 2 u.p.d.o.f. – przychody uzyskane ze sprzedaży tego drewna są wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

Jeżeli jednak produkty leśne będą pochodzić ze skupu, to ich sprzedaż i osiągnięte z tego tytułu przychody będą już opodatkowane podatkiem dochodowym. Podobnie powinny być traktowane przychody pochodzące z przetwórstwa produktów leśnych. Działalność taka nie będzie bowiem stanowić działalności leśnej, o której mowa w u.l., a zatem przychody z działalności przetwórczej produktów leśnych nie powinny być wyłączone z zakresu u.p.d.o.p.

Jeżeli „posiadacze” lasów prowadzą również działalność inną niż leśna, to dochody z tej działalności podlegają już podatkowi dochodowemu od osób prawnych. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9.09.2008 r., IBPB3/423-511/08/BG, LEX nr 77084, czytamy: „Sprzedaż na rzecz dzierżawcy nieruchomości, na której dzierżawca wybudował obiekt rekreacyjno-szkoleniowy, stanowiącej własność wspólnoty gruntowej nie jest gospodarką leśną w myśl definicji określonej w ustawie o lasach”.

Podobnie nie będą wyłączone z podatku niektóre otrzymywane odszkodowania, np. za wyłączenie gruntu z gospodarki leśnej. W wyroku NSA z 3.03.2017 r., II FSK 213/15, LEX nr 2233061, czytamy: „Przychody z odszkodowań, jak również z odsetek od lokat i środków przechowywanych na rachunkach bankowych, jako niewymienione w art. 6 ust. 1 pkt 1) ustawy o lasach, nie korzystają z wyłączenia od opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 2) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż nie są efektem prowadzenia gospodarki leśnej”.

V. Przychody z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznych umów

Kolejną grupą przychodów, do których nie mają zastosowania postanowienia u.p.d.o.p., są przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.). Pojęcie to funkcjonuje zarówno w obu ustawach o podatkach dochodowych, jak i w przepisach u.p.t.u. W przepisach podatkowych nie wyjaśniono, co należy rozumieć przez czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Jak wynika jednak z wyroku NSA w Rzeszowie z 23.11.1999 r., SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033: „Jeżeli chodzi o czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy [...], to [...] chodzi o takie czynności, jak kradzież, stręczycielstwo, prostytutcja, a więc czynności stanowiące czyny zabronione, jak również czynności nieważne bezwzględnie”.

Podobne stanowisko zajął SN w postanowieniu z 1.03.2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004/5, poz. 51, w którym stwierdził, iż: „W literaturze wskazuje się, że [...] nie podlega opodatkowaniu działalność o charakterze społecznie niepożądanym (np. stręczycielstwo, nielegalny handel bronią lub narkotykami) bądź czynności, które nie mogą być wykonane (np. sprzedaż rzeczy nieistniejącej, zobowiązanie się do świadczenia niemożliwego) lub które są nieważne z mocy prawa (np. sprzedaż nieruchomości bez aktu notarialnego, czynności wskazane w art. 58 i 83 k.c.)”.

Z powyższych orzeczeń wynika więc, że judykatura rozróżnia dwie podstawowe grupy czynności, które mogą mieć zastosowanie w przedmiotowym zakresie. Pierwsza z nich to czynności społecznie niepożądane (czyny zabronione), natomiast druga to czynności nieważne bezwzględnie w rozumieniu właściwych przepisów. Klasycznymi przykładami czynności z pierwszej grupy są paserstwo, przemyt czy czerpanie zysków z nierządu. Natomiast w drugiej grupie należy niewątpliwie wymienić zawarcie umowy sprzedaży nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego.

Analizując jednak art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. w odniesieniu do drugiej grupy czynności, można dojść do wniosków innych niż zawarte we wskazanych orzeczeniach. Przepis odno-

si się bowiem do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W naszym przekonaniu należy zatem odróżnić czynności, które w żadnym przypadku nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, od tych, które co do zasady mogą być przedmiotem takiej umowy, ale z powodu określonych czynników, np. niezachowania wymaganej przez przepisy prawa formy oświadczenia woli (umowy), stały się czynnościami nieważnymi.

Warto zwrócić uwagę, że postanowienia art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. odnoszą się do czynności, które **nie mogą być** przedmiotem takiej umowy, nie wspominając zarazem o czynnościach, które **nie są** jej przedmiotem. Co prawda jest to dość subtelna różnica, jednak oddaje właśnie rozróżnienie przez ustawodawcę tych dwóch grup czynności, wynikające z powołanych powyżej orzeczeń sądowych. Jak to słusznie podniesiono w literaturze, należy bowiem odróżnić czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, od czynności prawnie dozwolonych, ale wykonywanych bez zachowania określonych przepisami prawa warunków. W wyroku NSA z 2.03.2021 r., II FSK 3693/18, LEX nr 3190590, czytamy: „Ponastawienie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. odnoszą się do czynności, które nie mogą być przedmiotem takiej umowy, a nie które nie są jej przedmiotem. Należy bowiem odróżnić czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, od czynności prawnie dozwolonych, ale wykonywanych bez zachowania określonych przepisami prawa warunków”. Ponadto powszechnie przyjmuje się, że podstawową metodą wykładni przepisów jest wykładnia językowa. Pozostałe metody mogą być stosowane w sytuacji, gdy wykładnia językowa prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych lub błędnych wniosków. Stanowisko takie prezentuje SN w wyroku z 7.04.2004 r., V KK 337/03, LEX nr 131059. Możliwość stosowania innych niż gramatyczna metod wykładni jest więc dopuszczalna jedynie w przypadku, gdy dany przepis jest niejednoznacznie sformułowany. Wykładnia językowa określa granice wykładni przepisów podatkowych w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Sformułowanie przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. nie uprawnia do zastosowania innych metod wykładni niż wykładnia gramatyczna.

Powołany już przykład sprzedaży nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego nie oznacza przecież, że sprzedaż nieruchomości nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Wprost przeciwnie – każdego dnia zawierane są setki takich umów, jednak aby umowa była ważna i prawnie skuteczna, muszą zostać spełnione stawiane przez przepisy prawa określone wymagania.

Wyłączenie z opodatkowania czynności społecznie niepożądanych należy uznać za uzasadnione przede wszystkim wówczas, gdy odnosi się to do czynów zabronionych, spenalizowanych w przepisach karnych. Przyjęcie bowiem opodatkowania takich czynów oznaczałoby, że państwo z jednej strony potępia tego rodzaju zachowanie, uznając je za czyny przestępcze, z drugiej natomiast strony opodatkowuje je, a tym samym czerpie z nich zyski. Oznaczałoby to więc usankcjonowanie działalności, która nie tylko z punktu widzenia innych gałęzi prawa, lecz także w odczuciu społecznym jest traktowana jako czyn zabroniony.

Za nieprawidłowe należy natomiast uznać założenie, że wyłączone z mocy u.p.d.o.p. są czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, ale są nieważne na podstawie odpowiednich przepisów prawa. Rozwiązanie takie nie wynika z brzmienia obowiązujących przepisów podatkowych. W doktrynie podkreśla się, że z przepisów wynika generalna zasada, iż **tylko przychody wynikające z zachowań, które w żadnych warunkach i okolicznościach nie mogą zostać zaakceptowane przez obowiązujący porządek prawny, nie podlegają opodatkowaniu.**

Analogiczną i wyraźniejszą tezę znajdujemy w wyroku NSA w Katowicach z 6.09.2002 r., I SA/Ka 1234/01, LEX nr 77832, w którym czytamy: „Przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. oznacza, iż nie pobiera się podatku od przychodów pochodzących z działalności zakazanej przez prawo (np. pochodzących z przestępstwa) lub moralnie nagannej (sprzecznej z dobrymi obyczajami). Nie ma natomiast przeszkód w opodatkowaniu przychodów osiąganych w wyniku działań naruszających obowiązujący porządek prawny, np. gdy przekazano na rzecz spółki wpłatę na podstawie nieważnej umowy pożyczki, czy w sytuacji osiągania dochodów z działalności wymagającej koncesji, bez uprzedniego uzyskania koncesji”.

Potwierdza tę tezę również wyrok WSA w Lublinie z 16.09.2011 r., I SA/Lu 186/11, LEX nr 964903, w którym czytamy: „Umowa o roboty budowlane zawarta przez strony z naruszeniem zasad określonych w ustawie o zamówieniach publicznych, co legło u podstaw stwierdzenia jej nieważności na podstawie art. 58 § 1 k.c., nie stanowi czynności, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p., albowiem umowy o roboty budowlane są umowami przewidzianymi i nazwanymi w kodeksie cywilnym; obrót na ich podstawie środkami pieniężnymi jest w sposób oczywisty i zasadniczo dozwolony”.

Tym samym jeżeli zostanie zawarta umowa odnosząca się do czynności, które mogą być przedmiotem ważnej umowy, ale z określonych powodów umowa taka jest nieważna na gruncie prawa cywilnego, to nie powinno się przyjmować, że przychody pochodzące z takich czynności nie będą podlegały opodatkowaniu. Jeżeli bowiem nieważność tej umowy nie jest spowodowana istotą danej czynności, ale właśnie wynika z braku spełnienia wymaganych przez prawo warunków, to przychód osiągnięty w związku z taką umową po spełnieniu kryteriów dotyczących przychodów podatkowych w rozumieniu u.p.d.o.p. będzie objęty zakresem tej ustawy.

Przykładem takiego ujęcia może być pogląd wyrażony przez NSA w wyroku z 21.06.2005 r., FSK 1927/04, ONSA 2006/1, poz. 33. Nieważność czynności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego nie wyklucza więc w zasadzie zastosowania do przychodów pochodzących z takiej czynności przepisów u.p.d.o.p. **Nieważność czynności prawnej powinna oznaczać, że nie wywołuje ona skutków na gruncie prawa cywilnego, natomiast dla celów podatkowych skutki wynikające z takiej czynności powinny być akceptowane.**

Warto zwrócić uwagę, że niektóre ustawy podatkowe zawierają w swojej treści rozwiązania odróżniające czynności prawnie nieskuteczne od czynności nieważnych, dokonanych bez zachowania określonych warunków. Podobne tezy możemy znaleźć w wyrokach sądowych.

Potwierdzeniem wyżej omówionego stanowiska o stosowaniu przepisów u.p.d.o.p. do tych czynności, które są nieważne, ale mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jest również pogląd SN zawarty w uchwale z 6.08.1965 r., VI KZP 29/65, OSNKW 1965/10, poz. 121, zgodnie z którą „obowiązek ujawnienia w księgach podatkowych kwot osiąganych z czynów zabronionych pod groźbą kary zachodzi wówczas, gdy czyny te polegają na podejmowaniu czynności mogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”.

VI. Armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym

Podatnikami podatku tonażowego są przedsiębiorcy żegludgowi eksploatujący morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej. Przez przedsiębiorcę żegludowego u.p.t. w art. 2 pkt 3 lit. a i b rozumie osobę fizyczną, osobę prawną i spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a u.p.d.o.p., mającą odpowiednio miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium RP, a także wspólnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamiesz-

kania na terytorium RP, przy czym podmiot ten musi spełniać przynajmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem własnym lub cudzym oraz posiada ważny Dokument Zgodności;
- 2) jest właścicielem statku, ale nie uprawia równocześnie we własnym imieniu żeglugi statkiem własnym ani cudzym;
- 3) zarządza cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz na podstawie umowy oraz posiada ważny Dokument Zgodności.

Dokument Zgodności, o którym mowa powyżej, jest to dokument wydany zgodnie z Konwencją SOLAS (Międzynarodowa konwencja o bezpieczeństwie życia na morzu, sporządzona w Londynie 1.11.1974 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 869 ze zm., zał.; zob. też Dz.U. z 1984 r. Nr 61, poz. 319, wraz z Protokołem z 1978 r. dotyczącym Międzynarodowej konwencji o bezpieczeństwie życia na morzu 1974, sporządzonym w Londynie 17.02.1978 r., Dz.U. z 1984 r. Nr 61, poz. 320, zał., zob. też Dz.U. z 1984 r. Nr 61, poz. 321, oraz Protokołem z 1988 r. dotyczącym Międzynarodowej konwencji o bezpieczeństwie życia na morzu, 1974, sporządzonym w Londynie 11.11.1988 r., Dz.U. z 2008 r. Nr 191, poz. 1173; zob. też Dz.U. z 2008 r. Nr 191, poz. 1174) armatorowi, który spełnia wymagania Międzynarodowego kodeksu zarządzania bezpieczną eksploatacją statków i zapobiegania zanieczyszczeniu – Kodeks ISM – uchwalonego przez Międzynarodową Organizację Morską rezolucją A.741(18).

Za przedsiębiorcę żeglugowego, który będzie podlegać opodatkowaniu w Polsce podatkiem tonażowym, uznaje się również przedsiębiorcę zagranicznego w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z., prowadzącego na terytorium RP działalność wymienioną w art. 3 ust. 1 lub 2 u.p.t., opisaną w następnym akapicie, spełniającego przynajmniej jeden z tych samych warunków, które muszą spełniać rodzimi przedsiębiorcy żeglugowi.

Opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem tonażowym podlegają przedsiębiorcy żeglugowi, którzy dokonali wyboru tej formy opodatkowania, prowadzący działalność polegającą na świadczeniu usług w żegludzie międzynarodowej, z wykorzystaniem statków o pojemności brutto powyżej 100 GT każdy, w zakresie:

- 1) przewozu ładunku lub pasażerów – z tym że w przypadku usług świadczonych przez:
 - a) holownik – co najmniej 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej w ciągu roku stanowi przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
 - b) pogłębiarkę – co najmniej 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej w ciągu roku stanowi przewóz wydobytego materiału drogą morską;
- 2) ratownictwa pełnomorskiego.

Przy tym wskazane powyżej usługi mają być świadczone w żegludzie międzynarodowej, przez którą rozumie się żeglugę morską wykonywaną między:

- 1) portami polskimi a portami zagranicznymi, w tym także między portami polskimi, pod warunkiem że żegluga między portami polskimi jest częścią podróży morskiej do portu zagranicznego, lub
- 2) portami polskimi a miejscami przeznaczenia położonymi poza granicą polskiego morza terytorialnego;
- 3) portami zagranicznymi.

Ponadto opodatkowaniu podatkiem tonażowym podlega działalność przedsiębiorcy żeglugowego w zakresie: dzierżawy i użytkowania kontenerów; prowadzenia działalności załadunkowej, rozładunkowej i naprawczej; prowadzenia terminali pasażerskich; sprzedaży towarów lub usług na pokładzie statku pasażerskiego i pasażersko-towarowego w celu ich wykorzystania

na pokładzie statku; prowadzenia działalności kantorowej na pokładzie statku pasażerskiego i pasażersko-towarowego; dowozu lądowego i morskiego ładunków lub pasażerów; przewozu ładunków lub pasażerów w transporcie multimodalnym (przez który rozumie się przewozy dokonywane na podstawie jednego dokumentu przewozowego różnymi środkami transportu, w tym statkiem); zarządzania cudzym statkiem – jeżeli przedsiębiorca żeglugowy prowadzi tę działalność z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej i większość osób zatrudnionych przez niego na lądzie lub na statku stanowią obywatele państw członkowskich Unii Europejskiej; świadczenia usług agentów i maklerów morskich, usług brokerskich i usług agencji zatrudnienia związanych z załogą statku; zawierania umów najmu, dzierżawy lub czarteru statków – pod warunkiem że działalność ta jest związana ze świadczeniem usług wymienionych uprzednio w pkt 1 lub 2.

Ponadto przepisy u.p.t. określają także w sposób negatywny (art. 3 ust. 3 u.p.t.), co nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem tonażowym. I tak opodatkowaniu nie podlega działalność w zakresie:

- 1) poszukiwań, badań geologicznych oraz wydobywania zasobów mineralnych z dna morskiego;
- 2) rybołówstwa lub przetwórstwa rybnego;
- 3) budowy portów morskich, budowy i remontu infrastruktury portowej lub urządzeń portowych;
- 4) budowy elektrowni wiatrowych;
- 5) budowy rurociągów przesyłowych na dnie morza;
- 6) budowy dróg wodnych lub pogłębiania dna dróg i zbiorników wodnych;
- 7) prac podwodnych;
- 8) świadczenia usług pilotowych w granicach portów morskich;
- 9) żeglugi pasażerskiej w granicach portów i przystani morskich;
- 10) edukacji, badań naukowych, sportu lub transportu rekreacyjnego;
- 11) eksploatacji statków stale zakotwiczonych lub zacumowanych, które nie posiadają zdolności żeglugowej.

Tego typu działalność opisana w ww. punktach będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych.

VII. Przedsiębiorcy okrętowi opodatkowani ryczałtem

Z dniem 1.01.2017 r. wprowadzono możliwość opodatkowania podmiotów budujących lub przebudowujących statki zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Wtedy przychody te nie są opodatkowane 19-procentowym podatkiem opisanym w komentowanej ustawie. Zasady opodatkowania reguluje u.a.p.o. Ustawa ma służyć aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Stanowi odpowiedź na konieczność zapewnienia ram prawnych, organizacyjnych i finansowych niezbędnych dla wykreowania w Polsce działalności przemysłowej, naukowej i finansowej, ukierunkowanej na rozwój istniejących i stworzenie nowych polskich podmiotów gospodarczych posiadających zdolność zawierania i realizowania kontraktów na budowę statków morskich i śródlądowych jako produktu finalnego powstałego na terytorium RP. Ponadto ma umożliwić rozwój i stworzenie podmiotów w ramach przemysłów komplementarnych. Wspomniana ustawa zawiera rozwiązania dotyczące sfery podatkowej, specjalnych stref ekonomicznych oraz dostępu do środków UE, możliwych do zastosowania na gruncie prawa krajowego i uwarunkowań międzynarodowych, w tym w szczególności unijnych. Ustawa ta przewiduje szersze niż obecnie stosowanie 0-procentowej stawki w zakresie podatku od towarów i usług w odniesieniu do szeroko rozumianej produkcji okrętowej i komplementarnej. W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych ustawa przewiduje możliwość wyboru między CIT a zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji – w wyso-

kości 1%. Wybór tej formy opodatkowania następuje w wyniku złożenia przez przedsiębiorcę oświadczenia. W przypadku złożenia oświadczenia zmiana formy opodatkowania możliwa jest nie wcześniej niż po upływie 3 lat. Podobny mechanizm przewidziany jest obecnie w ustawie o podatku tonażowym. Ustawa przewiduje również uruchomienie mechanizmu objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów, na których prowadzona jest produkcja okrętowa i komplementarna. Ponadto przepisy tej ustawy przewidują dokonanie korekty zasad dotyczących możliwości korzystania z kredytu technologicznego oraz premii technologicznej przez branżę produkcji okrętowej. Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem w wysokości 1% naliczane jest od wartości sprzedaży. Opodatkowaniem takim podatkiem mogą być objęci przedsiębiorcy okrętowi. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.a.p.o. pojęcie przedsiębiorcy okrętowego oznacza:

- 1) osobę fizyczną, osobę prawną i spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a u.p.d.o.p., mającą odpowiednio miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium RP;
- 2) wspólnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium RP;
- 3) przedsiębiorcę zagranicznego w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z.

– prowadzących na terytorium RP działalność polegającą na budowie statku lub przebudowie statku.

Przez statek rozumie się jednostkę pływającą używaną do żeglugi morskiej lub śródlądowej, o długości kadłuba powyżej 5 m, podlegającą nadzorowi technicznemu uznanej organizacji, o której mowa w ustawie z 18.08.2011 r. o bezpieczeństwie morskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 515 ze zm.), jak również morską platformę wiertniczą lub produkcyjną. Zdefiniowano też pojęcie budowy i przebudowy statku. Długość kadłuba określona na 5 m jest zgodna z wymogami dotyczącymi bezpieczeństwa żeglugi. Ponadto przyjęta długość 5 m wynika z regulacji zawartej w ustawie z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2018 r. poz. 2175 ze zm.), której art. 39 § 1 stanowi, że statek używany do celów sportowych lub rekreacyjnych, o długości do 5 m, nie podlega obowiązkowi wpisu do rejestru okrętowego lub polskiego rejestru jachtów ani do rejestru prowadzonego przez urząd morski. Przez budowę statku rozumie się budowę nowego, kompletnego i zdolnego do żeglugi statku. Natomiast przebudowa statku to przebudowa przeprowadzona w całości przez przedsiębiorcę okrętowego, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – przez tę spółkę:

- 1) której wartość całkowita wynosi co najmniej równowartość w złotych kwoty 5 000 000 euro lub
- 2) polegającą na zmianie przeznaczenia statku lub zmianie źródła napędu.

Kwota wyrażona w euro z pkt 1 jest przeliczana na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w dniu wydania certyfikatu stwierdzającego przebudowę statku. Kryteria przebudowy mają na celu ograniczenie działalności determinującej możliwość wyboru zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji jedynie dla przebudowy o dużej wartości i wymagającej określonego czasu. Przepisy u.a.p.o. wprowadzają konieczność stwierdzenia faktu budowy statku oraz jej zakończenia, a także przebudowy statku oraz jej zakończenia za pomocą certyfikatu. Takie rozwiązanie jest niezbędne do weryfikacji możliwości podjęcia decyzji o wyborze zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji oraz zabezpiecza pewność obrotu i działalności gospodarczej. Właściwy certyfikat będzie wydawany na wniosek przedsiębiorcy przez właściwego terytorialnie dla miejsca budowy lub przebudowy statku dyrektora urzędu morskigo, a w przypadku statku przeznaczonego wyłącznie do żeglugi śródlądowej – przez właściwego terytorialnie dla miejsca budowy lub przebudowy dyrektora urzędu żeglugi śródlądowej. Takie rozwiązania mają służyć przede wszystkim przedsiębiorcom, w sposób możliwie najbardziej klarowny wyjaśniając

kwestie właściwości organu właściwego do wydania certyfikatu. Przepisy te mają służyć zabezpieczeniu przed nadużywaniem rozwiązań wspomagających przedsiębiorców oraz dodatkowo aktywizować możliwie jak najpełniej polski sektor budownictwa okrętowego i produkcji komplementarnej. Podstawą opodatkowania 1-procentowym zryczałtowanym podatkiem jest przychód należny ze sprzedaży statku lub przebudowy statku osiągnięty w roku podatkowym, z wyłączeniem podatku od towarów i usług. Za dzień powstania przychodu należnego uważa się dzień wydania rzeczy lub wykonania usługi, nie późniejszy niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania płatności w całości.

