

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Komentarz

Adam Mariański

Aleksandra Krajewska, Aneta Nowak-Piechota

Michał Wilk, Jakub Żurawiński

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

4. WYDANIE



Wolters Kluwer



MARIAŃSKI
GROUP

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Komentarz

Adam Mariański

Aleksandra Krajewska, Aneta Nowak-Piechota

Michał Wilk, Jakub Żurawiński

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

4. WYDANIE

Stan prawny na 1 kwietnia 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne
Anna Łubińska-Bujak

Łamanie
JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumieł, Krzysztof Drzewiecki

Autorzy poszczególnych części:

Adam Mariański: wprowadzenie, komentarze do art. 1, 1a, 4a, 4c, 5–7, 7a, 9b, 12, 14, 15a, 17, 18, 22c, 27a

Aleksandra Krajewska: komentarze do art. 8, 16 ust. 1 pkt 1–4 i 17–40, art. 18d, 18e, 19

Aneta Nowak-Piechota: komentarze do art. 9a, 11, 15c, 16 ust. 1 pkt 43–69, art. 24a

Michał Wilk: komentarze do art. 2–4, 9, 15, 15b, 16a–16m, 17a–17l, 20–22b, 25–27, 28, 28a

Jakub Żurawiński: komentarze do art. 14a, 16 ust. 1 pkt 5–16

Aneta Nowak-Piechota, Jakub Żurawiński: komentarz do art. 10

Aleksandra Krajewska, Jakub Żurawiński: dodatek

...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 musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-273-0

4. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	15
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)	19
Rozdział 1. Podmiot i przedmiot opodatkowania	21
Art. 1.	21
Art. 1a.	27
Art. 2.	36
Art. 3.	43
Art. 4.	48
Art. 4a.	49
Art. 4b. (uchylony)	66
Art. 4c.	66
Art. 5.	67
Art. 6.	76
Art. 7.	88
Art. 7a.	95
Art. 8.	97
Art. 9.	105
Art. 9a.	113
Art. 9b.	130
Art. 10.	134
Art. 11.	151

Rozdział 2. Przychody	163
Art. 12.	163
Art. 13. (uchylony)	223
Art. 14.	223
Art. 14a.	231
Rozdział 3. Koszty uzyskania przychodów	234
Art. 15.	234
Art. 15a.	273
Art. 15b. (uchylony)	280
Art. 15c.	283
Art. 16.	289
Art. 16a.	431
Art. 16b.	438
Art. 16c.	449
Art. 16d.	451
Art. 16e.	454
Art. 16f.	457
Art. 16g.	458
Art. 16h.	482
Art. 16i.	487
Art. 16j.	492
Art. 16k.	495
Art. 16l.	500
Art. 16ł.	501
Art. 16m.	504
Rozdział 4. Zwolnienia przedmiotowe	507
Art. 17.	507
Rozdział 4a. Opodatkowanie stron umowy leasingu	560
Art. 17a.	560
Art. 17b.	561
Art. 17c.	563
Art. 17d.	563
Art. 17e.	563
Art. 17f.	564
Art. 17g.	565
Art. 17h.	565
Art. 17i.	566

Art. 17j.	566
Art. 17k.	567
Art. 17l.	567
Rozdział 5. Podstawa opodatkowania i wysokość podatku ...	579
Art. 18.	579
Art. 18a–18b. (uchylone)	592
Art. 18c. (utracił moc)	592
Art. 18d.	592
Art. 18e.	593
Art. 19.	596
Art. 19a. (uchylony)	601
Art. 20.	601
Art. 21.	613
Art. 22.	632
Art. 22a.	640
Art. 22b.	640
Art. 22c.	641
Art. 23–24. (uchylone)	643
Art. 24a.	643
Rozdział 6. Pobór podatku	659
Art. 25.	659
Art. 25a.	677
Art. 26.	678
Art. 26a.	698
Art. 27.	699
Art. 27a.	704
Art. 28.	705
Art. 28a.	706
Rozdział 7. Zmiany w przepisach obowiązujących	710
Art. 29.	710
Art. 30.	710
Art. 31.	710
Art. 32.	710
Art. 33.	711
Art. 34.	711
Art. 35.	711
Art. 36.	711

Rozdział 8. Przepisy przejściowe i końcowe	712
Art. 37.	712
Art. 38. (uchylony)	714
Art. 38a.	714
Art. 38b.	715
Art. 38c.	715
Art. 39.	716
Art. 40.	716
Art. 41.	717
Art. 42.	717
Załączniki	719
Dodatek. Koszty reklamy i reprezentacji – odmienne skutki podatkowe	757
Wykaz literatury	777
Wykaz orzeczeń	781
Autorzy	789

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa 2003/49/WE – dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380, z późn. zm.)
- dyrektywa 2009/133/WE – dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 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 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

Konwencja modelowa OECD	– Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD z 1963 r. uchwalona przez Komitet Spraw Podatkowych OECD (zmiany: 1992, 1995, 1997, 2000 r.)
k.p.	– ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
p.o.ś.	– ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1232 z późn. zm.)
pr. bank.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.)
pr. społ.	– ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 21)
pr. upadł.	– ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 233 z późn. zm.)
p.w.p.	– ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1410 z późn. zm.)
rozporządzenie z 2002 r.	– rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.)
u.b.a.	– ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 687 z późn. zm.)

u.d.p.p.w.	– ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 239 z późn. zm.)
u.d.u.r.	– ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. poz. 1844)
u.f.i.	– ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 157 z późn. zm.)
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.)
u.g.o.	– ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz. U. poz. 888 z późn. zm.)
u.o.f.f.e.	– ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 291)
u.o.i.f.	– ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 94 z późn. zm.)
u.o.p.g.o.	– ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1413 z późn. zm.)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
u.p.a.p.p.	– ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.)
u.p.p.p.	– ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 696 z późn. zm.)

u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)
u.r.p.w.	– ustawa z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 140 z późn. zm.)
u.r.z.s.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.)
u.s.g.	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 446)
u.s.p.	– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1445 z późn. zm.)
u.s.s.e.	– ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 282)
ustawa o CIT	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
ustawa o PIT	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 121 z późn. zm.)
u.ś.o.z.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 581 z późn. zm.)
u.z.s.e.e.	– ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz. U. poz. 1688)

Czasopisma i oficjalne publikatory

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Dz. Urz. Min. Fin.	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz. Urz. UE/WE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej/Wspólnot Europejskich
Jur. Podat.	– Jurysdykcja Podatkowa
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
S. Pod.	– Serwis Podatkowy

Inne

CFC rules	– <i>controlled foreign companies rules</i> (przepisy przeciwnie unikaniu opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych)
CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
IBNR	– nieudokumentowane ryzyko kredytowe (ang. <i>incurred but not reported</i>)
MF	– Ministerstwo Finansów
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych
SKA	– spółka komandytowo-akcyjna
SN	– Sąd Najwyższy

TK	– Trybunał Konstytucyjny
VAT	– podatek od towarów i usług
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Wprowadzenie

Obowiązująca od 1992 r. ustawa o CIT, mimo kilkunastoletniego okresu jej funkcjonowania, sprawia w dalszym ciągu duże problemy w praktyce. Ich źródło leży nie tylko w nowych i rozwijających się strukturach gospodarczych, lecz także – przede wszystkim – w dokonywanych przez ustawodawcę zmianach ustawy.

Kolejne nowelizacje nie tylko nie doprowadziły do usunięcia wcześniej istniejących wątpliwości interpretacyjnych, lecz także stały się bezpośrednią przyczyną wielu nowych problemów. Najbardziej znaczące przykłady dotyczą kolejnych zmian przepisów regulujących powstanie przychodów oraz rozliczania kosztów uzyskania przychodów. W zakresie pierwszego zagadnienia, ustawodawca zamierzał usunąć wątpliwości dotyczące powstawania przychodów należnych, przez wprowadzenie szczegółowych rozwiązań w zależności od rodzaju przychodów. Były to jednak przepisy na tyle niejasne, że wymagały kolejnych nowelizacji. Mimo to, obowiązujące normy prawne w dalszym ciągu budzą wątpliwości interpretacyjne. Zamierzony cel nie został zatem osiągnięty.

Podobne uwagi dotyczą regulacji rozliczania kosztów bezpośrednio związanych z przychodami oraz kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Wprowadzony przez ustawodawcę podział kosztów nie jest zgodny z klasyfikacją kosztów bilansowych. O rozbieżności pomiędzy intencjami towarzyszącymi wprowadzaniu zmian a osiągniętym rezultatem, świadczy liczba sporów rozstrzyganych

przez sądy administracyjne, jak np. dotyczących zaliczania jednorazowo w koszty opłaty wstępnej z tytułu zawartej umowy leasingu operacyjnego. Należy ponadto wskazać na brak istotnej zmiany definicji kosztów uzyskania przychodów. Jest to najistotniejsze źródło sporów między podatnikami a organami podatkowymi, któremu w niniejszym komentarzu poświęcamy dużo miejsca.

Niejasność przepisów komentowanej ustawy znajduje odzwierciedlenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych. Skomplikowanie materii oraz sposób regulacji skutkują jego niejednorodnością, co również nie ułatwia podatnikom wywiązywania się z nałożonego na nich obowiązku samoobliczenia podatku. Nie rozwiązują tych problemów także nieliczne uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Rok 2016 przyniósł wiele zmian w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, które weszły w życie wskutek uchwalenia ponad dziesięciu regulacji nowelizujących ustawę o CIT. Jedną z najważniejszych zmian jest wprowadzenie ulgi na działalność badawczo-rozwojową, czyli możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania tzw. kosztów kwalifikowanych, tj. kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika na tego rodzaju działalność, której definicję dodano do słowniczka ustawowego w art. 4a ustawy o CIT. Ulga ta zastąpiła obowiązującą wcześniej ulgę na nowe technologie, której warunki zastosowania można było uznać za dość rygorystyczne. Dlatego też ulga w nowym kształcie może stanowić większą zachętę dla przedsiębiorców oraz w większym stopniu premiować podejmowanie działalności badawczo-rozwojowej. Do pozostałych istotnych zmian można zaliczyć m.in. nowe rozwiązania dotyczące faktur korygujących, uchylenie obowiązkowej korekty kosztów podatkowych, modyfikacje związane z wprowadzeniem postępowania restrukturyzacyjnego, doprecyzowanie przepisów dotyczących rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, wprowadzenie możliwości indywidualnego ustalania stawek amortyzacyjnych dla odwiertów i platform wiertniczych lub produkcyjnych, czy też modyfikacje katalogu kosztów uzyskania przychodów. Istotną – i wciąż aktualną – kwestią pozostają podatkowe skutki ponoszenia wydatków na reklamę i reprezentację. Zagadnieniu

temu poświęcamy dodatek do komentarza, w którym uwzględnione zostało najnowsze orzecznictwo w tym zakresie.

Niniejszy komentarz ma za zadanie przybliżyć zasady opodatkowania CIT. Został on napisany przez praktyków i dla praktyków, a jego celem jest wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych powstających na gruncie ustawy. W wielu miejscach autorzy przywołali przykłady wskazujące na praktyczne zastosowanie komentowanych zagadnień.

Autorzy

Łódź, kwiecień 2016 r.

