

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

SZKOLENIE ON-LINE

KOMENTARZE

WYDANIE **16**

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **16**

Materiały uzupełniające na stronie:
<https://www.profinfo.pl/materialy-dodatkowe>
będą dostępne do 31 grudnia 2028 r.

Jeżeli w książce nie ma zdrapki
z kodem aktywacyjnym,
prosimy o kontakt
tel. +48 801 044 545

Stan prawny na 10 lipca 2025 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Katarzyna Gierłowska

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-563-1
16. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Przedmowa	15

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Rozdział 1. Podmiot i przedmiot opodatkowania (art. 1–11)	21
Rozdział 1a. Ceny transferowe (art. 11a–11t)	264
Oddział 1. Przepisy ogólne (art. 11a–11b)	264
Oddział 2. Zasada ceny rynkowej (art. 11c–11j)	274
Oddział 3. Dokumentacja cen transferowych (art. 11k–11s)	284
Oddział 4. Informacja o cenach transferowych (art. 11t)	308
Rozdział 2. Przychody (art. 12–14a)	319
Rozdział 3. Koszty uzyskania przychodów (art. 15–16m)	415
Rozdział 3a. Struktury hybrydowe (art. 16n–16u)	762
Rozdział 4. Zwolnienia przedmiotowe (art. 17)	774
Rozdział 4a. Opodatkowanie stron umowy leasingu (art. 17a–17l)	862
Rozdział 5. Podstawa opodatkowania i wysokość podatku (art. 18–24e)	890
Rozdział 5a. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 24f–24l)	1054
Rozdział 5b. Opodatkowanie spółek holdingowych (art. 24m–24p)	1072
Rozdział 5c. Opodatkowanie fundacji rodzinnych (art. 24q–24s)	1081
Rozdział 6. Pobór podatku (art. 25–28a)	1087
Rozdział 6a. Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności (art. 28b)	1154
Rozdział 6b. Ryczałt od dochodów spółek (art. 28c–28t)	1160
Oddział 1. Przepisy ogólne (art. 28c–28i)	1160
Oddział 2. Zakres podmiotowy (art. 28j–28l)	1169
Oddział 3. Przedmiot opodatkowania (art. 28m)	1184
Oddział 4. Podstawa opodatkowania (art. 28n)	1196
Oddział 5. Wysokość podatku (art. 28o–28p)	1199
Oddział 6. (uchylony) (art. 28q)	1201
Oddział 7. Obowiązki informacyjne (art. 28r–28s)	1202
Oddział 8. Płatność podatku (art. 28t)	1204

Rozdział 7. Zmiany w przepisach obowiązujących (art. 29–36)	1209
Rozdział 8. Przepisy epizodyczne, przejściowe i końcowe (art. 37–42)	1211
Załączniki	1255
Załącznik nr 1. Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych	1255
Załącznik nr 2. Tabela rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych	1259
Załącznik nr 3. Lista podmiotów, do których zastosowanie mają art. 12 ust. 11 i 16, art. 15 ust. 8, art. 16 ust. 9 oraz art. 25a ust. 2 ustawy	1260
Załącznik nr 4. Lista podmiotów, do których ma zastosowanie art. 20 ust. 14 i art. 22 ust. 6 ustawy	1262
Załącznik nr 5. Lista podmiotów, do których mają zastosowanie art. 21 ust. 8 ustawy	1264
Załącznik nr 6. Wykaz usług o niskiej wartości dodanej	1266
Bibliografia	1267
Autorzy	1269

Wykaz skrótów

Akty prawne

Akty polskie

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p. – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2025 r. poz. 277 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- p.k.e. – ustawa z 12.07.2024 r. – Prawo komunikacji elektronicznej (Dz.U. poz. 1221 ze zm.)
- p.o.ś. – ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2025 r. poz. 647)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 1646 ze zm.)
- pr. ośw. – ustawa z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.)
- pr. przeds. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
- pr. res. – ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428 ze zm.)
- pr. spół. – ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2024 r. poz. 593)
- pr. upadł. – ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614)
- pr. wod. – ustawa z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1087 ze zm.)
- p.s.w.n. – ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.)
- p.w.p. – ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)
- p.z.p. – ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.)
- r.s.d. – rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186) – uchylone
- r.s.s.z.r. – rozporządzenie Ministra Finansów z 12.04.2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji (Dz.U. poz. 562)

r.s.z.r.b.	–	rozporządzenie Ministra Finansów z 1.10.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków (Dz.U. z 2019 r. poz. 957)
specustawa o COVID-19	–	ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 764)
tarcza 5.0	–	ustawa z 17.09.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1639) – akt utracił moc
tarcza 6.0	–	ustawa z 9.12.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2255)
tarcza 7.0	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 19.01.2021 r. w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 152) – akt utracił moc
tarcza 8.0	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 26.02.2021 r. w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. z 2022 r. poz. 1291) – akt utracił moc
tarcza 9.0	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 16.04.2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 713) – akt utracił moc
tarcza 10.0	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 20.12.2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 (Dz.U. poz. 2371) – akt utracił moc
u.a.p.o.	–	ustawa z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704)
u.ARiMR	–	ustawa z 9.05.2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (Dz.U. z 2023 r. poz. 1199 ze zm.)
u.b.a.	–	ustawa z 24.04.2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz.U. z 2024 r. poz. 1004 ze zm.)
u.BFG	–	ustawa z 10.06.2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2025 r. poz. 643)
u.d.j.s.t.	–	ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572)
u.d.l.	–	ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2025 r. poz. 450 ze zm.)
u.d.p.p.w.	–	ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2024 r. poz. 1491 ze zm.)
u.d.u.r.	–	ustawa z 11.09.2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2024 r. poz. 838 ze zm.)
u.e.p.a.	–	ustawa z 11.01.2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1289 ze zm.)
u.e.s.	–	ustawa z 5.08.2022 r. o ekonomii społecznej (Dz.U. z 2024 r. poz. 113 ze zm.)
u.f.b.s.	–	ustawa z 7.12.2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz.U. z 2025 r. poz. 265)
u.f.i.	–	ustawa z 27.05.2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 1034 ze zm.)
u.f.p.	–	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
u.f.r.	–	ustawa z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326 ze zm.)
u.g.h.	–	ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 595)

- u.g.o.o. – ustawa z 13.06.2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 927 ze zm.)
- u.g.p.r. – ustawa z 15.09.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1145 ze zm.)
- u.k.p. – ustawa z 30.08.1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz.U. z 2024 r. poz. 1198 ze zm.)
- u.l. – ustawa z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2025 r. poz. 567)
- u.l.u. – ustawa z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1420 ze zm.)
- u.NBP – ustawa z 29.08.1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 2025)
- u.n.f.d.i. – ustawa z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2474)
- u.n.r.f. – ustawa z 21.07.2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 640 ze zm.)
- u.n.u.e. – ustawa z 22.05.2003 r. o nadzorze ubezpieczeniowym i emerytalnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 583)
- u.o.f.f.e. – ustawa z 28.08.1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1113 ze zm.)
- u.o.i.f. – ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 722 ze zm.)
- u.o.O. – ustawa z 11.03.2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. z 2024 r. poz. 248 ze zm.)
- u.o.p.z.g. – ustawa z 11.05.2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 433 ze zm.)
- u.o.w. – ustawa z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. poz. 1685)
- u.p.a. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
- u.p.n.i.f. – ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 623)
- u.p.n.o. – ustawa z 8.03.2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1790)
- u.p.p.e. – ustawa z 20.04.2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 556)
- u.p.p.f.t. – ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2025 r. poz. 644)
- u.p.p.k. – ustawa z 4.10.2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 427)
- u.p.p.p. – ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1637)
- u.p.t. – ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775)
- u.p.w.k. – ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r. poz. 1539 ze zm.)

- u.p.z.r.p. – ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2024 r. poz. 475)
- u.r. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
- u.r.p.s.z. – ustawa z 20.03.2025 r. o rynku pracy i służbach zatrudnienia (Dz.U. poz. 620)
- u.r.p.w.e. – ustawa z 20.01.2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. z 2020 r. poz. 2056 ze zm.)
- u.r.s.p.o. – ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948)
- u.r.z.s. – ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 44 ze zm.)
- u.s.k.o.k. – ustawa z 5.11.2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 379)
- u.s.m. – ustawa z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 558)
- u.s.s.e. – ustawa z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1604)
- u.s.u.s. – ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 350 ze zm.)
- u.s.z.o.r. – ustawa z 11.08.2001 r. o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu (Dz.U. z 2024 r. poz. 1190 ze zm.)
- u.ś.o.z. – ustawa z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.)
- u.u.o. – ustawa z 22.05.2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 367 ze zm.)
- u.u.p. – ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2025 r. poz. 611 ze zm.)
- u.u.s.r. – ustawa z 20.12.1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2025 r. poz. 197 ze zm.)
- u.w.n.i. – ustawa z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2025 r. poz. 469)
- u.w.t.p.a. – ustawa z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.)
- u.z.f.ś.s. – ustawa z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 288)
- u.z.s. – ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
- u.z.s.e. – ustawa z 11.09.2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. z 2024 r. poz. 573)
- u.z.u.p.z. – ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2025 r. poz. 89 ze zm.)
- u.z.z. – ustawa z 23.05.1991 r. o związkach zawodowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 440)
- z.u.p.d.o.p. – ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123)

Akty unijne

- | | |
|---|---|
| dyrektywa 90/435/
EWG | – dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. WE L 225, s. 6, ze zm.) – uchylona |
| dyrektywa
2003/49/WE | – dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.) |
| dyrektywa
2009/133/WE | – dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.) |
| dyrektywa
2010/24/UE | – dyrektywa Rady 2010/24/UE z 16.03.2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.Urz. UE L 84, s. 1) |
| dyrektywa
2011/96/UE | – dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.) |
| dyrektywa ATA | – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa ATA2 | – dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29.05.2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.Urz. UE L 144, s. 1) |
| dyrektywa GloBE | – dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z 15.12.2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz.Urz. UE L 328, s. 1) |
| konwencja
w sprawie
eliminowania
podwójnego
opodatkowania | – Konwencja z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE C 160 z 2005 r., s. 11, ze zm.) |
| rozporządzenie
nr 2157/2001 | – rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. WE L 294, s. 1, ze zm.) |
| rozporządzenie
nr 1435/2003 | – rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z 22.07.2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz.Urz. UE L 207, s. 1, ze sprost.) |
| rozporządzenie
nr 651/2014 | – rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1, ze zm.) – obowiązuje do 1.01.2027 r. |
| rozporządzenie
nr 1141/2014 | – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 1141/2014 z 22.10.2014 r. w sprawie statusu i finansowania europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych (Dz.Urz. UE L 317, s. 1, ze zm.) |
| TFUE | – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.) |

Akty pozostałe

- komentarz do umowy modelowej OECD – komentarz do umowy modelowej OECD (Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD. Wersja skrócona 15 lipca 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006)
- Konwencja MLI – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.)
- umowa modelowa OECD – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD z 1963 r. uchwalona przez Komitet Spraw Podatkowych OECD (zmiany: 1997, 1992, 1995, 2000 r.), „Vademecum Doradcy Podatkowego”

Publikatory i czasopisma

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

Inne

- ASI – alternatywna spółka inwestycyjna
- AWRSP – Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa
- CFC – zagraniczna spółka kontrolowana
- EOG – Europejski Obszar Gospodarczy
- FGŚP – Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
- FRD – Fundusz Rezerwy Demograficznej
- JPK – Jednolity Plik Kontrolny
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- KIS – Krajowa Informacja Skarbowa
- KNF – Komisja Nadzoru Finansowego
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy

KSR	–	Krajowy Standard Rachunkowości
KŚT	–	Klasyfikacja Środków Trwałych
KZN	–	Krajowy Zasób Nieruchomości
KZP	–	kasa zapomogowo-pożyczkowa
MSR	–	Międzynarodowy Standard Rachunkowości
MSSF	–	Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	–	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PFR	–	Polski Fundusz Rozwoju
PFRON	–	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PGK	–	podatkowa grupa kapitałowa
PKD	–	Polska Klasyfikacja Działalności
PSA	–	prosta spółka akcyjna
PTE	–	powszechne towarzystwo emerytalne
PUP	–	powiatowy urząd pracy
SKA	–	spółka komandytowo-akcyjna
SKOK	–	spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe
SN	–	Sąd Najwyższy
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UPC	–	uprzednie porozumienie cenowe
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny
WUP	–	wojewódzki urząd pracy
ZFA	–	zakładowy fundusz aktywności
ZFRON	–	zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych
ZFŚS	–	zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
ZUS	–	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Przedmowa

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

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

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

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

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

- 1) ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Przedmiotem naszych rozważań i komentarzy w niniejszym opracowaniu są zarówno sam podatek dochodowy od osób prawnych, jak i wpływ przepisów dotyczących tego podatku na system rachunkowości, a więc: układ planu kont, ewidencję księgową zdarzeń gospodarczych, a także sposób ujęcia i wyceny efektów tych zdarzeń w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Mamy nadzieję, że dzięki takiemu ujęciu zagadnień podatkowych oraz rachunkowych pozycja ta stanie się dobrą i praktyczną pomocą dla osób zajmujących się na co dzień rachunkowością, podatkami albo obydwoma dziedzinami jednocześnie.

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

Autorzy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹

(tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 278; zm.: Dz.U. z 2025 r. poz. 340, poz. 620, poz. 680, poz. 1022, poz. 1074)

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

- 1) dyrektywy Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 225 z 20.08.1990, str. 1; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 142);
- 2) dyrektywy Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 225 z 20.08.1990, str. 6; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 147);
- 3) dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 157 z 26.06.2003, str. 49; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 380);
- 4) dyrektywy Rady 2003/123/WE z 22.12.2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 7 z 13.01.2004, str. 41; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, str. 3);
- 5) dyrektywy Rady 2004/66/WE z 26.04.2004 r. dostosowującej dyrektywę 1999/45/WE, 2002/83/WE, 2003/37/WE i 2003/59/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz dyrektywy 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EWG, 2003/48/WE i 2003/49/WE Rady w zakresie swobodnego przepływu towarów, swobody świadczenia usług, rolnictwa, polityki transportowej, opodatkowania, w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji (Dz.Urz. UE L 168 z 01.05.2004, str. 35);
- 6) dyrektywy Rady 2004/76/WE z 29.04.2004 r. zmieniającej dyrektywę 2003/49/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre Państwa Członkowskie okresów przejściowych dla stosowania wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 195 z 02.06.2004, str. 33; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, str. 23);
- 7) dyrektywy Rady 2005/19/WE z 17.02.2005 r. zmieniającej dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 058 z 04.03.2005, str. 19);
- 8) dyrektywy Rady 2006/98/WE z 20.11.2006 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.Urz. UE L 363 z 20.12.2006, str. 129);
- 8a) dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345 z 29.12.2011, str. 8 ze zm.);
- 9) dyrektywy Rady 2013/13/UE z dnia 13.05.2013 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie podatków w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji (Dz.Urz. UE L 141 z 28.05.2013, str. 30).

Rozdział 1. Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1.

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

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

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

- 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożyła:
 - a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.), lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub,
 - c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;
 - 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
 - 3) fundacji rodzinnych w organizacji.
- 3a.¹ *Na potrzeby stosowania ust. 3 pkt 1a lit. a przyjmuje się, że spółka jawna złożyła informację określoną w tym przepisie, jeżeli uprzednio złożona informacja pozostaje aktualna.*
4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
- 1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
 - 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
- 4a. W przypadku zmiany w składzie podatników podatku dochodowego od osób prawnych lub podatników podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej, aktualizację informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, składają również spółki jawne, które wcześniej nie składały informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a i c.

5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.

6. (uchylony)

7. Niezależnie od postanowień ust. 3 pkt 1a, przepisy ustawy mają zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których współnikiem jest co najmniej jedna fundacja rodzinna.

¹ Art. 1 ust. 3a dodany przez art. 2 pkt 1 ustawy z 25.06.2025 r. (Dz.U. poz. 1022) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.01.2026 r.

I. Uwagi ogólne

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

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

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

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

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

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

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

II. Definicja podatnika

1. Uwagi wprowadzające

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

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

Nie są zatem podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku ani spółki niemające osobowości prawnej, poza spółką komandytowo-akcyjną, spółką komandytową lub spółką jawną spełniającą określone warunki, które mają zarząd lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nawet jeśli współnikami tych spółek są osoby prawne. Osoba prawna będąca współnikiem spółki nieposiadającej osobowości prawnej (z wyjątkiem wymienionej wyżej spółki komandytowo-akcyjnej) opodatkuje

uzyskiwane w niej dochody samodzielnie, dodając je do innych swoich dochodów zgodnie z przepisami komentowanej ustawy.

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

2. Osoba prawna

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

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

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

- 1) fundacje – art. 7 ust. 2 ustawy z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2023 r. poz. 166);
- 2) spółdzielnie – art. 11 pr. spół.;
- 3) przedsiębiorstwa państwowe – art. 1 i 16 ustawy z 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 437);
- 4) Polski Związek Łowiecki – art. 32 i 33 ustawy z 13.10.1995 r. – Prawo łowieckie (Dz.U. z 2025 r. poz. 539);
- 5) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa – art. 2 ustawy z 10.02.2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 294);
- 6) Narodowy Fundusz Zdrowia – art. 96 u.ś.o.z.;
- 7) Naczelna Izba Lekarska i okręgowe izby lekarskie – art. 3 ust. 2 ustawy z 2.12.2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2021 r. poz. 1342 ze zm.);
- 8) szkoły wyższe – art. 9 i 37 p.s.w.n.;
- 9) samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej – art. 51–82 ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2025 r. poz. 450);
- 10) Polska Organizacja Turystyczna – art. 2 ust. 1 ustawy z 25.06.1999 r. o Polskiej Organizacji Turystycznej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1541);
- 11) Narodowe Centrum Badań i Rozwoju – art. 1 ust. 2 ustawy z 30.04.2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. z 2024 r. poz. 1170);
- 12) Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości – art. 1 ust. 2 ustawy z 9.11.2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (Dz.U. z 2025 r. poz. 98).

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

3. Spółka kapitałowa w organizacji

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

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

Rachunkowość spółki kapitałowej w organizacji

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

nariuszy środków pieniężnych na pokrycie kapitału zakładowego bądź też wniesienie aportu. W związku z powyższym w momencie wniesienia wkładu do spółki kapitałowej w organizacji powstanie dla tej spółki obowiązek otwarcia ksiąg rachunkowych. Wkłady wniesione przez wspólników bądź akcjonariuszy należy wykazać w aktywach. Poszczególne rodzaje wkładów należy przy tym zakwalifikować do odpowiednich pozycji majątku trwałego bądź też obrotowego.

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

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

4. Jednostki nieposiadające osobowości prawnej jako podatnicy

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

Jednostki budżetowe

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

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

Tworząc jednostkę budżetową, organ nadaje jej statut oraz określa mienie przekazywane jej w zarząd. Likwidując jednostkę budżetową, organ określa przeznaczenie mienia znajdującego się w jej użytkowaniu; w przypadku państwowej jednostki budżetowej decyzja o przeznaczeniu tego mienia jest podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych. Należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej przeje-

muje organ, który podjął decyzję o likwidacji. Jednostki budżetowe są zwolnione z podatku dochodowego na mocy art. 6 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 4 lit. a u.r. również jednostki budżetowe podlegają przepisom u.r. Artykuł 80 u.r. wyłącza dla tych jednostek jedynie stosowanie przepisów rozdziału 5 „Sprawozdanie finansowe jednostki”, rozdziału 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” oraz rozdziału 7 „Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”, dając jednocześnie Ministrowi Finansów delegację ustawową do wydania rozporządzenia ustanawiającego obowiązek badania sprawozdań finansowych tych jednostek. Dodatkowo w zakresie prowadzenia rachunkowości oraz sporządzania sprawozdań finansowych jednostki budżetowe są objęte przepisami u.f.p. oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 29.01.2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 133) i rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 342 ze zm.). Są zatem przewidziane dla nich pewne rozwiązania szczególne, uwzględniające specyfikę działania i sprawozdawczości. Wprowadzony ustawą z 23.07.2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1333) art. 2 ust. 5 u.r. stanowi, że: „Jednostki, o których mowa w art. 10a ust. 1 u.d.p.p.w., mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w tej ustawie”.