Oznacza to, że przedsiębiorcy okrętowi nie są obowiązani do opłacania podatku w przypadku płatności częściowych poprzedzających ostateczne uregulowanie płatności. Takie rozwiązanie pozwoli na dysponowanie przez przedsiębiorców okrętowych większą ilością środków finansowych na prowadzenie działalności.

Przychodu należnego przedsiębiorcy okrętowego nie łączy się z innymi przychodami tego przedsiębiorcy, podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie odrębnych ustaw. W przypadku nieuzyskania certyfikatów przychód należny podlega opodatkowaniu zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób prawnych od pierwszego dnia miesiąca roku podatkowego, w którym przedsiębiorca okrętowy wybrał opodatkowanie w formie zryczałtowanego podatku. Ponadto w takim przypadku nie stosuje się przepisów o.p. o zaległości podatkowej za okres od pierwszego dnia miesiąca, w którym przedsiębiorca okrętowy wybrał opodatkowanie w formie zryczałtowanego podatku, do końca miesiąca, w którym przedsiębiorca okrętowy nie uzyskał ww. certyfikatu. W przypadku przedsiębiorców okrętowych przychód należny określa się proporcjonalnie do prawa takiego przedsiębiorcy do udziału w zysku spółki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku spółki są równe. Właściwym organem w sprawach zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach podatku dochodowego. Podatnik zamierzający opodatkować się opisanym ryczałtem powinien złożyć oświadczenie do tego urzędu skarbowego. Przepis wprowadza regulację, wedle której oświadczenie będzie składane w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego okresu opodatkowania. W oświadczeniu zamieszcza się dane identyfikujące przedsiębiorcę okrętowego, w szczególności nazwę albo imię i nazwisko, adres siedziby albo miejsca zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej, numer w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz dane dotyczące działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę okrętowego. Przedsiębiorca okrętowy jest obowiązany zawiadomić organ podatkowy właściwy w sprawach zryczałtowanego podatku o zaistniałych w okresie opodatkowania zmianach danych zawartych w oświadczeniu w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniała zmiana. Natomiast w przypadku zakończenia działalności w zakresie budowy statku lub przebudowy statku w okresie opodatkowania przedsiębiorca okrętowy składa w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono tę działalność, organowi podatkowemu właściwemu w sprawach zryczałtowanego podatku oświadczenie o zakończeniu tej działalności. Okres opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji nie może być krótszy niż kolejne 3 lata podatkowe. W zadeklarowanym przez przedsiębiorcę okresie opodatkowania nie będzie możliwa rezygnacja z systemu zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji. Ponowny wybór opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji może nastąpić nie wcześniej niż po upływie pierwszego roku, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym przedsiębiorca zakończył działalność opodatkowaną zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji. W przypadku nieskorzystania z możliwości opodatkowania zryczałtowanym podatkiem

od wartości sprzedanej produkcji przedsiębiorca podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Zasady te mają na celu z jednej strony zapewnienie trwałości przyjętych rozwiązań podatkowych, stworzenie zachęty do przyjęcia zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, z drugiej strony odpowiadają faktycznym uwarunkowaniom dotyczącym budownictwa okrętowego. Okres 3 lat jest z reguły wystarczający na wybudowanie nowego statku od podstaw. Przedsiębiorcy okrętowi ustalają wysokość należnego przychodu na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z odrębnymi przepisami.

Przedsiębiorcy okrętowi opodatkowani ryczałtem są zobowiązani do prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością w zakresie budowy i przebudowy statków. Przepis art. 10 u.a.p.o. zawiera delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określi sposób prowadzenia tego wykazu. W przypadku połączenia się przedsiębiorców okrętowych opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem okresem opodatkowania przedsiębiorcy powstałego w wyniku tego połączenia jest okres opodatkowania przedsiębiorcy, który wcześniej złożył oświadczenie. Natomiast w przypadku przejęcia przez przedsiębiorcę okrętowego opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem innego przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem okresem opodatkowania jest okres opodatkowania przedsiębiorcy przejmującego. Z kolei w przypadku połączenia przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem z przedsiębiorcą nieopodatkowanym zryczałtowanym podatkiem okresem opodatkowania jest okres opodatkowania przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem. Podatek ryczałtowy należy wpłacać bez wezwania do urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a za ostatni miesiąc roku podatkowego – w terminie złożenia zeznania. Przepisy ustalają też do końca pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego obowiązek złożenia zeznania według ustalonego wzoru o wysokości zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji należnego za dany rok podatkowy. Zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok podatkowy.

W przypadku gdy przedsiębiorca okrętowy prowadzi równolegle inne rodzaje działalności, konieczne jest wyodrębnienie przychodów i związanych z nimi kosztów na poszczególne rodzaje działalności podlegającej opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji i podatkiem dochodowym według zasad ogólnych (podatek 19%). W związku z wejściem w życie zryczałtowanego podatku dla przedsiębiorców okrętowych zmodyfikowano przepisy dotyczące amortyzacji dla przedsiębiorców wracających z ryczałtu na ogólne zasady opodatkowania. Uwzględniają oni w ewidencji środków trwałych odpisy amortyzacyjne, które byłyby naliczane według zasad ogólnych w okresie opodatkowania ryczałtem. Również obligatoryjne korekty kosztów wynikające z łamania przepisów o bezgotówkowych płatnościach lub z innych powodów (które nie są jednak wynikiem błędów) wymuszają powrót i dokonywanie korekty w ostatnim miesiącu rozliczania podatku według zasad ogólnych, jeśli podatnik zmienił tę formę na opisany ryczałt (w którym nie ewidencjonujemy kosztów). Konsekwencje zmian wprowadzone do u.p.d.o.p., wywołane ustawą wprowadzającą ryczałt, zostały omówione w odpowiednich zmienionych przepisach komentowanej ustawy.

Ustawa o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych wprowadziła też zmiany do u.s.s.e. Zmiany te miały na celu:

- 1) umożliwienie objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów stanowiących własność podmiotów innych niż Skarb Państwa, jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego albo związku komunalnego lub będących w użytkowaniu wieczystym zarządzającego albo jednoosobowej spółki Skarbu Państwa, jeśli w wyniku inwestycji bę-

- dzie prowadzona działalność w zakresie budownictwa okrętowego lub przemysłów komplementarnych;
- 2) dodanie możliwości zwiększenia obszaru strefy na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki złożony na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej, w przypadku gdy ma to na celu rozwój budownictwa okrętowego lub przemysłów komplementarnych.

Wprowadzone przez u.a.p.o. rozwiązania przewidują również możliwość objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów, na których prowadzona jest produkcja okrętowa lub komplementarna. Przedłożenie Radzie Ministrów wniosku ministra właściwego do spraw gospodarki w celu zmian granic danej specjalnej strefy ekonomicznej jest możliwe na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej.

VIII. Wypłaty, o których mowa w art. 27 u.z.s.

Z dniem 25.11.2018 r. weszła w życie ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170). Podstawowym celem wprowadzonej regulacji było zapewnienie przedsiębiorcom będącym osobami fizycznymi warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po ich śmierci przy uwzględnieniu tego, że przedsiębiorstwo należy postrzegać jako dobro prawne, mające nie tylko wartość majątkową i gospodarczą, lecz także społeczną. Dodatkowym celem regulacji było wzmocnienie ochrony praw osób trzecich, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, w tym przede wszystkim pracowników, kontrahentów, konsumentów i innych podmiotów współpracujących z przedsiębiorcą. W stanie prawnym obowiązującym do dnia wejścia u.z.s. w życie, nawet jeżeli po śmierci przedsiębiorcy osobom trzecim formalnie przysługiwały roszczenia lub uprawnienia związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy, możliwość ich wykonania odsuwała się w czasie lub wręcz była iluzoryczna. Krąg osób, do których można było kierować roszczenia (np. z tytułu rękopisów lub gwarancji) czy składać oświadczenia, był bowiem przez dłuższy czas nieustalony. Dzięki kontynuacji funkcjonowania przedsiębiorstwa, które w dalszym ciągu generuje zyski, zachowane zostają miejsca pracy, konsumenci mogą łatwiej korzystać ze swych uprawnień, regulowane są zobowiązania wobec kontrahentów oraz zobowiązania publicznoprawne, a ponadto zwiększają się szanse na dalszy rozwój przedsiębiorstwa, budowanego niekiedy osobistymi staraniami przedsiębiorcy i członków jego rodziny przez wiele lat. Przedsiębiorstwem w spadku zarządza zarządca sukcesyjny, który może być ustanowiony przez przedsiębiorcę za jego życia lub w ciągu 2 miesięcy od jego śmierci przez spadkobierców. Do ustanowienia zarządy sukcesyjnego konieczne jest również dokonanie wpisu do CEIDG zarządy sukcesyjnego. Po śmierci przedsiębiorcy zarządcę sukcesyjnego powołuje się w formie aktu notarialnego. Może tego dokonać małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo zapisobierca windykacyjny, który przyjął zapis windykacyjny, jeżeli zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje mu udział w przedsiębiorstwie w spadku. Przy powołaniu zarządy sukcesyjnego po śmierci przedsiębiorcy wymagana jest zgoda osób, którym łącznie (z uwzględnieniem osoby powołującej zarządcę) przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku większy niż 85/100. Jeżeli zarządca powoływany będzie po śmierci przedsiębiorcy, obowiązek zgłoszenia go do CEIDG spoczywa na notariuszu. W art. 12 ust. 11 u.z.s. wskazano, że zarządca pełni swą funkcję od chwili dokonania wpisu do CEIDG. Zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, na rachunek właściciela przedsiębiorstwa w spadku. Zarząd taki obejmuje zobowiązanie do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadze-

niem tego przedsiębiorstwa. To zarządcy są składane oświadczenia i doręczane pisma w sprawach wynikających z wykonywanej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej lub prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku. Przedsiębiorstwem w spadku są składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące jego mienie w chwili jego śmierci. Są to również składniki materialne i niematerialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej, nabyte przez zarządcę sukcesyjnego w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Zgodnie z ogólną zasadą zarządca sukcesyjny dokonuje czynności zwykłego zarządu we wszystkich sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku. Natomiast w zakresie czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu wymagana jest zgoda wszystkich właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, a w przypadku braku takiej zgody wymagane jest zezwolenie sądu. **Zarząd sukcesyjny może trwać maksymalnie 2 lata, licząc od śmierci przedsiębiorcy, choć w szczególnych przypadkach okres ten może być przedłużony przez sąd do 5 lat.** W sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku zarządca sukcesyjny posługuje się dotychczasową firmą przedsiębiorcy z dodaniem oznaczenia „w spadku”. Zarządca sukcesyjny może pozywać i być pozywany w sprawach wynikających z wykonywanej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej lub prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz brać udział w postępowaniach administracyjnych, podatkowych i sądowno administracyjnych w tych sprawach. W ww. postępowaniach zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, na rzecz właściciela przedsiębiorstwa w spadku. Funkcja zarządcy sukcesyjnego może być sprawowana odpłatnie lub nieodpłatnie. Do wynagrodzenia zarządcy mają zastosowanie odpowiednio przepisy k.c. o zleceniu. Po ustanowieniu zarządu sukcesyjnego zarządca sukcesyjny sporządza i składa przed notariuszem (niezwłocznie) wykaz inwentarza przedsiębiorstwa w spadku, obejmujący składniki przedsiębiorstwa w spadku, z podaniem ich wartości według stanu i cen z chwili śmierci przedsiębiorcy, a także długi spadkowe związane z działalnością gospodarczą zmarłego przedsiębiorcy i ich wysokość według stanu z chwili śmierci przedsiębiorcy.

Zgodnie z art. 27 u.z.s. właściele przedsiębiorstwa w spadku mają prawo do udziału w zyskach i uczestniczą w stratach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku w takim stosunku, w jakim przysługuje im udział w przedsiębiorstwie w spadku. Właściele przedsiębiorstwa w spadku mogą żądać podziału i wypłaty zysku pomniejszonego o należności publicznoprawne i niepokryte straty z upływem roku od dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego i z końcem każdego kolejnego roku za rok poprzedni. Zysk jest wypłacany w odpowiednich częściach właścicielom przedsiębiorstwa w spadku przez zarządcę sukcesyjnego. Na żądanie właścicieli przedsiębiorstwa w spadku zarządca sukcesyjny wypłaca im zaliczki na poczet przewidywanego zysku, chyba że byłoby to sprzeczne z zasadami prawidłowej gospodarki. Zaliczki mogą być wypłacane wyłącznie ze środków pieniężnych. Zarządca sukcesyjny dokonuje rozliczenia wypłaconych zaliczek w terminach wypłaty zysku. Zyski te nie są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.

Art. 3. 1. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

1a. Podatnik ma zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej między innymi, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są prowadzone w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- 1) umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika, lub

- 2) udzielonych pełnomocnictw, lub
 - 3) powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5.
2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
3. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:
- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
 - 2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
 - 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
 - 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;
 - 4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
 - 5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
 - 6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.
4. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 3 pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.
5. Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt 1–4.

I. Wprowadzenie

Artykuł 3 u.p.d.o.p. definiuje zasady podlegania w Polsce nieograniczonemu i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Nieograniczonemu obowiązkowi podlegają tzw. polscy rezydenci. Nierezydenci podlegają natomiast ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Nieograniczony obowiązek podatkowy oznacza, że opodatkowaniu w Polsce podlegają wszelkie dochody podatnika, którego siedziba lub zarząd położone są na terytorium RP, niezależnie od terytorium położenia źródła, z którego pochodzą.

Ograniczony obowiązek podatkowy oznacza z kolei, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają wyłącznie dochody osiągnięte na terytorium Polski.

Aby określić, jakiemu rodzajowi obowiązku podatkowego podlega dany podmiot, konieczne jest określenie rezydencji tego podmiotu, czyli kraj, w którym znajduje się siedziba lub zarząd. Polski rezydent będzie miał siedzibę lub zarząd położone w Polsce. Jednak nawet wówczas, gdy poprawnie zostanie określone miejsce rezydencji podmiotu, aby poprawnie opodatkować źródła przychodów uzyskiwanych w różnych krajach, należy dodatkowo przeanalizować umowy międzynarodowe dotyczące unikania podwójnego opodatkowania oraz konwencję MLI w niektórych przypadkach. Umowy, które Polska zawarła z większością krajów świata, mają pierwszeństwo przed przepisami komentowanej ustawy. Ponadto na powyższe przepisy nakładają się nieliczne dotyczące podatków dochodowych dyrektywy Unii Europejskiej. Formulowane w nich zasady również należy brać pod uwagę przy określaniu zasad opodatkowania danego źródła przychodu. W kolejnych częściach komentarza do art. 3 zostaną omówione międzynarodowe elementy prawa podatkowego.

II. Siedziba i zarząd osoby prawnej

Ponieważ u.p.d.o.p. nie zawiera definicji siedziby podmiotu ani jego zarządu, natomiast pojęcia te decydują o miejscu opodatkowania danego dochodu, należy te terminy precyzyjnie przybliżyć. Pojęcia siedziby i zarządu zdefiniowane są w k.c. Zgodnie z art. 41 k.c., jeśli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowią inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający. Jeśli organ zarządzający osoby prawnej znajduje się na terytorium Polski (art. 38 k.c.), oznacza to, że podmiot posiada zarząd w Polsce. Przepisy k.c. odsyłają wprost do ustaw konstytuujących byt osoby prawnej i zawartych tam definicji siedziby. Dopiero gdyby tej definicji w ustawie tworzącej podmiot lub jego statucie nie było, przez siedzibę rozumiemy miejsce położenia organu zarządzającego osoby prawnej.

Najczęściej jednak ustawy tworzące poszczególne osoby prawne definiują pojęcie siedziby. Przykładowo w ustawie z 29.08.1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 2025 ze zm.) wskazano, że siedzibą NBP jest Warszawa. W niektórych ustawach natomiast znajdujemy delegację dla organu tworzącego podmiot do określenia siedziby podmiotu, np. w statucie lub umowie kreującej ten podmiot.

W przypadku spółek kapitałowych siedziba podmiotu jest definiowana w umowie spółki. Przykładki, gdy dopiero akt założycielski definiuje siedzibę podatnika, są bardzo częste. W ten sposób definiowane są również siedziby fundacji, stowarzyszeń, spółdzielni itd. Jeśli fakt powstania osoby prawnej wiąże się z wpisem do określonego rejestru, to oznacza to, że siedziba powstaje dopiero z chwilą wpisu do tego rejestru. Przed dokonaniem takiego wpisu siedziba nie istnieje. Od tej zasady istnieją jednak wyjątki. Tak jest w przypadku tzw. spółek w organizacji, które są podatnikami już w momencie zawiązania spółki. W takiej sytuacji pojęcie siedziby stosuje się zgodnie z zawartym aktem notarialnym tworzącym spółkę.

Uwzględniając treść umów o unikania podwójnego opodatkowania, komentarzy ich dotyczących, międzynarodową praktykę ich stosowania oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, stwierdzić należy, iż posiadanie zarządu na terytorium danego państwa oznacza również sytuację, w której dany podmiot jest faktycznie zarządzany z jego terytorium.

Stosunkowo często praktyką jest zakładanie przez polskie podmioty spółek zależnych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, które pozostają pod całkowitą kontrolą polskich rezydentów. Spółki te – mimo, że posiadają siedzibę w innym państwie – mogą być uznane za polskich rezydentów podatkowych podlegających w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bowiem zazwyczaj faktycznie zarządzane są z terytorium Polski, czyli posiadają zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z tym wprowadzono z dniem 1.01.2022 r. zmiany w komentowanej ustawie. Zgodnie z dodanym ust. 1a w art. 3 u.p.d.o.p. podatnik ma zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej m.in. wówczas, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są prowadzone w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- 1) umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika, lub
- 2) udzielonych pełnomocnictw, lub
- 3) powizań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.

Wprowadzone zmiany mają na celu ograniczenie zjawiska rejestrowania przez polskich rezydentów podmiotów gospodarczych na terytorium innego państwa, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. *conduit company*, *letterbox company*) oraz wyeliminowanie błędnego przeświadczenia wielu podatników, iż taki zarejestrowany na terytorium innego państwa podmiot nie będzie mógł być uznany za polskiego rezydenta podatkowego. Zmiany te mają więc na celu ograniczenie zjawiska rejestrowania przez polskich rezydentów spółek na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. *conduit company*, *letterbox company*), a w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego. Stosunkowo często praktyką jest zakładanie spółek zależnych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, które pozostają pod całkowitą kontrolą polskich rezydentów. Spółki te tylko pozornie są nierezydentami w Polsce ze względu na rejestrację w zagranicznej jurysdykcji podatkowej, jednakże w praktyce są to polscy rezydenci podatkowi, ponieważ proces decyzyjny (miejsce zarządu) znajduje się na terytorium Polski. Jeżeli spółka zagraniczna w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to zgodnie z przepisami podatkowymi podlega ona opodatkowaniu od całości jej dochodów w Polsce. Oznacza to, że zarząd takiej spółki ma obowiązek zapłaty podatku dochodowego, złożenia deklaracji rocznej i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. Należy zauważyć, że wprowadzone zmiany mają charakter doprecyzowujący kryteria uznawania zagranicznych spółek za polskich rezydentów podatkowych zgodnie z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym miejscem zarządu to nie tylko miejsce gdzie podejmowane są zasadnicze decyzje przedsiębiorstwa, lecz również miejsce bieżącego prowadzenia spraw (zob. wyrok NSA z 18.11.2016 r., II FSK 2475/14, LEX nr 2177328; wyrok WSA w Szczecinie z 20.07.2022 r., I SA/Sz 320/22, LEX nr 3385743).

W przepisie proces faktycznego, a nie tylko formalnego, zarządzania podatnikiem określono jako „prowadzenie bieżących spraw podatnika”. Należy przez to rozumieć przede wszystkim faktyczne podejmowanie najważniejszych decyzji zarządczych i gospodarczych, niezbędnych do funkcjonowania podatnika. Co istotne, ustalenie miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika, a więc wykonywania zarządu, nie ma charakteru czysto formalnego. Ocena dla potrzeb ustalania miejsca zarządu takiego podmiotu nie zawęża się do stwierdzenia, że np. dokument lub uchwała organu zarządzającego zostały podpisane poza terytorium Polski. Dla ustalenia, gdzie istotnie podejmowane są te decyzje, liczy się także to, gdzie zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia tych decyzji, czyli w praktyce miejsce rzeczywistego procesu decyzyjnego. W kon-

sekwencji dokument oznaczony jako podpisany w państwie obcym może i powinien podlegać ocenie, czy rzeczywiście okoliczności dotyczące wytworzenia tego dokumentu wskazują na proces podejmowania decyzji za granicą. W zakresie okoliczności badanych podczas procesu ustalania miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika aktualne pozostają m.in. pozostałe wyjaśnienia zawarte w ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. Koncepcja prowadzenia bieżących spraw jest zbliżona do koncepcji służących do ustalania rezydencji podatkowej osób innych niż osoby fizyczne wykorzystywanych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których istota, w uproszczeniu, sprawdza się do wieloaspektowej analizy służącej ustaleniu miejsca, z którego faktycznie zarządzany jest podatnik.