USTAWA

z dnia 15 lutego 1992 r.

o podatku dochodowym od osób prawnych¹

(tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851; zm.: Dz. U. z 2014 r. poz. 915, poz. 1138, poz. 1146, poz. 1215, poz. 1328, poz. 1457, poz. 1563, poz. 1662; z 2015 r. poz. 73, poz. 211, poz. 933, poz. 978, poz. 1166, poz. 1197, poz. 1259, poz. 1296, poz. 1348, poz. 1595, poz. 1688, poz. 1767, poz. 1844, poz. 1932; z 2016 r. poz. 68)

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

- 1) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 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 z 20.08.1990, s. 1; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1 s. 142);
- 2) dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, s. 6; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1 s. 147);
- 3) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, s. 380);
- 4) dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 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 13.01.2004, s. 41; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, s. 3);

-
- 5) dyrektywy Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. dostosowującej dyrektywy 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 z 01.05.2004, s. 35);
- 6) dyrektywy Rady 2004/76/WE z dnia 29 kwietnia 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 powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 195 z 02.06.2004, s. 33; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, s. 23);
- 7) dyrektywy Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 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 058 z 04.03.2005, s. 19);
- 8) dyrektywy Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz. Urz. UE L 363 z 20.12.2006, s. 129);
- 8a) dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, z późn. zm.);
- 9) dyrektywy Rady 2013/13/UE z dnia 13 maja 2013 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie podatków w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji (Dz. Urz. UE L 141 z 28.05.2013, 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 spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
- 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 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.

1. Zakres regulacji ustawy

W komentowanym przepisie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.) uregulowano zakres podmiotowy CIT, a także określono rodzaj podatku. Jest to podatek dochodowy, w którym podstawą opodatkowania jest dochód. Może on być pomniejszony o wskazane w ustawie odliczenia, np. darowizny (art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).

W procesie interpretacji poszczególnych regulacji ustawy o CIT należy zatem pamiętać, iż kardynalną cechą podatku typu dochodowego jest pomniejszanie przychodu o wydatki stanowiące koszty uzyskania przychodów (zob. szerzej komentarz do art. 15), a wszelkie wyjątki od tej zasady, zwłaszcza określone w art. 16 ustawy o CIT, należy interpretować w taki sposób, by jak najmniejszy był zakres wyłączeń tychże kosztów. W szczególności należy podkreślić, że – wbrew rozpowszechnionym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądom – podatnik nie uzyskuje jakiejkolwiek korzyści majątkowej przez odliczenie kosztów od przychodów. Wykładnia norm regulujących koszty uzyskania przychodów wymaga od interpretatora bardzo dużej dyscypliny i precyzji. Niedopuszczalna jest bowiem jakakolwiek wykładnia pozajęzykowa, która ogranicza prawa podatników do zaliczenia konkretnego kosztu do kosztów podatkowych lub wręcz pozbawia ich tego prawa. Interpretując zatem poszczególne regulacje ustawy, należy poszukiwać, w ramach granic wykładni językowej, wykładni uprawniającej do jak najszerzego rozliczania kosztów podatkowych.

Dodatkowo należy wskazać, iż żadna z norm prawa materialnego nie uchyla ciążącego na organie podatkowym obowiązku ustalenia prawdy obiektywnej (art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.). Dlatego też podatnik nie jest zobowiązany udowadniać, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodów. Obowiązek przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego ciąży na organie podatkowym. W trakcie postępowania podatkowego podatnik jest zobowiązany jedynie prezentować dowody będące w jego posiadaniu oraz składać wyjaśnienia. W ten sposób organ może ustalić poniesienie kosztu oraz jego związek z osiąganiem przychodów.

2. Podatnicy

Podmiotem CIT są osoby prawne oraz spółki kapitałowe w organizacji. W myśl art. 33 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380), osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przy-

znają osobowość prawną. Powstanie, ustrój i ustanie osób prawnych określone są we właściwych przepisach (art. 35 k.c.). Jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą jej wpisu do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 37 k.c.).

Ustęp 2 komentowanego artykułu ustawy o CIT rozszerza zakres podmiotowy ustawy na jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. 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. Jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą jej wpisu do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 37 § 1 k.c.). Rodzaje rejestrów oraz ich organizację i sposób prowadzenia regulują odrębne przepisy. Przy czym, zgodnie z art. 1 ust. 2 *in fine* ustawy o CIT, wyłączone z zakresu podmiotowego CIT są spółki niemające osobowości prawnej: cywilna, jawna, partnerska, komandytowa oraz komandytowo-akcyjna. Spółki te nie mają podmiotowości prawnej w podatku dochodowym, albowiem podatnikami są ich wspólnicy (zob. komentarz do art. 5). Należy jednak zaznaczyć, iż przepisy ustawy o CIT mają również zastosowanie do spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jako osoby prawne i podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Jeżeli zatem w systemie innego państwa jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest traktowana dla celów podatkowych jako osoba prawna, to również w Polsce będzie podlegała opodatkowaniu CIT.

Od dnia 1 stycznia 2014 r., zgodnie z ust. 3 pkt 1 komentowanego artykułu, przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zmiana ta jest wynikiem wcześniej podjętych uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz interpretacji ogólnej Ministra Finansów w zakresie braku opodatkowania dochodu przypadającego na akcjonariusza

takiej spółki aż do momentu wypłaty dywidendy. Prowadzić to mogło do braku efektywnego opodatkowania dochodu, osiąganego przez taką spółkę i jej wspólników.

W celu wyeliminowania możliwości unikania zapłaty podatku dochodowego ustawodawca zdecydował się na opodatkowanie takiej spółki CIT. Jednak wątpliwości co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) budzi opodatkowanie tylko jednej ze spółek osobowych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

3. Sukcesja podatkowa a podatek dochodowy

Sukcesja generalna powinna obejmować przejście ogółu praw i obowiązków poprzednika prawnego. Sukcesja generalna nie jest zasadą ogólną, która miałaby oznaczać, iż w każdej sytuacji, gdy ustaje byt prawny danego podmiotu, w to miejsce wstępuje jego następca prawny. Jest ona dopuszczalna wyłącznie w sytuacji wyraźnie przewidzianej przez stosowny przepis prawa (zob. szerzej A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001).

Do czasu wprowadzenia regulacji sukcesji w prawie podatkowym, zawartej w ordynacji podatkowej brakowało takiego następstwa w tej gałęzi prawa. Po raz pierwszy pojęcie następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego zostało wprowadzone do ordynacji podatkowej. W myśl obowiązującej regulacji prawnej sukcesja podatkowa jest związana z następującymi zdarzeniami:

- 1) połączeniem osób prawnych oraz spółek osobowych (art. 93 o.p.),
- 2) przekształceniem osób prawnych oraz innych podmiotów – przedsiębiorców (art. 93a o.p.),
- 3) łączeniem i przekształcaniem samorządowych zakładów budżetowych (art. 93b o.p.),
- 4) podziałem osób prawnych (art. 93c o.p.),
- 5) prywatyzacją przedsiębiorstw państwowych (art. 94 o.p.),
- 6) spadkobranie (art. 97–105 o.p.).

Sukcesja podatkowa ma zatem miejsce tylko wtedy, gdy konkretne zdarzenie skutkujące przejściem praw i obowiązków podatkowych znalazło się w przepisach ordynacji podatkowej. Jeżeli przepisy innych gałęzi prawa przewidują następstwo prawne, to nie jest to jednoznaczne z istnieniem sukcesji podatkowej, bowiem do przejścia podatkowych praw i obowiązków konieczna jest wyraźna podstawa w przepisach prawa podatkowego.

Jeżeli określone zdarzenie skutkuje także sukcesją podatkową, to zasadą jest przejście wszelkich praw i obowiązków poprzednika prawnego, wynikających z przepisów prawa podatkowego, chyba że przepis odrębny stanowi inaczej. Oznacza to, że przepisy materialnego prawa podatkowego stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ordynacji podatkowej wprowadzających sukcesję podatkową. Ograniczenie sukcesji może wynikać z każdego aktu prawnego rangi ustawowej, np. modyfikacji możliwości odliczania straty (zob. komentarz do art. 7 ust. 4).

Nie istnieje zatem warunek przejścia uprawnień i obowiązków podatkowych w postaci dodatkowych podstaw takiej sukcesji, w przepisach materialnego prawa podatkowego. Oznacza to, że gdyby przepisy ustawy o CIT nie regulowały kontynuacji amortyzacji poprzednika prawnego (art. 16g ust. 9 oraz art. 16h ust. 3), to taki obowiązek wynikałby z przejścia wszelkich praw i obowiązków poprzednika w ramach sukcesji podatkowej. Również w tym kontekście przepisy te należy uznać za normy precyzujące (wyjaśniające) zasady wynikające z sukcesji podatkowej, a nie za samoistną podstawę prawną takiej kontynuacji amortyzacji.

Ustawą z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 106, poz. 622 z późn. zm.) wprowadzono do ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.) możliwość przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową (art. 551 § 5 k.s.h.). Jednocześnie wyraźnie określono, iż takie przekształcenie skutkuje sukcesją generalną, czyli przekształconej spółce przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego (art. 584² § 1 k.s.h.); spółka przekształcona

pozostaje również podmiotem zezwoleń, koncesji oraz ulg, z wyjątkiem ulg przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (§ 2). Ustawodawca nie zdecydował się jednocześnie na sukcesję podatkową.

Dopiero ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342) dodała § 4 w art. 93a o.p. Zgodnie z nim jednoosobowa spółka kapitałowa, powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy, będącego osobą fizyczną, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Sukcesja podatkowa obejmuje również takie przekształcenie.

Przykład

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną został przekształcony w jednoosobową spółkę kapitałową. Spółka ta wstępuje w ogół praw przekształcanego przedsiębiorcy związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Spółka jest zatem następcą w zakresie VAT, podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości itd. Ma zatem prawo pomniejszyć swój podatek należny o podatek naliczony przekształconego przedsiębiorcy, wystąpić o zwrot nadpłaconego podatku akcyzowego czy podatku od nieruchomości.

Spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną nie przejmuje praw w podatku dochodowym. Przekształcany przedsiębiorca był bowiem opodatkowany PIT, a spółka jest podatnikiem CIT. Nie ma zatem prawa do m.in. zwrotu nadpłaty w podatku dochodowym ciążącym na osobie fizycznej.

Przepisy ustawy przewidują jednak następstwa o charakterze szczególnym, np. art. 16g ust. 1 pkt 4b nakazuje kontynuację wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

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 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 1 000 000 zł,
 - b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 95% 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 reprivatyzacji,
 - c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,
 - d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
- 2) spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu, na okres co najmniej 3 lat podatkowych, podatkowej grupy kapitałowej i umowa ta, zwana dalej „umową”, 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 od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) nie pozostają w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11, z podatnikami po-

datku dochodowego niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej;

- 4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach, określony zgodnie z art. 7a ust. 1, w wysokości co najmniej 3%.

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) wskazanie spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej;
- 5) określenie przyjętego roku podatkowego.

4. Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę, wskazaną zgodnie z ust. 3 pkt 4, do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten

jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej.

5. Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmówi zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz w ust. 3 i 4.

6. Po rejestracji umowy nie może być ona rozszerzona na inne spółki.

7. Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 4. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.

8. Spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 4, obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wszelkie zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową – w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

10. W razie gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień naruszenia któregokolwiek z tych warunków, z zastrzeżeniem ust. 12, oznacza utratę statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego.

11. Zbycie udziałów (akcji), objętych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji lub w związku z reprivatyzacją, oraz dalszy obrót tymi udziałami (akcjami) przez ich posiadaczy nie stanowi naruszenia warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego.

12. W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, za dzień utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową uznaje się ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe, nie później jednak niż dzień, na który, zgodnie z art. 27 ust. 1, przypada termin złożenia tego zeznania.

13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status ze względu na naruszenie warunków, o których mowa w ust. 2 pkt 3 i 4, nie jest możliwe przed upływem roku podatkowego spółki, następującego po roku, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika.