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

Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych

Ustawa o finansach publicznych zniósła państwowe zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jako formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych. Forma zakładu budżetowego została dopuszczona jedynie w przypadku samorządowych jednostek organizacyjnych wykonujących zadania w niektórych zakresach wskazanych w ustawie (np. w zakresie kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych). Zniesiono na mocy powołanej u.f.p. możliwość gromadzenia przez jednostki budżetowe dochodów na tzw. rachunku dochodów własnych. Jedyny wyjątek w tym zakresie uczyniono dla samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie z 7.09.1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2024 r. poz. 750 ze zm.), które mogą gromadzić na wydzielonym rachunku uzyskiwane dochody, pochodzące w szczególności ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej, odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki. Wykaz rodzajów dochodów, które mogą być gromadzone przez wspomniane jednostki, powinien zostać określony w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. O tym, że zakłady budżetowe jeszcze działają i są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, informują też aktualne orzeczenia sądów administracyjnych. W wyroku NSA z 13.03.2020 r., II FSK 1091/18, LEX nr 3027235, czytamy: „Zakłady budżetowe są jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, są one jednak również podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych» (art. 1 u.p.d.o.p.). Jednostki te nie zostały też wymienione

w art. 6 u.p.d.o.p. wśród podmiotów zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych, co oznacza, że dochody zakładów budżetowych, co do zasady, podlegają opodatkowaniu tym podatkiem”.

Wspólnoty mieszkaniowe

Wspólnotę mieszkaniową definiuje art. 6 ustawy z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2021 r. poz. 1048 ze zm.). Ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota może nabywać prawa i zaciągając zobowiązania, pozywać i być pozywana. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są m.in. dochody wspólnot mieszkaniowych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z 26.10.1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (Dz.U. z 2024 r. poz. 1440 ze zm.), uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Jak należy rozumieć termin „zasoby mieszkaniowe” i związane z nim zwolnienie, wyjaśnia wyrok WSA w Poznaniu z 30.01.2009 r., I SA/Po 1421/08, LEX nr 485985: „1. Pojęcie zasoby mieszkaniowe jest określeniem zespołu lokali mieszkalnych oraz innych pomieszczeń i urządzeń, które są niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań w budynku mieszkalnym. «Gospodarka» zaś to dysponowanie i zarządzanie czymś. Czynsz z najmu lokali mieszkalnych jest dochodem uzyskanym z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. 2. Czynsz przeznaczony na spłatę kredytu wykorzystanego na budowę lokali mieszkalnych nie służy utrzymaniu zasobów mieszkaniowych, ponieważ kredyt ten został zaciągnięty na budowę budynków mieszkalnych, a nie na ich remont”.

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

Dlatego też szczególnego znaczenia nabiera obowiązek prowadzenia przez wspólnotę ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Ze wspomnianej ewidencji powinien zatem wynikać podział na przychody zwolnione z podatku i opodatkowane. Odrębnie powinny być także ewidencjonowane koszty uzyskania przychodów w podziale na te, które są związane z przychodami zwolnionymi z opodatkowania, i na te, które dotyczą przychodów opodatkowanych. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne rodzaje przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. System rachunkowości powinien być tak skonstruowany, aby pozwalał na sporządzanie zapisów księgowych uwzględniających osobno wynik finansowy i podatkowy. Tego rodzaju rozliczenie może przebiegać wyłącznie w ujęciu analitycznym, a nie syntetycznym księgi rachunkowej. Ujęcie w księgach naliczonego podatku dochodowego od osób prawnych następuje przez zaksięgo-

wanie dokumentu wewnętrznego. Księgowanie po stronie Ma tworzy zobowiązanie wobec urzędu skarbowego (o ile powstanie dochód podatkowy), zaś z drugiej strony po stronie Wn powinno być zaksięgowane na koncie określonym w zakładowym planie kont, dotyczącym obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego.

Inne jednostki nieposiadające osobowości prawnej będące podatnikami

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

1. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną. W wyroku NSA z 23.01.2018 r., II FSK 3564/15, LEX nr 2473633, stwierdzono: „1. Nie jest wystarczające samo utworzenie przez spółkę z o.o. NZOZ-u, aby zakład automatycznie stał się odrębnym podatnikiem na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. Konieczne jest jeszcze spełnienie warunków świadczących o jego wyodrębnieniu dla celów podatkowych. 2. NZOZ utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz odrębny majątek jest, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. 3. W sytuacji, w której NZOZ nie zawierał umów o świadczenie usług zdrowotnych – umowy takie zawierała spółka, nie dokonywał nabycia środków trwałych, nie posiadał odrębnej ewidencji rachunkowej i podatkowej, nie był stroną stosunków pracy, nie był stroną umów najmu, leasingu, zleceń, rachunków bankowych, nie był stroną polisy ubezpieczeniowej odpowiedzialności cywilnej niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej – stroną umów była spółka, NZOZ ten nie spełnia warunków wyodrębnienia ze struktur spółki-założycielki”.

Podobną tezę zawiera wyrok NSA z 18.11.2020 r., II FSK 1865/18, LEX nr 3082260, w którym czytamy: „Jeżeli jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej tworzona jest przez podatnika, o którym mowa w art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., to do uznania jej za odrębnego podatnika konieczne jest jej odpowiednie wydzielenie (wyodrębnienie) ze struktur założyciela oraz przyznanie jej w zakresie organizacyjnym, cywilnoprawnym i finansowym takich funkcji i kompetencji, aby jednostka taka mogła samodzielnie występować w obrocie, w tym także samodzielnie i na własny rachunek udzielać świadczeń zdrowotnych”.

2. Rada rodziców. Pismo Ministerstwa Finansów z 6.04.2009 r., DD6/8213/134/SOH/08/PK-253, LEX nr 21030, informuje, że: „Rada rodziców przedszkolaków, utworzona przy publicznym przedszkolu jako społeczny organ opiniodawczy i wnioskodawczy niemający osobowości prawnej, nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mimo uznania za samodzielnego podatnika podatku od towarów i usług”.
3. Stowarzyszenia zwykłe. Pismo Urzędu Skarbowego w Olsztynie z 30.05.2005 r., US.I/423-3/05, LEX nr 16732, informuje, że: „Stowarzyszenie zwykłe powinno dokonywać rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, pomimo iż nie osiąga żadnego dochodu z prowadzonej działalności. [...] podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są m.in. jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a ustawodawca nie wymienił zwolnienia podmiotowego stowarzyszeń zwykłych – jako jednostek organizacyjnych, które by mu nie podlegały. W związku z powyższym, Stowarzyszenie winno dokonywać rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, nawet

jeżeli nie osiąga żadnego dochodu z prowadzonej działalności. Stowarzyszenie może jedynie skorzystać ze zwolnień przedmiotowych wymienionych w przepisach u.p.d.o.p., jeżeli spełnia określone tam wymogi. Jednocześnie informujemy, iż stowarzyszenie zwykłe, nieposiadające osobowości prawnej, jest zobowiązane na mocy art. 2 u.r. [...] do stosowania zasad rachunkowości określonych tą ustawą”.

4. Niepubliczne szkoły i placówki oświatowe. Pismo Ministerstwa Finansów z 13.09.2001 r., PB3/843/8214-108/AS/01, SP 2002/7, s. 3, informuje, że: „Podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z treścią art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. [...], są jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Stosownie zatem do powyższych wyjaśnień, niepubliczne szkoły czy placówki oświatowe, jeżeli posiadają określone przymioty charakteryzujące je jako jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (takie jak m.in. majątek i wykształconą strukturę organizacyjną), to w świetle przepisów u.p.d.o.p. powinny być uznane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych”.
5. Komitety wyborcze. Pismo Ministerstwa Finansów z 17.10.2002 r., PB3/AS/8214-261/2002, Biul. Skarb. 2002/6, s. 16, informuje, że: „Stosownie do art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. [...], jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym komitety wyborcze, są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych”.
6. Firmy uczniowskie. W piśmie Ministerstwa Finansów z 8.09.1997 r., PO 3-MD-722-5723-593/97, LEX nr 1627, znajdujemy informację, że firmy uczniowskie, będące rodzajem przedsięwzięcia realizowanego w ramach procesu dydaktycznego szkoły, nie stanowią jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej i tym samym nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

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

Od 1.01.2014 r. podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych została spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przyczyną wprowadzenia tego podmiotu do grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych była likwidacja uprzywilejowanych zasad opodatkowania akcjonariusza SKA. Co do zasady wspólnicy spółek nieposiadających osobowości prawnej opodatkowują uzyskane w tych spółkach dochody odrębnie, dodając je do wszystkich swoich dochodów. W ten sposób każdy ze wspólników płacił swój podatek (nie płaci go spółka nieposiadająca osobowości prawnej). Akcjonariusz nie był zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie bieżącej działalności spółki (uwzględniania na bieżąco w swoim rachunku podatkowym jej przychodów i kosztów).

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

Wspólnicy SKA, czyli zarówno jej akcjonariusz, jak i komplementariusz, zostali opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki. W przypadku jednak wypłaty zysku na rzecz komplementariusza przyznane zostało mu prawo do odliczenia od podatku naliczonego od wypłat z zysku kwoty podatku zapłaconego

przez SKA od własnych dochodów w części, w jakiej zapłacony przez SKA podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk tej spółki. Żaden ze współników nie jest zatem opodatkowany na bieżąco z tytułu prowadzonej przez SKA działalności gospodarczej. Opodatkowanie z tego tytułu następuje bowiem na poziomie samej spółki poprzez rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych.

Zasady opodatkowania SKA podatkiem dochodowym od osób prawnych obowiązujące od 1.01.2014 r. nie stosuje się do zysku spółki komandytowo-akcyjnej wypracowanego przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, z wyjątkiem zysku spółki komandytowo-akcyjnej przypadającego na jej akcjonariusza. Komplementariusz rozliczał bowiem podatek dochodowy z tytułu udziałów w takiej spółce i zachodziłoby podwójne opodatkowanie takiego dochodu. Zwolnienie z podatku z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., ma zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, wypłaconych przez SKA mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zysku wypracowanego od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Przy wypłacaniu dywidend z zysków, gdy nie został on podzielony, przyjmuje się zasadę, że w pierwszej kolejności wypłaca się najstarsze zyski. Takie zasady opodatkowania (ewentualnie zwolnienia z podatku) wypłacanych zysków z tytułu udziału w zyskach osób prawnych stosuje się też do następców prawnych SKA.

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

6. Spółka komandytowa

Z dniem 1.01.2021 r. na mocy ustawy nowelizującej z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123) spółka komandytowa mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Do tego dnia spółka komandytowa nie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, co wynikało wprost z przepisów i orzeczeń sądów administracyjnych. Jednak zgodnie z art. 12 ust. 2 z.u.p.d.o.p. spółka komandytowa **mogła postanowić**, że przepisy u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym z.u.p.d.o.p. stosowano do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce, **począwszy od 1.05.2021 r.** W takim przypadku spółka komandytowa uzyskiwała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych 1.05.2021 r. Z brzmienia tego przepisu wynika, że to wspólnicy spółki komandytowej musieli przed 1.01.2021 r. podjąć uchwałę stwierdzającą, że do 30.04.2021 r. spółka będzie rozliczać się według starych zasad, tzn. spółka komandytowa nadal będzie spółką transparentną i podatki dochodowe będą płacić wspólnicy. Uchwały tej nie wysyłało do Krajowego Rejestru Sądowego. Artykuł 8a ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 869 ze zm.) informuje, że w rejestrze ujawniane są tylko uchwały:

- 1) o zmianie aktów założycielskich, umowy lub statutu spółki;
- 2) o zmianie wysokości kapitału zakładowego, jeżeli nie wymagały jednoczesnej zmiany umowy lub statutu;
- 3) o zatwierdzeniu tych sprawozdań i podziale zysku lub pokryciu straty;
- 4) o powołaniu lub odwołaniu członków organów spółek.

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

Do końca 2020 r., zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p., to wspólnicy spółki komandytowej byli podatnikami CIT (lub PIT), a nie spółka. Zgodnie z tym przepisem przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączyło się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmowało się, że prawa do udziału w zysku (udziału) były równe. Po dokonanej zmianie to spółka płaci swój podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości takiej, jak określa art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p., czyli 9% lub 19% według zasad opisanych w tym przepisie. Następnie przy wypłacie zysku lub pokrycia straty uzyskanym dochodem występuje podatek od takiej „dywidendy” w wysokości 19% ryczałtu. Oznacza to, że opodatkowanie skumulowane komandytariuszy wzrosło z dotychczasowych 19% (przy założeniu dotychczasowego opodatkowania podatkiem liniowym) do 26,29% (gdy spółka płaci 9% CIT) lub do 34,39% (gdy spółka płaci 19% CIT). Zatem wzrost obciążenia komandytariuszy jest bardzo duży po dokonanej zmianie przepisów. Wprawdzie ustawodawca wprowadził do obu ustaw podatkowych (u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f.) przepis zwalniający z podatku część wypłacanego ze spółki komandytowej zysku (stanowiącego przychód komandytariusza), ale ograniczył w bardzo dużym stopniu możliwość jego stosowania. Zgodnie z art. 22 ust. 4e u.p.d.o.p. (art. 21 ust. 1 pkt 51a u.p.d.o.f.) zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów **uzyskanych przez komandytariusza** z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym, odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem. Oznacza to, że w praktyce od pierwszych wypłaconych w roku podatkowym zysków komandytariusza w kwocie nieprzekraczającej 120 000 zł stosuje się opodatkowanie w wysokości 9,5% i wtedy podatek skumulowany wynosiłby odpowiednio 17,65% lub 26,70% (przy 19% CIT). Jednak zaraz po ustanowieniu tego zwolnienia w obu ustawach zapisano warunki jego stosowania. Zgodnie z art. 22 ust. 4f u.p.d.o.p. (art. 21 ust. 40 u.p.d.o.f.) opisanego powyżej zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

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

Takie wyłączenie powoduje praktycznie eliminację znakomitej większości podmiotów, które chciałyby skorzystać ze zwolnienia. W typowych polskich spółkach komandytowych komandytariuszami są zwykle osoby fizyczne, które są powiązane zawsze na któryś z opisanych wy-

żej sposób z komplementariuszem. Zwolnienie dotyczy jedynie pasywnego komandytariusza, który wniósł wkład do spółki komandytowej i oczekuje tylko wypłaty zysków oraz nie jest zainteresowany działaniem spółki komandytowej na poziomie operacyjnym.

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

Przykład 1

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

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

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

Przykład 2

Sytuacja analogiczna do uprzedniej, ale CIT-8 wynosi 9%. W rezultacie spółka zapłaciła 18 000 zł podatku, z czego 9000 zł przypada na komplementariusza. Zysk po potrąceniu CIT-8 przypadający na komplementariusza to $100\,000\text{ zł} - 9000\text{ zł} = 91\,000\text{ zł}$. Z tego podatek od „dywidendy” wynosi $19\% \times 91\,000\text{ zł} = 17\,290\text{ zł}$. Po potrąceniu podatku dochodowego, który potrąciła spółka, mamy $17\,290\text{ zł} - 9000\text{ zł} = 8290\text{ zł}$. Skumulowany podatek to kwota 9000 zł (CIT-8) + 8290 zł (podatek od dywidendy) = 17 290 zł, czyli podatek u takiego podatnika ulega obniżeniu z 19% do $17\,290\text{ zł} / 100\,000\text{ zł} \times 100\% = 17,29\%$ – przy założeniu, że podatnik ten opłacał 19% CIT (lub PIT, gdyby to osoba fizyczna była komplementariuszem i płaciła podatek liniowy). A zatem gdy osoba fizyczna będąca do tychczas komandytariuszem zostanie komplementariuszem w spółce komandytowej, jej obciążenie podatkowe nie zwiększy się po tych zmianach w podatkach lub nawet może ulec obniżeniu. W takiej sytuacji warto pozostawić starego komplementariusza (zwykle spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) jako dalej funkcjonującego komplementariusza. Nazwa spółki nie ulegnie wówczas zmianie. Jeden z dotychczasowych komandytariuszy powinien też nim pozostać, ponieważ spółka komandytowa musi posiadać choć jednego komandytariusza. Ewentualnie można wprowadzić nowego wspólnika, który będzie tym jedynym komandytariuszem. Oczywiście osoby fizyczne, które zostaną komplementariuszami, będą solidarnie odpowiadać za długi spółki komandytowej.

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

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

Zgodnie z art. 45 u.r. na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych należy sporządzić sprawozdanie finansowe. Sytuacja taka oznaczałaby dla wielu podmiotów, u których zmiana statusu wypada w trakcie roku obrotowego, konieczność sporządzenia dwóch sprawozdań w trakcie jednego roku obrotowego, a więc dodatkowy nakład czasu i koszty związane ze zmianą przepisów podatkowych. Według art. 12 ust. 2 pkt 7 u.r. księgi rachunkowe zamyka się m.in. na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami – nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń. Czy jest to zamknięcie ksiąg, o których stanowi u.p.d.o.p. Jeżeli tak, to konieczne byłoby sporządzenie sprawozdania finansowego na ten dzień. Aby nie powodować dodatkowej pracy i kosztów u podatników, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w piśmie z 30.12.2020 r., DWR5.5101.148.2020, stwierdził, że „[...] zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki komandytowej na ww. dzień 30.04.2021 r., a następnie ich otwarcie na 1.05.2021 r. nastąpi wyłącznie dla celów podatkowych, bez obowiązku sporządzania sprawozdania finansowego na 30.04.2021 r.”.

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

Co zrobić z różnicami przejściowymi pomiędzy zasadami rachunkowymi a podatkowymi?

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

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

- 1) wprowadzenie do planu kont konta odrębnie prezentującego zyski wypracowane do zmiany statusu spółki komandytowej;

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

W tym miejscu pojawia się szalenie istotna kwestia, rozwiązana precyzyjnie w art. 7aa u.p.d.o.p. dla spółek wybierających estoński CIT, natomiast zupełnie pominięta w przypadku spółek komandytowych. Dotyczy ona innego rozpoznania w czasie dla celów bilansowych i podatkowych kosztów oraz przychodów, czyli tego, co u.r. nazywa różnicami przejściowymi i co niweluje za pomocą podatku odroczonego. Wyliczenie rezerwy na podatek odroczony w przypadku różnic przejściowych dodatnich, zaś składnika aktywów w przypadku różnic przejściowych ujemnych pozwala na rozpoznanie wyniku finansowego netto spółki po uwzględnieniu wszystkich zdarzeń, które wystąpiły w danym okresie włącznie z ich skutkami w podatku dochodowym, niezależnie od tego, kiedy podatek z tego tytułu zostanie rozliczony. Dopiero tak ustalony wynik finansowy jest miarodajny dla właścicieli. Problem w tym, jak skutki ujęcia różnic przejściowych zaprezentować w wyniku finansowym spółki komandytowej na dzień poprzedzający zmianę statusu podatkowego, przecież spółka ta nie jest w tym dniu podatnikiem podatku dochodowego i w związku z tym sprawozdania finansowe spółek komandytowych nigdy nie zawierały podatku odroczonego. Ani u.r., ani krajowe standardy rachunkowości nie zawierają żadnych wskazówek na ten temat, bo przecież zmiana statusu podatkowego spółki komandytowej jest zdarzeniem jednorazowym i wprowadzonym do przepisów u.p.d.o.p. w sposób nagły, niepozwalający na dopracowanie korelujących

przepisów. Z punktu widzenia prawa podatkowego zastosowanie w tym przypadku art. 7aa do spółki komandytowej wydaje się jak najbardziej uzasadnione. Z punktu widzenia prawa bilansowego zagadnienie jest kompletnie nieunormowane, zatem powinna tu zadziałać zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą oraz zasada *fair view*, według której ujęcie składnika aktywów i/lub rezerwy na podatek odroczony może w korespondencji z kapitałem własnym i stosownym opisem sytuacji w informacji dodatkowej pokazać zdecydowanie bardziej prawidłowy i wiarygodny wynik finansowy spółki komandytowej zmieniającej status podatkowy.

7. Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych

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

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

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

- 1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
 - 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
- Niezłożenie informacji, o których mowa wyżej, rodzi daleko idące konsekwencje. Zgodnie z art. 1 ust. 5 u.p.d.o.p. spółka jawna, która zostanie podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, będzie tym podatnikiem do dnia jej likwidacji lub wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego. Jeśli jednak **po zmianach wspólników pozostaną w spółce tylko osoby fizyczne, to okazuje się, że spółka wróci do transparentności rozliczeń (prze stanie być podatnikiem CIT)**. W wyroku WSA w Łodzi z 19.10.2023 r., I SA/Łd 618/23,

LEX nr 3621722, wskazano: „Jak wskazuje spójnik «oraz» użyty przez ustawodawcę w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. wszystkie warunki (człony koniunkcji) muszą być spełnione, by zaistniał skutek w postaci nabycia lub zachowania statusu podatnika CIT przez spółkę jawną”. Podobnie w wyroku WSA w Gdańsku z 16.10.2024 r., I SA/Gd 532/24, LEX nr 3770211, stwierdzono: „Utrata lub nieziszczenie się któregokolwiek z wymienionych w art. 1 ust. 3 punkt 1a u.p.d.o.p. warunków powoduje utratę lub nieuzyskanie statusu podatnika CIT przez spółkę jawną. Jeśli zatem wspólnikami spółki jawnej staną się wyłącznie osoby fizyczne, będzie to oznaczać, że jeden z warunków wymaganych przez art. 1 ust. 3 punkt 1a nie jest spełniony”. Niestety mimo wyraźnej linii orzeczniczej organy podatkowe uważają inaczej. Przykładowo w interpretacji KIS z 5.02.2025 r., 111-KDIB1-1.4010.748.2024.1.RH, czytamy: „W omawianej sprawie, w sytuacji w której spółka jawna uzyska status podatnika podatku CIT, lecz następnie nastąpi zmiana jej składu osobowego wspólników na obejmujący wyłącznie osoby fizyczne, zasadnicze znaczenie ma treść art. 1 ust. 5 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem, spółka jawna, która uzyska status podatnika CIT, zachowuje ten status aż do czasu jej likwidacji lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców. Zatem, zmiany w składzie osobowym spółki jawnej, która już uzyska status podatnika podatku CIT, nie mają zatem wpływu na ten status. W tej sytuacji spółka jawna już nie będzie transparentna podatkowo. Tym samym spółka jawna nie podlega przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Podobną tezę zawarto w interpretacji KIS z 6.11.2024 r., 0111-KDIB1-1.4010.522.2024.1.KM, oraz z 2.05.2024 r., 0111-KDIB1-2.4010.154.2024.1.AK. Obecnie zatem wspólnicy spółki jawnej, która weszła w opodatkowanie CIT i następnie zmieniła skład wspólników wyłącznie na osoby fizyczne, muszą wejść w spór sądowy, by dowieść praw do rozliczania podatku PIT. Na pewno najlepszą drogą do osiągnięcia tego celu jest uzyskanie interpretacji KIS na ten temat (zapewne będzie negatywna, nakazująca rozliczać podatek CIT) i zaskarżenie jej do WSA.

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

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

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

przez taki podmiot ksiąg rachunkowych. Zgodnie zaś z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, nowo powstała jednostka księgi rachunkowe obowiązująca jest otworzyć na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym”.

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

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

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

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

8. Przepisy przejściowe dotyczące spółki komandytowej oraz jawnej

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

Wprowadzono też pewne ułatwienie dla spółek komandytowych, które zostały podatnikami 1.05.2021 r. Jeśli ich rok obrotowy kończył się 31.12.2020 r. lub później w okresie do 31.03.2021 r., to spółka mogła nie zamykać ksiąg i dokonać tego dopiero 30.04.2021 r. Jednak takie ułatwienie było w praktyce wątpliwe, ponieważ zwykle współnikami spółek komandytowych są również osoby fizyczne i one musiały rozliczyć się za rok 2020 rozumiany kalendarzowo. Zatem spółka komandytowa musiała tym współnikom przekazać informację o ich

dochodach podatkowych. Ustawodawca przewidział ponadto sposób rozliczania przychodów i kosztów od dnia, w którym spółka uzyskuje status podatnika. Koszty i przychody wspólników mogą być tylko do nich przypisane. Zatem spółka uzyskuje koszty i przychody dopiero od pierwszego dnia, w którym uzyskała status podatnika. Spółka ta kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednocześnie spółka ta uwzględnia przychody i koszty związane ze zdarzeniami zaistniałymi przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych (o ile nie stanowiły one przychodów lub kosztów jej wspólników). Przykładowo zamówienia złożone przed dniem uzyskania statusu podatnika, a zrealizowane po tym dniu stanowią już przychód (lub odpowiednio koszt) spółki, nawet jeśli na poczet zamówień uiszczono zaliczki. Uwzględniono też zasadę niedziałania prawa wstecz. Dochody wspólników powstałe przed dniem uzyskania statusu podatnika zostały opodatkowane u nich metodą memoriałową. Zatem do wypłacanych zysków z tych tytułów nawet po dniu uzyskania statusu podatnika stosuje się zasady obowiązujące przed tym dniem. Oznacza to, że wypłata takich zysków nie będzie już drugi raz opodatkowana.

Wspólnik spółki komandytowej lub jawnej, który po dniu uzyskania statusu podatnika będzie zbywał udziały nabyte lub objęte przed tym dniem, może pomniejszyć uzyskane przychody o wydatki poniesione na objęcie lub nabycie tych udziałów. Może ponadto pomniejszyć te przychody o opodatkowane, ale niewypłacone zyski z tytułu posiadania tych udziałów osiągnięte w okresie przed uzyskaniem statutu podatnika podatku od osób prawnych. Wartość tę wyliczamy, sumując wszystkie dochody z minionych lat, i pomniejszamy je o sumę dokonanych wypłat z zysku. Tak wyliczoną wartość pomniejszamy o sumę kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, które odnotowano w sprawozdaniach finansowych w latach sprzed zmiany statusu spółki. To pomniejszenie wynika z faktu, że zyski wypłaca się na podstawie wyniku bilansowego, a nie podatkowego, który to zwykle jest wyższy. Ustawodawca przyjął, że różnica ta wynika tylko z kosztów niestanowiących kosztów podatkowych.

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

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

Dotychczasowe straty

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

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

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

9. Fundacja rodzinna w organizacji

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

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

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

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

Art. 1a.

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

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

- 1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
 - a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 250 000 zł,
 - b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele repriwatyzacji,
 - c) (uchylona)
 - d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
- 2) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej „umową”:
 - a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie pisemnej, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,

- b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;
- 3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a–c, a ponadto:
 - a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;

b)* (uchylony).

- 4) (uchylony)

2a. Warunek określony w ust. 2 pkt 1 lit. d uważa się za spełniony również wtedy, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i ureguluje 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, ureguluje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami.

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

3. Umowa musi zawierać co najmniej:

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

3a. Spółka dominująca reprezentuje podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej.

4. Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę dominującą do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej oraz składania sprawozdań finansowych przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową.

5. Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmawia zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i pkt 2 lit. a oraz ust. 3 i 4. Do decyzji o rejestracji umowy oraz do decyzji o odmowie rejestracji umowy stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

6. Po rejestracji umowy podatkowa grupa kapitałowa nie może być rozszerzona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę, z wyjątkiem:

- 1) przejęcia w drodze łączenia spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej lub przez zawiązanie przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nowej spółki z tej grupy, chyba że prowadzi to do zmniejszenia liczby spółek tworzących podatkową grupę kapitałową poniżej dwóch;
- 2) podziału spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej podatkowej grupy kapitałowej.

7. Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę dominującą. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.

8. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4:

- 1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową,
- 2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego
 - w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

8a. Za naruszenie warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego uważa się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej poniżej progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.

9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane:

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

10. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian jest dniem, w którym następuje utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego. Dzień wystąpienia zmian, o których mowa w zdaniu pierwszym, jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

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

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

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

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

11–12. (uchylone)

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

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

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

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

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

15. (uchylony)

¹ Art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b uchylona przez art. 2 pkt 2 ustawy z 25.06.2025 r. (Dz.U. poz. 1022) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.01.2026 r.

I. Grupa kapitałowa jako podatnik

Podatkowe grupy kapitałowe najczęściej są kojarzone z tzw. holdingami. Zdefiniowanie pojęcia holdingu nie jest jednak proste. W pr. bank. mamy definicje holdingu finansowego. Jest nim grupa podmiotów, w której pierwotnym podmiotem dominującym jest instytucja finansowa niebędąca dominującym podmiotem nieregulowanym w rozumieniu

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

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

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

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

Pojęcie PGK zawarte w u.p.d.o.p. jest węższe niż pojęcie grupy kapitałowej zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 44 u.r. Z faktu tego wynika, że każda PGK jest grupą kapitałową, ale nie każda grupa kapitałowa kwalifikuje się do utworzenia PGK albo, pomimo spełnienia warun-

ków, decyduje się na jej utworzenie i – jak pokazuje dotychczasowa praktyka – niewiele grup kapitałowych zdecydowało się na utworzenie podatkowych grup kapitałowych.

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

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

II. Warunki utworzenia podatkowej grupy kapitałowej

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

W celu utworzenia PGK muszą być spełnione następujące warunki materialne:

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

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

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

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

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

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

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

Do warunków formalnych tworzenia PGK zalicza się:

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

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

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

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

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

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

Decyzję o utworzeniu PGK wydaje się zawsze, jeśli są spełnione wszystkie opisane przesłanki materialne i formalne. Naczelnik urzędu skarbowego może odmówić zarejestrowania umowy tylko wtedy, gdy choć jeden z warunków tworzenia PGK nie będzie spełniony. Odmowna decyzja dotycząca zarejestrowania PGK może zostać zaskarżona do dyrektora izby skarbowej. Na decyzję dyrektora izby skarbowej można wnieść skargę do WSA. Po rejestracji umowa nie może już być rozszerzana na inne spółki.

III. Procedura utworzenia podatkowej grupy kapitałowej

Proces utworzenia PGK składa się z trzech etapów:

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

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

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

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

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

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

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

IV. Utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej

Podatkowa grupa kapitałowa przestaje istnieć z chwilą zakończenia okresu trwania umowy lub skutecznego wypowiedzenia umowy w przypadku umowy zawartej na czas nieokreślony.

lony. Utrata statusu PGK następuje również wtedy, gdy zostaje naruszony jeden z warunków niezbędnych do istnienia grupy. Wszystkie opisane warunki materialne i formalne muszą być spełnione nie tylko w momencie rejestracji PGK, lecz także w czasie jej trwania. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego:

- 1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących PGK,
 - 2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego
- w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

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

Po utworzeniu PGK należy spełnić warunki dodatkowe. Uległy one zmianie od 1.01.2018 r. Ustawodawca ustanowił następujące warunki:

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

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

W przypadku utraty statusu podatnika spółki tworzące uprzednio PGK są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego rozliczyć podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień wystąpienia tych zmian, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym wystąpiły te zmiany, do dnia poprzedzającego dzień wystąpienia tych zmian – tak jakby PGK w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1–3 u.p.d.o.p., odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą. Straty uzyskane w okresie przed istnieniem PGK może w tej sytuacji odliczyć spółka, o ile nie minęło 5 lat od daty uzyskania straty.

Jeżeli PGK funkcjonuje krócej niż 3 pełne lata podatkowe, zasadę opisaną w zdaniu poprzednim stosuje się do całego okresu funkcjonowania PGK. W przypadku gdy okres funkcjonowania PGK uległ wydłużeniu i zawarto nową umowę, rozliczenie odrębne po-

szczególnych spółek stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania PGK (nie wracając do poprzedniej umowy). Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane:

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

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

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

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

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

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

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

Zwolnienia z podatku dochodowego uzyskiwane w ramach omawianej ustawy nie powodują utraty statusu PGK. Przepis wyraźnie wskazuje zwolnienia uzyskiwane w ramach innych ustaw jako przesłankę powodującą utratę statusu podatnika.

Okoliczności, o których mowa w art. 11a ust. 1 pkt 3, 4 i 6 u.p.d.o.p., powodujące utratę statusu podatnika przez kapitałową grupę podatkową, to transfer dochodów między podmiotami powiązаныmi na mocy transakcji, w których zawyżono lub zaniżono ceny. Samo istnienie powiązań (w tym przypadku chodzi o powiązania z tytułu zarządzania jedną spółką przez inny podmiot, ponieważ powiązania kapitałowe zawierają już inny warunek) nie powoduje utraty statusu podatnika. Dopiero dokonanie transakcji z cenami nierynkowymi skutkuje taką utratą. Dzieje się tak po udowodnieniu przez organy podatkowe, że doszło do wskazanego transferu dochodów. Nie jest tu istotne, czy ustalone w umowie ceny nierynkowe zostaną zmienione po czasie na rynkowe. Podatkowa grupa kapitałowa traci w takim przypadku swój status (wyrok NSA z 12.07.2023 r., II FSK 128/21, LEX nr 3613961). Dniem utraty statusu podatnika jest dzień poprzedzający dzień dokonania transakcji, a nie dzień wydania decyzji podatkowej w sprawie szacowania dochodów na podstawie cen rynkowych.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że **poszczególne spółki grupy kapitałowej** nie są podatnikami podatku dochodowego i taki transfer dochodów na podstawie cen nierynkowych między tymi spółkami nie wpływa na zobowiązanie podatkowe. Tym samym nie powoduje on utraty statusu podatnika przez grupę kapitałową, jeśli dokonywany jest w ramach grupy.

V. Działanie podatkowej grupy kapitałowej

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

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

- 1) możliwość odliczenia przez spółkę darczyńcę darowizn na rzecz innych spółek wchodzących w skład grupy;
- 2) możliwość obciążenia nakładami inwestycyjnymi dowolnej spółki, podczas gdy z tych wydatków korzysta cała grupa;
- 3) stosowanie do działania wszystkich spółek jednolitej interpretacji, udzielanej przez reprezentującą Ministra Finansów jedną izbę skarbową (wynikającą z właściwości miejscowej grupy).

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

Spółki tworzące PGK odpowiadają solidarnie za wszystkie zobowiązania podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych należne od PGK. Nie ma takiej odpowiedzialności z tytułu innych podatków. W tym przypadku każda ze spółek odpowiada samodzielnie za swoje zobowiązania. Od 1.01.2021 r. solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podat-

kowe stosuje się również do spółek, które tworzyły PGK w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika. Należy zaznaczyć, że przed 1.01.2018 r. przepisy o PGK w ogóle nie informowały o solidarnej odpowiedzialności.

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

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

Art. 2.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;
- 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;
- 3) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- 4) przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
- 5) przychodów przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
- 6) wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170).

2. Działalnością rolniczą w rozumieniu ust. 1 pkt 1 jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza 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.

I. Wprowadzenie

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

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

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

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

II. Działalność rolnicza

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

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

Nie podlegają u.p.d.o.p. wyłącznie dochody rolników z gospodarki rolnej, a nie inne dochody nawet z rolnictwem powiązane. Przykładowo dostarczanie na pola rolników odpadów komunalnych i towarzyszące tym dostawom opłaty dla rolników z tytułu utylizacji odpadów stanowią przychody opodatkowane (pismo Izby Skarbowej w Rzeszowie z 8.11.2007 r., L.IS.I/2-4150/8/2007, LEX nr 14888). Również dotacje czy subwencje uzyskane w związku z prowadzoną gospodarką rolną nie mogą być zaliczone do działalności rolniczej. Jedynie dopłaty bezpośrednie do powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, jak też do określonych upraw produkcji roślinnej należy traktować jako dopłaty do bieżącej działalności rolniczej.

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

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

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

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

1. **Otrzymywane środki finansowe za zapłodnienia klaczy zewnętrznych oraz ze sprzedaży klaczy i źrebiąt z własnego stada.** Wytwarzanie zwierząt w formie nieprzetworzonej z własnej hodowli prowadzone w gospodarstwie rolnym jest również działalnością rolniczą i podlega zwolnieniu z podatku (zob. pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 14.05.2009 r., IPPB1/415-220/09-3/KS, LEX nr 21893).
2. **Selekcjonowanie roślin i wytwarzanie nowych odmian przez hodowcę.** Mimo że hodowca otrzymuje wynagrodzenie w formie prowizji od sprzedawanych przez uprawniony podmiot nasion, przychód ten nie stanowi przychodu z praw majątkowych. Każda partia sprzedawanych nasion zawiera bowiem kod genetyczny i „częstkę” wyprodukowanego przez hodowcę materiału siewnego (zob. wyrok WSA w Poznaniu z 13.02.2009 r., I SA/Po 1409/08, LEX nr 485049).
3. **Prowadzenie przez spółkę w gospodarstwie rolnym działalności gospodarczej polegającej na chowie i hodowli świń.** Tego rodzaju działalność zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. stanowi działalność rolniczą, z której przychody nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednakże w przypadku wcześniejszego zakupu zwierząt w celu hodowli, jeżeli okres ich przetrzymywania, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost, będzie krótszy niż 2 miesiące, licząc od dnia ich nabycia, w zw. z art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. przychody z ich sprzedaży nie będą stanowiły przychodów z działalności rolniczej (lecz z działów specjalnych produkcji rolnej), a zatem dochód z tej działalności stosownie do art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 17.03.2008 r., ITPB3/423-70/08/PS, LEX nr 70609).
4. **Prowadzenie plantacji wierzy energetycznej na posiadanych przez spółkę rolną gruntach.** Spółka zakłada, że z działalności tej nie będzie uzyskiwać przychodów poprzez sprzedaż w stanie nieprzetworzonym produktów roślinnych. Uzyskany z tej działalności produkt roślinny będzie wykorzystywany przez spółkę jako paliwo w procesie produkcji energii elektrycznej. W świetle przedstawionego przez spółkę stanu faktycznego i wskazanych wyżej przepisów prawa podatkowego art. 2 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 pkt 4e u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017 r., obecnie uchylony – przyp. aut.), **uprawa wierzy energetycznej** nie stanowi działów specjalnych produkcji rolnej. Ten rodzaj działalności należy uznać za działalność rolniczą, a co za tym idzie – za źródło przychodów, do których nie stosuje się przepisów u.p.d.o.p. W przypadku gdy wierza pochodząca z własnej plantacji zostanie przez spółkę zużyta jako paliwo w procesie produkcji energii elektrycznej, jej wartość stanowić będzie koszt uzyskania przychodów produkcji energii elektrycznej. Koszt ten powinien zostać ustalony na podstawie art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p. (zob. pismo Podkarpackiego Urzędu Skarbowego z 29.12.2004 r., PUS-I/423/114/2004, niepubl.).
5. **Działalność polegająca na suszeniu własnych produktów, jeżeli warzywa te pozostaną nadal w stanie nieprzetworzonym (naturalnym),** nie wykracza poza zakres działalności rolniczej, o której mowa w u.p.d.o.p. Należy stwierdzić, że z punktu widzenia przepisów u.p.d.o.p. fakt użycia specjalnych maszyn czy urządzeń czy też poddanie czynnikom

naturalnym powodującym ususzenie produktów pochodzących wyłącznie z własnych upraw pozostaje bez znaczenia przy kwalifikowaniu tego rodzaju działań do działalności rolniczej. Zgodnie z przytoczoną argumentacją zastosowanie nowych technologii przy suszeniu produktów roślinnych nie wykracza poza zakres działalności rolniczej, pod warunkiem że produkty poddane tym działaniom pochodzą wyłącznie z własnej produkcji (zob. odpowiedź na interpelację poselską nr 3119 z 4.04.2003 r.).