Przyznanie uprawnień wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uzależnione m.in. od wymogu, aby dana osoba była rezydentem podatkowym jednego z umawiających się państw. Zgodnie z art. 4 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD rezydencja danej osoby jest w pierwszej kolejności wyznaczana przez przepisy krajowe każdego z umawiających się państw. Może to prowadzić do tzw. konfliktów rezydencji, czyli sytuacji, w których dana osoba jest uznawana za rezydenta przez oba umawiające się państwa. W takich przypadkach konflikt rezydencji rozstrzyga się za pomocą specjalnych reguł kolizyjnych zawartych w art. 4 ust. 2 (osoby fizyczne) i 3 (inne osoby) Konwencji Modelowej OECD. W latach 1963–2017 Konwencja Modelowa OECD przewidywała rozstrzyganie konfliktów rezydencji w przypadku innych osób niż osoby fizyczne poprzez zastosowanie kryterium tzw. miejsca faktycznego zarządu („[...] państwie, w którym znajduje się miejsce jej rzeczywistego zarządu”). Paragraf 24 Komentarza do Konwencji Modelowej OECD (z 2014 r.) wyjaśniał, że „miejsce faktycznego zarządu to miejsce, w którym w swojej istocie podejmowane są najważniejsze decyzje zarządcze i gospodarcze, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości”. W praktyce kryterium miejsca faktycznego zarządu okazało się trudne do stosowania, jak również wrażliwe na różnorakie manipulacje dokonywane w celu unikania opodatkowania. W odpowiedzi specjalna grupa ekspertów przygotowała w 2001 r. na potrzeby konsultacji publicznych raport dotyczący wpływu rewolucji komunikacyjnej na stosowanie kryterium miejsca faktycznego zarządu jako reguły kolizyjnej. W przedmiotowym raporcie wskazano szereg propozycji usprawnienia reguł rozstrzygania konfliktów rezydencji w przypadku osób innych niż osoby fizyczne. Pierwsza z propozycji zakładała zastąpienie kryterium miejsca faktycznego zarządu innym kryterium (np. miejsca utworzenia, miejsca zamieszkania dyrektorów/akcjonariuszy, siły powiązań gospodarczych), druga polegała na uszczegółowianiu testu miejsca faktycznego zarządu, a trzecia na wprowadzeniu wielostopniowego i wieloczynnikowego testu, podobnego do stosowanego w przypadku osób fizycznych. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD informuje, iż „właściwe organy stosujące art. 4 ust. 3 Konwencji Modelowej OECD powinny uwzględnić różne czynniki, takie jak: miejsce, w którym na ogół odbywają się zebrania rady dyrektorów lub innego równorzędnego organu tej osoby, miejsce, w którym dyrektor generalny i inni członkowie kierownictwa tej osoby zazwyczaj wykonują swoją działalność, miejsce, w którym podejmowane są ważniejsze decyzje związane z bieżącym zarządzaniem tą osobą, miejsce, w którym mieści się główna siedziba tej osoby, prawo, którego państwa reguluje status tej osoby, miejsce, w którym prowadzona jest jej księgowość, a także czy ustalenie, że ta osoba prawna ma siedzibę w rozumieniu umowy w jednym z umawiających się państw, ale nie w drugim, rodzi ryzyko niewłaściwego stosowania przepisów umowy itd.”.

Co istotne, art. 4 ust. 3 Konwencji Modelowej OECD dopuszcza możliwość niezawarcia porozumienia określającego rezydencję podatkową osoby innej niż osoba fizyczna. Konsekwencją takiej sytuacji jest odmowa przyznania ulg lub zwolnień od podatku przewidzianych w umowie, a zatem w praktyce ukaranie podmiotu manipulującego swoją rezydencją podwójnym opodatkowaniem.

III. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

Podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu rozliczają podatek dochodowy od wszystkich swoich dochodów osiąganych zarówno w Polsce, jak i za granicą. Nieograniczony obowiązek podatkowy występuje wówczas, gdy siedziba lub zarząd podmiotu są położone na terytorium RP. Pojęcie siedziby podmiotu nie budzi wątpliwości, ponieważ wynika z umowy kreującej dany podmiot lub z aktu rejestrującego ten podmiot. Z tych dokumentów jednoznacznie będzie wynikać, w jakim kraju położona jest siedziba i w związku z tym – jakiego kraju rezydentem jest podatnik. Bardziej skomplikowanym przedsięwzięciem może być określenie miejsca wykonywania zarządu. Sprawa jest prosta, gdy miejsce położenia zarządu wynika wprost z dokumentów rejestracyjnych podmiotu lub z faktu, że podmiot w danym kraju ma biuro zarządu. Jednak również gdy z dokumentów wprost to nie wynika, a jednak faktyczny zarząd ma miejsce w danym kraju, podmiot podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym kraju. Może jednak w opisanym przypadku dojść do kolizji jurysdykcji podatkowej. Będzie tak przykładowo wtedy, gdy siedziba podmiotu znajduje się w Polsce, ale faktyczny zarząd ma siedzibę w Niemczech. Oba kraje mogą wówczas próbować uznać ten podmiot za swojego rezydenta. Kolizję usuwa się na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowy międzynarodowe zawierane przez Polskę opierają się na tzw. umowie modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku uchwalonej przez Komitet Spraw Podatkowych OECD z 1963 r. (zmiany z lat 1997, 1992, 1995 i 2000), publikowanej w „*Vademecum Doradcy Podatkowego*” i z tych powodów, mimo występujących pewnych różnic między poszczególnymi umowami, ich fundamentalny zapis jest identyczny. W przypadku kolizji jurysdykcji podatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 3 umowy modelowej OECD, jeżeli osoba prawna posiada siedzibę w dwóch umawiających się państwach, to uważa się, że rezydencję podatkową ma w państwie, w którym znajduje się miejsce jej faktycznego zarządu. Zatem w pierwszej kolejności decyduje adres siedziby i dopiero wtedy, gdy mamy dwie siedziby w różnych krajach, bierzemy pod uwagę położenie zarządu podmiotu. Analogicznie postąpimy, gdy podatnik nie posiada w ogóle siedziby. Także wtedy o rezydencji będzie decydować położenie miejsca zarządu podmiotu. Jeśli zatem podatnik będzie miał ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce, oznacza to, że:

- 1) nie ma on siedziby w Polsce ani
- 2) nie ma zarządu w Polsce w sytuacji, gdy ma siedziby w dwóch krajach innych niż Polska.

W sytuacji opisanej w zdaniu poprzednim tylko dochody uzyskane na terytorium Polski będą podlegały regulacjom komentowanej ustawy, chyba że umowa międzynarodowa w przypadku tego rodzaju dochodów stanowi inaczej. Należy zwrócić uwagę, że w tym przypadku podmiot mający siedzibę w innym kraju niż Polska będzie musiał w tym kraju opodatkować wszystkie swoje dochody, wliczając w to również dochody opodatkowane uprzednio w Polsce. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce wówczas, gdy podmiot posiadający siedzibę w Polsce uzyska dochody ze źródła położonego za granicą. Dochody uzyskane za granicą będą opodatkowane u źródła na zasadzie ograniczonego obowiązku podatkowego. W Polsce wykazane zostaną wszystkie dochody, w tym również te zagraniczne, i ponownie opodatkowane. Z tego powodu wszystkie umowy międzynarodowe zawierają opis metody, jaką należy zastosować, by takiego podwójnego opodatkowania uniknąć. Informuje o tym również art. 20 komentowanej ustawy.

IV. Dochody nierezydentów

Zgodnie z art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p. za dochody (przychody) osiągane na terytorium RP przez nierezydentów, opodatkowane tzw. podatkiem u źródła, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium RP, w tym przez położony na terytorium RP zagraniczny zakład;

- 2) położonej na terytorium RP nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium RP w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
- 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium RP lub prawa do takich nieruchomości;
- 5) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
- 6) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP, **niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia**;
- 7) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a u.p.d.o.p.

Powyższe wyliczenie jest przykładowe, o czym informuje sformułowanie „w szczególności”. Zatem w stosunku do poprzedniego stanu prawnego zakres dochodów (przychodów) nierezydenta jest nadal szeroki i określony nieprecyzyjnie. Jednak opisana tu zmiana wprowadziła wręcz rewolucję w zakresie podatku „u źródła”. Wartość aktywów, o których mowa w pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu. Natomiast za dochody wymienione w pkt 5 uważa się przychody (o ile nie zostały wymienione w pkt 1–4):

- 1) z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*);
- 2) z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium RP;
- 3) z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze;
- 4) z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych;

- 5) uzyskane na terytorium RP przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, z którego skorzystanie wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera;
- 6) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP.

Zmiany przepisów wprowadzone na rok 2017 spowodowały, iż co do zasady płatnicy powinni pobierać podatek u źródła od nabywanych biletów lotniczych. Z dniem 12.08.2017 r. ustawodawca wprowadził zmianę w art. 21 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (pkt 5 powyżej), wyłączając pobór podatku u źródła od biletów lotniczych. Zatem podatek ten płatnicy byli zobowiązani pobierać od 1.01.2017 r. do 12.08.2017 r. Możliwością ucieczki od tego podatku było przekazanie zaliczek osobom wyjeżdżającym służbowo – osoby te wówczas z zaliczek same kupowały bilety. Wtedy to nie płatnik nabywał bilet, tylko osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – i podatek u źródła nie występował.

Orzeczenia dotyczące zdarzeń mających miejsce przed 2017 r. w większości nakazywały pobierać podatek u źródła, jeśli nierezydent wykonywał czynności na terytorium Polski. Nie trzeba było pobierać podatku u źródła, gdy czynności były wykonywane za granicą. Przykładowo w wyroku WSA w Krakowie z 19.09.2013 r., I SA/Kr 999/13, LEX nr 1369991, stwierdzono, że: „Wykonywanie za granicą przez mającego tam stałe miejsce zamieszkania czynności, świadczenia usług i uzyskiwanie przez niego wynagrodzenia bez względu na miejsce jego wypłaty, nie podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2a i 2b u.p.d.o.f., a wypłacający to wynagrodzenie nie jest zobowiązany do pobierania od niego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.”. Podobną tezę zawarto w orzeczeniu NSA z 23.04.2010 r., II FSK 2144/08, LEX nr 672730. Jednak odmienny pogląd zawiera wyrok NSA z 19.05.2016 r., II FSK 1577/14, LEX nr 2044228, w którym stwierdzono: „Z brzmienia art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. można wyprowadzić tylko jeden warunek opodatkowania w Polsce przychodów nierezydentów, jakim jest uzyskanie przez nich dochodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W przepisie tym brak zastrzeżenia, iż odnosi się on tylko do przypadków, w których rezultat usługi sprzedanej przez nierezydenta służy kontrahentowi polskiemu, że służy kontrahentowi polskiemu do osiągnięcia dochodów na terenie Polski lub tylko na terenie Polski, względnie, że rezultatem usługi jest także powstanie (powiększenie) przychodu u usługodawcy. Odwołując się do zasadniczo akceptowanej i znajdującej wsparcie w przepisach konstytucyjnych (zwłaszcza w przepisie art. 84 Konstytucji RP) zasady pierwszeństwa wykładni językowej przepisów podatkowych, wolno więc stwierdzić, że skoro dodatkowych warunków nie formułuje ustawodawca, nie wolno ich też formułować interpretatorowi. Jeżeli zatem jedyną przesłanką opodatkowania dochodów nierezydenta w Polsce jest to, ażeby osiągnął je na terytorium Polski, a więc ażeby ich źródło znajdowało się w Polsce, to doszukiwanie się dalszych, pozanormatywnych warunków takiego opodatkowania, jest nieuzasadnione”. Podobny pogląd wyrażono w wyroku NSA z 5.06.2018 r., II FSK 355/17, LEX nr 2502219, w którym czytamy: „Podmioty, które nie posiadają w Polsce siedziby lub zakładu (oddziału), a świadczą na rzecz polskiej spółki usługi niematerialne poza granicami Polski, obciąża ograniczony obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. Spółka wypłacając zagranicznym kontrahentom wynagrodzenie za tego rodzaju usługi zobowiązana jest do potrącenia podatku u źródła, o którym mowa w art. 21 tej ustawy”.

Od 1.01.2017 r. zmienił się stan prawny i nie ma już wątpliwości, że miejsce wykonywania czynności nie ma znaczenia. Podatek ten należy zawsze pobierać, gdy dotyczy on czynności opisanych powyżej, a polski podmiot gospodarczy wypłaca wynagrodzenie osobie (podmiotowi) niemającej polskiej rezydencji. W wyroku NSA z 1.09.2020 r., II FSK 1348/18, LEX nr 3070907,

czytamy na ten temat: „O źródle przychodów położonych na terenie Polski można mówić, gdy takie źródło jest trwale związane z terytorium Polski. Sytuacja taka zachodzi, gdy podatnik jest spółką zarejestrowaną w Polsce, tu mającą swoją siedzibę i z jej środków pochodzi wynagrodzenie wypłacane kontrahentowi. Natomiast okoliczność, że wykonywane usługi dotyczą ewentualnych inwestycji spółki za granicą, nie ma znaczenia, jeżeli efekt tej usługi doradczej jest istotny dla strategicznych decyzji spółki, która funkcjonuje i ma siedzibę w Polsce. W przypadku zatem świadczenia usług niematerialnych przez zagraniczne podmioty na rzecz polskiego podmiotu, w sytuacji, gdy usługi te nie są wykonywane na terytorium Polski, o tym czy dochód z wykonywania usługi został osiągnięty w Polsce **będzie przesądzać to, czy efekt tych usług będzie w Polsce wykorzystany** [podkr. aut.]”. Podatek ten mogą ograniczyć lub wręcz zezwolić na jego niepobieranie umowy międzynarodowe. Jednak aby móc je stosować, płatnik powinien dysponować ważnym certyfikatem rezydencji tego nierezydenta. Jeśli nim nie dysponuje, a zobowiązanie płacono za czynność dokonaną za granicą, to praktycznie zawsze podatnik polski musiał zapłacić 100% zobowiązania. Wykonawca usługi, którą był np. wynajem samochodu w Nowym Jorku, nigdy nie zgadzał się na zapłatę 80% ceny (bo 20% to podatek u źródła). W takiej sytuacji płatnik dzielił kwotę zobowiązania przez 0,8 i od tak ubruttwowanej kwoty wyliczał 20% podatku. Wynosił on wtedy rzeczywiście 25% kwoty zapłaconej za granicą. Powstawało wówczas pytanie, czy taki podatek zapłacony w istocie przez płatnika z jego środków, stanowi koszt uzyskania przychodów. W piśmie Dyrektora KIS z 31.05.2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.26.2017.1.PC, LEX nr 352010, na ten temat czytamy: „Zgodnie z dominującym poglądem organów podatkowych, aby podatek u źródła (który jest dopłacany ze środków płatnika) stanowił koszt podatkowy, powinien on zostać «ubruttwiony». Konsekwentnie, podatek u źródła zapłacony przez Wnioskodawcę jako płatnika będzie stanowił koszt podatkowy, jednakże powinien on zostać obliczony w oparciu o tzw. ubruttowienie. **W związku z tym podatek ustalany przez Wnioskodawcę tą metodą będzie stanowił koszt podatkowy** [podkr. aut.]”.

Potwierdzają to również interpretacje podatkowe:

- interpretacja indywidualna z 26.09.2014 r., Izba Skarbowa w Bydgoszczy, ITPB3/423-284/14/DK;
- interpretacja indywidualna z 26.02.2014 r., Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-970/13-2/JBB;
- interpretacja indywidualna z 7.07.2011 r., Izba Skarbowa w Katowicach, IBPBI/2/423-400/11/AK”.

Podatku u źródła nie potrzeba pobierać, jeśli polski podatnik otrzymuje faktury od jednostki mającej zarząd lub siedzibę za granicą, ale jednostka ta posiada zakład podatkowy i to on wystawia faktury i opodatkowuje te przychody w Polsce. W takiej sytuacji płatnik płacący za takie faktury musi posiadać certyfikat rezydencji oraz oświadczenie zagranicznego przedsiębiorcy, że wystawiane faktury z polskim NIP stanowią przychody zakładu i są w Polsce opodatkowane. W wyroku WSA w Poznaniu z 28.10.2020 r., I SA/Po 322/20, LEX nr 3090220, czytamy: „Sytuacja zagranicznego zakładu polskiego rezydenta jest szczególna, stąd jej ocena podatkowo prawna powinna uwzględniać fikcję funkcjonalnej odrębności (niezależnego przedsiębiorstwa) i rzeczywisty charakter czynności z udziałem takiego zakładu. Dlatego w sytuacji, gdy zakład prowadzi działalność gospodarczą i ponosi ze swojego majątku wydatek – będący dla tego zakładu kosztem w ujęciu podatkowym – z tytułu należności określonych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p., takie należności nie powinny być traktowane jako przychody uzyskane na terytorium RP w rozumieniu art. 3 ust. 2 w zw. z art. 3 ust. 3 pkt 5 i art. 3 ust. 5 u.p.d.o.p. W efekcie przedmiotowe należności nie powinny być opodatkowane podatkiem u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p.”.

Od 1.01.2019 r. do otwartego katalogu dochodów uzyskanych przez zagranicznych rezydentów wprowadzono dochody z niezrealizowanych zysków. Zostały one opisane w dodanym rozdziale 5a u.p.d.o.p. W przypadku nierezydentów stanowią one zyski związane z likwidacją zakładu opodatkowanego w Polsce i przeniesieniem go do innego kraju, czyli tzw. *exit tax*.

V. Obowiązek podatkowy wybranych form i rodzajów działalności w umowach międzynarodowych

1. Zakład

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalają zmniejszyć obciążenie podatkowe, eliminując podwójne opodatkowanie oraz w wielu przypadkach zmniejszając stawki podatku. Aby jednak skorzystać z dobrodziejstwa takiej ustawy, podatnik polski powinien posiadać certyfikat rezydencji zagranicznego kontrahenta dokumentujący kraj, w którym ten kontrahent ma nieograniczony obowiązek podatkowy. Tylko w tym wypadku możemy zastosować właściwą dla obu stron transakcji umowę międzynarodową.

Posiadając już certyfikat rezydencji kontrahenta, musimy jeszcze ustalić, czy nie prowadzi on działalności w formie zakładu w Polsce. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią zawsze, że jeżeli działalność jest wykonywana w formie zakładu, to dochody tego zakładu muszą być opodatkowane w kraju, w którym jest on położony. Ponadto usługi lub dostawy dokonywane przez zakład są dla polskiego kontrahenta usługami lub dostawami rozliczanyymi tak samo jak świadczenia wykonywane przez podmiot polski mający siedzibę w Polsce.

W świetle umów międzynarodowych, zgodnie z art. 5 umowy modelowej OECD, za zakład należy uznać stałą placówkę służącą prowadzeniu działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, w szczególności w postaci miejsca zarządzania, filii, biura, zakładu fabrycznego, warsztatu, magazynu, kopalni, kamieniołomu lub innego miejsca wydobywania bogactw ziemnych, a także budowy lub montażu, których okres realizacji przekracza określony czas.

Placówkę stanowi zbiór rzeczy (także pojedyncza rzecz), który obejmuje w szczególności pomieszczenia, wyposażenie lub urządzenia wykorzystywane do działalności przedsiębiorstwa. Placówka może istnieć przez władanie pewną (pustą) przestrzenią, w której prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Nie ma tu znaczenia tytuł prawny do placówki (własność, prawa rzeczowe ograniczone, umowa najmu albo dzierżawy, faktyczne władztwo na innej podstawie). Nie stanowi placówki posiadanie praw, np. udziałów w spółkach, wierzytelności bądź wartości niematerialnych i prawnych.

Placówka musi być stała. Wystarczająca jest więc z określonym punktem powierzchni ziemskiej (przy czym placówka nie musi być częścią składową gruntów), a nawet więc z określonym obszarem geograficznym. Placówka o charakterze tymczasowym (nie jest to pojęcie równoznaczne z krótkim okresem jej trwania) nie wypełnia kryterium stałości. Przykładowo cyrk wędrowny, dający przedstawienia w określonym miejscu i krótkim przedziale czasu, nie tworzy zakładu. Również udostępnienie pomieszczeń przez zleceniodawcę w celu wykonania określonych czynności wynikających ze zlecenia, niemających regularnego charakteru nie wystarczy zwykle do przyjęcia stałego charakteru placówki. Należy natomiast uznać placówkę za stałą, jeżeli w założeniu została ona utworzona na dłuższy okres (np. oddział), ale faktycznie została rozwiązana po krótkotrwałym okresie wykonywania działalności. Również występowanie przerw w działalności mieszczących się w zwykłym jej toku (np. ze względu na sezonowość) nie wyklucza stałości placówki. Zakład powstaje również wtedy, gdy w Polsce będzie miała miejsce regularna kontrola jakości dostarczanych towarów. W wyroku NSA z 8.11.2019 r., II FSK 3718/17, LEX nr 2758850, czytamy: „Działalność spółki na terytorium

Polski prowadzona jest w formie zakładu w rozumieniu art. 5 umowy polsko-brytyjskiej. W stanie faktycznym opisanym we wniosku interpretacyjnym pracownicy spółki wykonują swoją pracę na terenie Polski w halach produkcyjnych zleceniobiorcy, w których odbywa się proces produkcyjny wyrobów na zlecenie spółki i co istotne w części przy użyciu maszyn stanowiących własność spółki. Co się z tym wiąże, twierdzenie skarżącej, że nie posiada w Polsce linii produkcyjnej do produkcji mięsa, jeżeli zważyć na 10% udział jej parku maszynowego w produkcji, nie do końca odpowiada prawdzie. Trudno też zaaprobować stanowisko skarżącej, że jej pracownicy nie prowadzą w Polsce żadnej działalności, skoro jak wynika ze stanu faktycznego, zajmują się kontrolą jakości produkcji, z prawem jej zakwestionowania w określonym zakresie. Innymi słowy, nie jest możliwa kontrola jakości bez uczestniczenia w procesie produkcyjnym”. Zakład powstanie również wtedy, gdy jednostka mająca siedzibę za granicą w Polsce ustanowi przedstawiciela do zawierania umów i takie umowy będą tu zawierane. W wyroku WSA w Gliwicach z 14.11.2019 r., I SA/GI 656/19, LEX nr 2758978, czytamy: „Spółka posiada w Polsce zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. w zw. z art. 5 ust. 5 Umowy z Maltą wobec prowadzenia działalności w Polsce przy wykorzystaniu przedstawiciela posiadającego pełnomocnictwo do zawierania umów cywilnoprawnych w imieniu i na rzecz spółki w rozumieniu art. 7a ust. 2 pkt 1a u.g.h. W konsekwencji spółka podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 7 ust. 1 Umowy z Maltą”.