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

15. Informacje o zarejestrowaniu i wykreśleniu podatkowej grupy kapitałowej podlegają ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

1. Grupa kapitałowa a podatkowa grupa kapitałowa

Prawo bilansowe reguluje zasady sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.), przez grupę kapitałową rozumie się jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

Jednostka dominująca, która jest zobowiązana do sporządzenia rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, dokonuje tego przez sumowanie odpowiednich pozycji własnego sprawozdania finansowego i sprawozdań pozostałych uczestników grupy, uwzględniając jednocześnie niezbędne wyłączenia i korekty. Szczegółowe zasady i metody tworzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz warunki zwalniające od obowiązków tworzenia takiego sprawozdania zawierają postanowienia rozdziału 6 ustawy o rachunkowości.

Należy przy tym zaznaczyć, iż grupa kapitałowa w rozumieniu ustawy o rachunkowości nie ma statusu podatnika CIT, chyba że spełnia warunki określone w art. 1a ustawy o CIT.

Powstanie podatkowej grupy kapitałowej skutkuje wieloma korzyściami podatkowymi dla spółek ją tworzących, np.:

- 1) straty niektórych spółek rozlicza się już w roku ich poniesienia, a nie w kolejnych latach; podstawę opodatkowania stanowi bowiem nadwyżka sumy dochodów spółek, które je uzyskują, nad stratami pozostałych;
- 2) pomiędzy spółkami tworzącymi grupę nie stosuje się art. 11 ustawy o CIT, a tym samym nie muszą one między sobą stosować cen rynkowych sprzedawanych towarów bądź świadczonych usług;
- 3) stosuje się wobec nich jedną interpretację dotyczącą podatku dochodowego, wydaną przez organ właściwy dla reprezentanta grupy.

Z drugiej strony należy pamiętać, iż powstanie podatkowej grupy kapitałowej wyklucza rozliczenie strat tworzących ją spółek z lat poprzedzających jej utworzenie.

2. Zasady powstawania

Do powstania podatkowej grupy kapitałowej konieczne jest łączne spełnienie przesłanek określonych w art. 1a ustawy o CIT.

Podmioty zamierzające utworzyć grupę muszą spełnić warunki organizacyjno-kapitałowe. Członkami podatkowej grupy kapitałowej mogą być wyłącznie spółki kapitałowe, czyli spółki z o.o. lub spółki akcyjne, których siedziby znajdują się na terytorium Polski, przy czym przeciętny kapitał zakładowy (akcyjny) przypadający na każdą ze spółek nie może być mniejszy od kwoty 1 mln zł. Ustalając wielkość kapitału, należy posłużyć się formułą podaną do ustalenia wysokości kapitału zakładowego (akcyjnego) z art. 1a ust. 2b ustawy o CIT. Nie uwzględnia się zatem w wartości kapitału tej jego części, która nie została faktycznie przekazana lub została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki lub wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, na warunkach określonych w ustawie. Ponadto ustawa o CIT określa także szczegółowo

warunki powiązania pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Spółki te powinny być powiązane w taki sposób, aby jedna z nich – zwana spółką dominującą – utrzymywała bezpośredni udział w kapitale zakładowym (akcyjnym) pozostałych spółek – zwanych spółkami zależnymi, a w przypadku dwóch spółek spółką zależną – na poziomie 95%. Jeżeli spółkami zależnymi są spółki, wobec których stosowano przepisy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, proporcja udziałów spółki dominującej odnosi się do tej części kapitałów zakładowych (akcyjnych) owych spółek zależnych, która nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników ani rybaków, albo która nie stanowi rezerwy repriwatyzacyjnej mienia Skarbu Państwa. Ostatni warunek dotyczący powiązań stanowi, iż spółki zależne nie mogą posiadać udziałów w kapitale zakładowym żadnej ze spółek uczestniczących w podatkowej grupie kapitałowej. Natomiast w obowiązującym stanie prawnym spółki zależne mogą posiadać udziały (akcje) w innych spółkach. Przy czym istniejące w ten sposób powiązania między takimi spółkami nie mogą powodować zaistnienia okoliczności określonych w art. 11 ustawy o CIT, czyli transakcje między spółką tworzącą grupę a inną powiązaną spółką, niebędącą uczestnikiem grupy, nie mogą odbiegać od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (zob. komentarz do art. 11). Istotne jest także stwierdzenie, iż zarówno w spółce dominującej, jak i w spółkach zależnych, tworzących podatkową grupę kapitałową, nie mogą występować zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa, tj. CIT, PIT, VAT, podatku akcyzowego, podatku od gier i podatku tonażowego.

Spółki zamierzające utworzyć podatkową grupę kapitałową są obowiązane do sporządzenia umowy o jej utworzeniu z zachowaniem formy aktu notarialnego. Umowa ta musi być zawarta na okres nie krótszy niż 3 lata podatkowe. Minimalne wymagania formalne odnoszące się do treści umowy zawarto w art. 1a ust. 3 ustawy o CIT.

Grupa taka istnieje w okresie wskazanym w zarejestrowanej umowie. Przedłużenie tego okresu jest możliwe wyłącznie przez zawarcie nowej

umowy, przy czym także nowa umowa podlega zgłoszeniu do naczelnika właściwego urzędu skarbowego i rejestracji.

Zawarcie i zmiana takiej umowy są o tyle istotne, iż podatkowa grupa kapitałowa, jako podatnik podatku dochodowego, może istnieć wyłącznie w składzie, który został ujęty w umowie zgłoszonej do rejestracji. Jak wynika bowiem z art. 1a ust. 6 ustawy o CIT, po rejestracji umowy do grupy podatkowej nie mogą przystępować inne spółki.

Należy pamiętać, iż powstanie nowego podatnika CIT powoduje rejestracja umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, nie zaś zawarcie umowy pomiędzy spółkami. Organem rejestracyjnym jest naczelnik urzędu skarbowego, we właściwości którego znajduje się siedziba spółki – reprezentanta grupy. Taką grupę kapitałową reprezentuje spółka wskazana w umowie jako jej reprezentant.

Reprezentant podatkowej grupy kapitałowej nie może dokonać zgłoszenia w terminie późniejszym niż na 3 miesiące przed dniem wyznaczonym w umowie grupy, jako pierwszy dzień wybranego przez nią jej pierwszego roku podatkowego. Z chwilą zgłoszenia wszczęte zostaje postępowanie w sprawie jej rejestracji. Kończy się ono wydaniem przez właściwy organ podatkowy decyzji o zarejestrowaniu umowy podatkowej grupy kapitałowej. Od tego momentu podatkowa grupa kapitałowa ma status podatnika.

Reprezentująca grupę spółka jest obowiązana do zgłaszania organowi podatkowemu, który dokonał rejestracji umowy, wszelkich zmian w tej umowie oraz zmian w kapitale zakładowym każdej ze spółek tworzących grupę, z zachowaniem 30-dniowego terminu, liczonego od daty zaistnienia okoliczności powodujących zgłoszenie. Reprezentant jest także płatnikiem należnego od grupy podatku dochodowego. Tym samym dokonuje on obliczenia, poboru i wpłacania podatku dochodowego należnego od grupy oraz zaliczek na ten podatek. Odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy – czyli jedynego podatku, którego podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa – ponoszą solidarnie wszystkie spółki tworzące grupę.

3. Warunki utrzymywania statusu podatnika w przypadku podatkowej grupy kapitałowej

Spełnienie warunków powstania podatkowej grupy kapitałowej nie oznacza, że będzie ona funkcjonować przez cały okres wskazany w umowie ją tworzącej. Utrzymanie statusu podatnika jest możliwe wyłącznie przy spełnieniu w czasie trwania umowy wszystkich koniecznych do jej powstania warunków, a także przesłanek dodatkowych, których realizacja jest wymagana w trakcie jej funkcjonowania. Dotyczą one:

- 1) wysokości przeciętnego kapitału zakładowego;
- 2) wielkości udziału posiadanego przez spółkę dominującą w kapitale zakładowym każdej spółki zależnej;
- 3) zakazu posiadania przez spółki zależne udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących grupę;
- 4) braku zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa; przy czym warunek braku zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa jest uważany za spełniony, jeżeli spółka uczestnicząca w grupie dokona wpłaty zaległości podatkowej wraz z obciążającymi tę zaległość odsetkami w ciągu 14 dni liczonych od dnia złożenia korekty deklaracji lub decyzji organu podatkowego pierwszej instancji określającej zaległość podatkową;
- 5) uczestników podatkowej grupy kapitałowej, którzy nie mogą korzystać ze zwolnień od podatku dochodowego, wynikających z innych ustaw;
- 6) spółek uczestniczących w podatkowej grupie kapitałowej, które nie mogą pozostawać ze spółkami, będącymi poza podatkową grupą kapitałową, w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11 ustawy o CIT;
- 7) osiągnięcia w każdym roku podatkowym przez podatkową grupę kapitałową określonego poziomu rentowności, który w obowiązującym stanie nie może być mniejszy niż 3% (art. 1a ust. 2 ustawy o CIT).

Restrykcyjność tych regulacji, w tym zwłaszcza ostatniego warunku rentowności, powoduje, iż podatkowe grupy kapitałowe nie cieszą się

dużą popularnością. W szczególności w okresie dekonstrukcji gospodarczej wyjątkowo trudne może być osiągnięcie progu rentowności przez podatkową grupę kapitałową. Dlatego też należy zastanowić się nad celowością takich regulacji, a także nad ich konstytucyjnością, gdyż spełnienie określonych warunków może nie być uzależnione jedynie od działań podatnika.

4. Utrata statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową

Utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej następuje z mocy samego prawa z chwilą upływu czasu, na jaki grupa została utworzona, lub z chwilą zaistnienia okoliczności powodujących utratę takiego statusu. Ostatnim dniem posiadania statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową jest:

- 1) dzień, w którym wygasła umowa o utworzeniu grupy;
- 2) ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe grupy, nie później jednak niż ostatni dzień 3. miesiąca następnego roku podatkowego, jeżeli w objętym tym zeznaniem roku podatkowym grupa kapitałowa nie osiągnęła ustawowego poziomu rentowności;
- 3) ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe grupy, nie później jednak niż ostatni dzień 3. miesiąca następnego roku podatkowego, jeżeli w objętym tym zeznaniem roku podatkowym grupa kapitałowa uzyskała stratę podatkową;
- 4) dzień, w którym nastąpiło naruszenie któregośkolwiek z warunków wymaganych do uznania grupy za podatnika, z wyjątkiem sytuacji polegającej na zbyciu udziałów (akcji) objętych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji lub w związku z reprivatyzacją, oraz dalszym obrocie tymi udziałami (akcjami) przez ich posiadaczy.

Oznacza to, że następny dzień po dniu utraty podmiotowości podatkowej przez grupę jest 1. dniem nowego roku podatkowego każdej ze spółek dotychczas tworzących podatkową grupę kapitałową.

Jeżeli utrata statusu podatnika wynika z niespełnienia warunków jej funkcjonowania, to żadna ze spółek uczestniczących w grupie nie może przez okres 1 roku podatkowego, następującego po ostatnim roku podatkowym podatkowej grupy kapitałowej, uczestniczyć w innej podatkowej grupie kapitałowej.

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

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4e;
- 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach;
- 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 2014 r. poz. 511), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a.

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 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.

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 laboratoryjnych, 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.

1. Uwagi ogólne

Artykuł 2 ustawy o CIT wyłącza z zakresu przedmiotowego opodatkowania CIT cztery kategorie przychodów:

- 1) przychody z działalności rolniczej (z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej);
- 2) przychody z gospodarki leśnej;
- 3) przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- 4) przychody (dochody) przedsiębiorców żeglugowych opodatkowane podatkiem tonażowym.