6. **Hodowla ryb.** Przepis art. 2 ust. 1 u.p.d.o.p. wyłącza stosowanie przepisów tej ustawy do przychodów z działalności rolniczej, a taką działalność stanowi **hodowla ryb** (art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p.), **bez względu na to, czy jest to hodowla oparta na własnym materiale hodowlanym, czy też pochodzącym z zakupu.** Przychody z tej działalności ani też poniesione w celu ich uzyskania koszty nie podlegają przepisom u.p.d.o.p. (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 3.10.2001 r., I SA/Wr 1724/99, LEX nr 77722). Opisana działalność stanowiłaby dział specjalny produkcji rolnej, gdyby okres przetrzymywania ryb był krótszy niż 2 miesiące, licząc od daty nabycia.
7. **Sprzedaż mułu ze stawu hodowlanego.** Zgodnie z wyrokiem WSA w Rzeszowie z 20.02.2020 r., I SA/Rz 898/19, LEX nr 2817497: „Muł z dna stawów powstały w wyniku hodowli ryb jest samodzielnym produktem tej działalności, niezależnie od produktu, jakim są ryby. Osad ten może być wykorzystywany po odsączeniu do użyźniania gruntów ornych, jako nawóz. Wszystko to w ramach produkcji rybackiej stanowi działalność rolniczą”.
8. **Produkcja roślinna.** Przepis art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. wyjaśnia, że działalnością rolniczą jest m.in. produkcja roślinna, z czego można domniemywać, że nie podlega opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem rolniczym **produkcja roślinna prowadzona na gruntach własnych lub będących jedynie w posiadaniu (np. na podstawie umowy dzierżawy) producenta** (zob. wyrok NSA w Poznaniu z 14.03.2000 r., I SA/Po 307/99, LEX nr 74208). **Z kolei na podstawie orzeczeń sądów oraz stanowiska organów podatkowych można wymienić następujące przypadki niestanowiące działalności rolniczej:**

1. Złożony wniosek dotyczy koni hodowlanych, które biorą udział w zawodach i wystawach mających na celu wybranie najlepszego materiału do rozrodu. Zawody te i wystawy są ogólnodostępne i ogłaszane w środkach masowego przekazu. **Jednorazowe nagrody i premie finansowe za wyniki w zawodach wypłacane są w wysokości od 100 zł do ponad 1000 zł.** Nagrody te nie stanowią działalności rolniczej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.06.2009 r., IPPB1/415-201/09-3/KS, LEX nr 96789).
2. **Dochody z tytułu świadczenia usług opieki nad stadem, wypasania cudzego inwentarza oraz przygotowania zwierząt gospodarskich do wystaw i pokazów** podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w u.p.d.o.f., a osiągnięty z tego tytułu dochód należy zaliczyć do przychodów z działalności gospodarczej. Nie zmienia tego fakt, że wnioskodawczyni prowadzi własne gospodarstwo rolne i działalność ta będzie wykonywana w jej gospodarstwie i przy użyciu terenów rolnych, jak również maszyn i urządzeń rolniczych oraz pomieszczeń inwentarskich wnioskodawczyni. Wnioskodawczyni nie jest właścicielką zwierząt, a jedynie wspiera osobę trzecią, wypasając i przygotowując zwierzęta do wystaw i pokazów. Ponadto, co niezwykle istotne, działalność rolnicza w rozumieniu ustawy to: uprawa, hodowla i produkcja. Przedmiotem dokonywanych przez wnioskodawczynię czynności będą natomiast usługi, których celem nie jest hodowla w imieniu własnym i na własną rzecz. Zatem świadczonych usług nie można zakwalifikować do działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. (zob. pis-

- mo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18.05.2009 r., IPPB1/415-154/09-2/MT, LEX nr 22326).
3. **Dzierżawa gruntów przeznaczonych pod wiatraki** nie jest dzierżawą na cele rolnicze i jako taka nie jest zwolniona z podatku od towarów i usług (zob. pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 20.03.2009 r., IPPP2/443-25/09-2/AS, LEX nr 20752).
 4. W przedmiotowej sprawie należało stwierdzić, że uzyskany **przychód z tytułu najmu komina przez rolnika w gospodarstwie rolnym** podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach określonych powyżej, gdyż nie jest przychodem z działalności rolniczej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6.03.2009 r., IBPBII/2/415-152/08/CJS, LEX nr 89324).
 5. **Kwota dopłat do cen sprzedawanego materiału siewnego, stanowiąca dla rolnika bonifikatę, a dla producenta dotację z budżetu państwa**, nie jest przychodem z działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., ale jedynie przychodem związanym z tą działalnością, w związku z czym powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 19.01.1998 r., I SA/Wr 1073/97, LEX nr 60085).
 6. Wyłączeniu z podatku dochodowego podlegają jedynie przychody z tytułu sprzedaży produktów rolnictwa wymienionych w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. **Przychód ze sprzedaży środków trwałych spółki nie jest efektem sprzedaży produktów rolnych** wymienionych w tym przepisie, a zatem nie jest on wyłączony z podatku dochodowego, podlegając opodatkowaniu tym podatkiem jako osiągnięty z tytułu działalności pozarolniczej (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 11.06.2003 r., I SA/Wr 3236/00, LEX nr 84025).
 7. Ustawodawca nie uznaje za przedsiębiorców osób prowadzących wyłącznie działalność wytwórczą w rolnictwie w postaci upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także agroturystyki. Tak więc **działalność polegająca na przetwórstwie warzyw i owoców jest działalnością gospodarczą wykonywaną przez przedsiębiorcę** (zob. wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2006 r., VI SA/Wa 255/06, LEX nr 276749).
 8. Skarżąca jako kontraktująca uzyskała **przychody z tytułu zawartej z producentami rolnymi umowy kontraktacji (art. 613 k.c.)**. Na podstawie umowy kontraktacji podmiotem zobowiązanym do wytworzenia i dostarczenia kontraktującemu produktów rolnych jest producent rolny. Kontraktująca spółka była zobowiązana zapłacić uznaniową cenę oraz spełnić określone świadczenia dodatkowe. Spełnienie świadczeń dodatkowych nie zmienia prawnego charakteru umowy i nie skutkuje możliwością uznania, że kontraktujący wytworzył produkty rolne. Skoro działalnością rolniczą jest jedynie produkcja roślinna i zwierzęca, przychód kontraktującego w odróżnieniu od przychodu producenta rolnego podlega przepisom u.p.d.o.p. (zob. wyrok NSA w Gdańsku z 3.02.1999 r., I SA/Gd 354/97, LEX nr 38667).
 9. **Kwota dopłat do cen sprzedawanego materiału siewnego, stanowiąca dla rolnika bonifikatę, a dla producenta dotację z budżetu państwa**, nie jest przychodem z działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., ale jedynie przychodem związanym z tą działalnością, w związku z czym powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym.
 10. **Sprzedaż maszyn i urządzeń rolniczych**. W wyroku NSA z 19.01.2022 r., II FSK 945/19, LEX nr 3396498, czytamy: „Z definicji działalności rolniczej zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p. i przykładowo wymienionych w niej produktów – będących wytworami tejże działalności – wynika, że są nimi tylko produkty bezpośredniej działalności rolni-

czej. To zaś oznacza, że do przychodów z działalności rolniczej nie zalicza się przychodów osiąganych z tytułu dzierżawy gruntów rolnych, a także najmu oraz sprzedaży maszyn i urządzeń rolniczych. Owe czynności prawne, nawet jeżeli mają – tak jak w niniejszej sprawie – związek z działalnością rolniczą, to bez wątpienia nie są efektem wytwarzania produktów roślinnych lub zwierzęcych, w tym ich produkcji”.

11. **Odszkodowanie za pożar w budynku.** W interpretacji KIS z 27.10.2024 r. organ podatkowy uznał, że odszkodowanie za pożar budynku nie stanowi przychodu z działalności rolniczej i podlega opodatkowaniu CIT. Nieumorzona wartość budynku oraz koszty usuwania skutków pożaru nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, ponieważ budynek był wykorzystywany wyłącznie w działalności rolniczej, a nie w działalności gospodarczej (zob. interpelację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.10.2024 r., 0111-KDIB2-1.4010.467.2024.1.BJ, LEX).

Wyłączenia przedmiotowego określonego w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. nie stosuje się zatem do przychodów wynikających z działalności związanej z działalnością rolniczą lub produkcją rolniczą. Wyłączenie nie ma więc zastosowania do przychodów pochodzących np. z działalności przetwórczej płodów rolnych czy świadczenia usług związanych z działalnością rolniczą. Przychody z takich rodzajów działalności, jako przychody pochodzące z innej niż rolnicza działalności, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W art. 2 ust. 4 u.p.d.o.p. zdefiniowano pojęcie gospodarstwa rolnego. Zgodnie z tym przepisem w komentowanej ustawie należy stosować definicję gospodarstwa rolnego zawartą w ustawie z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.). Gospodarstwo rolne stanowi obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza) o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Grunty te nie muszą stanowić zorganizowanej całości, elementem je łączącym jest przecież osoba podatnika. Przychody z działalności rolniczej nie podlegają regulacjom u.p.d.o.p. niezależnie od tego, czy są uzyskiwane na gruncie własnym, czy na gruncie wydzierżawianym.

III. Działy specjalne produkcji rolnej

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

łączniku nr 2 do u.p.d.o.p. wielkości, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

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

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

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

IV. Działalność leśna

Rozwiązania zawarte w u.p.d.o.p. nie są również stosowane do przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu przepisów ustawy z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2025 r. poz. 567). Wyjątkiem od 1.01.2021 r. jest sytuacja, w której podatnik wybierze tzw. zryczałtowany podatek dochodowy od spółek dla celów podatkowych (CIT estoński). Wtedy działalność leśna będzie opodatkowana tym zryczałtowanym podatkiem. **Definicja gospodarki leśnej** zawarta została w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.l. Zgodnie z komentowaną ustawą należy przez nią rozumieć działalność leśną właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Tym samym jedynie przychody pochodzące z takiego rodzaju gospodarki leśnej będą podlegać wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

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

Jeżeli „posiadacze” lasów prowadzą również działalność inną niż leśna, to dochody z tej działalności podlegają już podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

Podobnie nie będą wyłączone z podatku niektóre otrzymywane odszkodowania, np. za wyłączenie gruntu z gospodarki leśnej.

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

Kolejną grupą przychodów, do których nie mają zastosowania postanowienia u.p.d.o.p., są przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.). Pojęcie to funkcjonuje zarówno w obu ustawach o podatkach dochodowych, jak i w przepisach u.p.t.u. W przepisach podatkowych nie wyjaśniono, co należy rozumieć przez czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej

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

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

Analizując jednak art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. w odniesieniu do drugiej grupy czynności, można dojść do wniosków innych niż zawarte we wskazanych orzeczeniach. Przepis odnosi się bowiem do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W naszym przekonaniu należy zatem odróżnić czynności, które w żadnym przypadku nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, od tych, które co do zasady mogą być przedmiotem takiej umowy, ale z powodu określonych czynników, np. niezachowania wymaganej przez przepisy prawa formy oświadczenia woli (umowy), stały się czynnościami nieważnymi.

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

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

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

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

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

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

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

VI. Armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym

Podatnikami podatku tonażowego są przedsiębiorcy żegludgowi eksploatujący morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej. Przez przedsiębiorcę żegludowego u.p.t. w art. 2 pkt 3 lit. a i b rozumie osobę fizyczną, osobę prawną i spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a u.p.d.o.p., mającą odpowiednio miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium RP, a także współnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium RP, przy czym podmiot ten musi spełniać przynajmniej jeden z poniższych warunków:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VII. Przedsiębiorcy okrętowi opodatkowani ryczałtem

Z dniem 1.01.2017 r. wprowadzono możliwość opodatkowania podmiotów budujących lub przebudowujących statki zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Wtedy przychody te nie są opodatkowane 19-procentowym podatkiem opisanym w komentowanej ustawie. Zasady opodatkowania reguluje u.a.p.o. Ustawa ma służyć aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Stanowi odpowiedź na konieczność zapewnienia ram prawnych, organizacyjnych i finansowych niezbędnych dla wykreowania w Polsce działalności przemysłowej, naukowej i finansowej, ukierunkowanej na rozwój istniejących i stworzenie nowych polskich podmiotów gospodarczych posiadających zdolność zawierania i realizowania kontraktów na budowę statków morskich i śródlądowych jako produktu finalnego powstałego na terytorium RP. Ponadto ma umożliwić rozwój i stworzenie podmiotów w ramach przemysłów komplementarnych. Wspomniana ustawa zawiera rozwiązania dotyczące sfery podatkowej, specjalnych stref ekonomicznych oraz dostępu do środków UE, możliwych do zastosowania na gruncie prawa krajowego i uwarunkowań międzynarodowych, w tym w szczególności unijnych. Ustawa ta przewiduje szersze niż obecnie stosowanie 0-procentowej stawki w zakresie podatku od towarów i usług w odniesieniu do szeroko rozumianej produkcji okrętowej i komplementarnej. W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych ustawa przewiduje możliwość wyboru między CIT a zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji – w wysokości 1%. Wybór tej formy opodatkowania następuje w wyniku złożenia przez przedsiębiorcę oświadczenia. W przypadku złożenia oświadczenia zmiana formy opodatkowania możliwa jest nie wcześniej niż po upływie 3 lat. Podobny mechanizm przewidziany jest obecnie w ustawie o podatku tonażowym. Ustawa przewiduje również uruchomienie mechanizmu objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów, na których prowadzona jest produkcja okrętowa i komplementarna. Ponadto przepisy tej ustawy przewidują dokonanie korekty zasad dotyczących możliwości korzystania z kredytu technologicznego oraz premii technologicznej przez branżę produkcji okrętowej. Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem w wysokości 1% naliczane jest od wartości sprzedaży. Opodatkowaniem ta-

kim podatkiem mogą być objęci przedsiębiorcy okrętowi. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.a.p.o. pojęcie przedsiębiorcy okrętowego oznacza:

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

Przez statek rozumie się jednostkę pływającą używaną do żeglugi morskiej lub śródlądowej, o długości kadłuba powyżej 24 m, podlegającą nadzorowi technicznemu uznanej organizacji, o której mowa w ustawie z 18.08.2011 r. o bezpieczeństwie morskim (Dz.U. z 2024 r. poz. 1068 ze zm.), jak również morską platformę wiertniczą lub produkcyjną. Zdefiniowano też pojęcie budowy i przebudowy statku. Długość kadłuba określona na 24 m jest zgodna z wymogami dotyczącymi bezpieczeństwa żeglugi. Ponadto przyjęta długość 24 m wynika z regulacji zawartej w ustawie z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2023 r. poz. 1309), której art. 39 § 1 stanowi, że statek stanowiący polską własność, który nie podlega obowiązkowi wpisu do rejestru okrętowego i nie został do niego wpisany oraz do którego nie stosuje się przepisów ustawy z 12.04.2018 r. o rejestracji jachtów i innych jednostek pływających (Dz.U. z 2024 r. poz. 1536) o długości do 24 m, rejestruje się w urzędzie morskim właściwym dla swojego portu macierzystego, o ile nie uprawia żeglugi międzynarodowej. Przez budowę statku rozumie się budowę nowego, kompletnego i zdolnego do żeglugi statku. Natomiast przebudowa statku to przebudowa przeprowadzona w całości przez przedsiębiorcę okrętowego, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – przez tę spółkę:

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

Kwota wyrażona w euro z pkt 1 jest przeliczana na złote według średniego kursu euro ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w dniu wydania certyfikatu stwierdzającego przebudowę statku. Kryteria przebudowy mają na celu ograniczenie działalności determinującej możliwość wyboru zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji jedynie dla przebudowy o dużej wartości i wymagającej określonego czasu. Przepisy u.a.p.o. wprowadzają konieczność stwierdzenia faktu budowy statku oraz jej zakończenia, a także przebudowy statku oraz jej zakończenia za pomocą certyfikatu. Takie rozwiązanie jest niezbędne do weryfikacji możliwości podjęcia decyzji o wyborze zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji oraz zabezpiecza pewność obrotu i działalności gospodarczej. Właściwy certyfikat będzie wydawany na wniosek przedsiębiorcy przez właściwego terytorialnie dla miejsca budowy lub przebudowy statku dyrektora urzędu morskiego, a w przypadku statku przeznaczonego wyłącznie do żeglugi śródlądowej – przez właściwego terytorialnie dla miejsca budowy lub przebudowy dyrektora urzędu żeglugi śródlądowej. Takie rozwiązania mają służyć przede wszystkim przedsiębiorcom, w sposób możliwie najbardziej klarowny wyjaśniając kwestie właściwości organu właściwego do wydania certyfikatu. Przepisy te mają służyć zabezpieczeniu przed nadużywaniem rozwiązań wspomagających przedsiębiorców oraz dodatkowo aktywizować możliwie jak najpełniej polski sektor budownictwa okrętowego i produkcji komplementarnej. Podstawą opodatkowania 1-procentowym zryczałtowanym podatkiem jest przychód należny ze sprzedaży statku lub przebudowy stat-

ku osiągnięty w roku podatkowym, z wyłączeniem podatku od towarów i usług. Za dzień powstania przychodu należnego uważa się dzień wydania rzeczy lub wykonania usługi, nie późniejszy niż dzień:

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

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

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

podatkowych, stworzenie zachęty do przyjęcia zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, z drugiej strony odpowiadają faktycznym uwarunkowaniom dotyczącym budownictwa okrętowego. Okres 3 lat jest z reguły wystarczający na wybudowanie nowego statku od podstaw. Przedsiębiorcy okrętowi ustalają wysokość należnego przychodu na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z odrębnymi przepisami.

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

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

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

- 1) umożliwienie objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów stanowiących własność podmiotów innych niż Skarb Państwa, jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego albo związku komunalnego lub będących w użytkowaniu wieczystym zarządzającego albo jednoosobowej spółki Skarbu Państwa, jeśli w wyniku inwestycji będzie prowadzona działalność w zakresie budownictwa okrętowego lub przemysłów komplementarnych;

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

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

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

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

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

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

Art. 3.

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

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

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

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

I. Wprowadzenie

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

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

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

Aby określić, jakiemu rodzajowi obowiązku podatkowego podlega dany podmiot, konieczne jest określenie rezydencji tego podmiotu, czyli kraj, w którym znajduje się siedziba lub zarząd. Polski rezydent będzie miał siedzibę lub zarząd położone w Polsce. Jednak nawet wówczas, gdy poprawnie zostanie określone miejsce rezydencji podmiotu, aby poprawnie opodatkować źródła przychodów uzyskiwanych w różnych krajach, należy dodatkowo przeanalizować umowy międzynarodowe dotyczące unikania podwójnego opodatkowania oraz konwencję MLI w niektórych przypadkach. Umowy, które Polska zawarła z większością krajów świata, mają pierwszeństwo przed przepisami komentowanej ustawy. Ponadto na powyższe przepisy nakładają się nieliczne dotyczące podatków dochodowych dyrektywy Unii

Europejskiej. Formułowane w nich zasady również należy brać pod uwagę przy określaniu zasad opodatkowania danego źródła przychodu. W kolejnych częściach komentarza do art. 3 zostaną omówione międzynarodowe elementy prawa podatkowego.

II. Siedziba i zarząd osoby prawnej

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

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

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

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

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

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

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

W przepisie proces faktycznego, a nie tylko formalnego, zarządzania podatnikiem określono jako „prowadzenie bieżących spraw podatnika”. Należy przez to rozumieć przede wszystkim faktyczne podejmowanie najważniejszych decyzji zarządczych i gospodarczych, niezbędnych do funkcjonowania podatnika. Co istotne, ustalenie miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika, a więc wykonywania zarządu, nie ma charakteru czysto formalnego. Ocena dla potrzeb ustalania miejsca zarządu takiego podmiotu nie zawęży się do stwierdzenia, że np. dokument lub uchwała organu zarządzającego zostały podpisane poza terytorium Polski. Dla ustalenia, gdzie istotnie podejmowane są te decyzje, liczy się także to, gdzie zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia tych decyzji, czyli w praktyce miejsce rzeczywistego procesu decyzyjnego. W konsekwencji dokument oznaczony jako podpisany w państwie obcym może i powinien podlegać ocenie, czy rzeczywiście okoliczności dotyczące wytworzenia tego dokumentu wskazują na proces podejmowania decyzji za granicą. W zakresie okoliczności badanych podczas procesu ustalania miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika aktualne pozostają m.in. pozostałe wyjaśnienia zawarte w ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. Koncepcja prowadzenia bieżących spraw jest zbliżona do koncepcji służących do ustalania rezydencji podatkowej osób innych niż osoby fizyczne wykorzystywanych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których istota, w uproszczeniu, sprawdza się do wieloaspektowej analizy służącej ustaleniu miejsca, z którego faktycznie zarządzany jest podatnik.

Przyznanie uprawnień wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uzależnione m.in. od wymogu, aby dana osoba była rezydentem podatkowym jedne-

go z umawiających się państw. Zgodnie z art. 4 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD rezydencja danej osoby jest w pierwszej kolejności wyznaczana przez przepisy krajowe każdego z umawiających się państw. Może to prowadzić do tzw. konfliktów rezydencji, czyli sytuacji, w których dana osoba jest uznawana za rezydenta przez oba umawiające się państwa. W takich przypadkach konflikt rezydencji rozstrzyga się za pomocą specjalnych reguł kolizyjnych zawartych w art. 4 ust. 2 (osoby fizyczne) i 3 (inne osoby) Konwencji Modelowej OECD. W latach 1963–2017 Konwencja Modelowa OECD przewidywała rozstrzyganie konfliktów rezydencji w przypadku innych osób niż osoby fizyczne poprzez zastosowanie kryterium tzw. miejsca faktycznego. W praktyce kryterium miejsca faktycznego zarządu okazało się trudne do stosowania, jak również wrażliwe na różnorakie manipulacje dokonywane w celu unikania opodatkowania. W odpowiedzi specjalna grupa ekspertów przygotowała w 2001 r. na potrzeby konsultacji publicznych raport dotyczący wpływu rewolucji komunikacyjnej na stosowanie kryterium miejsca faktycznego zarządu jako reguły kolizyjnej. W przedmiotowym raporcie wskazano szereg propozycji usprawnienia reguł rozstrzygania konfliktów rezydencji w przypadku osób innych niż osoby fizyczne. Pierwsza z propozycji zakładała zastąpienie kryterium miejsca faktycznego zarządu innym kryterium (np. miejsca utworzenia, miejsca zamieszkania dyrektorów/akcjonariuszy, siły powiązań gospodarczych), druga polegała na uszczegółowianiu testu miejsca faktycznego zarządu, a trzecia na wprowadzeniu wielostopniowego i wieloczynnikowego testu, podobnego do stosowanego w przypadku osób fizycznych.