Zakładu nie stanowią natomiast następujące placówki wymienione literalnie w art. 5 ust. 4 umowy modelowej OECD, stanowiącej wzorzec dla umów międzynarodowych:

- 1) **placówki, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów przedsiębiorstwa.** Należy zwrócić uwagę, że składowane, wystawiane lub wydawane dobra lub towary mają należeć (pod względem gospodarczym) do przedsiębiorstwa, np. wynajem powierzchni magazynowej na rzecz osób trzecich nie mieści się w zakresie tego wyłączenia. Wyłączenie dotyczy placówek służących wyłącznie wykonywaniu wymienionych czynności; nie dotyczy np. dokonywania napraw gwarancyjnych ani sprzedaży rzeczy zamiennych. Również podpisywanie za pośrednictwem placówki umów mających za przedmiot składowane dobra lub towary prowadzi zwykle do ustanowienia zakładu, nawet jeżeli umowy te wymagają aprobaty centrali. W zakresie tego wyłączenia powinny jednak mieścić się czynności bezpośrednio związane ze składowaniem, wystawianiem lub wydawaniem dóbr lub towarów, np. pakowanie, ważenie, formowanie wysyłki. Za dobra i towary należy uznać wszelkie składniki rzeczowe majątku trwałego i obrotowego;
- 2) **zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa utrzymywane wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania.** Należy uznać, że zapasy dóbr lub towarów nie stanowią placówki, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa, lecz przedmiot tej działalności. Skoro już przesłanki uznania placówki za zakład zawarte w art. 5 ust. 1 umowy modelowej OECD nie są wypełnione, znaczenie tego wyłączenia jest jedynie instrukcyjne;
- 3) **zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa utrzymywane wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo.** Wyłączenie to odnosi się do zapasów składowanych w innym przedsiębiorstwie w celu przerobu (*processing*). Chodzi o czynności mające na celu zarówno zmianę istoty obrabianej rzeczy, jak i powstanie całkiem nowej rzeczy. Podobnie jak w pkt 2 wyłączenie to ma jedynie charakter instrukcyjny;
- 4) **stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu uzyskiwania informacji dla przedsiębiorstwa.** Jeżeli za pośrednictwem stałej placówki jest wykonywana wyłącznie działalność w zakresie zakupów dla przedsiębiorstwa, placówka nie stanowi zakładu. Jeżeli w stałej placówce jest prowadzona także podstawowa działal-

ność, to zakładowi nie można przypisać marży zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr i towarów (art. 7 ust. 5 umowy modelowej OECD). Na równi jest traktowane uzyskiwanie informacji, np. przez korespondentów czasopism. Nie zachodzi jednak wyłączenie, jeżeli poprzez placówkę są wykonywane czynności wykraczające poza uzyskiwanie informacji, np. praca redakcyjna;

- 5) **stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiejkolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym albo pomocniczym dla przedsiębiorstwa.** Zastosowanie tego wyłączenia warunkuje przygotowawczy lub pomocniczy charakter podejmowanych czynności, np. reklama, promocja, udzielanie informacji, prowadzenie nadzoru czy badań naukowych. Ocena, czy działalność wykonywana w placówce ma taki charakter, zależy od całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym z perspektywy przedsiębiorstwa nie stanowi samoistnej działalności, lecz ma podrzędne znaczenie w stosunku do działalności podstawowej i tylko w powiązaniu z pozostałą działalnością przedsiębiorstwa ma sens gospodarczy. O charakterze działalności wykonywanej przez placówkę nie powinna natomiast decydować wielkość zaangażowanych środków ani wielkość zatrudnienia. Wyłączenie jest uwarunkowane tym, że czynności są wykonywane dla przedsiębiorstwa. Tytułem przykładu: reklama wykonywana przez placówkę na rzecz osób trzecich prowadzi do powstania zakładu; dotyczy to również prac badawczo-rozwojowych wykonywanych w placówce na zlecenie. Należy jednak uznać, że jednorazowa czynność wykonana poprzez placówkę w obrocie zewnętrznym nie powoduje powstania zakładu, nie stanowi bowiem „działalności” nacechowanej elementem ciągłości;
- 6) **placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiegokolwiek połączenia rodzajów działalności wymienionych w pkt 1–5, jednak pod warunkiem że ogólna działalność tych placówek wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.** Należy zwrócić uwagę, że wyłączenie to ma miejsce, jeżeli kumulacja różnych działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, wymienionych w art. 5 ust. 4 umowy modelowej OECD, nie prowadzi do uznania, że działalność placówki stała się samoistną pod względem gospodarczym. Nie jest bowiem wykluczone, że z połączenia działalności o takim charakterze, z uwagi na powstanie powiązań organizacyjnych i funkcjonalnych, powstanie zakład. Tak jest w przypadku zakupów (pkt 4), składowania, wystawiania i wydawania towarów (pkt 1), a jednocześnie prowadzenia reklamy tych towarów (pkt 5). Należy uznać, że czynności te łącznie tworzą pewien samoistny proces gospodarczy (działalność handlową), nawet wobec braku zawierania umów sprzedaży w placówce. Wyłączenie efektów kumulacji jest uzasadnione tym, że przedsiębiorstwo wykonujące poszczególne czynności w różnych miejscach (na skutek np. wydzielenia organizacyjnego) nie powinno być traktowane odmiennie.

2. Zakład w przypadku robót budowlanych

Pojęcie zakładu w odniesieniu do prac budowlanych, montażowych lub instalacyjnych jest zdefiniowane w sposób szczególny w art. 5 ust. 3 umowy modelowej OECD. Z komentarza do tej umowy wynika, że za prace budowlane lub montażowe należy uznać również planowanie oraz nadzór budowlany. Z wyroku WSA w Warszawie z 7.03.2018 r., III SA/Wa 1066/17, LEX nr 2495685, wynika, iż:

„1. Dochody, które można przypisać położonemu w Polsce zakładowi niemieckiego przedsiębiorstwa, będą opodatkowane w Polsce, w oparciu o polskie przepisy podatkowe, przy czym przypisane zakładowi przez polski organ podatkowy (skarbowy) dochody powinny być określone w takiej wysokości, w jakiej zakład mógłby je uzyskać, gdyby wykonywał swoją (lub podobną) działalność jako samodzielne przedsiębiorstwo.

2. Określenie «zakład» obejmuje również budowę albo montaż, które trwają przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, zaś pojęcie «budowa i montaż» jako szczególna forma działalności uznawanej za «zakład» oznacza działalność o charakterze usługowym, polegającą na wykonywaniu czynności budowlano-montażowych. Prowadzi to do wniosku, że zyski wyłącznie z takich usług mogą być przypisane przedsiębiorstwu zagranicznemu jako uzyskane przez prowadzony w drugim państwie zakład wykonujący budowę albo montaż przez okres przekraczający czas określony Umową z 14.05.2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

3. Jakkolwiek zakres pojęcia «budowa albo montaż» jest szeroki i rozciąga się niewątpliwie na wszelkiego rodzaju prace budowlane i montaże, obejmując także planowanie i nadzór nad tymi pracami, gdy wykonywane są przez przedsiębiorcę prowadzącego budowę, to do zakresu tego pojęcia nie daje się zaliczyć takich czynności, które polegają na podstawie (sprzedaży), na rzecz podmiotu zalecającego wykonanie tych prac, towarów stanowiących materiały i urządzenia użyte do budowy lub montażu.

4. Zakład przedsiębiorcy zagranicznego (w rozumieniu u.s.g.) nie należy do grupy podmiotów objętych obowiązkiem stosowania przepisów ustawy z 1994 r. o rachunkowości.

5. Transakcja między podatnikiem, o który mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., a jego zakładem w RP, jest objęta obowiązkiem sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 tej ustawy [obecnie nieobowiązujące – przyp. red.]”.

Ze względu na specyfikę działalności budowlanej (montażowej lub instalacyjnej), charakteryzującej się zwykle tymczasowością istniejącej placówki, zostaje określony czas trwania budowy, którego upływ świadczy o elemencie stałości i tym samym determinuje powstanie zakładu. Zgodnie z ust. 3 plac budowy, prace budowlane (montaże) lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, kiedy trwają dłużej niż 12 miesięcy. Użycie zwrotu „tylko wtedy” oznacza, że za zakład nie uznaje się budowy trwającej faktycznie krócej niż 12 miesięcy. Wypełnienie warunku istnienia placówki nie wymaga prowadzenia robót budowlanych w ściśle określonym miejscu (np. budowa autostrady czy rurociągu). Jeżeli prowadzone roboty, niezależnie od przemieszczania się placu budowy w miarę postępu prac, stanowią przedsięwzięcie integralne pod względem gospodarczym, należy je traktować jako zakład.

Upływ okresu prowadzenia budowy decyduje o ustanowieniu zakładu w państwie źródła. Początku biegu tego okresu należy upatrywać w **faktycznym rozpoczęciu** prac służących prowadzonej budowie, np. związanych z projektowaniem czy też montażem kontenerów dla załogi. Czynności prawne, jak podpisanie kontraktu budowlanego, nie stanowią o rozpoczęciu budowy i – tym samym – nie prowadzą do rozpoczęcia biegu terminu. Nie wydaje się też zasadne, aby początek biegu terminu wiązać z rozpoczęciem właściwych prac budowlanych. W komentarzu do umowy modelowej OECD (zob. *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD. Wersja skrócona 15 lipca 2005 r.*, Warszawa 2006, s. 97) został wyrażony pogląd, że plac budowy istnieje od dnia, w którym przedsiębiorca rozpoczyna swoją działalność, co obejmuje wszelkie prace przygotowawcze wykonane w państwie, w którym ma być wzniesiona budowla, a więc np. założenie biura studiów budowlanych.

Zakończenie prowadzenia budowy (montażu, instalacji) następuje wtedy, gdy roboty budowlane zostaną całkowicie wykonane. Za moment zakończenia budowy można zasadniczo przyjąć dzień podpisania ostatecznego protokołu odbioru robót budowlanych. Do okresu budowy nie należy wliczać okresu zastrzeżonego do zgłoszenia późniejszych roszczeń z tytułu rękojmi lub okresu wykonywania napraw gwarancyjnych (por. np. pismo Ministerstwa Finansów z 25.02.1997 r., PO 4/BA-722-846/96, LEX nr 6639).

Czasowe (lub sezonowe) przerwy w prowadzeniu robót budowlanych nie powodują przerwania ani zawieszenia biegu okresu prowadzenia budowy. Dotyczy to w równej mierze prac wykonywanych na budowie przez podwykonawców. Do okresu danej budowy nie można natomiast wliczać okresów robót budowlanych prowadzonych na oddzielnych budowach, niestanowiących funkcjonalnie jednej inwestycji budowlanej. Jeżeli niezależnie od siebie prowadzone są różne przedsięwzięcia budowlane, to każde z nich należy traktować jako odrębny zakład, przy czym przekroczenie okresu 12-miesięcznego odnosi się każdorazowo osobno do każdej budowy. Ukształtowanie prawne danego kontraktu budowlanego, np. przez zawarcie kilku odrębnych umów o prace budowlane, nie decyduje o tym, czy mamy do czynienia z jednym zakładem, czy kilkoma zakładami; pierwszorzędne znaczenie ma tu związek gospodarczy (funkcjonalny) pomiędzy wykonywanymi robotami budowlanymi (zob. odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 8.08.2002 r. na interpelację nr 1738 z 16.07.2002 r., SPS-0202-1738/02).

Zdarzeniem, z którego zaistnieniem wiąże się powstanie obowiązku podatkowego, jest upływ czasu określonego w danej umowie bilateralnej, prowadzący do powstania zakładu. Nawet jeżeli w kontrakcie budowlanym przewidziany jest dłuższy okres trwania prac, zakład nie powstaje w momencie faktycznego rozpoczęcia budowy, lecz w dacie przekroczenia okresu przewidzianego w art. 5 ust. 3 umowy modelowej OECD. Dopiero przekroczenie tego okresu, które powoduje powstanie zakładu, rodzi w rezultacie ograniczony obowiązek podatkowy dla przedsiębiorstwa w państwie źródła, rozciągający się na dochody osiągnięte od dnia rozpoczęcia prowadzenia robót budowlanych. Zatem właściwie zaplanowany czas budowy i wykonywanie jej zgodnie z harmonogramem są bardzo istotne, ponieważ po przedłużeniu okresu budowy i przekroczeniu limitu podatek dochodowy z tytułu zysku zakładu należy rozliczyć wstecznie – od pierwszego miesiąca budowy.

Dochody zakładu po opodatkowaniu w kraju, w którym jest on położony, uwzględnia się co do zasady ponownie przy obliczaniu podatku dochodowego podatnika posiadającego ten zakład w kraju rezydencji podatnika. Stosujemy jednak w tym przypadku wprowadzone przez każdą umowę międzynarodową odpowiednie zasady unikania podwójnego opodatkowania (por. komentarz do niniejszego artykułu, pkt V). Sumowanie dotyczy tylko dochodów zakładu i podatnika posiadającego ten zakład. Ta zasada nie dotyczy sumowania strat. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 12.09.2008 r., IP-PB3-423-985/08-2/JB, LEX nr 17275, czytamy, że „dochody i straty zagranicznego zakładu podlegają opodatkowaniu lub odliczeniu wyłącznie w kraju, w którym znajduje się ten zakład; straty zagranicznego zakładu nie mogą pomniejszyć dochodu do opodatkowania w Polsce”.

3. Miejsce opodatkowania dochodów a brak rezydencji

W przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego należy wyraźnie określić, jakie dochody podlegają temu obowiązkowi. Muszą to być dochody uzyskiwane w kraju, w którym podatnik nie ma rezydencji. Ponadto przepisy kraju, w którym znajduje się źródło przychodów, muszą przewidywać opodatkowanie tych przychodów przez nierezydenta, czyniąc go podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. W wyroku WSA w Warszawie z 12.06.2007 r., III SA/Wa 508/07, LEX nr 286965, na ten temat czytamy: „O tym, wobec kogo powstał obowiązek podatkowy, a więc kto jest podatnikiem, rozstrzygają przepisy [...] «u.p.d.o.p.», a nie postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W świetle tych przepisów za podatnika należy uznać osobę, która osiągnęła przychód, np. z tytułu odsetek od obligacji, co wynika choćby z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. Przy opodatkowywaniu przychodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., w pierwszej kolejności należy zatem ustalić osobę podatnika, a dopiero później, kierując się miejscem zamieszkania lub siedziby tego podatnika, zastosować postanowienia odpowied-

niej umowy międzynarodowej odnośnie określenia właściwej stawki podatku, czy też w ogóle od tego opodatkowania odstąpić, jeżeli dana umowa zawiera regulacje, na mocy których Polska, jako państwo, w którym odsetki powstają – «państwo źródła», zrezygnowała z opodatkowania danych przychodów wobec rezydentów państwa, z którym dana umowa została zawarta. Stanowi o tym adresowany do płatników podatku art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.”.

Zatem dochód podmiotu niemającego polskiej rezydencji będzie opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych wyłącznie wtedy, gdy przepisy u.p.d.o.p. takie opodatkowanie przewidują. W wyroku z 14.05.2003 r., I SA/Ka 881/02, LEX nr 82015, NSA w Katowicach stwierdza, że „analiza treści przepisów art. 3 ust. 2, art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 11, a także art. 23 ust. 2 lit. b Konwencji między Rzeczypospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku, sporządzonej w Bernie dnia 2.09.1991 r. (Dz.U. z 1993 r. poz. 92) prowadzi przede wszystkim do wniosku, że strona polska nie zrezygnowała z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych w Polsce przez podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania w Szwajcarii z tytułu odsetek”.

Zasady określania miejsca opodatkowania uzyskiwanych dochodów nie są precyzyjnie określone w komentowanej ustawie. Bardziej konkretne są w tym przypadku przepisy umów międzynarodowych. Przy określaniu położenia źródła danego dochodu pomocne mogą być również pisma Ministerstwa Finansów. W jednym z nich – piśmie z 24.07.2001 r., PB4/AK-8214-1045-277/01, Biul. Skarb. 2001/4, s. 12 – znajdujemy szeroką wypowiedź na ten temat:

„Pytanie Izby sprowadza się do stwierdzenia, jakiego rodzaju dochody (z jakich źródeł) podmiotów niebędących polskimi rezydentami podatkowymi uznać należy za dochody objęte tą drugą z zasad, czyli za dochody uzyskane na terytorium Polski. Ustosunkowując się do tego pytania, Ministerstwo Finansów wyjaśnia, iż za źródło dochodów położone w Polsce uznać należy m.in.:

- dochody uzyskane przez nierezydentów dzięki prowadzonej z terytorium Polski działalności gospodarczej, bez względu na formę prowadzenia tej działalności, w tym za pośrednictwem oddziału, przedstawicielstwa lub zależnego przedstawiciela oraz z działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej prowadzonej na terytorium Polski;
- dochody (tzw. należności licencyjne) uzyskane przez nierezydentów od polskich rezydentów z tytułu «eksploatowania» praw autorskich i praw pokrewnych, praw do rzeczy (np. na podstawie umów najmu czy dzierżawy), dóbr niematerialnych w postaci *know-how* itp.;
- dochody uzyskane przez nierezydentów z tytułu odsetek od zainwestowanego w Polsce kapitału (z tytułu udzielonych polskim podmiotom pożyczek, kredytów, w tym tzw. kredytu kupieckiego, zakupu obligacji, od lokat itd.);
- dochody uzyskane przez nierezydentów z tytułu udziału w zysku polskiej osoby prawnej;
- dochody uzyskane przez nierezydentów z eksploatacji zasobów naturalnych umiejscowionych na terytorium Polski lub w polskiej strefie ekonomicznej;
- dochody uzyskane przez nierezydentów dzięki położonej na terytorium Polski nieruchomości (np. z tytułu najmu lub dzierżawy), w tym z budowy lub zbycia takiej nieruchomości;
- dochody nierezydentów z tytułu opłat za przewóz ładunków lub osób przyjętych do przewozu w portach polskich (w tym lotniczych)”.

O źródle dochodów położonym w Polsce można więc mówić wtedy, gdy takie źródło dochodów jest trwale związane z terytorium RP lub gdy źródłem dochodów są polscy rezydenci eksploatujący rzeczy lub dobra niematerialne należące do innych podmiotów. Również w wyroku WSA w Krakowie z 12.09.2012 r., I SA/Kr 882/12, LEX nr 1224744, czytamy: „Na gruncie polskiego prawa podatkowego nie można wiązać ograniczonego obowiązku podatkowego

nierezydenta z uzyskaniem przychodu od kontrahenta, który jest spółką polską, na podstawie umowy o wykonanie usług, których realizacja nie jest związana z terytorium Rzeczypospolitej”. Podobną tezę zawarto w wyroku WSA w Poznaniu z 25.10.2012 r., I SA/Po 696/12, LEX nr 1235705, w którym stwierdzono: „O źródle dochodów położonym w Polsce można mówić wtedy, gdy takie źródło dochodów trwale związane jest z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub gdy źródłem dochodów są polscy rezydenci eksploatujący rzeczy lub dobra niematerialne należące do innych podmiotów. Wynajem samochodu w Berlinie nie jest opodatkowany podatkiem u źródła”. Taką linię orzecznictwa podtrzymuje wyrok NSA z 4.07.2013 r., II FSK 2200/11, LEX nr 1374767, w którym czytamy: „Dochód jest osiągnięty na terytorium RP stosownie do art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. wtedy, gdy rezultat usługi w postaci powstania lub zwiększenia przychodów następuje u usługodawcy na terytorium Polski. Nie wystarczy zatem, aby łącznik osobowy, a więc że rezultat takiej usługi świadczonej przez zagranicznego kontrahenta będzie się odnosił do polskiego podmiotu prawnego (zlecenia wykonania usług nierezydentowi dokonał polski przedsiębiorca i wypłata wynagrodzenia za wykonanie usługi dokonana została z majątku polskiego przedsiębiorcy). Mówiąc inaczej, konieczne jest spełnienie łącznika terytorialnego, a więc opodatkowanie związane jest z faktem, powodującym powstanie przychodu, właśnie na terytorium Polski”.