Należy przy tym odróżnić instytucję prawną wyłączenia z opodatkowania (ukształtowaną na gruncie ustawy o CIT w komentowanym przepisie) od zwolnienia przedmiotowego. Przychody zwolnione od podatku są bowiem, co do zasady, objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania CIT, jednakże wolą ustawodawcy określone sytuacje prawne lub faktyczne nie będą powodować powstania obowiązku podatkowego. W konsekwencji, skoro są to przychody opodatkowane (co do zasady) CIT, to wykluczo-

ne jest objęcie ich zakresem przedmiotowym innego podatku. Wyłączenie z opodatkowania, przewidziane dla czterech kategorii przychodów opisanych w art. 2 ustawy o CIT, nie wyklucza natomiast ich opodatkowania innym podatkiem. Przykładowo, już z samego brzmienia komentowanego przepisu wynika, że przychody przedsiębiorców żeglugowych wyłączone z opodatkowania CIT podlegają opodatkowaniu podatkiem tonażowym.

2. Przychody z działalności rolniczej

Opodatkowanie działalności rolniczej CIT podlega szczególnemu reżimowi. W celu wyznaczenia granic opodatkowania CIT w tym zakresie ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie generalnej zasady wyłączenia przychodów z działalności rolniczej z zakresu przedmiotowego CIT, z wyjątkiem wyraźnie wymienionych kategorii zarobkowych działalności rolniczej mających charakter wysokodochodowy. Ta część działalności rolniczej została określona wspólnym mianem działów specjalnych produkcji rolnej.

Jednocześnie należy zauważyć, że jeśli ustalenie przychodów jest wymagane do określenia wolnych od podatku dochodów z działalności pozarolniczej, przeznaczonych na działalność rolniczą na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 4e ustawy o CIT, wówczas do skorzystania ze zwolnienia konieczne jest ustalenie wysokości przychodów z działalności rolniczej na zasadach określonych w ustawie o CIT.

Pojęcie działalności rolniczej zostało ukształtowane w art. 2 ust. 2 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem, przez działalność rolniczą należy rozumieć działalność:

- 1) polegającą na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również:
 - a) produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią,
 - b) produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą,
 - c) hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych,

- d) produkcję zwierzęcą typu przemysłowo-fermowego oraz
- e) hodowlę ryb;
- 2) w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej (licząc od dnia nabycia):
 - a) miesiąc dla roślin,
 - b) 16 dni dla wysokointensywnego tuczu specjalizowanego, gęsi i kaczek,
 - c) 6 tygodni dla pozostałego drobiu rzeźnego,
 - d) 2 miesiące dla pozostałych zwierząt.

Należy podkreślić fakt, że czynności związane z powyższą działalnością, ale mające inny charakter niż działalność rolnicza – w tym w szczególności działalność handlowa – nie będą wyłączone z opodatkowania CIT. Oznacza to, że o ile dochody z produkcji roślin ozdobnych objęte są wyłączeniem, to dochody uzyskane z ich sprzedaży przez pośrednika (np. hurtownię ogrodniczą) będą podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach.

Zakres wyłączenia opisanego w ust. 1 pkt 1 komentowanego przepisu jest precyzowany przez wprowadzenie zamkniętego katalogu przychodów, zaliczanych do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, które decyzją ustawodawcy zostały włączone do zakresu przedmiotowego CIT. Do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się:

- 1) uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych,
- 2) uprawy grzybów i ich grzybni,
- 3) uprawy roślin *in vitro*,
- 4) fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego,
- 5) wylęgarnie drobiu,
- 6) hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych,
- 7) hodowlę dżdżownic,
- 8) hodowlę entomofagów,
- 9) hodowlę jedwabników,
- 10) prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Działalność ta podlega opodatkowaniu CIT, o ile jest prowadzona w rozmiarach przekraczających wielkości określone w załączniku nr 2 do ustawy o CIT. Trzeba przy tym dodać, że w razie przekroczenia tego limitu opodatkowaniu podlega całość dochodów uzyskanych z tego tytułu, a nie tylko uzyskana nadwyżka.

Działalność rolnicza, mimo wyłączenia dochodów uzyskiwanych z tego tytułu z opodatkowania CIT, podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym.

3. Przychody z działalności leśnej

Równolegle z wyłączeniem z opodatkowania CIT przychodów z działalności rolniczej wyłączeniu podlegają także przychody z działalności leśnej. Sama działalność leśna nie została zdefiniowana w komentowanym przepisie, zakres znaczeniowy tego pojęcia został ustalony jednak w drodze odesłania do ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2100). Artykuł 6 ust. 1 pkt 1 przywołanej ustawy określa znaczenie pojęcia gospodarki leśnej, które z uwagi na zbliżenie semantyczne do pojęcia działalności leśnej może służyć do wyznaczenia zakresu wyłączenia z opodatkowania CIT dochodów uzyskiwanych z tego tytułu.

Przez gospodarkę leśną, na gruncie tego przepisu, należy rozumieć działalność leśną w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu.

Analogicznie do przypadku opodatkowania działalności rolniczej przychody osiągnięte z działalności leśnej nie podlegają opodatkowaniu CIT, jednak sama działalność leśna podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym.

4. Przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

Wyłączenie z opodatkowania CIT czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, wynika z przyjęcia założenia, że istnieją takie kategorie działalności zarobkowej człowieka, niepożądane z punktu widzenia funkcjonowania państwa i społeczeństwa, z których państwo to nie powinno czerpać korzyści w postaci wpływów podatkowych. Chodzi tu, przykładowo, o działalność przestępczą, ale także o innego rodzaju czynności, które nie mogłyby być dokonywane w ramach prawnie skutecznego umownego stosunku cywilnoprawnego.

W mojej ocenie, dokonując wykładni komentowanego przepisu, należy odróżnić od siebie dwie grupy sytuacji:

- 1) czynności, które w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. przestępstwo paserstwa, organizacja prostytucji), oraz
- 2) czynności, które co do zasady mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, ale w danym przypadku z uwagi na naruszenie przepisów prawa nie wywierają skutków prawnych na gruncie prawa cywilnego.

Jak się wydaje, z uwagi na *ratio legis* komentowanego przepisu, a także na jego wykładnię językową wyłączeniu z opodatkowania CIT powinny podlegać tylko przychody z takich czynności, które w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Gdyby zamiarem ustawodawcy było objęcie wyłączeniem także drugiej grupy czynności, wówczas brzmienie przepisu powinno odnosić się do konkretnych zdarzeń prawnych (np. wyłączenie „czynności, które nie wywołały skutków prawnych” albo „czynności, które nie były przedmiotem prawnie skutecznej umowy”).

Mimo to należy zwrócić uwagę na pogląd, zgodnie z którym art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT odnosi się do umów nieważnych w świetle przepisów prawa cywilnego (tj. art. 58 i 83 k.c.). Trzeba jednak zauwa-

żyć, że ze względu na cele prawa podatkowego przychód powinien być wiązany z ekonomicznie rozumianym przysporzeniem mającym wymiar finansowy. Oznacza to, że uzyskanie przychodu z tytułu czynności, która w związku z niedopełnieniem np. wymogów formalnych, przewidzianych przez przepisy prawa cywilnego, ma charakter nieważny, powinno prowadzić do powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, o ile tylko świadczenie nie zostanie zwrócone przez podatnika (przychód powinien mieć bowiem charakter definitywny, niepodlegający zwrotowi). Tezę tę potwierdza również powiązanie powstania obowiązku podatkowego w CIT z zaistnieniem czynności faktycznych (w oderwaniu od powstania stosunku prawnego). Przychodem są bowiem (zasadniczo) otrzymane przez podatnika pieniądze i wartości pieniężne – niezależnie od tego, czy wynikają z ważnej czynności prawnej.

5. Przychody (dochody) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowane podatkiem tonażowym

Wyznaczenie zakresu wyłączenia z opodatkowania CIT przychodów przedsiębiorców żeglugowych opodatkowanych podatkiem tonażowym wymaga analizy unormowań ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 511 z późn. zm.), do której odsyła komentowany przepis. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają niektóre dochody (przychody) przedsiębiorców żeglugowych eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej. Trzeba jednak zaznaczyć, że objęcie dochodów przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowaniem CIT bądź podatkiem tonażowym będzie wynikać z wyboru samego podatnika.

Ponieważ część dochodów przedsiębiorców żeglugowych jest z mocy prawa wyłączona z możliwości opodatkowania ich podatkiem tonażowym, w tym zakresie będą one podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Chodzi tu m.in. o dochody z takiej działalności, jak:

- 1) poszukiwania, badania geologiczne oraz wydobywanie zasobów mineralnych z dna morskiego,

- 2) rybołówstwo lub przetwórstwo rybne,
- 3) budowa portów morskich, budowa i remont infrastruktury portowej lub urządzeń portowych,
- 4) budowa elektrowni wiatrowych,
- 5) budowa rurociągów przesyłowych na dnie morza,
- 6) budowa dróg wodnych lub pogłębiania dna dróg i zbiorników wodnych,
- 7) prace podwodne,
- 8) świadczenie usług pilotowych w granicach portów morskich,
- 9) żegluga pasażerska w granicach portów i przystani morskich,
- 10) edukacja, badania naukowe, sport lub transport rekreacyjny,
- 11) eksploatacja statków stale zakotwiczonych lub zacumowanych, które nie mają zdolności żeglugowej.

Na gruncie art. 9 ustawy o podatku tonażowym opodatkowanie tym podatkiem ma jednak co do zasady charakter fakultatywny, a wybór w tym zakresie jest dokonywany przez przedsiębiorcę żeglugowego w drodze oświadczenia, wedle ustalonego wzoru składanego właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Trzeba jednak pamiętać, że przyjęcie przez podatnika opcji opodatkowania podatkiem tonażowym prowadzi do wyłączenia możliwości zmiany formy opodatkowania przez 10 lat.

Z tego względu wszelkie decyzje przedsiębiorców żeglugowych co do wyboru formy opodatkowania powinny być poprzedzone staranną analizą ekonomiczną rozmiarów i charakteru prowadzonej działalności gospodarczej.

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 osiągnięcia.

2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

1. Uwagi wstępne

W komentowanym przepisie wyznaczony został zakres podlegania obowiązkowi podatkowemu podatników CIT w zależności od ich rezydencji podatkowej.

Norma wynikająca z art. 3 ustawy o CIT wprowadza podział podatników na dwie kategorie: podatników podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (w doktrynie i orzecznictwie zwanych rezydentami), oraz pozostałych podatników, tj. podatników podlegających opodatkowaniu tylko od dochodów osiągniętych na terytorium RP (określanych jako nierezydenci).

Kryterium powyższego podziału stanowi miejsce siedziby lub zarządu tych podmiotów. Jeśli znajduje się ono na terytorium RP, dany podatnik traktowany jest jako rezydent i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podczas gdy w przypadku posiadania siedziby bądź zarządu poza terytorium RP jest on objęty jedynie ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Objęcie nieograniczonym obowiązkiem podatkowym oznacza dla danego podatnika opodatkowanie w Polsce, zasadniczo, całości jego dochodów, tj. wszystkich dochodów osiągniętych przez niego zarówno ze źródeł polskich, jak i zagranicznych. Podatnicy podlegający jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (podatnicy niebędący polskimi rezydentami) są objęci obowiązkiem podatkowym wyłącznie w zakresie dochodów osiągniętych na terytorium RP.

Trzeba pamiętać, że regulacje te stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę. Jest to konieczne, jako że nietrudno wyobrazić sobie sytuację prawną, w której na gruncie ustawy o CIT podatnik jest uznawany za rezydenta polskiego, a jednocześnie na gruncie ustawodawstwa zagranicznego – za rezydenta innego państwa. Może to prowadzić do podwójnego opodatkowania takiego podmiotu. Z drugiej zaś strony, przy braku tożsamyh kryteriów rezydencji, może się okazać, że dany

podmiot nie jest w żadnym państwie uznawany za rezydenta podatkowego, co mogłoby się wiązać z podwójnym nieopodatkowaniem jego dochodów.