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

III. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

Podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu rozliczają podatek dochodowy od wszystkich swoich dochodów osiąganych zarówno w Polsce, jak i za granicą. Nieograniczony obowiązek podatkowy występuje wówczas, gdy siedziba lub zarząd podmiotu są położone na terytorium RP. Pojęcie siedziby podmiotu nie budzi wątpliwości, ponieważ wynika z umowy kreującej dany podmiot lub z aktu rejestrującego ten podmiot. Z tych dokumentów jednoznacznie będzie wynikać, w jakim kraju położona jest siedziba i w związku z tym – jakiego kraju rezydentem jest podatnik. Bardziej skomplikowanym przedsięwzięciem może być określenie miejsca wykonywania zarządu. Sprawa jest prosta, gdy miejsce położenia zarządu wynika wprost z dokumentów rejestracyjnych podmiotu lub z faktu, że podmiot w danym kraju ma biuro zarządu. Jednak również gdy z dokumentów wprost to nie wynika, a jednak faktyczny zarząd ma miejsce w danym kraju, podmiot podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym kraju. Może jednak w opisanym przypadku dojść do kolizji jurysdykcji podatkowej. Będzie tak przykładowo wtedy, gdy siedziba podmiotu znajduje się w Polsce, ale faktyczny zarząd ma siedzibę w Niemczech. Oba kraje mogą wówczas próbować uznać ten podmiot za swojego rezydenta. Kolizję usuwa się na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowy międzynarodowe zawierane przez Polskę opierają się na tzw. umowie modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku uchwalonej przez Komitet Spraw Podatkowych OECD z 1963 r. (zmiany z lat 1997, 1992, 1995 i 2000), publikowanej w „Vademecum Doradcy Podatkowego” i z tych powodów,

mimo występujących pewnych różnic między poszczególnymi umowami, ich fundamentalny zapis jest identyczny. W przypadku kolizji jurysdykcji podatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 3 umowy modelowej OECD, jeżeli osoba prawna posiada siedzibę w dwóch umawiających się państwach, to uważa się, że rezydencję podatkową ma w państwie, w którym znajduje się miejsce jej faktycznego zarządu. Zatem w pierwszej kolejności decyduje adres siedziby i dopiero wtedy, gdy mamy dwie siedziby w różnych krajach, bierzemy pod uwagę położenie zarządu podmiotu. Analogicznie postąpimy, gdy podatnik nie posiada w ogóle siedziby. Także wtedy o rezydencji będzie decydować położenie miejsca zarządu podmiotu. Jeśli zatem podatnik będzie miał ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce, oznacza to, że:

1) nie ma on siedziby w Polsce ani

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

IV. Dochody nierezydentów

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

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium RP, w tym przez położony na terytorium RP zagraniczny zakład;
- 2) położonej na terytorium RP nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium RP w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
- 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium RP lub prawa do takich nieruchomości;

- 5) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
- 6) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP, **niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia**;
- 7) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a u.p.d.o.p.

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

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

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

Orzeczenia dotyczące zdarzeń mających miejsce przed 2017 r. w większości nakazywały pobierać podatek u źródła, jeśli nierezydent wykonywał czynności na terytorium Polski. Nie trzeba było pobierać podatku u źródła, gdy czynności były wykonywane za granicą.

Od 1.01.2017 r. zmienił się stan prawny i nie ma już wątpliwości, że miejsce wykonywania czynności nie ma znaczenia. Podatek ten należy zawsze pobierać, gdy dotyczy on czynności opisanych powyżej, a polski podmiot gospodarczy wypłaca wynagrodzenie osobie (podmiotowi) niemającej polskiej rezydencji. W wyroku NSA z 1.09.2020 r., II FSK 1348/18, LEX nr 3070907, czytamy na ten temat: „O źródle przychodów położonych na terenie Polski można mówić, gdy takie źródło jest trwale związane z terytorium Polski. Sytuacja taka zachodzi, gdy podatnik jest spółką zarejestrowaną w Polsce, tu mającą swoją siedzibę i z jej środków pochodzi wynagrodzenie wypłacane kontrahentowi. Natomiast okoliczność, że wykonywane usługi dotyczą ewentualnych inwestycji spółki za granicą, nie ma znaczenia, jeżeli efekt tej usługi doradczej jest istotny dla strategicznych decyzji spółki, która funkcjonuje i ma siedzibę w Polsce. W przypadku zatem świadczenia usług niematerialnych przez zagraniczne podmioty na rzecz polskiego podmiotu, w sytuacji, gdy usługi te nie są wykonywane na terytorium Polski, o tym czy dochód z wykonywania usługi został osiągnięty w Polsce **będzie przesądzać to, czy efekt tych usług będzie w Polsce wykorzystany** [podkr. aut.]”. Podatek ten mogą ograniczyć lub wręcz zezwolić na jego niepobieranie umowy międzynarodowe. Jednak aby móc je stosować, płatnik powinien dysponować ważnym certyfikatem rezydencji tego nierezydenta. Jeśli nim nie dysponuje, a zobowiązanie płacono za czynność dokonaną za granicą, to praktycznie zawsze podatnik polski musiał zapłacić 100% zobowiązania. Wykonawca usługi, którą był np. wynajem samochodu w Nowym Jorku, nigdy nie zgadzał się na zapłatę 80% ceny (bo 20% to podatek u źródła). W takiej sytuacji płatnik dzielił kwotę zobowiązania przez 0,8 i od tak ubruttowionej kwoty wyliczał 20% podatku. Wynosił on wtedy rzeczywiście 25% kwoty zapłaconej za granicą. Powstawało wówczas pytanie, czy taki podatek zapłacony w istocie przez płatnika z jego środków, stanowi koszt uzyskania przychodów.

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

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

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

1. Zakład

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

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

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

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

Placówka musi być stała. Wystarczająca jest więc z określonym punktem powierzchni ziemskiej (przy czym placówka nie musi być częścią składową gruntów), a nawet więc z określonym obszarem geograficznym. Placówka o charakterze tymczasowym (nie jest to pojęcie równoznaczne z krótkim okresem jej trwania) nie wypełnia kryterium stałości. Przykładowo cyrk wędrowny, dający przedstawienia w określonym miejscu i krótkim przedziale czasu, nie tworzy zakładu. Również udostępnienie pomieszczeń przez zleceniodawcę w celu wykonania określonych czynności wynikających ze zlecenia, niemających regularnego charakteru nie wystarcza zwykle do przyjęcia stałego charakteru placówki. Należy natomiast uznać placówkę za stałą, jeżeli w założeniu została ona utworzona na dłuższy okres (np. oddział), ale faktycznie została rozwiązana po krótkotrwałym okresie wykonywania działalności. Również występowanie przerw w działalności mieszczących się w zwykłym jej toku (np. ze względu na sezonowość) nie wyklucza stałości placówki. Zakład powstaje również wtedy, gdy w Polsce będzie miała miejsce regularna kontrola jakości dostarczanych towarów. Zakład powstanie również wtedy, gdy jednostka mająca siedzibę za granicą w Polsce ustanowi przedstawiciela do zawierania umów i takie umowy będą tu zawierane.

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

- 1) **placówki, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów przedsiębiorstwa.** Należy zwrócić uwagę, że składowane, wystawiane lub wydawane dobra lub towary mają należeć (pod względem gospodarczym) do przedsiębiorstwa, np. wynajem powierzchni magazynowej na rzecz osób trzecich nie mieści się w zakresie tego wyłączenia. Wyłączenie dotyczy placówek służących wyłącznie wykonywaniu wymienionych czynności; nie dotyczy np. dokonywania napraw gwarancyjnych ani sprzedaży rzeczy zamiennych. Również podpisywanie za pośrednictwem placówki umów mających za przedmiot składowane dobra lub towary prowadzi zwykle do ustanowienia zakładu, nawet jeżeli umowy te wymagają aprobaty centrali. W zakresie tego wyłączenia powinny jednak mieścić się czynności bezpośrednio związane ze składowaniem, wystawianiem lub wydawaniem dóbr lub towarów, np. pakowanie, ważenie, formowanie wysyłki. Za dobra i towary należy uznać wszelkie składniki rzeczowe majątku trwałego i obrotowego;
- 2) **zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa utrzymywane wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania.** Należy uznać, że zapasy dóbr lub towarów nie stanowią placówki, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa, lecz przedmiot tej działalności. Skoro już przesłanki uznania placówki za zakład zawarte w art. 5 ust. 1 umowy modelowej OECD nie są wypełnione, znaczenie tego wyłączenia jest jedynie instrukcyjne;
- 3) **zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa utrzymywane wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo.** Wyłączenie to odnosi się do zapasów składowanych w innym przedsiębiorstwie w celu przerobu (*processing*). Chodzi o czynności mające na celu zarówno zmianę istoty obrabianej rzeczy, jak i powstanie całkiem nowej rzeczy. Podobnie jak w pkt 2 wyłączenie to ma jedynie charakter instrukcyjny;
- 4) **stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu uzyskiwania informacji dla przedsiębiorstwa.** Jeżeli za pośrednictwem stałej placówki jest wykonywana wyłącznie działalność w zakresie zakupów dla przedsiębiorstwa, placówka nie stanowi zakładu. Jeżeli w stałej placówce jest prowadzona także podstawowa działalność, to zakładowi nie można przypisać marży zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr i towarów (art. 7 ust. 5 umowy modelowej OECD). Na równi jest traktowane uzyskiwanie informacji, np. przez korespondentów czasopism. Nie zachodzi jednak wyłączenie, jeżeli poprzez placówkę są wykonywane czynności wykraczające poza uzyskiwanie informacji, np. praca redakcyjna;
- 5) **stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiejkolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym albo pomocniczym dla przedsiębiorstwa.** Zastosowanie tego wyłączenia warunkuje przygotowawczy lub pomocniczy charakter podejmowanych czynności, np. reklama, promocja, udzielanie informacji, prowadzenie nadzoru czy badań naukowych. Ocena, czy działalność wykonywana w placówce ma taki charakter, zależy od całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym z perspektywy przedsiębiorstwa nie stanowi samostnej działalności, lecz ma podrzędne znaczenie w stosunku do działalności podstawowej i tylko w powiązaniu z pozostałą działalnością przedsiębiorstwa ma sens gospodarczy. O charakterze działalności wykonywanej przez placówkę nie powinna natomiast decydować wielkość zaangażowanych środków ani wielkość zatrudnienia. Wyłączenie jest uwarunkowane tym, że czynności są wykonywane dla przedsiębiorstwa. Tytułem przykładu: reklama wykonywana przez placówkę na rzecz osób trzecich prowadzi do powstania zakładu; dotyczy to również prac badawczo-rozwojowych wykonywanych

w placówce na zlecenie. Należy jednak uznać, że jednorazowa czynność wykonana poprzez placówkę w obrocie zewnętrznym nie powoduje powstania zakładu, nie stanowi bowiem „działalności” nacechowanej elementem ciągłości;

- 6) **placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiegokolwiek połączenia rodzajów działalności wymienionych w pkt 1–5, jednak pod warunkiem że ogólna działalność tych placówek wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.** Należy zwrócić uwagę, że wyłączenie to ma miejsce, jeżeli kumulacja różnych działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, wymienionych w art. 5 ust. 4 umowy modelowej OECD, nie prowadzi do uznania, że działalność placówki stała się samoistna pod względem gospodarczym. Nie jest bowiem wykluczone, że z połączenia działalności o takim charakterze, z uwagi na powstanie powiązań organizacyjnych i funkcjonalnych, powstanie zakład. Tak jest w przypadku zakupów (pkt 4), składowania, wystawiania i wydawania towarów (pkt 1), a jednocześnie prowadzenia reklamy tych towarów (pkt 5). Należy uznać, że czynności te łącznie tworzą pewien samoistny proces gospodarczy (działalność handlową), nawet wobec braku zawierania umów sprzedaży w placówce. Wyłączenie efektów kumulacji jest uzasadnione tym, że przedsiębiorstwo wykonujące poszczególne czynności w różnych miejscach (na skutek np. wydzielenia organizacyjnego) nie powinno być traktowane odmiennie.

2. Zakład w przypadku robót budowlanych

Pojęcie zakładu w odniesieniu do prac budowlanych, montażowych lub instalacyjnych jest zdefiniowane w sposób szczególny w art. 5 ust. 3 umowy modelowej OECD. Z komentarza do tej umowy wynika, że za prace budowlane lub montażowe należy uznać również planowanie oraz nadzór budowlany.

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

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

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

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

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

Dochody zakładu po opodatkowaniu w kraju, w którym jest on położony, uwzględnia się co do zasady ponownie przy obliczaniu podatku dochodowego podatnika posiadającego ten zakład w kraju rezydencji podatnika. Stosujemy jednak w tym przypadku wprowadzone przez każdą umowę międzynarodową odpowiednie zasady unikania podwójnego opodatkowania (por. komentarz do niniejszego artykułu, pkt V). Sumowanie dotyczy tylko dochodów zakładu i podatnika posiadającego ten zakład. Ta zasada nie dotyczy sumowania strat.

3. Miejsce opodatkowania dochodów a brak rezydencji

W przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego należy wyraźnie określić, jakie dochody podlegają temu obowiązkowi. Muszą to być dochody uzyskiwane w kraju, w którym podatnik nie ma rezydencji. Ponadto przepisy kraju, w którym znajduje się źródło przychodów, muszą przewidywać opodatkowanie tych przychodów przez nierezydenta, czyniąc go podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Zatem dochód podmiotu niemającego polskiej rezydencji będzie opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych wyłącznie wtedy, gdy przepisy u.p.d.o.p. takie opodatkowanie przewidują.

Zasady określania miejsca opodatkowania uzyskiwanych dochodów nie są precyzyjnie określone w komentowanej ustawie. Bardziej konkretne są w tym przypadku przepisy umów międzynarodowych. Przy określaniu położenia źródła danego dochodu pomocne mogą być również pisma Ministerstwa Finansów.

O źródle dochodów położonym w Polsce można więc mówić wtedy, gdy takie źródło dochodów jest trwale związane z terytorium RP lub gdy źródłem dochodów są polscy rezydenci eksploatujący rzeczy lub dobra niematerialne należące do innych podmiotów.

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

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

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

- 1) **dochody z majątku nieruchomego** – wszelkie dochody uzyskiwane z majątku nieruchomego opodatkowane są w kraju, w którym ten majątek jest położony. Dochody z majątku nieruchomego stanowią przychody pomniejszone o koszty uzyskania. Przez przychody, o których mowa w zdaniu poprzednim, rozumie się sprzedaż lub przeniesienie prawa własności na innych zasadach niż sprzedaż, najem, dzierżawa i inne umowy o podobnym charakterze, dochody z innych form użytkowania nieruchomości. Do przychodów tych zalicza się również sprzedaż udziałów (akcji) spółek będących właścicielami nieruchomości.

Oznacza to jednocześnie, że wszystkie dochody z majątku nieruchomego położonego w Polsce (w tym ze zbycia udziałów w spółce posiadającej taki majątek) są zawsze opodatkowane w Polsce, niezależnie od miejsca położenia siedziby lub zarządu właściciela nieruchomości. Aby uzyskać dochód z majątku nieruchomego, podatnik musi być właścicielem tego majątku. Nie stanowią takich dochodów zyski z prac projektowych lub budowlanych wykonywanych na zlecenie właściciela, mimo że dotyczą majątku nieruchomego.

Przez majątek nieruchomy, zgodnie z art. 46 § 1 k.c., należy rozumieć grunty oraz budynki, budowle, lokale, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W umowie modelowej OECD obok wymienionego już majątku do nieruchomości zalicza się również przynależny do majątku nieruchomego

żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych oraz zasoby mineralne i inne bogactwa naturalne. Natomiast według tej umowy majątku nieruchomego nie stanowią statki, barki ani statki powietrzne;

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

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

- 3) **dochody z odsetek** – podlegają one opodatkowaniu w kraju, w którym rezydentem jest wypłacający odsetki. Jeśli odsetki wypłaca polski podatnik podmiotowi mającemu zagraniczną rezydencję, to powinien pobrać 20-procentowy zryczałtowany podatek. Również w tym przypadku umowy międzynarodowe obniżają podatek od odsetek. Aby jednak stosować obniżone stawki podatku do uzyskiwanych odsetek, należy prawidłowo wybrać umowę międzynarodową. O ile podmiot wypłacający odsetki jest określony jednoznacznie, o tyle drugą stroną tej transakcji jest właściciel konta, na które odsetki wpływają, a nie bank prowadzący to konto.

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

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

VI. Metody eliminacji podwójnego opodatkowania

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

- 1) **metodę zaliczenia zapłaconego podatku** (tzw. proporcjonalnego wyłączenia) – polega ona na odliczeniu w kraju rezydencji podatku zapłaconego za granicą. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej kwoty podatku obliczonego w Polsce od wszystkich dochodów przypadającego na dochody uzyskane w innym kraju niż kraj rezydencji. Tę metodę stosuje się powszechnie w przypadku przychodów z dywidend jako zasadę szczególną, nawet gdy w danej umowie akceptowana jest inna metoda unikania podwójnego opodatkowania dla szerokiej kategorii przychodów;
- 2) **metodę stopy procentowej** (tzw. wyłączenia z progresją) – polega ona na zwolnieniu z opodatkowania dochodów uzyskanych w innym kraju niż kraj rezydencji. Jednak dochody uzyskane za granicą mogą wpływać na wysokość opodatkowania dochodów uzyskanych w kraju rezydencji. W przypadku tej metody zliczamy wszystkie uzyskane dochody niezależnie od położenia ich źródła. Następnie wyliczamy podatek i dzielimy go przez wyliczony dochód, przeliczając wynik na procenty. Tak wyliczoną stopę procentową wykorzystuje się do wyliczenia podatku od dochodów uzyskiwanych w kraju rezydencji przez pomnożenie wyliczonej stopy procentowej przez dochody uzyskiwane tylko w tym kraju. Metoda ta praktycznie zwalnia z podatku dochodowego wszelkie dochody zagraniczne, jeśli w kraju rezydencji stosujemy podatek liniowy (nie ma skali progresywnej). Zatem w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych mamy całkowite wyłączenie z opodatkowania.

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

Zestawienie umów międzynarodowych – stan na 1.01.2024 r.