Nie stanowią zaś dochodów uzyskanych ze źródeł dochodów położonych na terytorium RP dochody nierezydentów:

- 1) ze zbycia „praw do źródeł dochodów” (np. zbycia udziałów, akcji, obligacji i innych papierów wartościowych wyemitowanych przez polskie podmioty, wierzytelności polskich podmiotów), gdyż zbycie takie stanowi odrębne od zbywanego źródła źródło dochodów, które nie jest trwale związane z terytorium Polski; wyjątkiem jest sytuacja, gdy zbycie takie jest dokonywane na polskiej giełdzie (w takim przypadku bowiem giełda i obrót na niej dokonywany stanowią samoistne źródło dochodów położone na terytorium Polski) lub gdy zbycie udziałów, akcji czy innych papierów wartościowych prowadzi w praktyce do „przeniesienia praw” do nieruchomości (np. gdy majątek spółki, której akcje są zbywane, składa się głównie z nieruchomości);
- 2) z obrotu towarami i usługami będącymi przedmiotem działalności gospodarczej nierezydenta nieprowadzącego w tym zakresie działalności gospodarczej z terytorium RP (tj. niemającego na terytorium Polski stałej placówki, biura, oddziału, przedstawicielstwa, przedstawiciela, najętej powierzchni w celu prowadzenia działalności itp.).

Co do zasady wszystkie dochody przedsiębiorców są opodatkowane w kraju, w którym przedsiębiorcy mają siedzibę lub miejsce zarządu, z wyjątkiem sytuacji, gdy dochód jest uzyskiwany przez położony w danym kraju zakład. Umowy międzynarodowe przewidują jednak od tej zasady kilka wyjątków. Umowa modelowa OECD literalnie wymienia kategorie dochodów, których miejsce uzyskania jest określone w inny sposób niż przez położenie siedziby podmiotu lub jego zarządu. Do dochodów tych zalicza się:

- 1) **dochody z majątku nieruchomego** – wszelkie dochody uzyskiwane z majątku nieruchomego opodatkowane są w kraju, w którym ten majątek jest położony. Dochody z majątku nieruchomego stanowią przychody pomniejszone o koszty uzyskania. Przez przychody, o których mowa w zdaniu poprzednim, rozumie się sprzedaż lub przeniesienie prawa własności na innych zasadach niż sprzedaż, najem, dzierżawa i inne umowy o podobnym charakterze, dochody z innych form użytkowania nieruchomości. Do przychodów tych zalicza się również sprzedaż udziałów (akcji) spółek będących właścicielami nieruchomości. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 12.12.2008 r., IPPB5/423-47/08-4/IS, LEX nr 19413, czytamy: „Jeśli zbycie przez spółkę akcji polskiego banku nie będzie dokonane na polskiej giełdzie papierów wartościowych, ani nie doprowadzi w praktyce do prze-

niesienia praw do nieruchomości położonej w Polsce, to dochód osiągnięty z tego zbycia nie będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce”.

Oznacza to jednocześnie, że wszystkie dochody z majątku nieruchomego położonego w Polsce (w tym ze zbycia udziałów w spółce posiadającej taki majątek) są zawsze opodatkowane w Polsce, niezależnie od miejsca położenia siedziby lub zarządu właściciela nieruchomości. Aby uzyskać dochód z majątku nieruchomego, podatnik musi być właścicielem tego majątku. Nie stanowią takich dochodów zyski z prac projektowych lub budowlanych wykonywanych na zlecenie właściciela, mimo że dotyczą majątku nieruchomego. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 15.09.2008 r., IP-PB3-423-839/08-2/PS, LEX nr 17274, czytamy: „Zyski spółki z siedzibą w Szwajcarii z tytułu umowy na sporządzenie projektu i dokumentacji inwestycji realizowanej w Polsce podlegają opodatkowaniu tylko w Szwajcarii”. Przez majątek nieruchomy, zgodnie z art. 46 § 1 k.c., należy rozumieć grunty oraz budynki, budowle, lokale, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W umowie modelowej OECD obok wymienionego już majątku do nieruchomości zalicza się również przynależny do majątku nieruchomego żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych oraz zasoby mineralne i inne bogactwa naturalne. Natomiast według tej umowy majątku nieruchomego nie stanowią statki, barki ani statki powietrzne;

- 2) **dochody z należności licencyjnych** – podlegają one opodatkowaniu u nabywcy licencji (w kraju nabywcy). Przez należności licencyjne należy rozumieć wszelkie kwoty wypłacane z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami i programami dla radia i telewizji, patentów, znaków towarowych, wzorców, modeli, planów, formuł i technologii produkcyjnych oraz za informacje związane z doświadczeniem zdobytym w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*). Należności licencyjne stanowią również opłaty za użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego oraz opłaty leasingowe. Pojęcie należności licencyjnych precyzuje wyrok NSA w Warszawie z 30.08.1996 r., III SA 962/94, LEX nr 27293, w którym czytamy:

- „1) Użyty w art. 21 u.p.d.o.p. termin «użytkowanie» nie jest ograniczonym prawem rzeczowym z art. 252 k.c., lecz rozumiany może być wyłącznie jako używanie rzeczy.
- 2) Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęcia «urządzenie przemysłowe» oraz nie odсыła w tej kwestii do Systematycznego Wykazu Wyrobów. W tej sytuacji, wyjaśniając sens tego pojęcia, należy sięgnąć do języka potocznego wyrażonego w określeniach słownikowych. Nowelizacja art. 21 dokonana ustawą (Dz.U. z 1995 r. poz. 25) miała jedynie charakter porządkujący i uściślający, a przez dodanie wyrazów «a także środka transportu», miała na celu eliminację ewentualnych sporów co do kwalifikacji środka transportu do urządzenia przemysłowego.
- 3) Za należności licencyjne, o których mowa w art. 12 ust. 1 umowy międzynarodowej między Rządem R.P. a Rządem Królestwa Danii z 1976 r. w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1979 r. poz. 24), uznać należy należności wynikające z używania rzeczy będącej przedmiotem leasingu. Wynika to bowiem wprost z wyjaśnienia pojęcia «należności licencyjne» zawartego w art. 12 ust. 3 umowy. Należności te – zgodnie z art. 12 ust. 1 i 2 umowy – są przedmiotem opodatkowania i stanowią jednocześnie przychód osoby zagranicznej, o którym mowa w art. 21 u.p.d.o.p.
- 4) Przy leasingu kapitałowym, zwanym również amortyzacyjnym, opcja nabycia rzeczy po jego zakończeniu w ogóle nie powstaje. Jego istotą jest bowiem to, że opłaty za używanie rzeczy odpowiadają jej całkowitej wartości. Z chwilą zakończenia umowy przedmiot leasingu amortyzuje się, choć posiada wartość złomową, nawet niekiedy wartość użytkową”.

Dochody z ww. należności licencyjnych dotyczą sytuacji, gdy kwota za należności jest uzyskiwana przez podmiot mający polską rezydencję i wypłacana podmiotowi, który ma rezydencję w innym kraju. Wyjątkiem jest tu sytuacja, gdy otrzymującym wynagrodzenie za zbywaną licencję jest zakład osoby zagranicznej położony w Polsce. Wtedy dochód ten też jest opodatkowany w Polsce, ale stanowi przychód zakładu opodatkowany według takich samych zasad jak podmioty polskie. Podatek od takich należności licencyjnych pobiera się w formie ryczałtu zgodnie z u.p.d.o.p. w wysokości 20%. Jednak umowy międzynarodowe obniżają ten podatek do 5 lub 10% wypłacanej kwoty (w tym przypadku należy zawsze przeanalizować umowę międzynarodową);

- 3) **dochody z odsetek** – podlegają one opodatkowaniu w kraju, w którym rezydentem jest wypłacający odsetki. Jeśli odsetki wypłaca polski podatnik podmiotowi mającemu zagraniczną rezydencję, to powinien pobrać 20-procentowy zryczałtowany podatek. Również w tym przypadku umowy międzynarodowe obniżają podatek od odsetek. Aby jednak stosować obniżone stawki podatku do uzyskiwanych odsetek, należy prawidłowo wybrać umowę międzynarodową. O ile podmiot wypłacający odsetki jest określony jednoznacznie, o tyle drugą stroną tej transakcji jest właściciel konta, na które odsetki wpływają, a nie bank prowadzący to konto. W wyroku WSA w Warszawie z 12.03.2008 r., III SA/Wa 1389/07, M. Pod. 2008/5, s. 4, czytamy na ten temat: „Użyte w art. 11 ust. 3 Konwencji z 13.02.2002 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 2003 r. poz. 2120) sformułowanie «odbiorcy odsetek» nie może być w dosłowny i mechaniczny sposób odnoszone do sytuacji, w której wypłata odsetek następuje w pierwszej kolejności na rachunek Banku, i stosowane jako argument uzasadniający na podstawie takiego zapisu tej umowy niejako ukonstytuowanie statusu tego podmiotu jako faktycznego odbiorcy odsetek”.

Zgodnie z umową modelową OECD przez termin „odsetki” należy rozumieć dochody z wszelkiego rodzaju roszczeń wynikających z długów, zarówno zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych, w szczególności dochody z odsetek publicznych, obligacji lub skryptów dłużnych, wraz ze świadczeniami pochodnymi (tzn. z nagrodami i premiami związanymi z takimi pożyczkami, obligacjami lub skryptami);

- 4) **dochody z dywidend** – dywidendy podlegają przede wszystkim opodatkowaniu u źródła, czyli w kraju, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca dywidendę. Podatek od dywidendy pobiera się według stawki obowiązującej w kraju, w którym dywidenda jest wypłacana (w Polsce w wysokości 19%). Jednak umowy międzynarodowe obniżają wysokość podatku do 15, 10 lub najczęściej 5%. Obniżenia podatku zgodnego z umową międzynarodową nie stosuje się, jeśli otrzymującym dywidendę jest zakład położony w kraju, w którym dywidenda jest wypłacana. Zgodnie z umową modelową OECD przez pojęcie dywidendy rozumie się wszelkie dochody z akcji, udziałów w spółkach z o.o. i innych praw związanych z udziałem w zyskach osób prawnych, niebędących roszczeniami z tytułu wierzytelności oraz wszelkie inne dochody uważane w kraju wypłacającego dywidendę za dochody z zysku osób prawnych.

VI. Metody eliminacji podwójnego opodatkowania

Opisane w poprzednim rozdziale zasady ustalania dochodu dla określonych kategorii przychodów nie eliminują równoczesnego opodatkowania tych dochodów w kraju, w którym otrzymujący dochód ma nieograniczony obowiązek podatkowy. Umowy międzynarodowe przewidują zasadniczo dwie metody unikania skutków takiego opodatkowania:

- 1) **metodę zaliczenia zapłaconego podatku** (tzw. proporcjonalnego wyłączenia) – polega ona na odliczeniu w kraju rezydencji podatku zapłaconego za granicą. Kwota odliczenia nie

może jednak przekroczyć tej kwoty podatku obliczonego w Polsce od wszystkich dochodów przypadającego na dochody uzyskane w innym kraju niż kraj rezydencji. Tę metodę stosuje się powszechnie w przypadku przychodów z dywidend jako zasadę szczególną, nawet gdy w danej umowie akceptowana jest inna metoda unikania podwójnego opodatkowania dla szerokiej kategorii przychodów;

- 2) **metodę stopy procentowej** (tzw. wyłączenia z progresją) – polega ona na zwolnieniu z opodatkowania dochodów uzyskanych w innym kraju niż kraj rezydencji. Jednak dochody uzyskane za granicą mogą wpływać na wysokość opodatkowania dochodów uzyskanych w kraju rezydencji. W przypadku tej metody zliczamy wszystkie uzyskane dochody niezależnie od położenia ich źródła. Następnie wyliczamy podatek i dzielimy go przez wyliczony dochód, przeliczając wynik na procenty. Tak wyliczoną stopę procentową wykorzystuje się do wyliczenia podatku od dochodów uzyskiwanych w kraju rezydencji przez pomnożenie wyliczonej stopy procentowej przez dochody uzyskiwane tylko w tym kraju. Metoda ta praktycznie zwalnia z podatku dochodowego wszelkie dochody zagraniczne, jeśli w kraju rezydencji stosujemy podatek liniowy (nie ma skali progresywnej). Zatem w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych mamy całkowite wyłączenie z opodatkowania.

Rzadko stosowana jest jeszcze metoda pełnego wyłączenia, zwalniająca z podatku dochodowego całą kategorię przychodów bez jakiegokolwiek uwzględniania dochodów uzyskanych za granicą. Poniższa tabela zestawia zawarte przez Polskę umowy międzynarodowe i prezentuje stosowaną metodę unikania podwójnego opodatkowania.

Zestawienie umów międzynarodowych – stan na 1.06.2023 r.

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Albania – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 5.03.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1994 r. Nr 101, poz. 492 ze zm.	ms%
Arabia Saudyjska – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 22.02.2011 r. (Rijad)	Dz.U. z 2012 r. poz. 502	mzp
Armenia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 14.07.1999 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2005 r. Nr 66, poz. 576	mzp
Australia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.05.1991 r. (Canberra)	Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze zm.	mzp
Austria – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 13.01.2004 r. (Wiedeń)	Dz.U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921 ze zm.	mzp

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Azerbejdżan – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 26.08.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2008 r. Nr 9, poz. 52	ms%
Bangladesz – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.07.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1121	ms%
Belgia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.08.2001 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139 ze zm.	mzp
Białoruś – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 18.11.1992 r. (Mińsk)	Dz.U. z 1993 r. Nr 120, poz. 534	mpw
Bośnia i Hercegowina – Polska	Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Bośnią i Hercegowiną w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 4.06.2014 r. (Sarajewo)	Dz.U. z 2016 r. poz. 590	ms%
Bułgaria – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 11.04.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679	ms%
Chile – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 10.03.2000 r. (Santiago de Chile)	Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1976 ze zm.	mzp
Chiny – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.06.1988 r. (Pekin)	Dz.U. z 1989 r. Nr 13, poz. 65	ms%
Chorwacja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.10.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 78, poz. 370 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Cypr – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 4.06.1992 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zm.	mpw
Czechy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.09.2011 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2012 r. poz. 991 ze zm.	ms%
Dania – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 6.12.2001 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368 ze zm.	mzp
Egipt – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 24.06.1996 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 78, poz. 690	mzp
Estonia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 9.05.1994 r. (Tallin)	Dz.U. z 1995 r. Nr 77, poz. 388	ms%
Filipiny – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 9.09.1992 r. (Manila)	Dz.U. z 1997 r. Nr 127, poz. 817	ms%
Finlandia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.06.2009 r. (Helsinki)	Dz.U. z 2010 r. Nr 37, poz. 205	mzp
Francja – Polska	Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.06.1975 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5	ms%
Grecja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.11.1987 r. (Ateny)	Dz.U. z 1991 r. Nr 120, poz. 524	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Gruzja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 5.11.1999 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1820	ms%
Guernsey – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych z 8.10.2013 r. (Londyn)	Dz.U. z 2014 r. poz. 1341	mzp oraz ms%
Hiszpania – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 15.11.1979 r. (Madryt)	Dz.U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127	ms%
Holandia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.02.2002 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120	mzp
Indie – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.06.1989 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zm.	ms%
Indonezja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 6.10.1992 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1994 r. Nr 46, poz. 187	ms%
Iran – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 2.10.1998 r. (Teheran)	Dz.U. z 2006 r. Nr 244, poz. 1770 ze zm.	ms%
Irlandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.11.1995 r. (Madryt)	Dz.U. z 1996 r. Nr 29, poz. 129 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Islandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.06.1998 r. (Reykjavik)	Dz.U. z 1999 r. Nr 79, poz. 890 ze zm.	mzp

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Izrael – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 22.05.1991 r. (Jerozolima)	Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Japonia – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 20.02.1980 r. (Tokio)	Dz.U. z 1983 r. Nr 12, poz. 60	ms% od 1.01.2020 mzp
Jersey – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania osób fizycznych z 2.12.2011 r. (Londyn)	Dz.U. z 2012 r. poz. 1179	mzp
Jordania – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 4.10.1997 r. (Amman)	Dz.U. z 1999 r. Nr 61, poz. 654	mpw
Jugosławia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 12.06.1997 r. (Warszawa) – sukcesorem jej jest obecnie Serbia	Dz.U. z 2001 r. Nr 104, poz. 1137 ze zm.	ms%
Kanada – Polska	Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem z 14.05.2012 r. (Ottawa)	Dz.U. z 2013 r. poz. 1371	ms% od 1.01.2021 r. mzp
Katar – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 18.11.2008 r. (Doha)	Dz.U. z 2010 r. Nr 17, poz. 93	mzp
Kazachstan – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 21.09.1995 r. (Ałmaty)	Dz.U. z 1995 r. Nr 121, poz. 586	mzp
Kirgistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.11.1998 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2004 r. Nr 228, poz. 2304	mzp

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Korea Płd. – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.06.1991 r. (Seul)	Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 126 ze zm.	mzp
Kuwejt – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 16.11.1996 r. (Kuwejt)	Dz.U. z 2000 r. Nr 69, poz. 811	ms%
Liban – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 26.07.1999 r. (Bejrut)	Dz.U. z 2004 r. Nr 244, poz. 2445	ms%
Litwa – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.01.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 51, poz. 277 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Luksemburg – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 14.06.1995 r. (Luksemburg)	Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527 ze zm.	ms%
Łotwa – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 17.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 53, poz. 285 ze zm.	ms%
Macedonia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 28.11.1996 r. (Skopje)	Dz.U. z 2002 r. Nr 206, poz. 1744	mzp
Malezja – Polska	Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 16.09.1977 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 62	mzp
Malta – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.01.1994 r. (La Valetta)	Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Maroko – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 24.10.1994 r. (Rabat)	Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 529	ms%
Meksyk – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 30.11.1998 r. (Mexico City)	Dz.U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131 ze zm.	ms%
Mołdawia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 16.11.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 38, poz. 166	mzp
Mongolia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 18.04.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2002 r. Nr 206, poz. 1746	ms%
Niemcy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 14.05.2003 r. (Berlin)	Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90	ms%
Norwegia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji z 9.09.2009 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.	mzp
Nowa Zelandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.04.2005 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1822	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Pakistan – Polska	Umowa o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dochodu z 25.10.1974 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1976 r. Nr 9, poz. 47	ms%
Portugalia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 9.05.1995 r. (Lizbona)	Dz.U. z 1998 r. Nr 48, poz. 304 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Rosja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 22.05.1992 r. (Moskwa)	Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 ze zm.	mzp
RPA – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 10.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 28, poz. 124	ms%
Rumunia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 23.06.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 109, poz. 530	ms%
Singapur – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz protokół do tej umowy z 4.11.2012 r. (Singapur)	Dz.U. z 2014 r. poz. 443	mzp
Słowacja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 18.08.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Słowenia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 28.06.1996 r. (Lublana)	Dz.U. z 1998 r. Nr 35, poz. 198	ms% od 1.01.2019 r. mzp
Sri Lanka – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 25.04.1980 r. (Colombo)	Dz.U. z 1988 r. Nr 5, poz. 38	ms%
Syria – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 15.08.2001 r. (Damaszek)	Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1972	mzp
Szwajcaria – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku z 2.09.1991 r. (Berno)	Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 ze zm.	ms%
Szwecja – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 19.11.2004 r. (Sztokholm)	Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Tadżykistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 27.05.2003 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 92	mzp
Tajlandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.12.1978 r. (Bangkok)	Dz.U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170	ms%
Tajwan – Polska	Ustawa z 15.12.2016 r. o zasadach unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu stosowanych przez Rzeczpospolitą Polską i terytorium, do którego stosuje się prawo podatkowe należące do właściwości Ministra Finansów Tajwanu	Dz.U. z 2016 r. poz. 2244	mzp
Tunezja – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 29.03.1993 r. (Tunis)	Dz.U. z 1994 r. Nr 78, poz. 357	ms%
Turcja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 3.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1997 r. Nr 11, poz. 58	ms%
Ukraina – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 12.01.1993 r. (Kijów)	Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269 ze zm.	mzp
USA – Polska	Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.10.1974 r. (Waszyngton)	Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178	mzp
Uzbekistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 11.01.1995 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 116, poz. 559	mzp
Węgry – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 23.09.1992 r. (Budapeszt)	Dz.U. z 1995 r. Nr 125, poz. 602 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Wielka Brytania i Irlandia Płn. – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych z 20.07.2006 r. (Londyn)	Dz.U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Wietnam – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 31.08.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 258	ms%
Włochy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z 21.06.1985 r. (Rzym)	Dz.U. z 1989 r. Nr 62, poz. 374 ze zm.	ms%
Wyspa Man – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych z 7.03.2011 r. (Londyn)	Dz.U. z 2011 r. Nr 283, poz. 1667	mzp
Zimbabwe – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, majątku i zysków majątkowych z 9.07.1993 r. (Harare)	Dz.U. z 1995 r. Nr 62, poz. 318	ms%
Zjednoczone Emiraty Arabskie – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 31.01.1993 r. (Abu Zabi)	Dz.U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373 ze zm.	ms%

ms% – metoda stopy procentowej

mzp – metoda zaliczenia podatku

mpw – metoda pełnego wyłączenia

Należy zwrócić uwagę, że Polska podpisała i opublikowała w 2018 r. Konwencję wielostronną z 26.11.2016 r. implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.). Konwencja ta zbiorczo zmienia w poszczególnych umowach metodę stopy procentowej na mniej korzystną dla podatników metodę zaliczenia podatku. Konwencja MLI ma uszczelnić system podatkowy i przyspieszyć zmianę zasad unikania podwójnego opodatkowania. Normalnym trybem należałoby zmieniać każdą umowę i przeprowadzić procedurę ratyfikacyjną tej zmiany w obu krajach, których umowa dotyczy. Kraje podpisujące tę konwencję uznają metodę zaliczenia podatku za właściwą do zastosowania niezależnie od tego, co zawiera podpisana między nimi umowa międzynarodowa. Terminy zmian zasad unikania podwójnego opodatkowania między Polską a krajami, które podpisały Konwencję MLI, zawiera poniższa tabela.