W tym celu umawiające się państwa w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (tradycyjnie w art. 4 umowy – o ile jest ona wzorowana na Konwencji modelowej OECD) uwzględniają szczegółowe postanowienia, reguły kolizyjne, które umożliwiają rozstrzygnięcie kwestii podatkowej rezydencji danego podmiotu.

2. Miejsce siedziby podatnika

Miejsce siedziby podatnika jest jednym z dwóch zasadniczych kryteriów oceny rezydencji danego podmiotu.

Pojęcie siedziby nie zostało zdefiniowane w prawie podatkowym. W tym zakresie pomocniczo można się odwołać do regulacji prawa prywatnego, normującego konstrukcję prawną poszczególnych kategorii podmiotów prawnych. Przykładowo siedzibę spółki kapitałowej wyznaczają odpowiednie postanowienia umowy spółki (statutu), co znajduje swój wyraz w danych ujawnionych w Krajowym Rejestrze Sądowym.

W razie istnienia wątpliwości w tym zakresie pomocne może być przyjęcie kryteriów siedziby spółki określonych w kodeksie cywilnym. Stosownie do 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. Co ciekawe, reguła ta zbliża kryterium siedziby spółki do kryterium miejsca zarządu.

W związku z kształtem tych kryteriów mogą powstać istotne wątpliwości w zakresie miejsca siedziby podatnika, gdy czynności zarządcze są wykonywane w różnych państwach. W przypadku np. zarządu wieloosobowego mogą być one wykonywane przez członków zarządu z różnych państw za pomocą środków porozumiewania się na odległość. Powstaje wówczas problem, jak rozumieć wyrażone w kodeksie cywilnym kryte-

rium siedziby organu zarządzającego. Wydaje się, że należałoby przyjąć w tym zakresie koncepcję miejsca faktycznego zarządu, czyli miejsca, z którego są podejmowane kluczowe decyzje w zakresie zarówno zarządzania przedsiębiorstwem, jak i wyznaczania strategii rozwoju itp.

3. Miejsce zarządu podatnika

Podobnie jak w przypadku miejsca siedziby podatnika, prawo podatkowe nie zawiera również regulacji definiujących pojęcie miejsca zarządu podatnika. W tym zakresie odwołanie do prawa prywatnego nie daje jednak zadowalających rezultatów.

Należy przyjąć, że miejscem zarządu podatnika zasadniczo może być miejsce jego siedziby (wynikające z umowy spółki lub statutu) bądź też inne miejsce, z którego są wykonywane czynności w zakresie zarządzania i kierowania danym podmiotem. W tym zakresie pojawiają się ponownie wątpliwości dotyczące miejsca zarządu podatnika, jeśli zarząd jest sprawowany bez fizycznej obecności osób odpowiedzialnych za wykonywanie czynności zarządczych w siedzibie spółki. Jak już jednak wspomniano powyżej, decydujące w tym zakresie może okazać się ustalenie faktycznych okoliczności zarządzania spółką (bądź innym podmiotem), tj. ocena tego, gdzie znajduje się miejsce, z którego podejmowane są kluczowe rozstrzygnięcia dotyczące jej funkcjonowania.

Przykład

Polski rezydent będący osobą fizyczną zakłada spółkę kapitałową za granicą, jest w niej jedynym udziałowcem oraz jedynym członkiem zarządu. Wszelkie decyzje dotyczące bieżącej działalności spółki są podejmowane w Polsce, gdzie spółka posiada również rachunek bankowy oraz gdzie przechowywana jest jej cała dokumentacja. W takim wypadku, mimo że spółka została zarejestrowana za granicą i posiada tam siedzibę, miejscem jej zarządu będzie Polska, co będzie przesądzać o jej polskiej rezydencji podatkowej.

Trzeba przy tym podkreślić, że samo sprawowanie ogólnej kontroli nad spółką przez jej udziałowców nie oznacza, że

miejszem zarządu spółki jest miejsce pobytu udziałowców. Decydującym kryterium jest bowiem miejsce zarządu, tj. podejmowania bieżących decyzji operacyjnych, oraz także administracja spółką. Do udziałowców zawsze będzie należeć nadzór nad ogólną strategią rozwoju spółki, co jednak nie może mieć wpływu na rezydencję spółki.

4. Zasady ustalania rezydencji podatkowej na gruncie prawa międzynarodowego

Zasady ustalania rezydencji podatkowej uregulowane są zazwyczaj w art. 4 umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, opartych na Konwencji modelowej OECD. Przepis ten wprowadza regulę, zgodnie z którą rezydencję podmiotu (niebędącego osobą fizyczną) ustala się z uwzględnieniem miejsca siedziby jego zarządu (bądź też innego kryterium o podobnym charakterze). Podmioty te podlegają opodatkowaniu w danym państwie od całości swoich dochodów. Pozostałe podmioty, w myśl art. 4 ust. 1 Konwencji modelowej OECD, podlegają opodatkowaniu w danym państwie jedynie w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie. W ten sposób w powyższych postanowieniach Konwencji modelowej OECD odbicie znajdują zasady nieograniczonego obowiązku podatkowego (opodatkowanie dochodów podatnika na podstawie zasady rezydencji) oraz ograniczonego obowiązku podatkowego (opodatkowanie dochodów podatnika zgodnie z zasadą źródła). Warto zauważyć, że na gruncie art. 4 ust. 1 Konwencji modelowej OECD głównym kryterium ustalania rezydencji podmiotu niebędącego osobą fizyczną jest siedziba zarządu, co zasadniczo odpowiada wyżej przedstawionym unormowaniom przyjętym przez polskiego ustawodawcę w art. 3 ustawy o CIT.

W przypadku wystąpienia konfliktu rezydencji danego podmiotu niebędącego osobą fizyczną, tj. sytuacji, w której ten sam podmiot byłby traktowany jako rezydent przez dwa umawiające się państwa, status prawnopodatkowy tego podmiotu należy ustalać stosownie do reguł kolizyjnych zawartych w art. 4 ust. 3 Konwencji modelowej OECD. Przepis ten wskazuje, że w razie konfliktu rezydencji uważa się, iż dany

podmiot posiada siedzibę w tym państwie, w którym znajduje się miejsce jego faktycznego zarządu. Oznacza to, że w przypadku konfliktu rezydencji danego podatnika pomiędzy Polską a państwem, z którym zawarto umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w kształcie odpowiadającym Konwencji modelowej OECD w zakresie art. 4 ust. 3, kryterium decydującym będzie ocena tego, w którym państwie koncentruje się ogół czynności zarządzania danym podmiotem. Warto zwrócić uwagę na to, że art. 4 ust. 3 Konwencji modelowej OECD koncentruje się na kryterium faktycznym, abstrahując w tym zakresie od kryteriów formalnych.

Niektóre umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę zawierają szczególne regulacje dotyczące ustalenia rezydencji spółek oraz innych podmiotów niebędących osobami fizycznymi. W umowach z Litwą, Łotwą czy Estonią decydującym kryterium jest miejsce utworzenia danego podmiotu.

W pozostałych umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nierzadko można również odnaleźć szczególne unormowania odbiegające od rozwiązań przyjętych w Konwencji modelowej OECD. Każdorazowo należy zatem dokonać analizy poszczególnych postanowień umowy w celu ustalenia rezydencji danego podmiotu.

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.

Artykuł 4 ustawy o CIT, określając rozumienie pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wyznacza zakres jej obowiązywania zarówno w kontekście ograniczonego, jak i nieograniczonego obowiązku podatkowego (do tego pojęcia ustawodawca odwołuje się bowiem zarówno w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, kształtującym zasadę rezydencji, jak i art. 3 ust. 2, odnoszącym się do zasady źródła). Mimo braku odnie-

się do tego zagadnienia w komentowanym przepisie nie ulega wątpliwości, że terytorium RP obejmuje przede wszystkim obszar objęty jej granicami, w tym obszar lądowy, wody wewnętrzne i morze terytorialne, a także, na co już wyraźnie wskazuje art. 4, znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Polska wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia, oraz ich zasobów naturalnych na gruncie umów międzynarodowych.

Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 934 z późn. zm.) uznaje za terytorium RP takie obszary morskie, jak morskie wody wewnętrzne, morze terytorialne, strefa przyległa i wyłączna strefa ekonomiczna. Oznacza to, że obecnie wyłączna strefa ekonomiczna w świetle tych przepisów jest uznawana za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi także terytorium RP na mocy regulacji art. 4 ustawy o CIT. Wyłączna strefa ekonomiczna jest położona na zewnątrz morza terytorialnego i przylega do tego morza. Obejmuje przy tym wody, dno morza i znajdujące się pod nim wnętrza ziemi. Jej granice określają umowy międzynarodowe, w razie ich braku granice mogą być jednak wyznaczone w drodze rozporządzenia Rady Ministrów.

Art. 4a. Ilekcioć 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 2013 r. poz. 330 i 613), 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. Nr 162, poz. 1112, z późn. zm.)²,

b) z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 83, poz. 932, z późn. zm.),

c) z dnia 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz. U. Nr 74, poz. 856 oraz z 2003 r. Nr 175, poz. 1693),

d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz. U. Nr 84, poz. 948, z późn. zm.),

e) z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz. U. Nr 111, poz. 1196, z późn. zm.),

f) z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz. U. Nr 78, poz. 684, z późn. zm.);

5a) postępowaniu restrukturyzacyjnym – oznacza to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. poz. 978).

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 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.);

² Ustawa utraciła moc z dniem 26 grudnia 2003 r. na podstawie art. 55 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003–2006 (Dz. U. Nr 210, poz. 2037), która weszła w życie z dniem 26 grudnia 2003 r.

- 8) ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2009 r. Nr 19, poz. 100, z późn. zm.);
- 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 podat-

kowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 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;

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 niebędącą podatnikiem podatku dochodowego;
- 15) rachunku zbiorczym – oznacza to rachunek zbiorczy w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r. poz. 94 i 586);
- 16) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3;

- 17) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;
- 18) kapitale zakładowym – oznacza to również 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;
- 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 spółkę będącą podatnikiem;
- 22) pochodnych instrumentach finansowych – oznacza to instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, z wyłączeniem tytułów uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania oraz instrumentów rynku pieniężnego;
- 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 2013 r. poz. 1410),
 - 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 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r. poz. 572, z późn. zm.),
 - b) spółkę utworzoną na podstawie art. 86a ust. 1 lub art. 86b ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym,
 - c) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akade-

- mii Nauk (Dz. U. Nr 96, poz. 619, z 2011 r. Nr 84, poz. 455 oraz z 2013 r. poz. 675),
- 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. Nr 96, poz. 618 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654 i Nr 185, poz. 1092),
 - 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
- 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 – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
 - b) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,

- c) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generacyjnych;
- 28) pracach rozwojowych – oznacza to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:
- a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
 - b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

1. Inwestycje i składniki majątkowe

W pkt 1 komentowanego przepisu określono, że na potrzeby ustawy o CIT inwestycja oznacza środek trwały w budowie, w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 16 u.r., przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Przy czym należy zaznaczyć, że o zaliczeniu do środków trwałych będąc przepisami podatkowe, a nie regulacje ustawy o rachunkowości.

Definicja inwestycji zawarta w art. 4a ustawy o CIT odbiega od definicji inwestycji na potrzeby ustawy o rachunkowości, zawartej w jej art. 3 ust. 1 pkt 17. Ta ostatnia obejmuje bowiem wszelkie aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym także aktywa finansowe oraz wartości niematerialne i prawne. Zakres pojęcia inwestycji na potrzeby rachunkowości jest zatem znacznie szerszy niż dla celów podatku dochodowego. Na potrzeby podatku dochodowego w pojęciu inwestycji nie mieszczą się zatem wartości niematerialne i prawne.