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

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Australia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.05.1991 r. (Canberra)	Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze zm.	mzp
Austria – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 13.01.2004 r. (Wiedeń)	Dz.U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921 ze zm.	mzp
Azerbejdżan – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 26.08.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2008 r. Nr 9, poz. 52	ms%
Bangladesz – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.07.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1121	ms%
Belgia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.08.2001 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139 ze zm.	mzp
Białoruś – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 18.11.1992 r. (Mińsk)	Dz.U. z 1993 r. Nr 120, poz. 534	mpw
Bośnia i Hercegowina – Polska	Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Bośnią i Hercegowiną w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 4.06.2014 r. (Sarajewo)	Dz.U. z 2016 r. poz. 590	ms%
Bułgaria – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 11.04.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679	ms%
Chile – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 10.03.2000 r. (Santiago de Chile)	Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1976 ze zm.	mzp
Chiny – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.06.1988 r. (Pekin)	Dz.U. z 1989 r. Nr 13, poz. 65	ms%
Chorwacja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.10.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 78, poz. 370 ze zm.	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Cypr – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 4.06.1992 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zm.	mpw
Czechy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.09.2011 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2012 r. poz. 991 ze zm.	ms%
Dania – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 6.12.2001 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368 ze zm.	mzp
Egipt – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 24.06.1996 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 78, poz. 690	mzp
Estonia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 9.05.1994 r. (Tallin)	Dz.U. z 1995 r. Nr 77, poz. 388	ms%
Filipiny – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 9.09.1992 r. (Manila)	Dz.U. z 1997 r. Nr 127, poz. 817	ms%
Finlandia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.06.2009 r. (Helsinki)	Dz.U. z 2010 r. Nr 37, poz. 205	mzp
Francja – Polska	Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.06.1975 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5	ms%
Grecja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.11.1987 r. (Ateny)	Dz.U. z 1991 r. Nr 120, poz. 524	ms%
Gruzja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 5.11.1999 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1820	ms%
Guernsey – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych z 8.10.2013 r. (Londyn)	Dz.U. z 2014 r. poz. 1341	mzp oraz ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Hiszpania – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 15.11.1979 r. (Madryt)	Dz.U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127	ms%
Holandia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.02.2002 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120	mzp
Indie – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.06.1989 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zm.	ms%
Indonezja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 6.10.1992 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1994 r. Nr 46, poz. 187	ms%
Iran – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 2.10.1998 r. (Teheran)	Dz.U. z 2006 r. Nr 244, poz. 1770 ze zm.	ms%
Irlandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 13.11.1995 r. (Madryt)	Dz.U. z 1996 r. Nr 29, poz. 129 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Islandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.06.1998 r. (Reykjavik)	Dz.U. z 1999 r. Nr 79, poz. 890 ze zm.	mzp
Izrael – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 22.05.1991 r. (Jerozolima)	Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Japonia – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 20.02.1980 r. (Tokio)	Dz.U. z 1983 r. Nr 12, poz. 60	ms% od 1.01.2020 mzp
Jersey – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania osób fizycznych z 2.12.2011 r. (Londyn)	Dz.U. z 2012 r. poz. 1179	mzp
Jordania – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 4.10.1997 r. (Amman)	Dz.U. z 1999 r. Nr 61, poz. 654	mpw

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Jugosławia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 12.06.1997 r. (Warszawa) – sukcesorem jej jest obecnie Serbia	Dz.U. z 2001 r. Nr 104, poz. 1137 ze zm.	ms%
Kanada – Polska	Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem z 14.05.2012 r. (Ottawa)	Dz.U. z 2013 r. poz. 1371	ms% od 1.01.2021 r. mzp
Katar – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 18.11.2008 r. (Doha)	Dz.U. z 2010 r. Nr 17, poz. 93	mzp
Kazachstan – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 21.09.1995 r. (Ałmaty)	Dz.U. z 1995 r. Nr 121, poz. 586	mzp
Kirgistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 19.11.1998 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2004 r. Nr 228, poz. 2304	mzp
Korea Płd. – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.06.1991 r. (Seul)	Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 126 ze zm.	mzp
Kuwejt – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 16.11.1996 r. (Kuwejt)	Dz.U. z 2000 r. Nr 69, poz. 811	ms%
Liban – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 26.07.1999 r. (Bejrut)	Dz.U. z 2004 r. Nr 244, poz. 2445	ms%
Litwa – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 20.01.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 51, poz. 277 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Luksemburg – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 14.06.1995 r. (Luksemburg)	Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527 ze zm.	ms%
Łotwa – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 17.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 53, poz. 285 ze zm.	ms%
Macedonia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 28.11.1996 r. (Skopje)	Dz.U. z 2002 r. Nr 206, poz. 1744	mzp
Malezja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.07.2013 r. (Kuala Lumpur)	Dz.U. z 2023 r. poz. 582	mzp
Malta – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 7.01.1994 r. (La Valetta)	Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.	ms%
Maroko – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 24.10.1994 r. (Rabat)	Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 529	ms%
Meksyk – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 30.11.1998 r. (Mexico City)	Dz.U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131 ze zm.	ms%
Mołdawia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 16.11.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 38, poz. 166	mzp
Mongolia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 18.04.1997 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2002 r. Nr 206, poz. 1746	ms%
Niemcy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 14.05.2003 r. (Berlin)	Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Norwegia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji z 9.09.2009 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.	mzp
Nowa Zelandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 21.04.2005 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1822	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Pakistan – Polska	Umowa o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dochodu z 25.10.1974 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1976 r. Nr 9, poz. 47	ms%
Portugalia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 9.05.1995 r. (Lizbona)	Dz.U. z 1998 r. Nr 48, poz. 304 ze zm.	ms%
Rosja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 22.05.1992 r. (Moskwa)	Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 ze zm.	mzp
RPA – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 10.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 28, poz. 124	ms%
Rumunia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 23.06.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 109, poz. 530	ms%
Singapur – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz protokół do tej umowy z 4.11.2012 r. (Singapur)	Dz.U. z 2014 r. poz. 443	mzp
Słowacja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 18.08.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Słowenia – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 28.06.1996 r. (Lublana)	Dz.U. z 1998 r. Nr 35, poz. 198	ms% od 1.01.2019 r. mzp
Sri Lanka – Polska	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 25.04.1980 r. (Colombo)	Dz.U. z 1988 r. Nr 5, poz. 38	ms%

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Syria – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 15.08.2001 r. (Damaszek)	Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1972	mzp
Szwajcaria – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku z 2.09.1991 r. (Bern)	Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 ze zm.	ms%
Szwecja – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 19.11.2004 r. (Sztokholm)	Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193 ze zm.	ms%
Tadżykistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 27.05.2003 r. (Warszawa)	Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 92	mzp
Tajlandia – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.12.1978 r. (Bangkok)	Dz.U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170	ms%
Tajwan – Polska	Ustawa z 15.12.2016 r. o zasadach unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu stosowanych przez Rzeczpospolitą Polską i terytorium, do którego stosuje się prawo podatkowe należące do właściwości Ministra Finansów Tajwanu	Dz.U. z 2016 r. poz. 2244	mzp
Tunezja – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 29.03.1993 r. (Tunis)	Dz.U. z 1994 r. Nr 78, poz. 357	ms%
Turcja – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 3.11.1993 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1997 r. Nr 11, poz. 58	ms%
Ukraina – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 12.01.1993 r. (Kijów)	Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269 ze zm.	mzp
USA – Polska	Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 8.10.1974 r. (Waszyngton)	Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178	mzp

Kraj	Rodzaj umowy	Publikator	Metoda
Uzbekistan – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 11.01.1995 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 116, poz. 559	mzp
Węgry – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 23.09.1992 r. (Budapeszt)	Dz.U. z 1995 r. Nr 125, poz. 602 ze zm.	ms%
Wielka Brytania i Irlandia Płn. – Polska	Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych z 20.07.2006 r. (Londyn)	Dz.U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840	ms% od 1.01.2020 r. mzp
Wietnam – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 31.08.1994 r. (Warszawa)	Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 258	ms%
Włochy – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z 21.06.1985 r. (Rzym)	Dz.U. z 1989 r. Nr 62, poz. 374 ze zm.	ms%
Wyspa Man – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych z 7.03.2011 r. (Londyn)	Dz.U. z 2011 r. Nr 283, poz. 1667	mzp
Zimbabwe – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, majątku i zysków majątkowych z 9.07.1993 r. (Harare)	Dz.U. z 1995 r. Nr 62, poz. 318	ms%
Zjednoczone Emiraty Arabskie – Polska	Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z 31.01.1993 r. (Abu Zabi)	Dz.U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373 ze zm.	ms%

ms% – metoda stopy procentowej

mzp – metoda zaliczenia podatku

mpw – metoda pełnego wyłączenia

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

od tego, co zawiera podpisana między nimi umowa międzynarodowa. Terminy zmian zasad unikania podwójnego opodatkowania między Polską a krajami, które podpisały Konwencję MLI, zawiera poniższa tabela.

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

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

Lp.	Państwo	Data wejścia w życie	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do podatków u źródła od nierezydentów	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do pozostałych podatków
16	Finlandia	1.06.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.12.2019 r.
17	Luksemburg	1.08.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.02.2020 r.
18	Zjednoczone Emiraty Arabskie	1.09.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.03.2020 r.
19	Indie	1.10.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.04.2020 r.
20	Belgia	1.10.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.04.2020 r.
21	Norwegia	1.11.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.05.2020 r.
22	Ukraina	1.12.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.06.2020 r.
23	Kanada	1.12.2019 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.06.2020 r.
24	Islandia	1.01.2020 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.07.2020 r.
25	Dania	1.01.2020 r.	od 1.01.2020 r.	okresy podatkowe od 1.07.2020 r.
26	Rosja	1.10.2019 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 30.11.2020 r.
27	Łotwa	1.02.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.08.2020 r.
28	Katar	1.04.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.10.2020 r.
29	Arabia Saudyjska	1.05.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.11.2020 r.
30	Cypr	1.05.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.11.2020 r.
31	Portugalia	1.06.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.12.2020 r.
32	Indonezja	1.08.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 26.06.2021 r.
33	Czechy	1.09.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.03.2021 r.
34	Korea	1.09.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.03.2021 r.

Lp.	Państwo	Data wejścia w życie	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do podatków u źródła od nierezydentów	Rozpoczęcie stosowania w Polsce do pozostałych podatków
35	Kazachstan	1.10.2020 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.04.2021 r.
36	Bośnia i Hercegowina	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
37	Albania	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
38	Jordania	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
39	Egipt	1.01.2021 r.	od 1.01.2021 r.	okresy podatkowe od 1.07.2021 r.
40	Chile	1.03.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.09.2021 r.
41	Pakistan	1.04.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.10.2021 r.
42	Estonia	1.05.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 25.06.2022 r.
43	Chorwacja	1.06.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.12.2021 r.
44	Węgry	1.07.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.01.2022 r.
45	Grecja	1.07.2021 r.	od 1.01.2022 r.	okresy podatkowe od 1.01.2022 r.
46	Hiszpania	1.01.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.01.2023 r.
47	Tajlandia	1.07.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.01.2023 r.
48	Chiny	1.09.2022 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.03.2023 r.
49	Bułgaria	1.01.2023 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.07.2023 r.
50	RPA	1.01.2023 r.	od 1.01.2023 r.	okresy podatkowe od 1.07.2023 r.

Art. 4.

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

I. Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

Przyjmuje się, że w celu ustalenia, jaki obszar stanowi terytorium kraju, należy odwołać się przede wszystkim do przepisów ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 184). Nie definiuje ona, co prawda, pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lecz z jej przepisów można wyciągnąć wniosek, że terytorium RP to obszar znajdujący się wewnątrz granicy państwowej. Przepis art. 1 zdanie pierwsze powołanej ustawy stanowi bowiem, że granicą państwową jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną oddzielającą terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego.

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

Jeśli chodzi o przebieg granicy państwowej na lądzie, to jest on określony umowami międzynarodowymi zawartymi przez Polskę. Z kolei terytorium morskich wód wewnętrznych oraz morza terytorialnego określa ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1125 ze zm.).

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

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

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

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

II. Obszary morskie

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

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

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

Zakres geograficzny tych obszarów definiuje ustawa o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej.

III. Specjalne strefy ekonomiczne

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

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

Specjalna strefa ekonomiczna zdefiniowana jest w ustawie z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1604). Jest to wyodrębniona, niezamieszкана część terytorium kraju, na którym może być prowadzona działalność gospodarcza. Specjalne strefy ekonomiczne ustanawiane są w drodze rozporządzenia. W rozporządzeniu są określone m.in.:

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

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

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

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

Art. 4a.

Ilekcroć 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 2023 r. poz. 120, 295 i 1598 oraz z 2024 r. poz. 619, 1685 i 1863), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”;
- 2) składników majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długie funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długie te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3;
- 3) przedsiębiorstwie – oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;
- 4) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 5) programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw – oznacza to restrukturyzację na podstawie ustaw:
 - a) z dnia 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz.U. poz. 1112, z późn. zm.)¹,
 - b) z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1663),
 - c) z dnia 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz.U. z 2024 r. poz. 1835),
 - d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2024 r. poz. 561),
 - e) z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. z 2020 r. poz. 2216),
 - f) z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 164);
- 5a) postępowaniu restrukturyzacyjnym – oznacza to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428);

- 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 2024 r. poz. 361, 852, 1473, 1721 i 1911);
- 8) ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1637);
- 9) (uchylony)
- 9a) samochodzie osobowym – oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:
 - a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
 - b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
 - c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
 - d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 10) małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;
- 11) zagranicznym zakładzie – oznacza to:
 - a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowitą lub częściową działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,
 - b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,
 - c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje– chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;
- 12) certyfikacie rezydencji – oznacza to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika;
- 13) ubezpieczycielu – rozumie się przez to zakład ubezpieczeń albo zakład reasekuracji prowadzący działalność na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
- 14) spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 21;
- 15) rachunku zbiorczym – oznacza to rachunek zbiorczy w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 722 i 1863);
- 16) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3;
- 16a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);
- 17) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;
- 18) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;

- 19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3;
- 19a) udziale w kapitale (udziale w kapitale zakładowym) – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w spółce;
- 19b) wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;
- 20) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;
- 21) spółce – oznacza to:
 - a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
- 22) pochodnych instrumentach finansowych – oznacza to instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c–i ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 22a) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 22b) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124, 1285, 1723 i 1843 oraz z 2024 r. poz. 850 i 1222);
- 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 2023 r. poz. 1170),
 - b) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego,
 - c) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how),
 - d) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej;
- 24) podmiocie komercjalizującym – oznacza to:
 - a) uczelnię w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571, 1871 i 1897),
 - b) spółkę utworzoną na podstawie art. 149 ust. 1 lub art. 150 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
 - c) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2020 r. poz. 1796),
 - d) spółkę utworzoną na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
 - e) instytut badawczy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2024 r. poz. 534),
 - f) spółkę utworzoną na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
 - g) twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w pkt 23 lit. a–c, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt 23 lit. d,
 - h) międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - i) Centrum Łukasiewicz,
 - j) instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz,
 - k) spółkę utworzoną na podstawie art. 30 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. z 2024 r. poz. 925 i 1089) – jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną;
- 25) krótkiej sprzedaży – oznacza to krótką sprzedaż w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego (Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1);

- 26) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;
- 27) badaniach naukowych – oznacza to:
- a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
 - b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 28) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 29) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:
- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części;
 - b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
 - c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności;
- 30) ustawie o funduszach inwestycyjnych – oznacza to ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 1034 i 1863);
- 30a) alternatywnej spółce inwestycyjnej – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 30b) alternatywnej spółce inwestycyjnej wdrażającej instrument finansowy – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną, za pośrednictwem której podmiot wdrażający instrument finansowy, o którym mowa w rozdziale 10 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818) lub w rozdziale 10 ustawy z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021–2027 (Dz.U. poz. 1079 oraz z 2024 r. poz. 1717), dokonuje wdrożenia instrumentu finansowego poprzez wniesienie wkładu pieniężnego do tej spółki;
- 31) nabytych wierzytelnościach banku hipotecznego – oznacza to nabyte przez bank hipoteczny, w celu emisji listów zastawnych, od innych banków wierzytelności z tytułu udzielonych przez nie kredytów;
- 32) odpisie na straty kredytowe – oznacza to odpis na oczekiwane straty kredytowe z tytułu składnika aktywów finansowych, utworzony na:
- a) udzielony kredyt (pożyczkę) lub
 - b) udzielone gwarancje (poręczenia) spłaty kredytu (pożyczki), lub
 - c) nabyte wierzytelności banku hipotecznego
- przez jednostki, które na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości;
- 33) ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 427);
- 34) ustawie o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom – oznacza to ustawę z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1790);
- 35) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność;
 - b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość

- tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a;
- 36) fundacji rodzinnej – oznacza to fundację rodzinną albo fundację rodzinną w organizacji w rozumieniu ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326 i 825).

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

I. Przedsiębiorstwo

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

Obejmuje ono w szczególności:

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

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

Z powyżej przytoczonej definicji składników majątkowych, bazującej na terminologii u.r., wynika więc, że choć co do zasady zobowiązania w kontekście podatkowym nie są zaliczane

do składników majątkowych, w związku z dysponowaniem tymi składnikami, w tym tworzącymi przedsiębiorstwo, może pojawić się konieczność skorygowania ich wartości o wartość związanych z prowadzeniem tego przedsiębiorstwa zobowiązań. Oznacza to, że w sytuacji gdy w przepisach podatkowych powoływane jest przedsiębiorstwo, należy kojarzyć je nie tylko z aktywnymi składnikami jego majątku, lecz także z ciążącymi na tym majątku zobowiązaniami (przy okazji warto zasygnalizować, że w ujęciu cywilistycznym pojęcie majątku należy odróżnić od pojęcia mienia, równoważnego prawom majątkowym – por. art. 44 k.c.); majątek w rozumieniu prawa cywilnego to zatem zarówno aktywne mienie, jak i długi, czyli zobowiązania oraz ciężary, np. obciążające dany majątek ograniczone prawa rzeczowe, jak chociażby użytkowanie. Ponadto konieczność uwzględnienia w podatkowym rozumieniu przedsiębiorstwa pojęcia zobowiązań wynika z definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przesądzającej, że w jej skład wchodzi również zobowiązania (por. np. art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p.). Skoro zatem zobowiązania stanowią część majątku zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to tym samym w ujęciu podatkowym są one składnikami majątku samego przedsiębiorstwa, obejmującego swoim zakresem wyodrębnione z niego organizacyjnie i finansowo elementy.

W doktrynie prawa cywilnego za majątek przedsiębiorstwa uważa się również:

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

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

wiera się w kwocie, jaką nabywca jest skłonny zapłacić ponad rynkową wartość aktywów netto nabywanego przedsiębiorstwa, zwaną wartością firmy.

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

II. Zorganizowana część przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p. zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjne i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania) przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące te zadania. W zestawieniu z omówioną definicją przedsiębiorstwa, która stanowi systemowe uzupełnienie ustawowego określenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, np. biorąc pod uwagę przedmiotowy zakres jej składników majątkowych, poza kwestią zaliczania do tych składników zobowiązań, ujęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby prawa podatkowego wykazuje także inne różnice. Dotyczy to np. powiązania zorganizowanej części przedsiębiorstwa z przeznaczeniem jej do realizacji określonych zadań gospodarczych, co odnosi się do obowiązującej przed 25.09.2003 r. starej definicji przedsiębiorstwa, zawartej w art. 55¹ k.c. Obecnie k.c. nie zawiera odrębnej definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, choć konstrukcję taką wyraźnie dopuszcza, posługując się np. w nowym brzmieniu art. 55¹ pkt 1 pojęciem wyodrębnionej części przedsiębiorstwa.

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

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

Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi zawierać określone składniki materialne i niematerialne. Bez nich nie może istnieć zorganizowana część przedsiębiorstwa. Do składników tych powinny również należeć zobowiązania.

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

Podobnie jak supermarket, budynek przedsiębiorstwa pod pewnymi warunkami może stanowić jego zorganizowaną część. W piśmie Ministerstwa Finansów z 13.06.2003 r., stanowiącym odpowiedź na zapytanie poselskie nr 1778, zajęto stanowisko w sprawie kwali-

fikowania budynku jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wątpliwości w ww. zakresie pojawiły się na tle interpretacji przepisu art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p., obowiązującego od 1.01.2003 r. Minister stwierdził na wstępie, że za zorganizowaną część przedsiębiorstwa nie można uznać samego budynku, nawet wówczas, kiedy znane jest jego przeznaczenie, np. na wynajem. Wskazał jednak, że w sytuacji gdy osoba prawna prowadzi działalność deweloperską oraz organizacyjnie i finansowo wyodrębnioną działalność polegającą na wynajmie lokali w będącym jej własnością budynku, można uznać, że budynek ten – oceniany wraz ze wszystkimi wierzytelnościami i zobowiązaniami, umowami dotyczącymi zawartych umów najmu, zarządzania, dostawy mediów i innymi umowami związanymi z tym budynkiem i działalnością polegającą na najmie – stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa podatnika.

Wyodrębniona finansowo część w praktyce istnieje, gdy istnieje oddział lub odrębny zakład osoby prawnej. Nie oznacza to jednak, że wyodrębniona finansowo część nie może istnieć w mniej wyraźny sposób, np. placówka położona w innej miejscowości niebędąca zakładem czy oddziałem, jak choćby biuro przyjmowania zleceń. Zorganizowana część przedsiębiorstwa nie musi być też właścicielem nieruchomości, na której działa. Zorganizowana część przedsiębiorstwa nie musi posiadać pracowników. W wyroku NSA z 30.01.2025 r., II FSK 575/22, LEX nr 3832501, stwierdzono: „Z przepisów prawa nie wynika, aby dla spełnienia definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa konieczne było dokonanie transferu pracowników”.

Cenne wskazówki w sprawie interpretacji pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawiera wyrok TSUE z 10.11.2011 r., C-444/10, Finanzamt Lüdenscheid v. Christel Schriever, Prz. Pod. 2012/1, s. 52. Dotyczy on wprowadzie rozliczeń VAT, ale ze względu na identyczną definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawartą w u.p.t.u. oraz u.p.d.o.p. jest przydatny do rozliczeń obu podatków. Pojęcie to odpowiada całości lub części majątku unormowanego w art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.). Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć w sposób funkcjonalny, tj. powinna ona dawać możliwość samodzielnego prowadzenia działalności, której ma służyć. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że pojęcie to jest terminem autonomicznym prawa unijnego i należy je interpretować w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich UE.

Oczywiście najlepiej wyodrębnioną formą finansową przedsiębiorstwa jest zakład (oddział). Finansowe i organizacyjne wyodrębnienie zakładu (oddziału) znakomicie ułatwia przejście na rzecz innego podmiotu, czyli nowego właściciela, natychmiastowe funkcjonowanie jako odrębne przedsiębiorstwo, spełniające przesłanki przedmiotowej definicji z art. 55¹ k.c. Na zakończenie warto jeszcze zasygnalizować różnicę między zakładem a oddziałem. Otóż tak jak zakład cechuje wyodrębnienie finansowo-organizacyjne, oddział posiada jednocześnie możliwość funkcjonowania na rynku przez zawieranie określonych transakcji w zakresie działalności danego przedsiębiorstwa (np. umów związanych z zamówieniami produkcyjnymi). Zakład natomiast takich przedstawicielskich kompetencji nie posiada, ograniczając swoją aktywność do czynności faktycznych (np. produkcyjnych). Różnica ta nie ma jednak znaczenia w kwestii stosowania przepisów u.p.t.u. do sprzedaży określonej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, stanowiącej zakład (oddział) posiadający status samodzielnej jednostki w rozumieniu prawa bilansowego.