Terminy rozpoczęcia obowiązywania metody zaliczenia podatku zamiast metody stopy procentowej według Konwencji MLI

Lp.	Państwo	Data wejścia w życie	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do podatków z źródła od nierezydentów	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do pozostałych podatków
1	Austria	1.07.2018 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.01.2019 r.
2	Słowenia	1.07.2018 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.01.2019 r.
3	UK	1.10.2018 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.04.2019 r.
4	Nowa Zelandia	1.10.2018 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.04.2019 r.
5	Serbia	1.10.2018 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.04.2019 r.
6	Szwecja	1.10.2018 r.	Z uwagi na złożenie przez partnera traktatowego zastrzeżenia na podstawie art. 35 ust. 7 lit. a Konwencji MLI, data rozpoczęcia stosowania Konwencji MLI będzie znana po zakończeniu przez partnera traktatowego wymaganych procedur wewnętrznych.	
7	Słowacja	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
8	Japonia	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
9	Francja	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
10	Izrael	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
11	Australia	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
12	Litwa	1.01.2019 r.	od 1.01.2019 r.	okresy podatkowe od 1.07.2019 r.
13	Malta	1.04.2019	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.10.2019 r.
14	Singapur	1.04.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.10.2019 r.
15	Irlandia	1.05.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.11.2019 r.
16	Finlandia	1.06.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.12.2019 r.
17	Luksemburg	1.08.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.02.2020 r.

Lp.	Państwo	Data wejścia w życie	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do podatków u źródła od nierezydentów	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do pozostałych podatków
18	Zjednoczone Emiraty Arabskie	1.09.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.03.2020 r.
19	Indie	1.10.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.04.2020 r.
20	Belgia	1.10.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.04.2020 r.
21	Norwegia	1.11.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.05.2020 r.
22	Ukraina	1.12.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.06.2020 r.
23	Kanada	1.12.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.06.2020 r.
24	Islandia	1.01.2020 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.07.2020 r.
25	Dania	1.01.2020 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.07.2020 r.
26	Rosja	1.10.2019 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 30.11.2020 r.
27	Łotwa	1.02.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.08.2020 r.
28	Katar	1.04.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.10.2020 r.
29	Arabia Saudyjska	1.05.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.11.2020 r.
30	Cypr	1.05.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.11.2020 r.
31	Portugalia	1.06.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.12.2020 r.
32	Indonezja	1.08.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 26.06.2021 r.
33	Czechy	1.09.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.03.2021 r.
34	Korea	1.09.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.03.2021 r.
35	Kazachstan	1.10.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.04.2021 r.
36	Bośnia i Hercegowina	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
37	Albania	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.

Lp.	Państwo	Data wejścia w życie	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do podatków u źródła od nierezydentów	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do pozostałych podatków
38	Jordania	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
39	Egipt	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
40	Chile	1.03.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.09.2021 r.
41	Pakistan	1.04.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.10.2021 r.
42	Estonia	1.05.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 25.06.2022 r.
43	Chorwacja	1.06.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.12.2021 r.
44	Węgry	1.07.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.01.2022 r.
45	Grecja	1.07.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.01.2022 r.
46	Hiszpania	1.01.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.01.2023 r.
47	Tajlandia	1.07.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.01.2023 r.
48	Chiny	1.09.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.03.2023 r.
49	Bułgaria	1.01.2023 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.07.2023 r.
50	RPA	1.01.2023 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.07.2023 r.

Art. 4. Za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu ustawy, uważa się również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych.

I. Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

Przyjmuje się, że w celu ustalenia, jaki obszar stanowi terytorium kraju, należy odwołać się przede wszystkim do przepisów ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 295). Nie definiuje ona, co prawda, pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lecz z jej przepisów można wyciągnąć wniosek, że terytorium RP to obszar znajdujący się wewnątrz granicy państwowej. Przepis art. 1 zdanie pierwsze powołanej ustawy stanowi bowiem, że granicą państwową jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną oddzielającą terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego.

W konsekwencji za terytorium RP należy uznać obszar wyznaczonego granicami państwa terytorium lądowego, morskich wód wewnętrznych oraz morza terytorialnego, jak również przestrzeń powietrzną i wnętrze ziemi znajdujące się nad/pod terytorium lądowym,orskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym.

Jeśli chodzi o przebieg granicy państwowej na lądzie, to jest on określony umowami międzynarodowymi zawartymi przez Polskę. Z kolei terytorium morskich wód wewnętrznych oraz morza terytorialnego określa ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 457 ze zm.).

O takim rozumieniu terytorium RP informuje wyrok NSA w Lublinie z 31.05.2000 r., I SA/Lu 358/99, LEX nr 46999, w którym czytamy: „Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r. poza sformułowaniem zawartym w art. 5 nie daje definicji pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dlatego też zasadnym w takim przypadku wydaje się stosowanie w tym zakresie wykładni systemowej. W systemie prawa polskiego pojęcia definicji terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawarte jest w ustawie o ochronie granicy państwowej oraz w ustawie o morzu terytorialnym. Najogólniej rzecz ujmując, przez terytorium państwa należy rozumieć obszar (część powierzchni kuli ziemskiej) podlegający zwierzchnictwu terytorialnemu tego państwa”.

Zgodnie z ustawą o ochronie granicy państwowej obszar państwa rozciąga się na:

- 1) terytorium lądowe oraz wnętrze ziemi znajdujące się pod nim,
- 2) morskie wody wewnętrzne i morze terytorialne oraz dno i wnętrze ziemi znajdujące się pod nimi, a także
- 3) przestrzeń powietrzną znajdującą się nad terytorium lądowym,orskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym.

Terytorium lądowe wyznaczone jest granicą państwową, czyli powierzchnią pionową przechodzącą przez linię graniczną, która oddziela terytorium państwa polskiego od innych państw i od morza pełnego. Granica państwa rozgranicza również przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi.

Za terytorium Polski uważa się również pokłady zarejestrowanych w Polsce statków powietrznych i morskich. Szczegółowo zasady traktowania tych specyficznych terytoriów w aspekcie podatkowym regulują umowy międzynarodowe w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

II. Obszary morskie

W skład terytorium RP wchodzi również obszar morski, który składa się z:

- 1) morskich wód wewnętrznych,
- 2) morza terytorialnego.

W skład obszaru morskiego RP może też wchodzić specjalna strefa ekonomiczna położona na zewnątrz morza terytorialnego i do niego przylegająca. Obecnie jednak takiej strefy nie ma.

Zakres geograficzny tych obszarów definiuje ustawa o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej. Zawartą tam definicję doprecyzowuje postanowienie SN z 18.12.2001 r., V KKN 290/99, LEX nr 51577, w którym czytamy: „W świetle ustawy o ochronie granicy państwowej z 12.10.1990 r. [...], przez terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy rozumieć obszar objęty granicami państwowymi, oddzielającymi terytorium Polski od terytorium innych państw i morza pełnego, wody wewnętrzne i pas morskich wód terytorialnych. Ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej [...] określa, że morzem terytorialnym jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich

(22 224 m) liczonych od linii najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża lub granicy zewnętrznej morskich wód wewnętrznych (zatoki i porty)”.

III. Specjalne strefy ekonomiczne

W u.p.d.o.p. znajdujemy dodatkowy zapis, że terytorium RP stanowi także znajdująca się poza morzem terytorialnym wyłączna strefa ekonomiczna.

Pojęcie wyłącznej strefy ekonomicznej mieści się w pojęciu tzw. specjalnej strefy ekonomicznej.

Specjalna strefa ekonomiczna zdefiniowana jest w ustawie z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 91). Jest to wyodrębniona, niezamieszкана część terytorium kraju, na którym może być prowadzona działalność gospodarcza. Specjalne strefy ekonomiczne ustanawiane są w drodze rozporządzenia. W rozporządzeniu są określone m.in.:

- 1) nazwa, teren i granice strefy;
- 2) zarządzający strefą;
- 3) okres, na jaki ustanawia się strefę.

Specjalne strefy ekonomiczne są tworzone w celu zaktywizowania gospodarczo określonych regionów. Przedsiębiorcy inwestujący w strefę otrzymują zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu:

- 1) tworzenia nowych miejsc pracy,
- 2) dokonywanych w specjalnej strefie ekonomicznej inwestycji.

Obecnie zwolnienia te są ograniczane w stosunku do stanu przed wejściem Polski do Unii Europejskiej. Polska musi bowiem respektować przepisy unijne o pomocy publicznej, a zwolnienia podatkowe w specjalnej strefie ekonomicznej stanowią taką pomoc publiczną.

Art. 4a. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) inwestycjach – oznacza to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, 2105 i 2106 oraz z 2022 r. poz. 1488), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”;
- 2) składnikach majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3;
- 3) przedsiębiorstwie – oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;
- 4) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 5) programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw – oznacza to restrukturyzację na podstawie ustaw:
 - a) z dnia 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz. U. poz. 1112, z późn. zm.)¹,

¹ Ustawa utraciła moc z dniem 26.12.2003 r. na podstawie art. 55 ustawy z 28.11.2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003–2006 (Dz.U. Nr 210, poz. 2037), która weszła w życie z dniem 26.12.2003 r.

- b) z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1663),
 - c) z dnia 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz. U. z 2016 r. poz. 1752),
 - d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz. U. z 2021 r. poz. 146 oraz z 2022 r. poz. 655, 1534 i 1846),
 - e) z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz. U. z 2020 r. poz. 2216),
 - f) z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2018 r. poz. 164);
- 5a) postępowaniu restrukturyzacyjnym – oznacza to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309);
- 6) urzędzie skarbowym – oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
- 7) ustawie o podatku od towarów i usług – oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.);
- 8) ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 407 i 1079);
- 9) (uchylony)
- 9a) samochodzie osobowym – oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:
- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
 - b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
 - c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
 - d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 10) małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości

2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;

11) zagranicznym zakładzie – oznacza to:

- a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,
- b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,
- c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje

– chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;

12) certyfikacie rezydencji – oznacza to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika;

13) ubezpieczycielu – rozumie się przez to zakład ubezpieczeń albo zakład reasekuracji prowadzący działalność na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;

14) spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 21;

15) rachunku zbiorczym – oznacza to rachunek zbiorczy w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1500, 1488, 1933 i 2185);

16) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3;

16a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);

17) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;

18) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;

19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3;

19a) udziale w kapitale (udziale w kapitale zakładowym) – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w spółce;

19b) wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;

20) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;

21) spółce – oznacza to:

- a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),

- b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
- 22) pochodnych instrumentach finansowych – oznacza to instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c–i ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 22a) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 22b) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593, 655, 835, 2180 i 2185);
- 23) komercjalizowanej własności intelektualnej – oznacza to:
- a) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 324 oraz z 2022 r. poz. 2185),
 - b) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego,
 - c) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how),
 - d) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej;
- 24) podmiocie komercjalizującym – oznacza to:
- a) uczelnię w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2022 r. poz. 574, z późn. zm.),
 - b) spółkę utworzoną na podstawie art. 149 ust. 1 lub art. 150 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
 - c) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796),
 - d) spółkę utworzoną na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
 - e) instytut badawczy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 498),
 - f) spółkę utworzoną na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
 - g) twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w pkt 23 lit. a–c, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt 23 lit. d,
 - h) międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - i) Centrum Łukasiewicz,
 - j) instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz,
 - k) spółkę utworzoną na podstawie art. 30 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z 2020 r. poz. 2098)
- jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną;

- 25) krótkiej sprzedaży – oznacza to krótką sprzedaż w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego (Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1);
- 26) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;
- 27) badaniach naukowych – oznacza to:
 - a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
 - b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 28) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 29) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:
 - a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
 - b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
 - c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności;
- 30) ustawie o funduszach inwestycyjnych – oznacza to ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1523, 1488, 1933 i 2185);
- 30a) alternatywnej spółce inwestycyjnej – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 30b) alternatywnej spółce inwestycyjnej wdrażającej instrument finansowy – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną, za pośrednictwem której podmiot wdrażający instrument finansowy, o którym mowa w rozdziale 10 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz. U. z 2020 r. poz. 818) lub w rozdziale 10 ustawy z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021–2027 (Dz. U. poz. 1079), dokonuje wdrożenia instrumentu finansowego poprzez wniesienie wkładu pieniężnego do tej spółki;
- 31) nabytych wierzytelnościach banku hipotecznego – oznacza to nabyte przez bank hipoteczny, w celu emisji listów zastawnych, od innych banków wierzytelności z tytułu udzielonych przez nie kredytów;
- 32) odpisie na straty kredytowe – oznacza to odpis na oczekiwane straty kredytowe z tytułu składnika aktywów finansowych, utworzony na:
 - a) udzielony kredyt (pożyczkę) lub
 - b) udzielone gwarancje (poręczenia) spłaty kredytu (pożyczki), lub
 - c) nabyte wierzytelności banku hipotecznego

- przez jednostki, które na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości;
- 33) ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1342 oraz z 2022 r. poz. 1079);
- 34) ustawie o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom – oznacza to ustawę z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 893 i 2414);
- 35) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
 - b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a;
- 36) fundacji rodzinnej – oznacza to fundację rodzinną albo fundację rodzinną w organizacji w rozumieniu ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326).

I. Przedsiębiorstwo

Zgodnie z art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. przedsiębiorstwo to podmiot zdefiniowany jako przedsiębiorstwo w przepisach k.c. Według brzmienia art. 55¹ k.c. przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwę przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 4a pkt 2 u.p.d.o.p. składnikami majątkowymi są aktywa w rozumieniu u.r., pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3 u.p.d.o.p. Zatem składniki majątkowe to w gruncie rzeczy składniki materialne i niematerialne tworzące przedsiębiorstwo w ujęciu przedmiotowym, zgodnie z jego definicją w prawie cywilnym, która znajduje zastosowanie w prawie podatkowym. Przez aktywa zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12 u.r. rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Ten ogólny zapis definicyjny można uzupełnić o stwierdzenie, że aktywami są aktywa trwałe, w tym środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, oraz aktywa obrotowe, w tym aktywa rzeczowe, finansowe i należności krótkoterminowe (por. art. 3 ust. 1 pkt 13–19 u.r.).

Z powyżej przytoczonej definicji składników majątkowych, bazującej na terminologii u.r., wynika więc, że choć co do zasady zobowiązania w kontekście podatkowym nie są zaliczane do składników majątkowych, w związku z dysponowaniem tymi składnikami, w tym tworzącymi przedsiębiorstwo, może pojawić się konieczność skorygowania ich wartości o wartość związanych z prowadzeniem tego przedsiębiorstwa zobowiązań. Oznacza to, że w sytuacji gdy w przepisach podatkowych powoływane jest przedsiębiorstwo, należy kojarzyć je nie tylko z aktywnymi składnikami jego majątku, lecz także z ciężącymi na tym majątku zobowiązaniami (przy okazji warto zasygnalizować, że w ujęciu cywilistycznym pojęcie majątku należy odróżnić od pojęcia mienia, równoważnego prawom majątkowym – por. art. 44 k.c.); majątek w rozumieniu prawa cywilnego to zatem zarówno aktywne mienie, jak i długi, czyli zobowiązania oraz ciężary, np. obciążające dany majątek ograniczone prawa rzeczowe, jak chociażby użytkowanie. Ponadto konieczność uwzględnienia w podatkowym rozumieniu przedsiębiorstwa pojęcia zobowiązań wynika z definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przesądzającej, że w jej skład wchodzi również zobowiązania (por. np. art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p.). Skoro zatem zobowiązania stanowią część majątku zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to tym samym w ujęciu podatkowym są one składnikami majątku samego przedsiębiorstwa, obejmującego swoim zakresem wyodrębnione z niego organizacyjnie i finansowo elementy. Przypomina o tym pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 8.05.2008 r., IP-PB3-423-269/08-2/MB, SP 2008/8, s. 52, w którym czytamy: „Podatnik, ustalając wartość początkową firmy, będzie mógł uwzględnić wartość długów funkcjonalnie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą spółek wnoszących aport, o ile nie zostaną one uwzględnione w wartości nominalnej udziałów wydanych udziałowcom tych spółek w zamian za wniesiony aport, w postaci przedsiębiorstwa”.

W doktrynie prawa cywilnego za majątek przedsiębiorstwa uważa się również:

- 1) klientelę i renomę przedsiębiorstwa, jego monopolistyczne stanowisko oraz jego doświadczenia;
- 2) system organizacyjny przedsiębiorstwa;
- 3) standing finansowy przedsiębiorstwa.

Często o sukcesie działalności gospodarczej decyduje pozyskanie jak największego kręgu odbiorców produkowanych przez określonego przedsiębiorcę towarów, co pociąga za sobą maksymalizację obrotu i zysku. Im więcej uda się przyciągnąć klientów, tym bardziej opłacalna dla danej firmy staje się działalność gospodarcza. Klientela jest dobrem majątkowym o określonej w konkretnym czasie wartości. W odróżnieniu od ruchomości, nieruchomości, a nawet takich dóbr niematerialnych jak patenty czy wzory użytkowe, definiowanie klienteli napotyka pewne trudności. Klientelę można określić jako taką właściwość przedsiębiorstwa zarobkowego, która polega na zdolności zachowania przez nie dotychczasowych i przyciągania nowych odbiorców dla produkowanych przez to przedsiębiorstwo towarów. Skuteczność tego przyciągania może służyć jako miernik siły rynkowej poszczególnych konkurencyjnych podmiotów, prowadzących w określonym układzie czasowo-przestrzennym pokrywającą się ze sobą przedmiotowo działalność gospodarczą. Klientela jest dobrem niematerialnym, ponieważ o jej wartości decyduje nie substrat rzeczowy, ale przychylne nastawienie odbiorców, czyli klientów danego przedsiębiorstwa, podobnie jak jest to np. w przypadku dzieł literackich, o których wartości decyduje przede wszystkim popyt na rynku. Klientela jako dobro niematerialne o wartości majątkowej może być zbywana. Nie stanowi ona jednak w praktyce samodzielnego przedmiotu obrotu. Zbywana jest razem z przedsiębiorstwem, do którego przynależy. Domniemanie, że zbywając przedsiębiorstwo, zbywa się również prawo do klienteli, wprowadza art. 55² k.c., zgodnie z którym czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w jego skład, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Zbywając przedsiębiorstwo, zbywamy więc też jego klientelę, choć w praktyce obrotu wartość klienteli nie jest w umowach wprost wymieniana. Podmiot decydujący się na sprzedaż swojego przedsiębiorstwa w całości ma prawo do uwzględnienia w cenie oferowanej nabywcy nie tylko wartości szacunkowej materiałów, maszyn, gotowych produktów, patentów itp., lecz także wartości, jaką jego przedsiębiorstwo ma na rynku dzięki swojej atrakcyjności i popularności wśród klientów, czyli wartości klienteli. Wartość ta w ujęciu rachunkowym i podatkowym, czyli rynkowa wartość klienteli, zawiera się w kwocie, jaką nabywca jest skłonny zapłacić ponad rynkową wartość aktywów netto nabywanego przedsiębiorstwa, zwaną wartością firmy.

Zbycie przedsiębiorstwa zgodnie z przepisami k.c. powinno być dokonane zawsze w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo ma nieruchomości, to jego zbycie musi mieć formę aktu notarialnego. Zbycie przedsiębiorstwa oznacza sprzedaż wszystkich jego składników, choć dozwolone jest wyłączenie w umowie pewnych składników ze zbycia.

II. Zorganizowana część przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p. zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania) przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące te zadania. W wyroku NSA z 11.04.2019 r., II FSK 79/17, czytamy: „Aby część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, powinna ona – obiektywnie oceniając – posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania na rynku jako samodzielny podmiot

gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne, wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa, powinny zatem umożliwić podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego samodzielnego przedsiębiorstwa. Przy ocenie wyodrębnienia określonych składników majątkowych pod uwagę należy brać sytuację istniejącą w podmiocie wnoszącym wkład, w którym winny one stanowić pewną całość”. W zestawieniu z omówioną definicją przedsiębiorstwa, która stanowi systemowe uzupełnienie ustawowego określenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, np. biorąc pod uwagę przedmiotowy zakres jej składników majątkowych, poza kwestią zaliczania do tych składników zobowiązań, ujęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby prawa podatkowego wykazuje także inne różnice. Dotyczy to np. powiązania zorganizowanej części przedsiębiorstwa z przeznaczeniem jej do realizacji określonych zadań gospodarczych, co odnosi się do obowiązującej przed 25.09.2003 r. starej definicji przedsiębiorstwa, zawartej w art. 55¹ k.c. Obecnie k.c. nie zawiera odrębnej definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, choć konstrukcję taką wyraźnie dopuszcza, posługując się np. w nowym brzmieniu art. 55¹ pkt 1 pojęciem wyodrębnionej części przedsiębiorstwa.

W u.p.d.o.p. mamy do czynienia z zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, jeśli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) istnieje **zespół składników materialnych i niematerialnych**, w tym zobowiązań;
- 2) zespół ten jest **organizacyjnie i finansowo wyodrębniony** w istniejącym przedsiębiorstwie;
- 3) składniki te są **przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych**;
- 4) **zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo** samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze.