Przedmiotowa definicja nie dotyczy inwestycji w obcych środkach trwałych, o której mowa w art. 16a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT. To ostatnie określenie dotyczy zasad amortyzowania nakładów poczynionych na obce środki trwałe (zob. komentarz do art. 16a).

Przez składniki majątkowe należy rozumieć 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 ustawy o CIT. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12 u.r., przez aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekono-

micznych. Aktywa dzielą się na trwałe i obrotowe. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 13 u.r., przez aktywa trwałe rozumie się aktywa jednostki niezaliczane do aktywów obrotowych, a będące, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 18 u.r., tą częścią aktywów jednostki, które w przypadku:

- 1) aktywów rzeczowych – są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy;
- 2) aktywów finansowych – są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia albo stanowią aktywa pieniężne;
- 3) należności krótkoterminowych – obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- 4) rozliczeń międzyokresowych – trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Przez rzeczowe aktywa obrotowe rozumie się materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdadne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym (art. 3 ust. 1 pkt 19 u.r.). Przez aktywa finansowe rozumie się aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach (art. 3 ust. 1 pkt 24 u.r.).

Definicja aktywów trwałych została zbudowana przez negację, a zatem to, co nie jest zaliczane do aktywów obrotowych, jest aktywem trwałym.

Na wartość składników majątkowych przejmowanych przez inny podmiot wpływ mają przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzo-

ną działalnością gospodarczą zbywcy. Za przejęte długi należy uznać wszelkie zobowiązania, których ekonomiczny ciężar spłaty ponosi nabywca składników majątkowych.

2. Przedsiębiorstwo i zorganizowana część przedsiębiorstwa

Komentowany przepis odwołuje się do definicji przedsiębiorstwa zawartej w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 55¹ k.c., przedsiębiorstwo jest zespołem składników materialnych i niematerialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej i obejmuje w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wydodrębnione części (nazwa 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.

Powyższe wyliczenie składników majątkowych nie jest wyczerpujące, na co wskazuje zwrot „w szczególności”.

Należy podkreślić, iż cechą charakterystyczną przedsiębiorstwa jest oderwanie od podmiotu będącego jego właścicielem. Oznacza to, że nie jest to zwykła suma składników materialnych i niematerialnych, ale jego istotą jest właśnie to, iż stanowi zorganizowaną całość. To element organizacji pozwala odróżnić je od jego majątku.

Zgodnie z art. 55² k.c., czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w jego skład, chyba że co innego wynika z czynności prawnej. Tym samym w umowie bądź innym akcie dotyczącym przedsiębiorstwa mogą być wyłączone pewne aktywa i w dalszym ciągu będziemy mieć do czynienia ze zbyciem zorganizowanej całości przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. „Ocena, czy doszło do nabycia przedsiębiorstwa, jest więc możliwa *in concreto*, a miarodajne jest ustalenie, czy nabyto minimum środków, bez których kontynuowanie przez nabywcę działalności gospodarczej realizowanej przed zbyciem nie jest możliwe. Strony – jak wynika z art. 55² k.c. – mają pozostawioną swobodę co do tego, jakie elementy tworzące pojęcie przedsiębiorstwa objąć przedmiotem czynności prawnej, z tym że swoboda w wyłączeniu poszczególnych składników nie może iść tak daleko, aby zakres wyłączeń przekreślał istotę przedsiębiorstwa” (wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 18 września 2002 r., I SA/Wr 2713/00, M. Pod. 2003, nr 5, s. 38).

Należy zauważyć, że sprzedaż poszczególnych elementów przedsiębiorstwa, choćby nawet przedstawiała one znaczną wartość w porównaniu z wartością całego przedsiębiorstwa, nie stanowi podstawy do uznania, iż faktycznie nastąpiła jego sprzedaż. Przedsiębiorstwo (art. 55¹ k.c.) jako przedmiot zbycia musi stanowić całość pod względem organizacyjnym i funkcjonalnym (wyrok NSA w Gdańsku z dnia 6 października 1995 r., SA/Gd 1959/94, Pr. Gosp. 1996, nr 3, s. 30).

Definicji pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie znajdziemy w przepisach prawa cywilnego. Pojęcie to pojawia się natomiast w przepisach prawa podatkowego. W ustawie o CIT pojawiło się od dnia 1 stycznia 2003 r. Zorganizowana część przedsiębiorstwa oznacza 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.

Ustawodawca określił kilka przesłanek uznania danego zespołu składników materialnych i niematerialnych za zorganizowaną część przed-

siębiorstwa. Na gruncie komentowanej regulacji ustawy o CIT zorganizowaną część przedsiębiorstwa stanowi zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań), który jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie, jest przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych oraz mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. W orzecznictwie wskazuje się w szczególności na fakt, że w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie musi wchodzić prawo do nieruchomości (wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2011 r., II FSK 502/10, LEX nr 917938) oraz że aby możliwe było uznanie aportu za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w jego skład nie muszą wchodzić wszystkie zobowiązania (wyrok NSA z dnia 12 maja 2011 r., II FSK 2222/09, LEX nr 811901).

Wątpliwości jednak mogą budzić zawarte w nowej definicji na gruncie CIT dodatkowe warunki, a zwłaszcza istnienie wyodrębnionych zobowiązań przynależnych do takiej części przedsiębiorstwa oraz nakaz istnienia nie tylko organizacyjnie, lecz także finansowo wyodrębnionego zespołu składników dotychczasowego przedsiębiorstwa. W sytuacji, gdy nie ma oddziałów samodzielnie sporządzających bilans, to finansowanie, w tym także zobowiązania, dotyczy całego przedsiębiorstwa, a zatem trudno jest je przypisać do jednej z części, np. do konkretnego zakładu, punktu usługowego.

Należy także zwrócić uwagę na to, że w przeciwieństwie do definicji przedsiębiorstwa obowiązującej w kodeksie cywilnym do dnia 25 września 2003 r. wśród składników przedsiębiorstwa nie wymienia się zobowiązań związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Zatem składnikiem przedsiębiorstwa, także w rozumieniu ustawy o CIT, nie muszą być zobowiązania. Natomiast składnikiem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 4 ustawy o CIT, powinny być zobowiązania związane z tą częścią przedsiębiorstwa.

Pojęcie wyodrębnienia finansowego nie zostało zdefiniowane na gruncie ustaw podatkowych. W celu właściwego ustalenia zakresu znaczeniowego tego terminu należy odwołać się do języka ogólnego. W *Słowniku języka polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl>, „wyodrębnienie” jest rozumiane

jako „wydzielenie z pewnej całości”, a słowo „finanse”, od którego pochodzi przysłówek „finansowo” – jako „pieniądze, majątek”. Do stwierdzenia, że dany zespół składników majątkowych charakteryzuje się wyodrębnieniem finansowym w strukturze danego przedsiębiorstwa, wystarczyłaby możliwość odrębnego określenia podstawowych danych finansowych, takich jak: zaalokowane pasywa, aktywa, koszty czy przychody. Wyodrębnienie finansowe zachodzi już wtedy, gdy możliwe jest przyporządkowanie do zorganizowanej części przedsiębiorstwa pewnych elementarnych danych finansowych, takich jak: przychody, koszty, należności i zobowiązania. Ustawodawca nie wprowadza bowiem wymogu samodzielności finansowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Naszym zdaniem, do uznania zespołu składników materialnych i niematerialnych za jednostkę wyodrębnioną finansowo wystarczy wskazanie istnienia jakichkolwiek przejawów odrębności finansowej od pozostałej części przedsiębiorstwa. Może to być posiadanie własnego rachunku bankowego (lub subkonta w ramach rachunku przedsiębiorstwa), alokowanie przychodów i kosztów do zorganizowanej części przedsiębiorstwa, tworzenie planu finansowego czy też sprawowanie okresowej kontroli sytuacji finansowej.

Przykład

Osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą w postaci zorganizowanej działalności świadczenia usług przewozu, spedycji itp. Posiada wyodrębniony zakład, wraz z zapleczem administracyjnym, środkami transportu oraz zespołem pracowników. Ponadto w innym miejscu prowadzi sprzedaż towarów konsumpcyjnych (np. sklep z obuwem), którą to działalność realizuje przy wykorzystaniu innych składników majątku oraz odmiennego zespołu pracowniczego. Nie ulega wątpliwości, iż każda z tych działalności stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

3. Samochód osobowy

Ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312) wprowadziła

nowe definicje samochodu osobowego na potrzeby opodatkowania, zarówno podatkiem od towarów i usług, jak i podatkami dochodowymi. Ich celem była nowa regulacja zasad odliczania podatku naliczonego i rozliczania wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 t. Wynikało to z decyzji wykonawczej Rady upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.). Konsekwencją zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) były zmiany dostosowawcze w podatkach dochodowych.

Ograniczono tym samym odliczanie podatku naliczonego dotyczącego pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t, przeznaczonych do użytku „mieszanego”, tj. wykorzystywanych zarówno do celów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą, jak i do celów użytku prywatnego. W art. 86a ust. 9 ustawy o VAT znalazła się taka sama definicja samochodu osobowego jak w omawianym przepisie.

Pojazdami samochodowymi są pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Ustęp 9 zawiera cztery przypadki, w których pojazdy samochodowe są wyłączane z kategorii samochodów osobowych:

- 1) pojazd samochodowy mający jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowany na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 2) pojazd samochodowy, który ma kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

- 3) pojazd specjalny, 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) pojazd samochodowy określony w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o VAT, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż określone w ust. 9 pojazdy samochodowe, o których mowa w ust. 4 pkt 2, uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, wymagania dla tych pojazdów samochodowych oraz dokumenty potwierdzające spełnienie wymagań, uwzględniając specyfikę ich konstrukcji oraz ich zastosowanie, a w przypadku pojazdów mających więcej niż jeden rząd siedzeń – również wymóg, aby dopuszczalna masa całkowita była większa niż 3 t.

Zob. także komentarz do art. 4c.

4. Pozostałe definicje

Ustawa o CIT określa w art. 4a pkt 5 to, co należy rozumieć na potrzeby ustawy przez program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw. Oznacza to mianowicie restrukturyzację na podstawie ustaw enumeratywnie wymienionych w pkt 5.

Ustawa o CIT reguluje w innych przepisach skutki realizacji restrukturyzacji na podstawie wymienionych w art. 4a ustaw restrukturyzacyjnych. W szczególności art. 12 ust. 4 pkt 8 ustawy o CIT wyłącza z przychodów kwoty stanowiące równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobo-

wiązań jest związane z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie ustaw wymienionych w art. 4a pkt 5 (zob. komentarz do art. 12).

W rozumieniu ustawy o CIT mały podatnik to taki, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 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, w zaokrągleniu do 1000 zł. Kurs ten, zgodnie z tabelą z dnia 1 października 2015 r., wynosił 4,2386 zł za 1 euro. W 2016 r. małym podatnikiem jest ten podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) nie przekroczyła w 2013 r. kwoty **5 092 000 zł**.

Definicja zagranicznego zakładu do końca 2006 r. znajdowała się w art. 20 ust. 13 ustawy o CIT. Od dnia 1 stycznia 2007 r. przeniesiono ją do komentowanego przepisu zawierającego słowniczek pojęć na potrzeby ustawy o CIT. Przez zagraniczny zakład należy rozumieć:

- 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 – chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest RP, stanowi inaczej.