Organizacyjne i finansowe wyodrębnienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest szczególnie istotne w związku z różnego rodzaju transformacjami podmiotowymi przed-

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

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

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

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

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

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

III. Program restrukturyzacji

Restrukturyzacja finansowa podatników może być dokonywana na podstawie różnorodnych przepisów, jednak art. 4a pkt 5 u.p.d.o.p. zawiera zamknięty katalog przypadków preferowanych przez ustawodawcę i dających w konsekwencji określone korzyści podatkowe. Od 1.01.2016 r. obowiązuje ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428), regulująca takie czynności, jak:

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

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

Według komentowanej ustawy restrukturyzacja powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie:

- 1) ustawy z 26.11.1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz.U. Nr 162, poz. 1112 ze zm.) – uchylona przez ustawę z 28.11.2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003–2006 (Dz.U. Nr 210, poz. 2037 ze zm.), która z kolei została uchylona przez ustawę z 7.09.2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1309);
- 2) ustawy z 7.10.1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1663 ze zm.);
- 3) ustawy z 14.07.2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz.U. z 2024 r. poz. 1835);
- 4) ustawy z 8.09.2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2024 r. poz. 561);
- 5) ustawy z 24.08.2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. z 2020 r. poz. 2216);
- 6) ustawy z 15.04.2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 164).

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

- 1) podatnik podlegający restrukturyzacji nie uzyskuje przychodu w postaci kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym pożyczek i kredytów (art. 12 ust. 4 pkt 8 u.p.d.o.p.);
- 2) kosztem uzyskania przychodu są rezerwy utworzone na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność jest uprawdopodobniona, o ile rezerwy te zostały utworzone na pokrycie:
 - a) kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych w jednostkach uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek) do kategorii straconych, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji,
 - b) zakwalifikowanych do kategorii straconych należności z tytułu udzielonych przez bank po 1.01.1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji,
 - c) 50% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 50% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (po-

- ręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji (art. 16 ust. 1 pkt 26 u.p.d.o.p.);
- 3) kosztem uzyskania przychodu są umorzone kredyty (pożyczki) bankowe, jeżeli ich umorzenie jest związane z realizacją programu restrukturyzacji, pod warunkiem przeznaczenia i wydatkowania równowartości 100% kwoty wierzytelności podlegającej umorzeniu na uruchomienie kredytów (pożyczek) dla przedsiębiorców objętych tym programem (art. 16 ust. 1 pkt 43 oraz ust. 3d u.p.d.o.p.);
 - 4) w bankach podstawa opodatkowania może być pomniejszona o 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów (art. 18 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.).

Aktem regulującym restrukturyzację jest pr. res. Od 1.01.2016 r. wszystkie postępowania restrukturyzacyjne są skierowane zarówno do przedsiębiorców niewypłacalnych, jak i do tych zagrożonych niewypłacalnością. Z możliwości wszczęcia tych postępowań wykluczeni zostali jedynie ci przedsiębiorcy, którzy mają zdolność regulowania swoich zobowiązań i nie istnieje żadne zagrożenie jej utraty, a mimo to chcieliby bezpodstawnie uzyskać korzyści wynikające z poddania się procedurom restrukturyzacyjnym. Do 1.01.2016 r. postępowania restrukturyzacyjne dłużników niewypłacalnych były uzasadnione głównie interesem wierzycieli, dla których korzystniejsze mogło być uzyskanie zaspokojenia w wyniku realizacji układu niż w drodze likwidacji majątku dłużnika w postępowaniu upadłościowym. Zawieranie układu umożliwia nowe prawo w postaci regulacji zawartych w pr. res. Z tych powodów w ustawach o podatkach dochodowych w zapisach przywołujących postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu zamiast cytowanej możliwości zawarcia układu wprowadzono przywołanie pr. res. regulującego tę kwestię. Wynika to z zastąpienia postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu (określonego dotychczas przepisami ustawy z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe, Dz.U. z 2024 r. poz. 794 ze zm.) określonym przepisami pr. res. postępowaniem o zatwierdzenie układu.

Prawo restrukturyzacyjne spowodowało ponadto zmiany następujących przepisów u.p.d.o.p.:

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

IV. Urząd skarbowy

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

- 1) **właściwość rzeczową**, którą ustala się według przepisów określających zakres ich działania – dany organ podatkowy posiada kompetencje do załatwiania spraw konkretnego rodzaju; do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego należy np. rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych; do zakresu działania dyrektorów

izb skarbowych należy zaś np. rozstrzygnięcie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych; właściwość rzeczową można uznać za:

- a) **podział kompetencji w pionie** – pomiędzy organami różnej instancji (np. pomiędzy naczelnikiem urzędu skarbowego a dyrektorem izby skarbowej) lub
 - b) **podział kompetencji w poziomie** – pomiędzy organami różnego rodzaju (np. czym innym zajmuje się naczelnik urzędu skarbowego, czym innym marszałek województwa);
- 2) **właściwość miejscową**, którą ustala się zwykle według miejsca zamieszkania lub siedziby danego podmiotu – dany organ podatkowy posiada kompetencje do załatwiania spraw powstałych na podległym mu terenie, np. jeżeli podmiot ma siedzibę na terenie Komornik pod Poznaniem, właściwy w sprawie jego podatku dochodowego jest naczelnik mieszczącego się w Poznaniu Pierwszego Urzędu Skarbowego; określenie właściwości miejscowej poszczególnych organów można uznać za podział kompetencji w poziomie pomiędzy organami jednego rodzaju i jednej instancji.

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

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

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

- 1) podatkowych grup kapitałowych;
- 2) spółek wchodzących w skład podatkowych grup kapitałowych;
- 3) Narodowego Banku Polskiego;
- 4) banków państwowych i banków krajowych w formie spółek akcyjnych w rozumieniu Prawa bankowego oraz banków hipotecznych w rozumieniu ustawy z 29.08.1997 r. o listach zastawnych i bankach hipotecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 110);
- 5) banków spółdzielczych w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających oraz pr. bank;
- 6) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w rozumieniu u.s.k.o.k.;
- 7) krajowych zakładów ubezpieczeń i krajowych zakładów reasekuracji w rozumieniu u.d.u.r.;
- 8) spółek publicznych, które mają siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których mowa w ustawie z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 592);

- 9) innych, niezaliczanych do kategorii, o których mowa w pkt 2 albo 8, jednostek działających na podstawie przepisów u.o.i.f. oraz u.f.i.;
 - 10) innych, niezaliczanych do kategorii, o których mowa w pkt 2 albo 8, jednostek działających na podstawie przepisów u.o.f.f.e.;
 - 11) jednostek samorządu terytorialnego w rozumieniu ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.), ustawy z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 107 ze zm.) lub ustawy z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 581);
 - 12) oddziałów lub przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, z wyłączeniem oddziałów przedsiębiorców zagranicznych będących osobami fizycznymi, w rozumieniu u.z.u.p.z.;
 - 13) przedsiębiorców zagranicznych, z wyłączeniem przedsiębiorców zagranicznych będących osobami fizycznymi, w rozumieniu u.z.u.p.z., którzy w roku podatkowym osiągnęli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 000 000 euro;
 - 14) uczelni w rozumieniu p.s.w.n. oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w rozumieniu u.d.l., które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 000 000 euro;
 - 15) innych, niezaliczanych do kategorii, o których mowa w pkt 1–14, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, z wyłączeniem podatników i płatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 000 000 i nieprzekraczającej 50 000 000 euro;
 - 16) innych, niezaliczanych do kategorii, o których mowa w pkt 1–14, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, z wyłączeniem podatników i płatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej przekraczającej 50 000 000 euro
- z wyłączeniem podatników i płatników podatku akcyzowego, podatku od gier lub podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie tych podatków.

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

V. Podatek od towarów i usług

Ilekoć ustawodawca używa w komentowanej ustawie pojęcia podatku od towarów i usług, rozumie się przez to podatek zdefiniowany w u.p.t.u. Większość przepisów tej

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

VI. Partnerstwo publiczno-prywatne

Ileć raz ustawodawca używa w komentowanej ustawie pojęcia ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, należy rozumieć przez to ustawę z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1637). Partnerstwo publiczno-prywatne jest formą współpracy pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym w celu realizacji wybranego projektu lub świadczenia usług tradycyjnie dostarczanych przez sektor publiczny. Podstawą takiej współpracy jest umowa między stroną publiczną, np. jednostką samorządu terytorialnego, a stroną prywatną – przedsiębiorcą lub konsorcjum firm. W umowie tej strona publiczna zleca stronie prywatnej wykonanie pewnych zadań, określając m.in. podział ryzyka, zaangażowania kapitałowego i wynagrodzenia. Umowy tego typu mogą być zawierane na podstawie przepisów powołanej ustawy, która weszła w życie 27.02.2009 r. Akt ten reguluje zasady i tryb współpracy podmiotu publicznego i partnera prywatnego w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego. W partnerstwie publiczno-prywatnym jako partnerzy prywatni mogą występować przedsiębiorca lub przedsiębiorca zagraniczny, zaś jako podmiot publiczny:

- 1) jednostka sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 u.f.p., czyli:
 - a) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały,
 - b) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
 - c) związki metropolitalne,
 - d) jednostki budżetowe,
 - e) samorządowe zakłady budżetowe,
 - f) agencje wykonawcze,
 - g) instytucje gospodarki budżetowej,
 - h) państwowe fundusze celowe,
 - i) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
 - j) Narodowy Fundusz Zdrowia,
 - k) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
 - l) uczelnie publiczne,
 - m) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
 - n) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
 - o) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego,
 - p) Bankowy Fundusz Gwarancyjny;

- 2) inna niż określona w pkt 1 osoba prawna, utworzona w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, niedziałająca w zwykłych warunkach rynkowych, której celem nie jest wypracowanie zysku oraz nieponosząca strat wynikających z prowadzenia działalności, jeżeli podmioty wymienione w pkt 1 pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot:
- a) finansują ją w ponad 50% lub
 - b) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub
 - c) sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub
 - d) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego;

- 3) związki podmiotów wymienionych w pkt 1 i 2.

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

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

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

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

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

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

Podobnie jak w przypadku restrukturyzacji realizowanej według ustaw wymienionych w u.p.d.o.p., również działanie w ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym przy-

nosi wymierne korzyści podatkowe. Istnieją **trzy przywileje**, z których można skorzystać. Do przychodów nie zalicza się:

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

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

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

VII. Samochód osobowy

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

- 1) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:

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

Opisaną powyżej definicję samochodu ciężarowego stosuje się do pojazdów nabytych po 31.03.2014 r. oraz używanych na podstawie umowy leasingu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze, zawartej po 31.03.2014 r. Do samochodów nabytych wcześniej oraz używanych na podstawie wymienionych uprzednio umów zawartych przed 1.04.2014 r. stosuje się definicję samochodu ciężarowego obowiązującą w pierwszym kwartale 2014 r. Nawet zmiana umowy leasingu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze dokonana 1.04.2014 r. i w terminach późniejszych nie zmienia obowiązującej dla danego pojazdu definicji, o ile umowę zawarto przed 1.04.2014 r.

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

VIII. Mały podatnik

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

Wartość tę należałoby porównać z kwotą podaną w art. 2 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.r., który określa kwotę graniczną dla niektórych spółek nieposiadających osobowości prawnej

(m.in. osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie), od której podmioty te są zobowiązane prowadzić księgi rachunkowe. Ustawa z 6.12.2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1863) podniosła z dniem 1.01.2025 r. obowiązujący wcześniej (od 1.01.2017 r.) limit 2 000 000 euro (przed 1.01.2017 r. była to kwota 1 200 000 euro) do kwoty 2 500 000 euro.

Należy podkreślić, że u.r. operuje kwotami netto, tj. bez podatku od towarów i usług, podczas gdy u.p.d.o.p. – kwotami brutto. Ponadto kwoty te wyliczamy w oparciu o przychody wykreowane w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym, a nie przepisów u.p.t.u. czy u.r.

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

Warto zaznaczyć, że osoby fizyczne i spółki nieposiadające osobowości prawnej, których przychody netto nie osiągnęły granicznej kwoty określonej w u.r., mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą od początku roku obrotowego. W tym przypadku osoby te lub wspólnicy przed rozpoczęciem roku obrotowego są obowiązani do zawiadomienia o tym urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym.

Zgodnie z art. 2 u.r. spółki handlowe, w tym również w organizacji, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego, również oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów u.z.u.p.z. mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych według u.r. od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej bez względu na wartość osiąganych przychodów. Ponadto te jednostki, które otrzymują na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych, muszą prowadzić księgi od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

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

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

- 4) możliwość wyboru kasowej metody rozliczania podatku od towarów i usług (art. 21 u.p.t.u.).

Kryterium małego podatnika spełnia również tzw. jednostka mikro oraz część jednostek małych w rozumieniu u.r. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2025 r.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1a u.r. jednostką mikro jest jednostka, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 2 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
 - b) 4 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
 - c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty
- przy czym jednostka traci status jednostki mikro, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z tych trzech wielkości.

Jednostką małą jest, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1b u.r., jednostka niebędąca jednostką mikro, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 33 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
 - b) 66 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
 - c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty
- przy czym jednostka traci status jednostki małej, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z tych trzech wielkości.

Jednostki mikro i małe mają prawo do zastosowania wielu uproszczeń zarówno w prowadzeniu ksiąg, jak i w sporządzaniu sprawozdania finansowego.

Uproszczenia w prowadzeniu ksiąg to możliwość:

- 1) kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych i nie stosowanie przepisów art. 3 ust. 4 i 5 u.r. (por. art. 3 ust. 6 u.r.);
- 2) stosowania uproszczonej zasady kalkulacji kosztu wytworzenia produktu (por. art. 28 ust. 4a u.r.);
- 3) odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (por. art. 37 ust. 10 u.r.);
- 4) niestosowania przepisów rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych (por. art. 28b u.r.).

Ponadto jest druga grupa uproszczeń w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, która dotyczy jednostek mikro i małych, jednak z zawartym w art. 7 ust. 2c, art. 32 ust. 8 i art. 39 ust. 7 u.r. zastrzeżeniem, że nie mogą ich stosować:

- 1) jednostki sektora finansów publicznych;
- 2) spółki kapitałowe i komandytowo-akcyjne;

- 3) spółki jawne i spółki komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne;
- 4) spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej.

Uproszczenia, o których tu mowa, to możliwość:

- 1) rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (art. 7 ust. 2b u.r.);
- 2) dokonywania bilansowych odpisów amortyzacyjnych według zasad podatkowych (art. 32 ust. 7 oraz art. 33 ust. 1 u.r.);
- 3) odstąpienia od tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych (art. 39 ust. 6 u.r.).

Dodatkowo z uproszczenia, o którym mowa w art. 7 ust. 2b u.r., wymienionym w pkt 1 powyżej, mogą korzystać także jednostki wskazane w art. 80 ust. 5 u.r., tj. związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskiego Biura Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, które nie są jednostkami mikro, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej.

Z kolei uproszczenia w sporządzaniu sprawozdań finansowych są nieco inne dla jednostek mikro i małych.

Jednostki mikro:

- 1) mogą sporządzić uproszczony bilans według załącznika nr 4 (art. 46 ust. 5 pkt 4 u.r.);
- 2) mogą sporządzić uproszczony rachunek zysków i strat według załącznika nr 4 (art. 47 ust. 4 pkt 4 u.r.);
- 3) mogą nie sporządzać informacji dodatkowej, pod warunkiem że przedstawią informacje uzupełniające do bilansu określone w załączniku nr 4 (art. 48 ust. 3 u.r.);
- 4) zobowiązane do sporządzenia sprawozdania z działalności mogą go nie sporządzać, jeżeli w informacji dodatkowej lub jako informacje uzupełniające do bilansu zaprezentują informacje dotyczące nabycia udziałów (akcji) własnych określonych w załączniku nr 4 (art. 49 ust. 4 u.r.). Jednostka mikro zamierzająca sporządzić sprawozdanie z działalności może nie wykazywać w tym sprawozdaniu kluczowych niefinansowych wskaźników efektywności związanych z działalnością jednostki oraz informacji dotyczących zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego (art. 49 ust. 6 u.r.).

Decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń podejmuje organ zatwierdzający to sprawozdanie.

Przedsiębiorstwa w spadku, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a u.r., mogą korzystać z uproszczeń obu grup w prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz uproszczeń sprawozdawczych dla jednostek mikro bez względu na sumę aktywów bilansu, przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz średnioroczne zatrudnienie – do dnia wskazanego w art. 3 ust. 1i u.r. (do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego), jeżeli wcześniej korzystały z tych uproszczeń.

Jednostki małe:

- 1) mają prawo do wprowadzenia do sprawozdania finansowego według załącznika nr 5 (por. art. 48 ust. 4 u.r.);

- 2) mają prawo do sporządzenia uproszczonego bilansu według załącznika nr 5 (art. 46 ust. 5 pkt 5 u.r.);
- 3) mają prawo do sporządzenia uproszczonego rachunku zysków i strat według załącznika nr 5 (art. 47 ust. 4 pkt 5 u.r.);
- 4) mają prawo do sporządzenia dodatkowych informacji i objaśnień według załącznika nr 5 (art. 48 ust. 4 u.r.);
- 5) zobowiązane do sporządzenia sprawozdania z działalności mogą go nie sporządzać, jeżeli w informacji dodatkowej zaprezentują informacje dotyczące nabycia udziałów własnych, o których mowa w art. 49 ust. 2 pkt 5 u.r. (art. 49 ust. 5 u.r.). Jednostka mała zamierzająca sporządzić sprawozdanie z działalności może nie wykazywać w tym sprawozdaniu kluczowych niefinansowych wskaźników efektywności związanych z działalnością jednostki oraz informacji dotyczących zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego (art. 49 ust. 6 u.r.).

Decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń w każdym przypadku podejmuje organ zatwierdzający to sprawozdanie.

IX. Zagraniczny zakład

Przez zagraniczny zakład ustawodawca rozumie:

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

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

ki klientowi. Pracownik nie podejmuje też żadnych działań, które mogłyby wiązać spółkę. W ramach pośrednictwa w komunikacji pomiędzy klientami a spółką pracownik może przekazać spółce prośby klientów w zakresie modyfikacji warunków umowy oraz przekazywać klientom decyzję spółki w tym zakresie, ale nie może samodzielnie negocjować warunków umów, ani podejmować żadnych decyzji dotyczących treści umów. Jego działalność ma więc przygotowawczy lub pomocniczy charakter”.

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

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

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

X. Certyfikat rezydencji

Przez certyfikat rezydencji rozumie się zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika. Jest on praktycznie zawsze potrzebny, gdy polski podatnik chce stosować korzystniejsze dla nierezydenta opodatkowanie ryczałtowe wynikające z umowy międzynarodowej, i w każdym innym przypadku, gdy chcemy tę umowę zastosować.

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

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

Uzyskanie certyfikatu rezydencji jest dopuszczalne przed operacją gospodarczą lub po niej. Z reguły więc data wystawienia certyfikatu rezydencji podatkowej nie będzie się pokrywała z datą dokonania płatności przez polski podmiot na rzecz podmiotu zagranicznego. W związku z powyższym może pojawić się problem polegający na tym, że polski podmiot wypłacający należność może nie wiedzieć, iż między datą wystawienia certyfikatu a datą dokonania płatności doszło do zmiany w zakresie rezydencji podatkowej zagranicznego odbiorcy płatności. Powyższy problem rozwiązują podatnicy na różne sposoby. Przykładowo często proszą oni zagranicznego odbiorcę płatności, aby uzyskał od zagranicznego organu administracji podatkowej certyfikat rezydencji, w którym zostanie wprost potwierdzone, że w dniu dokonania płatności zagraniczny odbiorca posiadał status rezydenta. W 2013 r. ukształtowała się linia orzecznictwa sądów administracyjnych, w której stwierdza się, że certyfikat ważny jest nieskończenie długo, jeśli nie ma na nim terminu ważności, a stan faktyczny, który on dokumentuje, nie uległ zmianie. Mówią o tym m.in. wyroki NSA z 4.09.2013 r., II FSK 2580/11, LEX nr 1360102, i z 27.05.2014 r., II FSK 1563/12, LEX nr 1504219. Niestety te tak korzystne dla podatników wyroki stały się nieaktualne 4.01.2015 r. Zmieniono wtedy przepisy art. 26 u.p.d.o.p., dodając ust. 1i–1l, narzucające coroczną aktualizację posiadanych

certyfikatów rezydencji. Podatnik powinien posiadać oryginał certyfikatu rezydencji, a nie jego kopię. Uważa tak administracja podatkowa. Zdarzają się jednak i korzystne orzeczenia w tej kwestii.