W wyroku NSA z 23.08.2018 r., II FSK 2288/16, LEX nr 2558130, czytamy na ten temat: „Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić funkcjonalnie odrębną całość – obejmować elementy niezbędne do samodzielnego prowadzenia działań gospodarczych, którym służy w strukturze przedsiębiorstwa. Aby zatem część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, musi ona – obiektywnie oceniając – posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania na rynku jako samodzielny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą zatem umożliwić podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego samodzielnego przedsiębiorstwa. Brak zaistnienia którejkolwiek z omawianych powyżej przesłanek, wyklucza uznanie zespołu składników majątkowych przedsiębiorstwa za jego zorganizowaną część w rozumieniu art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p.”.

Informuje również o tym pismo Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z 25.09.2007 r., 1471/DPR1/423-109/07/MK, SP 2008/2, s. 3, omawiające szeroko pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi zawierać określone składniki materialne i niematerialne. Bez nich nie może istnieć zorganizowana część przedsiębiorstwa. Do składników tych powinny również należeć zobowiązania. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 16.02.2009 r., IPPB5/423-165/08-6/MB, LEX nr 20055, czytamy: „Oddział, z którego wyodrębniono zobowiązania związane z prowadzoną przez niego działalnością, nie mieści się w pojęciu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, czy też przedsiębiorstwa”. W wyroku NSA z 22.01.2013 r., II FSK 1619/11, LEX nr 1264313, stwierdzono, że: „W przypadku wniesienia przedsiębiorstwa w formie wkładu niepieniężnego do spółki, pojęcie składniki majątkowe zawsze oznacza aktywa w rozumieniu ustawy z 1994 r. o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długie funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością zbywcy”.

Również zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna być organizacyjnie i finansowo wyodrębniona. Wyodrębnienie może być dokonane w różnorodny sposób: terytorialnie, na podsta-

wie statutu, regulaminu, zarządzenia lub w jeszcze inny sposób. Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma określone miejsce w strukturze organizacyjnej jako wydział, oddział, biuro, sklep itp. Na ten temat wypowiedział się NSA w wyroku z 8.06.2022 r., II FSK 2537/19, LEX nr 3401138: „Rozważając kwestię wyodrębnienia organizacyjnego należy mieć między innymi na uwadze, czy zorganizowana część przedsiębiorstwa występuje w strukturze podatnika w sposób, w który pozwoli samodzielnie realizować określone zadania gospodarcze”.

Podobnie jak supermarket, budynek przedsiębiorstwa pod pewnymi warunkami może stanowić jego zorganizowaną część. W piśmie Ministerstwa Finansów z 13.06.2003 r., stanowiącym odpowiedź na zapytanie poselskie nr 1778, zajęto stanowisko w sprawie kwalifikowania budynku jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wątpliwości w ww. zakresie pojawiły się na tle interpretacji przepisu art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p., obowiązującego od 1.01.2003 r. Minister stwierdził na wstępie, że za zorganizowaną część przedsiębiorstwa nie można uznać samego budynku, nawet wówczas, kiedy znane jest jego przeznaczenie, np. na wynajem. Wskazał jednak, że w sytuacji gdy osoba prawna prowadzi działalność deweloperską oraz organizacyjnie i finansowo wyodrębnioną działalność polegającą na wynajmie lokali w będącym jej własnością budynku, można uznać, że budynek ten – oceniany wraz ze wszystkimi wierzytelnościami i zobowiązaniami, umowami dotyczącymi zawartych umów najmu, zarządzania, dostawy mediów i innymi umowami związanymi z tym budynkiem i działalnością polegającą na najmie – stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa podatnika.

Wyodrębniona finansowo część w praktyce istnieje, gdy istnieje oddział lub odrębny zakład osoby prawnej. Nie oznacza to jednak, że wyodrębniona finansowo część nie może istnieć w mniej wyraźny sposób, np. placówka położona w innej miejscowości niebędąca zakładem czy oddziałem, jak choćby biuro przyjmowania zleceń. Informuje o tym wyrok WSA w Krakowie z 15.04.2010 r., I SA/Kr 31/10, LEX nr 576040, w którym stwierdzono: „W zakresie wydzielania zespołu składników materialnych i niematerialnych w istniejącym przedsiębiorstwie istotne jest, aby zachodziło ono na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych). Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, oddział, wydział itp. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, lecz sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Brak samodzielnego wykonywania konkretnych usług wskazanych przez organ dokonujący interpretacji nie może przesądzać o braku samodzielnej realizacji zadań gospodarczych”.

Również w wyroku NSA z 23.03.2012 r., II FSK 2314/10, LEX nr 1145456, czytamy na ten temat: „Brak w przedsiębiorstwie wewnętrznych działów obsługujących jego zadania kadrowe, informatyczne i finansowe nie pozbawia tegoż przedsiębiorstwa możliwości realizacji określonych zadań gospodarczych”. Zorganizowana część przedsiębiorstwa nie musi być też właścicielem nieruchomości, na której działa. W wyroku NSA z 10.07.2013 r., II FSK 2288/11, LEX nr 1342105, czytamy: „Jakkolwiek, działalność gospodarcza musi być realizowana w określonym fizycznie miejscu, to jednak prawo do władania nieruchomością, na której funkcjonuje zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie musi wchodzić w skład tak wyodrębnionej całości. Stawianie takiego wymogu przez organ interpretacyjny jest nieracjonalne”.

Cenne wskazówki w sprawie interpretacji pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawiera wyrok TSUE z 10.11.2011 r., C-444/10, Finanzamt Lüdenschied v. Christel Schriever, Prz. Pod. 2012/1, s. 52. Dotyczy on wprowadzie rozliczeń VAT, ale ze względu na iden-

tyczną definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawartą w u.p.t.u. oraz u.p.d.o.p. jest przydatny do rozliczeń obu podatków. Pojęcie to odpowiada całości lub części majątku unormowanego w art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.). Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć w sposób funkcjonalny, tj. powinna ona dawać możliwość samodzielnego prowadzenia działalności, której ma służyć. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że pojęcie to jest terminem autonomicznym prawa unijnego i należy je interpretować w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich UE.

Oczywiście najlepiej wyodrębnioną formą finansową przedsiębiorstwa jest zakład (oddział). Finansowe i organizacyjne wyodrębnienie zakładu (oddziału) znakomicie ułatwia przejście na rzecz innego podmiotu, czyli nowego właściciela, natychmiastowe funkcjonowanie jako odrębne przedsiębiorstwo, spełniające przesłanki przedmiotowej definicji z art. 55¹ k.c. Na zakończenie warto jeszcze zasygnalizować różnicę między zakładem a oddziałem. Otóż tak jak zakład cechuje wyodrębnienie finansowo-organizacyjne, oddział posiada jednocześnie możliwość funkcjonowania na rynku przez zawieranie określonych transakcji w zakresie działalności danego przedsiębiorstwa (np. umów związanych z zamówieniami produkcyjnymi). Zakład natomiast takich przedstawicielskich kompetencji nie posiada, ograniczając swoją aktywność do czynności faktycznych (np. produkcyjnych). Różnica ta nie ma jednak znaczenia w kwestii stosowania przepisów u.p.t.u. do sprzedaży określonej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, stanowiącej zakład (oddział) posiadający status samodzielnej jednostki w rozumieniu prawa bilansowego. Definicję oddziału w rozumieniu u.p.d.o.p. zawiera pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 19.02.2009 r., IPPB5/423-96/08-4/MB, LEX nr 19968, w którym czytamy: „Wydzielony i przeniesiony w drodze aportu na inny podmiot oddział spółki jako zespół składników materialnych oraz niematerialnych, które umożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej, w skład którego nie wchodzi licencje przysługujące dzielonemu przedsiębiorcy, spełnia definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa”.

Organizacyjne i finansowe wyodrębnienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest szczególnie istotne w związku z różnego rodzaju transformacjami podmiotowymi przedsiębiorców, np. ich podziałami, w wyniku których dochodzi do powstania dwóch lub więcej odrębnych przedsiębiorstw, mających swoje organizacyjne źródło np. w oddziałach, kwalifikowanych jako zorganizowane części przedsiębiorstwa w rozumieniu prawa podatkowego. Ustalenie, czy w takiej sytuacji mamy do czynienia z zorganizowanymi częściami przedsiębiorstwa, czy też nie, ma wpływ m.in. na zastosowanie właściwej metody ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w skład przekształcanych przedsiębiorstw (por. art. 16g ust. 9–10b i 19 oraz art. 16h ust. 3–3b i 5 u.p.d.o.p.).

Analogiczne ustalenie jest niezbędne przy podziale spółek kapitałowych. Spółki kapitałowe mogą zostać podzielone w następujący sposób:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki w zamian za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie);
- 2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej w zamian za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek);
- 3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki);
- 4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

W każdej z tych sytuacji możemy mieć do czynienia z dwoma wariantami, w których majątek przejmowany na skutek podziału będzie stanowił zorganizowaną formę przedsiębiorstwa lub nie będzie jej stanowił. Jeśli w pierwszych z trzech ww. przypadków przejmowany majątek nie będzie stanowił zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to spółka podlegająca podziałowi uzyska przychód w rozumieniu art. 12 u.p.d.o.p. w wysokości wartości rynkowej składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane. Natomiast jeśli majątek przejęty przez każdą ze spółek przejmujących będzie stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa, to spółka podlegająca podziałowi nie uzyska przychodu.

W ostatnim z wymienionych przypadków podziału spółek następuje przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną. Wtedy część majątku może stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa i mamy do czynienia z sytuacją neutralną podatkowo. Jeżeli ta część majątku takiej zorganizowanej formy przedsiębiorstwa nie stanowi, to powstanie przychód po stronie spółki dzielonej.

Warto zwrócić uwagę, że zorganizowaną część przedsiębiorstwa stanowi także zagraniczny zakład osoby prawnej. Definicję zagranicznego zakładu zawiera art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. Zagraniczny zakład został określony w tej definicji bardzo szeroko. Pojęcie to obejmuje bowiem różne formy aktywności zagranicznych przedsiębiorców, odnosząc się zarówno do przedmiotowo sprecyzowanych przejawów tej aktywności, takich jak stała placówka służąca do wykonywania działalności na terytorium innego państwa (w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabryka, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych) oraz zagraniczny plac budowy, budowa, montaż lub instalacja, jak i do aktywności o wybitnie podmiotowym charakterze, czego przejawem są działania na zagranicznym terytorium za pośrednictwem pełnomocników, czyli osób upoważnionych do zawierania umów w imieniu danego podatnika. Przy identyfikowaniu zagranicznego zakładu istotna jest przy tym konieczność uwzględniania ewentualnych odmiennych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

III. Program restrukturyzacji

Restrukturyzacja finansowa podatników może być dokonywana na podstawie różnorodnych przepisów, jednak art. 4a pkt 5 u.p.d.o.p. wymienia zamknięty katalog przypadków preferowanych przez ustawodawcę i dających w konsekwencji określone korzyści podatkowe. Od 1.01.2016 r. obowiązuje ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2309 ze zm.), regulująca takie czynności, jak:

- 1) zawieranie przez dłużnika niewypłacalnego lub zagrożonego niewypłacalnością układu z wierzycielami oraz skutki układu;
- 2) przeprowadzanie działań sanacyjnych.

Również przy tych czynnościach uwzględnia się przepisy u.p.d.o.p. Ustawodawca, pisząc gdziekolwiek dalej w ustawie o postępowaniu restrukturyzacyjnym, rozumie przez to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu pr. res. (art. 4a pkt 5a u.p.d.o.p.).

Według komentowanej ustawy restrukturyzacja powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie:

- 1) ustawy z 26.11.1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz.U. Nr 162, poz. 1112 ze zm.) – uchylona przez ustawę z 28.11.2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003–2006 (Dz.U. Nr 210, poz. 2037 ze zm.), która z kolei została uchylona przez ustawę z 7.09.2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1309);

- 2) ustawy z 7.10.1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1663 ze zm.);
- 3) ustawy z 14.07.2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz.U. z 2016 r. poz. 1752);
- 4) ustawy z 8.09.2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2022 r. poz. 2542);
- 5) ustawy z 24.08.2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. z 2020 r. poz. 2216);
- 6) ustawy z 15.04.2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 164).

Jeśli podatnik korzysta z ww. ustaw restrukturyzacyjnych, to może uzyskać następujące korzyści wynikające z ustawy podatkowej:

- 1) podatnik podlegający restrukturyzacji nie uzyskuje przychodu w postaci kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym pożyczek i kredytów (art. 12 ust. 4 pkt 8 u.p.d.o.p.);
- 2) kosztem uzyskania przychodu są rezerwy utworzone na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność jest uprawdopodobniona, o ile rezerwy te zostały utworzone na pokrycie:
 - a) kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych w jednostkach uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek) do kategorii straconych, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji,
 - b) zakwalifikowanych do kategorii straconych należności z tytułu udzielonych przez bank po 1.01.1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji,
 - c) 50% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 50% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji (art. 16 ust. 1 pkt 26 u.p.d.o.p.);
- 3) kosztem uzyskania przychodu są umorzone kredyty (pożyczki) bankowe, jeżeli ich umorzenie jest związane z realizacją programu restrukturyzacji, pod warunkiem przeznaczenia i wydatkowania równowartości 100% kwoty wierzytelności podlegającej umorzeniu na uruchomienie kredytów (pożyczek) dla przedsiębiorców objętych tym programem (art. 16 ust. 1 pkt 43 oraz ust. 3d u.p.d.o.p.);
- 4) w bankach podstawa opodatkowania może być pomniejszona o 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów (art. 18 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.).

Nowym aktem regulującym restrukturyzację jest pr. res. Od 1.01.2016 r. wszystkie postępowania restrukturyzacyjne są skierowane zarówno do przedsiębiorców niewypłacalnych, jak i tych zagrożonych niewypłacalnością. Z możliwości wszczęcia tych postępowań wykluczeni zostali jedynie ci przedsiębiorcy, którzy mają zdolność regulowania swoich zobowiązań i nie istnieje żadne zagrożenie jej utraty, a mimo to chcieliby bezpodstawnie uzyskać korzyści wynikające z poddania się procedurom restrukturyzacyjnym. Do 1.01.2016 r. postępowania restrukturyzacyjne dłużników niewypłacalnych były uzasadnione głównie interesem wierzycieli, dla których korzystniejsze mogło być uzyskanie zaspokojenia w wyniku realizacji układu niż w drodze likwidacji majątku dłużnika w postępowaniu upadłościowym. Zawieranie układu umożliwia nowe prawo w postaci regulacji zawartych w pr. res. Z tych powodów w ustawach o podatkach dochodowych w zapisach przywołujących postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu zamiast cytowanej możliwości zawarcia układu wprowadzono przywołanie pr. res.

regulującego tę kwestię. Wynika to z zastąpienia postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu (określonego dotychczas przepisami ustawy z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe, Dz.U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.) określonym przepisami pr. res. postępowaniem o zatwierdzenie układu.

Nowa ustawa spowodowała ponadto zmiany następujących przepisów u.p.d.o.p.:

- 1) kwoty stanowiące równowartość umorzonych zobowiązań w ramach postępowania restrukturyzacyjnego nie stanowią podlegających opodatkowaniu przychodów (zob. art. 12 ust. 4 pkt 8 lit. b u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r.);
- 2) umorzone w ramach postępowania restrukturyzacyjnego kredyty i pożyczki bankowe mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów (zob. art. 16 ust. 1 pkt 43 lit. b u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r.);
- 3) otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego wymienione jest wprost jako jeden ze sposobów uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności (zob. art. 16 ust. 2a pkt 1 lit. b oraz art. 16 ust. 2a pkt 3 lit. b u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r.).

IV. Urząd skarbowy

Przez pojęcie urzędu skarbowego rozumie się ten urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego. Właściwość urzędu skarbowego dzieli się na:

- 1) **właściwość rzeczową**, którą ustala się według przepisów określających zakres ich działania – dany organ podatkowy posiada kompetencje do załatwiania spraw konkretnego rodzaju; do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego należy np. rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych; do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych należy zaś np. rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych; właściwość rzeczową można uznać za:
 - a) **podział kompetencji w pionie** – pomiędzy organami różnej instancji (np. pomiędzy naczelnikiem urzędu skarbowego a dyrektorem izby skarbowej) lub
 - b) **podział kompetencji w poziomie** – pomiędzy organami różnego rodzaju (np. czym innym zajmuje się naczelnik urzędu skarbowego, czym innym marszałek województwa);
- 2) **właściwość miejscową**, którą ustala się zwykle według miejsca zamieszkania lub siedziby danego podmiotu – dany organ podatkowy posiada kompetencje do załatwiania spraw powstałych na podległym mu terenie, np. jeżeli podmiot ma siedzibę na terenie Komornik pod Poznaniem, właściwy w sprawie jego podatku dochodowego jest naczelnik mieszczącego się w Poznaniu Pierwszego Urzędu Skarbowego; określenie właściwości miejscowej poszczególnych organów można uznać za podział kompetencji w poziomie pomiędzy organami jednego rodzaju i jednej instancji.

Jak wspomniano wyżej, właściwość organów podatkowych w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych ustalana jest według adresu siedziby podatnika, wynikającego z **odpowiedniego rejestru lub – jeżeli adres siedziby nie został ujawniony w odpowiednim rejestrze – ze statutu czy umowy** (§ 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, Dz.U. z 2022 r. poz. 565).

Zgodnie z art. 41 k.c. jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowią inaczej, **siedzibą osoby prawnej jest miejscowość**, w której ma siedzibę jej organ zarządzający. Warto zwrócić uwagę, że pojęcie siedziby ma także inne znaczenie, odpowiadające pojęciu adresu – adresem w przypadku powyższych podmiotów jest miejsce, w którym znajduje się stale dana instytucja. Ze względu jednak na istniejące domniemanie racjonalności prawodawcy należy uznać, że skoro stworzył on własne definicje, nie posługuje się terminami w ich innym rozumieniu. Siedzibą lub miejscem zamieszkania będzie więc miejscowość, a nie adres.

W niektórych przypadkach ustawodawca zmodyfikował zasadę wyznaczania terytorialnego zasięgu działania określonego urzędu skarbowego według (adresu) siedziby firmy. Dotyczy to:

- 1) podatkowych grup kapitałowych;
- 2) banków;
- 3) zakładów ubezpieczeń;
- 4) jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 5) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 6) oddziałów lub przedstawicielstw przedsiębiorstw zagranicznych;
- 7) osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które:
 - a) w ostatnim roku podatkowym osiągnęły przychód netto, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 5 000 000 euro, według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na koniec roku podatkowego, albo
 - b) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego biorą udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwami położonymi za granicą lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale takich przedsiębiorstw, albo
 - c) są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego lub nierezydent dysponuje co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, albo
 - d) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym w rozumieniu innych ustaw lub w jego kontroli, albo posiadają jednocześnie udział w kapitale takich podmiotów.

Podatnicy ci podlegają tzw. urzędom specjalnym – zostały one utworzone po jednym na województwo, z wyjątkiem województwa mazowieckiego, gdzie zostały utworzone trzy, oraz województw śląskiego i wielkopolskiego, gdzie utworzone zostały po dwa. Właściwość miejscową tych urzędów także ustala się według siedziby podmiotu, ale poza zwykłą siecią urzędów (rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24.02.2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Dz.U. z 2022 r. poz. 361).

V. Podatek od towarów i usług

Ilekoć ustawodawca używa w komentowanej ustawie pojęcia podatku od towarów i usług, rozumie się przez to podatek zdefiniowany w u.p.t.u. Większość przepisów tej ustawy weszła w życie 1.05.2004 r., tj. w momencie akcesji Polski do Unii Europejskiej. Ciekawostką jest, że u.p.t.u. zawiera również jeden zapis dotyczący u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 155 u.p.t.u. w przypadkach nieuregulowanych w odrębnych przepisach do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych taki zapis istnieje bezpośrednio w u.p.d.o.p. i dotyczy wszystkich przychodów podlegających tej ustawie.

VI. Partnerstwo publiczno-prywatne

Ilekoć ustawodawca używa w komentowanej ustawie pojęcia ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, należy rozumieć przez to ustawę z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-pry-

watnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 30 ze zm.). Partnerstwo publiczno-prywatne jest formą współpracy pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym w celu realizacji wybranego projektu lub świadczenia usług tradycyjnie dostarczanych przez sektor publiczny. Podstawą takiej współpracy jest umowa między stroną publiczną, np. jednostką samorządu terytorialnego, a stroną prywatną – przedsiębiorcą lub konsorcjum firm. W umowie ta strona publiczna zleca stronie prywatnej wykonanie pewnych zadań, określając m.in. podział ryzyk, zaangażowania kapitałowego i wynagrodzenia. Umowy tego typu mogą być zawierane na podstawie przepisów powołanej ustawy, która weszła w życie 27.02.2009 r. Akt ten reguluje zasady i tryb współpracy podmiotu publicznego i partnera prywatnego w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego. W partnerstwie publiczno-prywatnym jako partnerzy prywatni mogą występować przedsiębiorca lub przedsiębiorca zagraniczny, zaś jako podmiot publiczny:

- 1) jednostka sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 u.f.p., czyli:
 - a) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały,
 - b) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
 - c) samorządowe zakłady budżetowe,
 - d) agencje wykonawcze,
 - e) instytucje gospodarki budżetowej,
 - f) państwowe fundusze celowe,
 - g) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
 - h) Narodowy Fundusz Zdrowia,
 - i) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
 - j) uczelnie publiczne,
 - k) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
 - l) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
 - m) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytucji badawczych, instytucji działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego,
 - n) Bankowy Fundusz Gwarancyjny;
- 2) ponadto podmiotem publicznym w zawartej umowie może być inna niż określona w pkt 1 osoba prawna, utworzona w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, jeżeli podmioty wymienione w pkt 1 pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot:
 - a) finansują ją w ponad 50% lub
 - b) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub
 - c) sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub
 - d) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego;
 - 3) związki podmiotów wymienionych w pkt 1 i 2.