Tym samym w przypadku rozbieżności między komentowaną definicją a umową o unikaniu podwójnego opodatkowania pojęcie zakładu

ustalone w takiej umowie ma pierwszeństwo przed definicją zawartą w ustawie o CIT.

Posiadanie przez zagraniczny podmiot zakładu na terenie RP powoduje opodatkowanie, zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego (zob. komentarz do art. 3 ust. 2).

W związku z opodatkowaniem CIT spółek komandytowo-akcyjnych dookreślono, w jaki sposób należy rozumieć pojęcia używane w ustawie w stosunku do tej spółki i jej wspólników (akcjonariuszy). Przede wszystkim ilekroć jest mowa w ustawie o spółce, należy rozumieć przez to spółkę będącą podatnikiem CIT (pkt 21). W konsekwencji odpowiednio stosujemy pojęcia: udziału (akcji), wspólnika, kapitału zakładowego, udziału w zyskach osób prawnych oraz objęcia udziału – w stosunku do spółki komandytowo-akcyjnej (pkt 16–20).

W wyniku zmian wprowadzonych do ustawy o CIT dnia 1 stycznia 2015 r. art. 4a został rozszerzony o kolejne definicje. Do omawianego artykułu włączono m.in. definicję pochodnych instrumentów finansowych, która dotychczas znajdowała się w art. 16 ust. 1b. Obecnie, zgodnie z art. 4a pkt 22, za pochodne instrumenty finansowe uważa się instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 94 z późn. zm.), z wyłączeniem tytułów uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania oraz instrumentów rynku pieniężnego. Dokonano więc *expressis verbis* wyłączenia z kategorii instrumentów finansowych tytułów uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania oraz instrumentów rynku pieniężnego.

Z początkiem 2016 r. do omawianego artykułu wprowadzono również pojęcia działalności badawczo-rozwojowej, badań naukowych oraz prac rozwojowych. Zmiana ta ma związek z uchyleniem art. 18b regulującego tzw. ulgę na nowe technologie oraz dodaniem art. 18d, który od dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadza możliwość odliczenia tzw. kosztów kwalifikowanych (zob. komentarz do art. 18d).

Definicje wprowadzonych pojęć zostały oparte na definicjach zawartych w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 z późn. zm.). Przy ich konstruowaniu zostały uwzględnione zmiany wprowadzone ustawą z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 249).

Art. 4b. (uchylony).**Art. 4c.** Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w:

- 1) art. 4a pkt 9a lit. a i b stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;
- 2) art. 4a pkt 9a lit. c stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Od dnia 1 kwietnia 2014 r., w związku ze zmianą przepisów o podatku od towarów i usług dotyczących odliczania podatku naliczonego, w komentowanej ustawie na nowo zdefiniowano pojęcie samochodu osobowego. Zgodnie z art. 4a pkt 9a są to pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. W tym samym przepisie znajdziemy także wyjątki od uznawania określonych grup pojazdów samochodowych za samochody osobowe dla celów podatku dochodowego. Dla wyłączenia takich pojazdów z grupy samochodów osobowych niezbędne jest spełnienie wymagań określonych w przepisie.

Dla pojazdów określonych w art. 4a pkt 9a lit. a i b spełnienie wymagań stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań. Natomiast dla pojazdów określonych w art. 4a

pkt 9a lit. c stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym (zob. komentarz do art. 4a).

Art. 5. 1. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

2. Zasady wyrażone w ust. 1 stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

3. Jeżeli działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie ust. 1, uznaje się za przychody z działalności gospodarczej.

1. Opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej

Opodatkowaniu CIT nie podlegają dochody spółek niemających osobowości prawnej. W przypadku jednostek niemających osobowości prawnej opodatkowany jest dochód każdego ze wspólników takich spółek. W odniesieniu do osób fizycznych dochody z udziału w spółce niebędącej osobowością prawną są opodatkowane PIT ze źródła „działalność gospodarcza”. Natomiast wspólnicy spółek niemających osobowości prawnej będący podmiotami podlegającymi opodatkowaniu CIT uiszczają ten podatek z tytułu takiego udziału.

Ponadto podatnicy CIT mogą również czerpać dochody ze współwłasności, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy bądź praw majątkowych oraz wspólnego przedsięwzięcia.

Podatnik jest zobowiązany wykazać proporcjonalnie do posiadanego udziału przychody z tych źródeł, łączone z przychodami z innych źró-

deł. Udział ten ustala się na podstawie stosownych przepisów kodeksu cywilnego bądź kodeksu spółek handlowych. Jednak udział ten może być także modyfikowany w umowie takiej spółki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały wspólników w przychodach są równe (art. 5 ust. 1 zdanie drugie ustawy o CIT).

Takie same zasady stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku (art. 5 ust. 2 ustawy o CIT). Oznacza to, że podatnik, któremu przysługuje np. 33% udziału w zyskach spółki komandytowej, w takiej proporcji wykazuje nie tylko przychody, lecz także koszty uzyskania przychodów itd. Przy czym przychód, koszty i dochód (stratę) wspólnika ustala się na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych przez spółkę niemającą osobowości prawnej.

W art. 12 ustawy o CIT znajdują się regulacje dotyczące opodatkowania wspólnika w sytuacji wystąpienia ze spółki bądź jej likwidacji (zob. komentarz do art. 12).

2. Spółki osobowe

Spółka cywilna – zob. art. 860–875 k.c. Umowa spółki powinna mieć formę pisemną. Wspólnicy zobowiązują się w niej dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Spółka cywilna jest formą prawną współdziałania dwóch lub większej liczby osób fizycznych lub prawnych dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego, wynikającą ze stosunku zobowiązaniowego.

Umowa spółki cywilnej nie tworzy jednostki organizacyjnej o samodzielnym bycie prawnym, zdolnej do nabywania praw i zaciągania zobowiązań. Jest to więc osób. W obrocie faktycznie występują wspólnicy spółki, którzy nabywają prawa i zaciągają zobowiązania. Umowa spółki cywilnej jest jedynie stosunkiem zobowiązaniowym kształtowanym

w drodze umowy. Spółka cywilna nie posiada podmiotowości prawnej, zatem nie może we własnym imieniu nabywać praw, w tym własności nieruchomości i innych praw rzeczowych, zaciągać zobowiązań, pozywać i być pozywana. Podmiotem tych praw oraz obowiązków są wspólnicy spółki cywilnej.

Zgodnie z art. 867 k.c., każdy wspólnik spółki cywilnej jest uprawniony do równego udziału w zyskach i w tym samym stosunku uczestniczy w stratach, bez względu na rodzaj i wartość wkładu. W umowie spółki można inaczej ustalić stosunek udziału wspólników w zyskach i stratach. Można nawet zwolnić niektórych wspólników od udziału w stratach. Nie można natomiast wyłączyć wspólnika z udziału w zyskach.

Spółka jawna – zob. art. 22–85 k.s.h. Jest to spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Jest ona stosunkiem prawnym, który powstaje na podstawie umowy, zawartej na piśmie pod rygorem nieważności (art. 23 k.s.h.). Spółka ta powstaje z chwilą wpisu do rejestru (art. 25¹ § 1 k.s.h.).

Spółka jawna, w odróżnieniu od spółki cywilnej, ma podmiotowość prawną odrębną od podmiotowości wspólników. Nie ma jednak osobowości prawnej. Zgodnie z art. 8 k.s.h., podobnie jak inne spółki osobowe, może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana (podmiotowość prawna). Ta cecha odróżnia osobowe spółki handlowe od spółki cywilnej, która nie ma podmiotowości prawnej.

Ponadto spółka jawna posiada odrębny majątek, niebędący majątkiem wspólników. Majątek spółki w myśl art. 28 k.s.h. stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia.

W myśl art. 51 k.s.h., każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zyskach i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku, bez względu na rodzaj i wartość wkładu. Określony w umowie spółki udział wspólnika w zysku odnosi się, w razie wątpliwości, także do jego udziału w stratach. Umowa spółki może zwolnić wspólnika z udziału w stratach.

Spółka partnerska – zob. art. 86–101 k.s.h. W zakresie nieuregulowanym przepisami dotyczącymi tej spółki stosuje się odpowiednio przepisy o spółce jawnej. Jednak jest to spółka osobowa, która posiada właściwe sobie cechy i odmienności, nadające jej szczególny charakter w stosunku do innych spółek osobowych (np. w zakresie odpowiedzialności wspólników-partnerów za zobowiązania spółki).

Wśród zasadniczych cech tego typu spółek najbardziej znamieny wydaje się krąg podmiotów, które mogą tego typu spółkę utworzyć. W myśl art. 86 § 1 k.s.h., spółką partnerską jest spółka osobowa utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą. Stosownie do przepisu art. 87 § 1 k.s.h., partnerami w spółce mogą być wyłącznie osoby fizyczne uprawnione do wykonywania wolnych zawodów, określonych w tym kodeksie lub w odrębnej ustawie. Zgodnie z art. 88 k.s.h., partnerami w spółce mogą być osoby uprawnione do wykonywania zawodu: adwokata, aptekarza, architekta, inżyniera budownictwa, biegłego rewidenta, brokera ubezpieczeniowego, doradcy podatkowego, maklera papierów wartościowych, doradcy inwestycyjnego, księgowego, lekarza, lekarza dentysty, lekarza weterynarii, notariusza, pielęgniarki, położnej, radcy prawnego, rzecznika patentowego, rzeczoznawcy majątkowego i tłumacza przysięgłego.

W zakresie zasad określania udziału w zysku stosuje się odpowiednio postanowienia kodeksu spółek handlowych regulujące funkcjonowanie spółki jawnej.

Spółka komandytowa – zob. art. 102–124 k.s.h. Stosownie do art. 103 k.s.h., w sprawach nieuregulowanych przepisami działu III kodeksu spółek handlowych, poświęconego spółce komandytowej, do tego typu spółki stosuje się odpowiednio przepisy o spółce jawnej. Spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona. Komandytariusz odpo-

wiada za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli tylko do wysokości sumy komandytowej.

Najbardziej charakterystyczną cechą spółki komandytowej z gospodarczego i prawnego punktu widzenia jest obowiązkowe występowanie dwóch kategorii wspólników – komplementariuszy i komandytariuszy, których role ekonomiczne i pozycja prawna są zróżnicowane. Szczególnie widoczne jest to w przypadku zakresu odpowiedzialności obu kategorii wspólników, wkładów wnoszonych do spółki, a także udziału w zysku.

W przypadku spółki komandytowej obowiązują inne zasady określania udziału w zysku dla komplementariuszy i komandytariuszy. Każdy z komplementariuszy ma prawo do równego udziału w zysku i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku, bez względu na rodzaj i wartość wkładu (art. 51 w zw. z art. 103 k.s.h.). Komplementariusz może żądać podziału i wypłaty całości zysku z końcem każdego roku obrotowego. Jeżeli skutek poniesionej przez spółkę straty udział kapitałowy komplementariusza został uszczuplony, zysk przeznacza się w pierwszej kolejności na uzupełnienie jego udziału.

Natomiast zgodnie z art. 123 § 1 k.s.h., komandytariusz uczestniczy w zysku spółki proporcjonalnie do jego wkładu rzeczywiście wniesionego do spółki, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Zysk przypadający komandytariuszowi za dany rok obrotowy jest przeznaczany w pierwszej kolejności na uzupełnienie jego wkładu rzeczywiście wniesionego do wartości umówionego wkładu. Komandytariusz uczestniczy w stracie jedynie do wartości umówionego wkładu.

Spółka komandytowo-akcyjna – art. 125–150 k.s.h. Jest to spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem.

Jest to spółka osobowa, która w swojej konstrukcji wykazuje wiele elementów spółek kapitałowych. Wśród typowych elementów osobowych

można wskazać brak osobowości prawnej. Ma ona jednak podmiotowość prawną, tzn. we własnym imieniu może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (art. 8 k.s.h.).

W ramach tej spółki występują dwie kategorie wspólników. Pierwsza z nich to akcjonariusze, którzy są obowiązani do wniesienia wkładu na akcje i którzy nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania spółki (art. 135 k.s.h.). Drugą kategorię stanowią komplementariusze, których prawa i obowiązki zostały ukształtowane podobnie, jak to ma miejsce w przypadku spółki komandytowej. Zgodnie z art. 147 § 1 k.s.h., komplementariusz oraz akcjonariusz uczestniczą w zysku spółki proporcjonalnie do swoich wkładów wniesionych do spółki, chyba że statut stanowi inaczej.

W praktyce najwięcej problemów budzi opodatkowanie akcjonariusza. W zakresie opodatkowania osób prawnych można było wyróżnić dwie główne grupy poglądów:

- 1) dochód akcjonariusza podlega opodatkowaniu jako dochód z działalności gospodarczej, czyli zgodnie z regułami art. 5 ustawy o CIT;
- 2) dochód ten stanowi dochód z udziału w zyskach osób prawnych – podlegający opodatkowaniu w momencie wypłaty dywidendy.

Powyższa rozbieżność poglądów spowodowała wydanie uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, ONSA WSA 2012, nr 3, poz. 35, zgodnie z którą „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 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych”.

W jej wyniku Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 11 maja 2012 r., DD5/033/1/12/KSM/DD-125, Biul. Skarb. 2012, nr 3, s. 18, wskazał:

„Zatem z datą podjęcia uchwały przez walne zgromadzenie spółki komandytowo-akcyjnej o wypłacie dywidendy albo – jeżeli określony

został dzień dywidendy – w tym dniu, przychód akcjonariusza z tytułu udziału w zysku takiej spółki staje się jego przychodem należnym, podlegającym z tą datą – stosownie do art. 5 updop oraz art. 5b ust. 2 i art. 8 updof – połączeniu z pozostałymi przychodami, o których mowa w art. 12 updop oraz art. 10 ust. 1 pkt 3 updof.

Stosownie więc do przepisów obu tych ustaw – kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi (osobie fizycznej, osobie prawnej) dywidendy, na podstawie uchwały o podziale zysku tej spółki, stanowi przychód z działalności gospodarczej, od którego należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, stosownie do art. 25 updop oraz art. 44 ust. 1 pkt 1 updof za miesiąc, w którym go uzyskano. Jeżeli podatnik oprócz ww. przychodu uzyskuje także inne przychody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, przyznana dywidenda zwiększać zatem będzie wysokość należnej zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy akcjonariuszom spółki komandytowo-akcyjnej (albo w którym został określony «dzień dywidendy»).

Jeżeli zatem zysk nie był wypłacany akcjonariuszowi, to nie następowało efektywne opodatkowanie dochodu przypadającego na tego wspólnika. Spowodowało to zmianę ustawy i objęcie CIT spółek komandytowo-akcyjnych.

W konsekwencji zmianie także uległy przepisy dotyczące udziału w zyskach osób prawnych (zob. komentarz do art. 10), rozliczania przychodów związanych z aportami do takich spółek (zob. komentarz do art. 12). Dodano także regulacje dotyczące zaliczenia podatku zapłaconego przez spółkę na podatek należy od komplementariusza tejże spółki (zob. komentarz do art. 22).

Wskazane powyżej problemy mają częściowo charakter historyczny. Jednakże zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażo-

wym (Dz. U. poz. 1387), w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w zakresie uzyskanych przez podatników CIT oraz podatników PIT przychodów i poniesionych kosztów z uczestnictwa w takiej spółce, z zastrzeżeniem art. 6, w tym z tytułu objęcia (nabycia) udziałów takiej spółki, przepisy ustaw wymienionych w art. 1 i 2, w brzmieniu nadanym powyższą ustawą, stosuje się, począwszy od pierwszego dnia roku obrotowego tej spółki rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2013 r.

3. Przychody ze współwłasności, wspólnego posiadania lub użytkowania oraz ze wspólnego przedsięwzięcia

Zgodnie z art. 196 § 1 k.c., współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną. Współwłasność w częściach ułamkowych jest regulowana w księdze drugiej tytułu I dziale IV kodeksu cywilnego, a współwłasność łączną regulują przepisy dotyczące stosunków, z których ona wynika.

W przypadku współwłasności w częściach ułamkowych domniemywa się, że udziały współwłaścicieli są równe (art. 197 k.c.). W sytuacji, gdy nie są one równe, należy wykazać ich wysokość, co ma znaczenie dla wysokości przychodu przypisywanego każdemu ze współwłaścicieli. Zgodnie bowiem z art. 207 k.c., pożytki i inne przychody z rzeczy wspólnej przypadają współwłaścicielom w stosunku do wielkości udziałów. W takim samym stosunku współwłaściciele ponoszą wydatki i ciężary związane z rzeczą wspólną.

Współwłaściciele mogą w drodze umowy *quoad usum* ustalić zasady korzystania z rzeczy wspólnej. W praktyce taka umowa najczęściej dotyczy współwłasności nieruchomości. W drodze tej czynności można przyznać prawo wyłącznego korzystania i pobierania pożytków z poszczególnych części rzeczy. Przykładowo, jeden właściciel ma prawo wyłącznego korzystania z pierwszego piętra budynku, inny – z drugiego itd. Przyznane prawo wyłącznego korzystania z części rzeczy nie musi odpowiadać udziałowi we współwłasności tej rze-

czy. Współwłaściciel może mieć udział ułamkowy w nieruchomości w wysokości np. 15%, zaś prawo korzystania z 31% powierzchni nieruchomości. W takiej sytuacji przychody każdego ze współwłaścicieli będą dotyczyć pożytków pobieranych z części rzeczy przyznanej do wyłącznego korzystania, bez względu na wysokość udziału we współwłasności rzeczy.

Zgodnie z art. 336 k.c., posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada, jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada, jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Jeżeli więcej podmiotów ma rzecz w posiadaniu, to mamy do czynienia ze współposiadaniem. W takiej sytuacji należy stosować zasady ustalania przychodów jak przy współwłasności w częściach ułamkowych.

W myśl art. 252 k.c., rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie). Przedmiotem użytkowania mogą być także prawa (art. 265 k.c.). Tym samym przychody z tytułu współużytkowania rzeczy bądź prawa są opodatkowane na takich samych zasadach jak przychody ze współwłasności bądź współposiadania.

Ustawodawca nie wprowadził definicji legalnej wspólnego przedsięwzięcia. Zgodnie z powszechnym rozumieniem tego pojęcia, słowo to wywodzi się od wyrazu „przedsięwziąć”, czyli – jak podaje *Słownik języka polskiego PWN*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1981, s. 968 – „przystąpić do wykonania czegoś, zdecydować się na wykonanie czegoś”. Będzie to zatem wspólne działanie kilku podmiotów celem osiągnięcia zamierzonego celu. Celem tym może być osiągnięcie zysku, ale także wspólne przedsięwzięcie może realizować inne cele, np. wspólna reklama. Może ono mieć charakter zarówno jednorazowy (konsorcjum w jednym przetargu), jak i powtarzalny (wspólne świadczenie usług). Wysokość udziału w przychodach z takiego wspólnego przedsięwzięcia poszczególnych uczestników będzie wynikała z umowy regulującej to przedsięwzięcie.

Należy przy tym zaznaczyć, iż w rozumieniu komentowanego przepisu za wspólne przedsięwzięcie można uznać tylko takie wspólne działanie, które nie jest prowadzeniem działalności w ramach spółki osobowej, a także nie wynika ze współwłasności, współposiadania bądź współużytkowania.

Art. 6. 1. Zwalnia się od podatku:

- 1) Skarb Państwa;
- 2) Narodowy Bank Polski;
- 3) jednostki budżetowe;
- 4) państwowe fundusze celowe, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.);
- 4a) Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej;
- 4b) wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej;
- 5) 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;
- 6) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego;
- 7) Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa;
- 8) (uchylony);
- 9) Agencję Rynku Rolnego;
- 10) fundusze inwestycyjne działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 157);
- 10a) instytucje wspólnego inwestowania posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które spełniają łącznie następujące warunki:
 - a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,

- b) wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze publicznego lub niepublicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa, w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe,
 - c) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę, albo prowadzenie przez nie działalności wymaga zawiadomienia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę, w przypadku gdy:
 - prowadzą swoją działalność w formie instytucji wspólnego inwestowania typu zamkniętego oraz
 - zgodnie z dokumentami założycielskimi ich tytuły uczestnictwa nie są oferowane w drodze oferty publicznej ani dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym, ani wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu oraz mogą być nabywane także przez osoby fizyczne wyłącznie gdy osoby te dokonają jednorazowego nabycia tytułów uczestnictwa o wartości nie mniejszej niż 40 000 euro,
 - d) ich działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę,
 - e) posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji,
 - f) zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę;
- 11) fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 11a) podatników posiadających siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego prowadzących program emerytalny, w za-

kresie dochodów związanych z gromadzeniem oszczędności na cele emerytalne, którzy spełniają łącznie następujące warunki:

- a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
 - b) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - c) ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - d) posiadają depozytariusza prowadzącego rejestr aktywów tych podatników,
 - e) przedmiotem ich działalności jest wyłącznie gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę uczestnikom programu emerytalnego po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego;
- 12) Zakład Ubezpieczeń Społecznych, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1442, z późn. zm.);
- 12a) Fundusz Rezerwy Demograficznej, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
- 13) Agencję Nieruchomości Rolnych;
- 14) (uchylony);
- 15) Agencję Rezerw Materiałowych.
- 16) Narodowy Fundusz Zdrowia, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.
2. (uchylony).
3. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 10a i 11a, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej, wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma siedzibę.

1. Zwolnienie podatkowe

Ulgą bądź zwolnienie podatkowe nie są obligatoryjnymi elementami konstrukcyjnymi podatku. Tym samym nie są one koniecznymi elementami normy prawnopodatkowej, co oznacza, że stanowią ważny, ale niesamoistny element tej normy. Przy czym z chwilą wprowadzenia ulgi bądź zwolnienia staje się ona dodatkowym elementem konstrukcyjnym podatku, który wpływa na wysokość ciężaru podatkowego. Jeżeli zatem ustawodawca zdecydował się wprowadzić dane zwolnienie bądź ulgę, to kształtują one obowiązek podatkowy tak jak inne elementy konstrukcyjne podatku. Oznacza to, iż badając elementy konstrukcyjne podatku, które wpływają na ukształtowanie podatkowego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że ulgi podatkowe nie stanowią żadnego przywileju ani wyjątku, ale wręcz przeciwnie – stanowią standard, będąc elementem normatywnego przedmiotu opodatkowania.

2. Skarb Państwa oraz Narodowy Bank Polski

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, zwolniony podmiotowo z CIT jest Skarb Państwa. W myśl art. 33 k.c., osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość 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. Tym samym Skarb Państwa jest dysponentem mienia w stosunkach cywilnoprawnych, a zatem w tych stosunkach jest podmiotem praw i obowiązków. Zwolnieniu od podatku nie podlegają czynności zawierane przez inne państwowe osoby prawne (np. szkoły wyższe, przedsiębiorstwa państwowe bądź jednoosobowe spółki Skarbu Państwa). Zwolnienie ograniczono do czynności dotyczących majątku będącego w posiadaniu Skarbu Państwa, a nieprzekazanego innym państwowym osobom prawnym. Dodać należy, iż jednostki budżetowe zostały objęte innym zwolnieniem przewidzianym w art. 6 ustawy o CIT.