Przedmiotem **umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym** jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyk pomiędzy podmiotem publicznym a partnerem prywatnym, przy czym przez „przedsięwzięcie” dla potrzeb ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym należy rozumieć (art. 2 pkt 4 u.p.p.p.):

- 1) budowę lub remont obiektu budowlanego;
- 2) świadczenie usług;

- 3) wykonanie dzieła, w szczególności wyposażenie składnika majątkowego w urządzenia podwyższające jego wartość lub użyteczność, lub
 - 4) inne świadczenie
- połączone z utrzymaniem składnika majątkowego, który jest wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia publiczno-prywatnego lub jest z nim związany, lub z zarządzaniem tym składnikiem.

Przez umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz do poniesienia w całości lub w części wydatków na jego realizację lub do poniesienia ich przez osobę trzecią. Podmiot publiczny zobowiązuje się natomiast do współdziałania w dążeniu do celu przedsięwzięcia, w szczególności przez wniesienie wkładu własnego.

Umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym może przewidywać, że w celu jej wykonania podmiot publiczny i partner prywatny zawiążą spółkę kapitałową, spółkę komandytową lub komandytowo-akcyjną – spółkę partnerstwa publiczno-prywatnego. Cel i przedmiot działalności takiej spółki nie mogą wykraczać poza zakres określony umową o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Uczestnictwo podmiotu publicznego w przedsięwzięciu z zakresu partnerstwa publiczno-prywatnego może polegać na wniesieniu wkładu własnego, przy czym wniesienie wkładu w postaci składnika majątkowego może nastąpić w szczególności w drodze sprzedaży, użyczenia, użytkowania, najmu albo dzierżawy. Po zakończeniu czasu trwania umowy partner prywatny lub spółka partnerstwa publiczno-prywatnego przekazują podmiotowi publicznemu składnik majątkowy, który był wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia, w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania, chyba że umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym stanowi inaczej.

Umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym może stanowić, że przekazanie składnika majątkowego po zakończeniu wykonywania umowy nastąpi na rzecz państwowej lub samorządowej osoby prawnej lub spółki handlowej z co najmniej większościowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa.

Podobnie jak w przypadku restrukturyzacji realizowanej według ustaw wymienionych w u.p.d.o.p., również działanie w ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym przynosi wymierne korzyści podatkowe. Istnieją **trzy przywileje**, z których można skorzystać. Do przychodów nie zalicza się:

- 1) wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.p.p.p., przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a u.p.p.p. (art. 12 ust. 4 pkt 18 u.p.d.o.p.);
- 2) wartości wkładu, określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16a–16c u.p.d.o.p., wniesionego przez podmiot publiczny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a u.p.p.p. (art. 12 ust. 4 pkt 19 u.p.d.o.p.);
- 3) wolnego od podatku dochodowego wkładu własnego, o którym mowa w art. 2 pkt 5 u.p.p.p., otrzymanego przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a u.p.p.p., i przeznaczonego na cele określone w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, z zastrzeżeniem ust. 7 art. 17 u.p.d.o.p. (art. 17 ust. 1 pkt 42 u.p.d.o.p.).

Ze zwolnieniami tymi wiążą się oczywiście systemowe **zmiany dokonane w sferze kosztów**:

- 1) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa powyżej (art. 16 ust. 1 pkt 58 u.p.d.o.p.);
- 2) w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce partnerstwa publiczno-prywatnego, objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) koszty uzyskania przychodów ustala się w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu własnego, wniesionego przez podmiot publiczny na podstawie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami i pomniejszonej o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów – wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie (art. 15 ust. 1 pkt 1a u.p.d.o.p.);
- 3) dla partnera prywatnego lub spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a u.p.p.p., określonych w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, w przypadku nieodpłatnego przeniesienia na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.p.p.p., własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w tej umowie, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 15 ust. 1r u.p.d.o.p.).

VII. Samochód osobowy

Od 1.04.2014 r. zmodyfikowano definicję samochodu osobowego. Zgodnie z zapisem art. 4a pkt 9a u.p.d.o.p. przez pojęcie samochodu osobowego rozumie się pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż dziewięciu osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- 1) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonych do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van, lub
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 2) pojazdu samochodowego, który ma kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- 3) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - a) agregat elektryczny/spawalniczy,
 - b) do prac wiertniczych,
 - c) koparka, koparko-spycharka,
 - d) ładowarka,
 - e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - f) żuraw samochodowy;
- 4) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 u.p.t.u. Są nimi bankowóz oraz samochód pogrzebowy z jednym rzędem siedzeń lub z dwoma rzędami siedzeń, o ile ich masa całkowita przekracza 3 t.

Opisaną powyżej definicję samochodu ciężarowego stosuje się do pojazdów nabytych po 31.03.2014 r. oraz używanych na podstawie umowy leasingu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze, zawartej po 31.03.2014 r. Do samochodów nabytych wcześniej oraz używanych na podstawie wymienionych uprzednio umów zawartych przed 1.04.2014 r. stosuje się

definicję samochodu ciężarowego obowiązującą w pierwszym kwartale 2014 r. Nawet zmiana umowy leasingu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze dokonana 1.04.2014 r. i w terminach późniejszych nie zmienia obowiązującej dla danego pojazdu definicji, o ile umowę zawarto przed 1.04.2014 r.

Usunięcie w definicji samochodu ciężarowego obowiązującej od 1.04.2014 r. z listy wyjątków samochodów z dwoma rzędami siedzeń powoduje, że takie samochody ponownie (od 1.04.2014 r.) są traktowane jako samochody osobowe (mimo iż w dowodzie rejestracyjnym nazywane są samochodami ciężarowymi). Pozostaje jednak wątpliwość, czy taka zmiana była konstytucyjna, ponieważ pogorszo sytuację podatnika w trakcie roku podatkowego (nie było tu żadnego *vacatio legis*).

VIII. Mały podatnik

Przez małego podatnika rozumiemy podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 (do 31.12.2019 r. – 1 200 000) euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Nowy wyższy limit obejmujący większą liczbę podmiotów obowiązuje od 1.01.2020 r. Szkoda, że przy okazji takiego „uproszczenia” nie wprowadzono limitu w złotych i to odnoszącego się do kwoty netto (taka informacja zawarta jest wprost w księgach rachunkowych), a nie w kwocie brutto wymuszającej żmudne wyliczanie obrotów wraz z VAT po zakończeniu roku podatkowego.

Wartość tę należałoby porównać z kwotą podaną w art. 2 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.r., który określa kwotę graniczną dla niektórych spółek nieposiadających osobowości prawnej (osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie), od której podmioty te są zobowiązane prowadzić księgi rachunkowe. Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255 ze zm.) wprowadziła do u.r. z dniem 1.01.2017 r. zmianę tej kwoty z 1 200 000 euro do 2 000 000 euro.

Należy podkreślić, że u.r. operuje kwotami netto, tj. bez podatku od towarów i usług, podczas gdy u.p.d.o.p. – kwotami brutto. Ponadto kwoty te wyliczamy w oparciu o przychody wykreowane w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym, a nie przepisów u.p.t.u. W wyroku WSA w Poznaniu z 18.12.2018 r., I SA/Po 723/18, LEX nr 2602397, czytamy: „Ustalając status małego podatnika, uprawniający do zastosowania 15% stawki podatku dochodowego od osób prawnych, należy wziąć pod uwagę przychody stanowiące realne przysporzenie majątkowe podatnika osiągnięte w wyniku sprzedaży, a nie przychód «ze sprzedaży» utożsamiony z wartością sprzedaży zaewidencjonowaną na podstawie wystawionych faktur VAT”.

Do końca 2015 r. inny był sposób przeliczania kwot wyrażonych w euro na złote, ponieważ u.r. nakazywała kwotę graniczną przeliczać według kursu średniego obowiązującego 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy (bez zaokrągleń). Ujednolicone zasady przeliczania kwot wyrażonych w euro, tj. według średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok obrotowy, obowiązują od 1.01.2016 r. na mocy ustawy z 11.07.2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. poz. 1100), tzw. małej nowelizacji u.r.

Warto zaznaczyć, że osoby fizyczne i spółki nieposiadające osobowości prawnej, których przychody netto nie osiągnęły granicznej kwoty określonej w u.r., mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą od początku roku obrotowego. W tym przypadku osoby te lub spół-

nicy przed rozpoczęciem roku obrotowego są obowiązani do zawiadomienia o tym urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym.

Zgodnie z art. 2 u.r. spółki handlowe, w tym również w organizacji, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego, również oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z. mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych według u.r. od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej bez względu na wartość osiągniętych przychodów.

Mali podatnicy korzystają z wielu przywilejów w rozliczeniach podatkowych. Należą do nich:

- 1) możliwość zaliczenia w koszty podatkowe jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grup 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych (art. 16k ust. 7 u.p.d.o.p.);
- 2) możliwość kwartalnego opłacania zaliczek na podatek dochodowy (art. 25 ust. 1b u.p.d.o.p.);
- 3) możliwość kwartalnego, bezzaliczkowego rozliczania podatku od towarów i usług (art. 99 ust. 2 i 3 oraz art. 103 ust. 2 u.p.t.u.), z tym że od stycznia 2017 r. z pewnymi ograniczeniami (np. podatnicy rozpoczynający działalność przez 12 pierwszych miesięcy muszą składać deklaracje miesięcznie i dopiero wówczas mogą przejść na rozliczenia kwartalne, ponadto wartość netto sprzedaży tzw. towarów wrażliwych nie może przekroczyć u tych podatników kwoty 50 000 zł miesięcznie);
- 4) możliwość wyboru kasowej metody rozliczania podatku od towarów i usług (art. 21 u.p.t.u.).

Mały podatnik spełnia również kryteria tzw. jednostki mikro w rozumieniu u.r. znowelizowanej 5.09.2014 r. ustawą z 11.07.2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. poz. 1100).

Zgodnie z art. 3 ust. 1a i 1e u.r. jednostkami mikro w rozumieniu ustawy są następujące osoby prawne:

- 1) spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 (tj. m.in. spółki kapitałowe, w tym również w organizacji, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego), inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z., jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;
- 2) związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z., społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych – jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej;
- 3) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z u.z.s., jeżeli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 2 000 000 euro i nie więcej niż 3 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy,

- a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą;
- 4) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z u.z.s., które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 u.r.;
- 5) jednostka, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku była jednostką mikro
- w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3, art. 48a ust. 3, art. 48b ust. 4 lub art. 49 ust. 4 u.r.

Jednostki mikro mają prawo do zastosowania wielu uproszczeń zarówno w prowadzeniu ksiąg, jak i w sporządzaniu sprawozdania finansowego. Uproszczenia te polegają głównie na:

- 1) braku wyceny aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia (art. 28a u.r.);
- 2) możliwości rezygnacji ze sporządzania informacji dodatkowej pod warunkiem przedstawienia informacji uzupełniających do bilansu określonych w załączniku nr 4 do ustawy (art. 48 ust. 3 u.r.);
- 3) możliwości niesporządzania sprawozdania z działalności, pod warunkiem że w informacji dodatkowej, a w przypadku, o którym mowa w art. 48 ust. 3 (zob. powyżej), jako informacje uzupełniające do bilansu, przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów (akcji) własnych określone w załączniku nr 4 do ustawy (art. 49 ust. 4 u.r.);
- 4) możliwości niesporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym (art. 48a ust. 3 u.r.);
- 5) możliwości niesporządzania rachunku przepływów pieniężnych (art. 48b ust. 4);
- 6) skróconej formie prezentacji bilansu oraz rachunku zysków i strat (załącznik nr 4 do u.r.);
- 7) dodatkowej możliwości rezygnacji przez organizacje typu *non profit* nieprowadzące działalności gospodarczej z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów (art. 7 ust. 2a u.r.).

Jak widać z zaprezentowanej powyżej kwoty przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów wynoszącej 3 000 000 zł, uproszczenia w u.r. będą dotyczyć również podatników innych niż mali.

Ustawa z 23.07.2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz innych ustaw (Dz.U. poz. 1333) wprowadziła do u.r. dodatkowo pojęcie jednostki małej. Zgodnie z art. 3 ust. 1c u.r. jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są:

- 1) spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, inne osoby prawne, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z., jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;

- 2) osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z u.z.s., które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2 u.r.;
 - 3) jednostka, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku była jednostką małą
- w stosunku do których organ zatwierdzający podjął decyzję w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.r.

Zgodnie z art. 3 ust. 1d u.r. jednostkami małymi w rozumieniu ustawy są również jednostki, określone w ust. 1c, które:

- 1) za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 5, art. 47 ust. 4 pkt 5, art. 48 ust. 4, art. 48a ust. 4, art. 48b ust. 5 lub art. 49 ust. 5 u.r. oraz
- 2) w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyły dwie z wymienionych w art. 3 ust. 1c pkt 1 u.r. wielkości.

Z katalogu są wyłączone jednostki sektora finansów publicznych i jednostki zainteresowania publicznego (art. 3 ust. 1e u.r.). Jednostki małe mogą sporządzać sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej.

Jednostki, z wyjątkiem wskazanych w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.r., które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
- 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty – mogą stosować tzw. pozostałe uproszczenia polegające na:
 - a) kwalifikacji i rozliczaniu umów leasingu według zasad określonych w u.p.d.o.p.,
 - b) odstąpieniu od ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - c) niestosowaniu rozporządzenia Ministra Finansów z 12.12.2001 r. w sprawie szczególnych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 277),
 - d) przypisaniu do kosztów wytworzenia produktu kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto.

Wymienione powyżej zasady nie mają wpływu na rozliczenia podatkowe jednostek małych, ponieważ nie są one małymi podatnikami w rozumieniu u.p.d.o.p.

IX. Zagraniczny zakład

Przez zagraniczny zakład ustawodawca rozumie:

- 1) stałą placówkę, przez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych;

- 2) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa;
- 3) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje.

Ustanowienie pełnomocnika bez prawa do zawierania umów w imieniu mocodawcy nie powoduje utworzenia zakładu. W wyroku NSA z 15.02.2022 r., II FSK 1340/19, LEX nr 3334150, stwierdzono: „Okoliczność zawierania wszystkich umów w Niemczech stanowi istotny argument dla generalnego wykluczenia C. jako pełnomocnika do zawierania umów w Polsce. Skoro bowiem są one zawierane w Niemczech, to nie są zawierane poprzez agenta (zależnego przedstawiciela – C.) w Polsce – samo uprawnienie do m.in. zbierania zamówień, uzgadniania warunków i terminów dostaw, negocjowania cen, zawierania umów jest w gestii jedynie centrali Spółki w Niemczech. Działalność C. nie polega więc na zawieraniu nowych umów, lecz wiąże się z jakimś rodzajem obsługi umów już zawartych. Konieczne pełnomocnictwo musi dotyczyć stosunków zewnętrznych reprezentowanego przedsiębiorstwa, czyli musi wiązać się z tą sferą działalności przedsiębiorstwa, która stanowi zasadniczy cel jego działania względem podmiotów spoza struktury ekonomicznej i prawnej”. Analogicznie pracownik działający na terytorium innego kraju niż siedziba pracodawcy również nie stanowi zakładu podatkowego. W wyroku WSA w Gliwicach z 11.02.2022 r., I SA/Gl 1609/21, LEX nr 3322908, czytamy: „Pracownik zatrudniony w Polsce nie bierze udziału w sprzedaży towarów i usług klientom węgierskiej spółki, nie jest upoważniony do podejmowania żadnych decyzji w imieniu spółki, ani nie posiada uprawnień do podpisywania umów w imieniu spółki. Ponadto nie negocjuje umów z klientami spółki, ani nie ustala żadnych istotnych warunków tych umów, jego działalność w tym zakresie ogranicza się jedynie do przedstawienia oferty spółki klientowi. Pracownik nie podejmuje też żadnych działań, które mogłyby wiązać spółkę. W ramach pośrednictwa w komunikacji pomiędzy klientami a spółką pracownik może przekazać spółce prośby klientów w zakresie modyfikacji warunków umowy oraz przekazywać klientom decyzję spółki w tym zakresie, ale nie może samodzielnie negocjować warunków umów, ani podejmować żadnych decyzji dotyczących treści umów. Jego działalność ma więc przygotowawczy lub pomocniczy charakter”.

Jednak jeśli zakład jest składową podmiotu mającego siedzibę w kraju, z którym podpisano umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, to – zamiast ustawowej definicji – stosuje się definicje zawarte w tej umowie.

Zasady definiowania zakładu według umów międzynarodowych – zob. komentarz do art. 3, pkt V, ppkt 1 i 2.

Definicję zawartą w danej umowie międzynarodowej stosujemy, gdy polski podatnik posiada certyfikat rezydencji właściciela zakładu.

X. Certyfikat rezydencji

Przez certyfikat rezydencji rozumie się zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika. Jest on praktycznie zawsze potrzebny, gdy polski podatnik chce stosować korzystniejsze dla nierezydenta opodatkowanie ryczałtowe wynikające z umowy międzynarodowej, i w każdym innym przypadku, gdy chcemy tę umowę zastosować. Jak wyjaśnia Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z 22.06.2005 r., DP/P1/423-0060/05/AP, LEX nr 15413, w sprawie wydania pisemnej interpretacji prawa podatkowego: „Miejsce siedziby dla celów podatkowych danego państwa należy pojmować jako państwo, w którym dana osoba

(prawna bądź fizyczna) jest traktowana jako podatnik podlegający w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (jest opodatkowany z każdego źródła dochodu wskazanego przez to państwo, niezależnie od miejsca położenia źródła tego dochodu)”.

Jak można również przeczytać w piśmie Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 8.06.2004 r., ZD/423-157/04, LEX nr 10537: „Certyfikat ma dla celów podatkowych potwierdzić miejsce zamieszkania lub siedzibę podatnika; jest zatem formą dokumentowania stanu faktycznego, tj. miejsca zamieszkania podatnika”.

Jak więc widać, certyfikat rezydencji ma potwierdzać, w którym państwie podatnik nieposiadający miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium RP, a uzyskujący dochody ze źródeł położonych na terytorium RP, ma rezydencję podatkową, tj. w którym państwie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Przepisy u.p.d.o.p. nie określają wprost, czy polski płatnik zobowiązany jest posiadać odrębny certyfikat rezydencji dla każdej płatności dokonanej w danym roku podatkowym na rzecz zagranicznego odbiorcy. W związku z powyższym powstaje również pytanie, czy polski płatnik powinien żądać przedstawienia przez kontrahenta certyfikatu rezydencji przy dokonywaniu każdej wypłaty należności, o których mowa w omawianych przepisach ustaw podatkowych.

W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 27.04.2009 r., IPPB2/415-53/09-4/AZ, LEX nr 21814, na temat ważności certyfikatu czytamy: „Certyfikaty rezydencji, które nie wskazują okresu ich obowiązywania, pozostają aktualne do momentu, gdy nie zmieni się stan faktyczny, jaki dany certyfikat potwierdza; za certyfikat może być uznane zaświadczenie o miejscu zamieszkania lub siedziby podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej odpowiedniego państwa”.

W podobny sposób wypowiedziała się również Izba Skarbowa w Warszawie w piśmie z 9.12.2008 r., IPPB5/423-101/08-2/IŚ, LEX nr 19448, w którym czytamy: „Certyfikaty rezydencji, przedkładane bankowi przez podmioty zagraniczne, zachowują aktualność dopóki nie ulegnie zmianie stan faktyczny w nich przedstawiony”. Podobne stanowisko prezentują sądy administracyjne. W wyroku WSA we Wrocławiu z 14.07.2011 r., I SA/Wr 684/11, LEX nr 863724, stwierdzono, że: „W sytuacji, gdy w treści certyfikatu rezydencji nie ma wskazania co do okresu jego ważności, certyfikat taki z uwagi na fakt, że potwierdza istnienie określonego stanu faktycznego zachowuje swoją aktualność tak długo, jak długo nie ulegnie zmianie potwierdzony w nim stan faktyczny, czyli nie ulegnie zmianie miejsce zamieszkania podatnika dla celów podatkowych”. Uzyskanie certyfikatu rezydencji jest dopuszczalne przed operacją gospodarczą lub po niej. W wyroku WSA w Krakowie z 10.02.2012 r., I SA/Kr 1869/11, LEX nr 1169369, znajdujemy stwierdzenie: „1. W sytuacji, gdy w treści certyfikatu rezydencji nie ma wskazania co do okresu jego ważności, certyfikat taki z uwagi na fakt, że potwierdza istnienie określonego stanu faktycznego zachowuje swoją aktualność tak długo, jak długo nie ulegnie zmianie potwierdzony w nim stan faktyczny, czyli nie ulegnie zmianie miejsce zamieszkania podatnika dla celów podatkowych. Możliwe są zatem sytuacje, gdy w przypadku zmiany rezydencji podatkowej – dokument ten utraci swoją aktualność w krótkim czasie po uzyskaniu go od podatnika, albo wprost przeciwnie, gdy przy wieloletniej niezmienniej rezydencji podatkowej kontrahenta certyfikat taki pozostanie aktualny przez kilka lat. 2. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, iż posiadając aktualny certyfikat rezydencji po każdej wypłacie należności płatnik winien uzyskiwać certyfikat rezydencji wydany po dacie wypłaty stwierdzający rezydencję podatkową za okres wypłaty należności”.

W wyroku WSA w Łodzi z 18.04.2012 r., I SA/Łd 327/12, LEX nr 1218474, czytamy zaś: „Udokumentowanie rezydencji podatkowej podmiotu zagranicznego uzyskującego przychody wy-