Od 1.01.2019 r. w wyniku dodania ust. 1n do art. 26 u.p.d.o.p. możliwe było posługiwanie się kopią certyfikatu, ale jedynie wówczas, gdy:

- 1) kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekraczała 10 000 zł w roku kalendarzowym;
- 2) podatek u źródła dotyczył przychodów określonych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. (usługi reklamowe, prawnicze doradztwa, poszukiwania personelu, księgowe i inne o podobnym charakterze);
- 3) informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budziły uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Przepis ustanawiał bardzo nieliczną liczbę transakcji, przy których możliwe było stosowanie kopii certyfikatu rezydencji, i w niczym nie ułatwiał rozliczeń płatnikowi.

Dopiero od 1.01.2022 r. zmieniony ust. 1n w art. 26 u.p.d.o.p. jest realnym ułatwieniem dla płatnika, gdyż stanowi, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

XI. Ubezpieczyciel

Przez ubezpieczyciela rozumie się zakład ubezpieczeń albo zakład reasekuracji prowadzący działalność na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej. Z ubezpieczycielem wiąże się szczególny sposób ustalania przychodu. Przychodem jest kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, utworzonych zgodnie z odrębnymi przepisami, natomiast do przychodów ubezpieczyciela nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela. Równie szczególne są zasady ustalania kosztów u ubezpieczycieli. Kosztem uzyskania przychodów za rok podatkowy są koszty ustalone według zasad ogólnych, a także:

- 1) rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe utworzone zgodnie z odrębnymi przepisami – do wysokości stanowiącej przyrost tych rezerw na koniec roku podatkowego w stosunku do ich stanu na początek roku; przy ustalaniu zaliczek, o których mowa w art. 25, kosztem uzyskania przychodu jest przyrost stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na koniec okresu, za który wpłacana jest zaliczka, w stosunku do stanu tych rezerw na początek roku podatkowego;
- 2) odpisy na fundusz przewencyjny w wysokości określonej w odrębnych przepisach, jeżeli równowartość odpisów zwiększy środki funduszu.

XII. Spółka niebędąca osobą prawną

Przez spółkę niebędącą osobą prawną rozumie się spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego oraz inne spółki niebędące spółkami wymienionymi w art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p. W praktyce stanowią ją spółki cywilne, jawne przy spełnieniu określonych warunków, partnerskie oraz zakłady niektórych spółek zagranicznych. Do końca 2013 r. za taką spółkę uzna-

wano spółkę komandytowo-akcyjną. W spółkach tych podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy, a nie spółka. Do komentowanej ustawy wprowadzono definicję spółki niebędącej osobą prawną ze względu na to, że wspólnikami takich spółek mogą być również podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych. Przychody i koszty z udziału w takiej spółce określa się proporcjonalnie do ich praw w udziale w zysku. Dlatego też uczestnictwo w takiej spółce wpływa na dochód i w konsekwencji podatek dochodowy od osób prawnych. Ponadto podatnik podatku dochodowego od osób prawnych może uzyskać dodatkowe dochody wpływające na wysokość podatku w przypadku wystąpienia z takiej spółki lub przy likwidacji tej spółki. Ustawa identyczne zasady stosuje w przypadku uczestnictwa podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w spółce niebędącej osobą prawną, której siedziba znajduje się na terytorium Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub Konfederacji Szwajcarskiej. Ponieważ jednak niektóre spółki wymienione w zdaniu poprzednim traktowane są w swoich krajach tak jak osoby prawne, wprowadzono załącznik nr 3 do komentowanej ustawy, zawierający listę spółek zagranicznych, które u.p.d.o.p. traktuje jak polskie spółki niebędące osobami prawnymi.

W 2021 r. został zmieniony status podatkowy także spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych i spółki te stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

XIII. Definicje związane z pojawieniem się spółki komandytowo-akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej i spółki jawnej w roli podatnika

W związku z pojawieniem się od 1.01.2014 r. nowego podatnika, jakim stała się SKA, a od 2021 r. również spółka komandytowa, wprowadzono wiele definicji mających zastosowanie przy obliczaniu podatku dla tego podatnika oraz jego wspólników. Ponieważ wspólnikiem czerpiącym zyski ze SKA czy spółki komandytowej będzie również komplementariusz, w art. 4a pkt 16 wprowadzono rozszerzone pojęcie udziału (akcji) dla potrzeb tej ustawy. Są nim obok udziału w spółce z o.o. oraz akcji w spółce akcyjnej lub spółce komandytowo-akcyjnej niematerialne prawo do udziału w zyskach i inne prawa oraz obowiązki, jakie posiada komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej czy komandytowej. Dotychczas pojęcie wspólnika odnosiło się zwyczajowo do wspólników spółek niebędących osobami prawnymi oraz spółek z o.o. Zapis art. 4a pkt 17 informuje, że od 1.01.2014 r. wspólnikiem jest również akcjonariusz (spółki akcyjnej lub komandytowo-akcyjnej – choć w tym przypadku akcjonariusz i tak był uznawany za wspólnika). Ponieważ w spółkach kapitałowych kapitał zakładowy jest podstawowym pojęciem i jego zmiana może rodzić skutki w podatku ryczałtowym z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (przykładowo przesunięcie części kapitału zapasowego na kapitał podstawowy), w celu opodatkowania na podobnej zasadzie SKA oraz spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych wprowadzono definicję kapitału zakładowego dla tych spółek. Jest nim **kapitał podstawowy** takiej spółki (art. 4a pkt 18). Z dniem 1.07.2021 r. pojawiła się w obrocie prawnym prosta spółka akcyjna (PSA). Z tych powodów zdefiniowano kapitał zakładowy – obok spółki z o.o. i SKA, spółki komandytowej i niektórych spółek jawnych – również dla PSA. Jest nim w tym przypadku **kapitał akcyjny** prostej spółki akcyjnej.

Prosta spółka akcyjna

Prosta spółka akcyjna została stworzona jako wehikuł inwestowania w działalność innowacyjną i nowe technologie, zapewniający elastyczność niezbędną dla wykorzystania środków

komunikacji elektronicznej i innych narzędzi teleinformatycznych na każdym etapie funkcjonowania spółki. Istnieją wszelkie podstawy, by sądzić, że prosta spółka akcyjna okaże się dostosowana nie gorzej, a prawdopodobnie nawet lepiej niż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością do prowadzenia wszelkich typów działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności wielkich rozmiarów i działalności poddanych szczególnym regulacjom branżowym. PSA ma bowiem zalety właściwe innym spółkom kapitałowym przy jednoczesnym obniżeniu poziomu sformalizowania zasad funkcjonowania organów spółki, ułatwieniach w obrocie akcjami spółki oraz zasadniczym zrewidowaniu zasad ochrony praw wierzycieli spółki i zasad dysponowania jej majątkiem. Przy tym wszystkim przepisy o PSA precyzują zasady, które w dotychczasowej praktyce funkcjonowania spółek kapitałowych rodziły problemy interpretacyjne. Jedną z podstawowych zalet prostej spółki akcyjnej jest łatwość rozporządzania akcjami spółki i prowadzenia emisji nowych akcji. Akcje PSA nie mają postaci materialnej i mogą być zbywane w formie dokumentowej, zastrzeżonej pod rygorem nieważności. Forma dokumentowa dokonywania czynności prawnych została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w 2016 r. i jest właściwa dla składania oświadczeń woli przy użyciu wszelkich nośników informacji i sposobów komunikowania się inaczej niż poprzez składanie oświadczeń woli objętych dokumentem sporządzonym w formie pisemnej. W efekcie akcje PSA mogą być zbyt i obciążone za pomocą oświadczeń woli utrwalanych i przekazywanych na odległość przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, bez konieczności wydania dokumentu akcji, czy wręcz – jak ma to miejsce w przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością – poświadczania podpisów składanych w imieniu stron przez notariusza. Biorąc pod uwagę, że kapitał akcyjny spółki może zostać podniesiony na mocy dotychczasowych postanowień umowy spółki, bez konieczności jej zmiany, a dla składania oświadczeń woli spółki i akcjonariusza oraz podejmowania uchwał organów spółki zastrzeżona jest co najwyżej forma dokumentowa, także emisja nowych akcji może następować wyłącznie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej.

W prostej spółce akcyjnej istnieje kapitał akcyjny pochodzący z wkładów akcjonariuszy w kwocie 1 zł albo wyższej. Akcje PSA nie mają wartości nominalnej i nie stanowią części kapitału akcyjnego, a przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki, wbrew dotychczasowym zasadom, może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy. Powyższe zasady pozwalają przyznać status akcjonariusza osobom wnoszącym do spółki wyłącznie wiedzę i umiejętności. Daleko posunięta swoboda w kształtowaniu uprzywilejowania akcji i praw osobistych w spółce może być wykorzystana do elastycznego dostosowania treści stosunków korporacyjnych do sytuacji spółki, niezależnie od tego, jaką ta spółka będzie prowadziła działalność. Elastyczność ta będzie ważnym walorem PSA jako wehikułu inwestycyjnego dla wszystkich przypadków dokonywania inwestycji o charakterze strukturyzowanym. Akcjonariusze mogą bez wzywania wierzycieli do zgłaszania roszczeń wycofywać wkłady wniesione na poczet kapitału akcyjnego i cały niepodzielony zysk. Wypłata nie może nastąpić tylko wtedy, gdy spowoduje ryzyko utraty przez spółkę, w normalnych okolicznościach, zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych w terminie 6 miesięcy od dnia dokonania wypłaty. Podobny skutek ma obowiązek zasilania kapitału akcyjnego na pokrycie przyszłych strat spółki 8% rocznego zysku do momentu, gdy kapitał akcyjny nie osiągnie co najmniej 5% sumy zobowiązań spółki wynikającej z ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Tak jak dotychczas, członkowie zarządu spółek z o.o., członkowie zarządu PSA albo dyrektorzy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania spółki w przypadku, gdy na czas nie zgłoszą wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Prosta spółka akcyjna może być zakładana jednoosobowo, również przy użyciu wzorca umowy udostępnianego

w systemie teleinformatycznym S24, po opatrzeniu umowy spółki kwalifikowanymi podpisami elektronicznymi albo podpisami zaufanymi. Tylko w przypadku gdy PSA jest zawiązywana w oparciu o wkłady niepieniężne, umowa spółki wymaga formy aktu notarialnego, przy czym wartość samych wkładów niepieniężnych nie jest weryfikowana przez biegłego rewidenta. Powołanie rady nadzorczej w PSA jest fakultatywne, a skład zarządu może być jednoosobowy. Umowa spółki może zdecydować, że w PSA powoływana jest rada dyrektorów wykonawczych i niewykonawczych w miejsce zarządu i rady nadzorczej. Tym samym struktura organów PSA może być ukształtowana zgodnie z monistycznym modelem ładu korporacyjnego, rozpowszechnionym w anglosaskich systemach prawa, a także w Chinach, Francji, Indiach, Rosji i niektórych innych krajach. Posiedzenia wszystkich organów PSA mogą odbywać się przy użyciu środków komunikacji elektronicznej. Likwidacja PSA może nastąpić w uproszczonej formie, bez spieniężania majątku spółki i spłaty jej zobowiązań. Stanie się tak w przypadku, gdy co najmniej jeden z akcjonariuszy przejmie majątek spółki i odpowiedzialność za jej zobowiązania. Prosta spółka akcyjna została skonstruowana w ten sposób, aby maksymalnie ułatwić wejście na rynek start-upom oraz podmiotom, które bazują na nowych technologiach i zasadniczymi elementami ich majątku są *know-how* i inne wartości niematerialne.

Konsekwentnie przesunięcie części kapitału zapasowego na kapitał podstawowy w SKA lub do PSA również rodzi skutki podatkowe. Wynika to z art. 4a pkt 19 u.p.d.o.p., który informuje, że udział w zyskach osób prawnych stanowią również udziały w zysku SKA (i innych spółek niemających osobowości prawnej z siedzibą w kraju, w którym w podatku dochodowym rozliczane są jako osoby prawne, a utworzyły zakład w Polsce – udział w zyskach osób prawnych dotyczy wtedy tego zakładu – w zw. z art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p.).

W związku z pojawieniem się prostej spółki akcyjnej zdefiniowano też udział w kapitale zakładowym tej spółki. Jest nim stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w spółce (art. 4a pkt 19a u.p.d.o.p.). Natomiast wartością nominalną udziałów (akcji) takiej spółki jest cena emisyjna akcji prostej spółki akcyjnej (art. 4a pkt 19b). Punkty 19a oraz 19b art. 4a obowiązują od 1.07.2021 r., tj. od dnia wejścia do obrotu prawnego prostej spółki akcyjnej. Dotychczas opodatkowane było objęcie udziału (akcji) w spółce z o.o. (spółce akcyjnej) w zamian za wkład niepieniężny inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Zasadę tę rozszerza się na SKA. W związku z tym do art. 4a dodano pkt 20, zgodnie z którym przez objęcie udziału (akcji) rozumie się również uzyskanie przez wspólnika SKA ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce. Zdefiniowano też szeroko pojęcie spółki. Przez spółkę należy rozumieć wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p.). Od 1.01.2017 r. wymieniono literalnie te kategorie spółek, a od 1.01.2021 r. tę listę rozszerzono. Należą do nich:

- 1) spółka posiadająca osobowość prawną, w tym także spółka zawiązana na podstawie rozporządzenia nr 2157/2001 w sprawie statutu spółki europejskiej (SE);
- 2) spółka kapitałowa w organizacji;
- 3) spółka komandytowo-akcyjna oraz spółka komandytowa mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP;
- 4) spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i która nie złożyła stosownej informacji (mowa o tym w komentarzu do art. 1);

- 5) spółka niemająca osobowości prawnej mająca siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

XIV. Wartość emisyjna udziałów (akcji)

Przez wartość emisyjną udziałów (akcji) rozumie się cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji). Od 1.01.2018 r. przychodem udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej jest zdefiniowana w art. 4a pkt 16a u.p.d.o.p. wartość emisyjna otrzymanych przez niego udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej. Przepis ten zastąpił określanie takiego przychodu jako wartość nominalną otrzymanych udziałów (akcji). Wartość nominalna udziałów była w pewnym sensie wartością „sztuczną” (formalną), nieodzwierciedlającą faktycznej wartości takich udziałów lub akcji.

XV. Pochodne instrumenty finansowe i waluty wirtualne

1. Pochodne instrumenty finansowe

Od 1.01.2015 r. uporządkowano definicję pochodnych instrumentów finansowych. Wcześniej definicja ta nie znajdowała się w „słowniczku” (art. 4a u.p.d.o.p.), lecz była umieszczona w uchylonym ust. 1b art. 16 u.p.d.o.p. Przez pochodne instrumenty finansowe rozumie się instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 722 ze zm.). W wyniku modyfikacji u.p.d.o.p. z katalogu instrumentów finansowych wyłączono tytuły uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania oraz instrumenty rynku pieniężnego, które nie są pochodnymi instrumentami finansowymi. Definicję tę zawiera art. 4a pkt 22 u.p.d.o.p. Przed opisywaną zmianą definicja obowiązująca w u.p.d.o.p. była odmieniana. Przez pochodne instrumenty finansowe rozumiano prawa majątkowe, których cena zależała bezpośrednio lub pośrednio od ceny towarów, walut obcych, waluty polskiej, złota dewizowego, platyny dewizowej lub papierów wartościowych albo od wysokości stóp procentowych lub indeksów, a w szczególności opcje i kontrakty terminowe. Była to samoistna definicja stworzona dla komentowanej ustawy. Niezależnie od dokonanej zmiany obowiązuje ciągle zasada, według której koszty poniesione na nabycie instrumentu finansowego są aktywowane dopiero w momencie jego zbycia. Ta reguła nie będzie jednak miała zastosowania, gdy koszty te będą ponoszone dopiero po zbyciu pochodnych instrumentów finansowych (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 4.06.2009 r., I SA/Wr 328/09, LEX nr 511144).

2. Waluty wirtualne

Waluty wirtualne zostały zdefiniowane w u.p.p.f.t. Z dniem 1.01.2019 r. uregulowano zasady opodatkowania obrotu walutami wirtualnymi opisanymi w cytowanej ustawie. Dlatego jest ona przywoływana w art. 4a pkt 22b u.p.d.o.p. Natomiast w art. 4a pkt 22a u.p.d.o.p. wprowadzono definicję waluty wirtualnej dla celów podatku dochodowego. W przepisie tym mianem waluty wirtualnej określa się walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 u.p.p.f.t.

Według tego przepisu waluta wirtualna to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

- 1) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej;
 - 2) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące;
 - 3) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2024 r. poz. 30);
 - 4) instrumentem finansowym w rozumieniu u.o.i.f.;
 - 5) wekslem lub czekiem
- oraz jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Definicja ta obejmuje zarówno tzw. kryptowaluty, jak i scentralizowane waluty wirtualne. Użyte pojęcie jest dosłownym tłumaczeniem pojęcia *virtual currencies*, stosowanego przez FATF (Financial Action Task Force) dla określenia walut niebędących prawnymi środkami płatniczymi i obejmującego zarówno kryptowaluty (takie jak np. Bitcoin, Monero, Litecoin itp.), jak i scentralizowane waluty wirtualne (takie jak np. WebMoney czy PerfectMoney). Scentralizowana waluta wirtualna posiada jednego centralnego administratora, który zarządza jej wydawaniem i dystrybucją, a także prowadzi centralny rejestr płatności i posiada uprawnienie do wykupu jednostek danej waluty wirtualnej. Przychody z obrotu walutami wirtualnymi zostały zakwalifikowane od 1.01.2019 r. do przychodów z zysków kapitałowych (art. 7b u.p.d.o.p.) i są opisane w komentarzu do tego przepisu.

XVI. Komercjalizowana własność intelektualna i podmiot komercjalizujący

W dniu 3.11.2014 r. w u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. wprowadzono zwolnienie z opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci np. patentu i innych praw określonych w p.w.p., praw autorskich, *know-how* oraz licencji od tych praw (komercjalizowanej własności intelektualnej). W związku z tą dodatkową ulgą dodano do art. 4a kolejne punkty. Zgodnie z pkt 23 tegoż artykułu przez komercjalizowaną własność intelektualną rozumie się:

- 1) 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 p.w.p.;
- 2) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego;
- 3) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (*know-how*);
- 4) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej.

Z ulgi będzie mogła korzystać tylko określona grupa podmiotów, zwanych podmiotami komercjalizującymi. Zgodnie z nowym art. 4a pkt 24 przez podmiot komercjalizujący rozumie się:

- 1) uczelnię w rozumieniu p.s.w.n.;
- 2) spółkę utworzoną na podstawie art. 149 ust. 1 lub art. 150 ust. 1 p.s.w.n.;

- 3) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z 30.04.2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2020 r. poz. 1796 ze zm.);
 - 4) spółkę utworzoną na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy o Polskiej Akademii Nauk;
 - 5) instytut badawczy w rozumieniu ustawy z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2024 r. poz. 534);
 - 6) spółkę utworzoną na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy o instytutach badawczych;
 - 7) twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w art. 4a pkt 23 lit. a–c u.p.d.o.p., a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w art. 4a pkt 23 lit. d u.p.d.o.p.;
 - 8) międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 9) Centrum Łukasiewicz;
 - 10) instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz;
 - 11) spółkę utworzoną na podstawie art. 30 ustawy z 21.02.2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. z 2024 r. poz. 925 ze zm.)
- jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną.

Zgodnie z przepisami przejściowymi własność intelektualna wniesiona do spółki przed wejściem opisywanych przepisów w życie rozlicza się według starych zasad. Pozycje i–j dodano do katalogu 1.04.2019 r. W tym dniu weszła w życie ustawa z 21.02.2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz, która utworzyła Centrum i Sieć Badawczą Łukasiewicz. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych uwzględniła powstanie tych jednostek i uznała je również za jednostki komercjalizujące.

XVII. Działalność badawczo-rozwojowa

Od 1.01.2016 r. wprowadzono nową ulgę podatkową obejmującą wydatki na działalność badawczo-rozwojową, które podatnik może odliczać od podstawy opodatkowania. Ulgą ta zastąpiła poprzednie odliczanie wydatków na nowe technologie. W związku z tą ulgą, opisaną w komentarzu do art. 18d i 18e, w art. 4a u.p.d.o.p. pojawiły się definicje pojęć stanowiących podstawę odliczeń.

1. Działalność badawczo-rozwojowa

Zgodnie z art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. działalnością badawczo-rozwojową jest działalność twórcza obejmująca **badania naukowe** lub **prace rozwojowe**, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Działalność tę może wykonywać podatnik lub inny podmiot na jego zlecenie. Lakoniczność tej definicji z perspektywy podatników można uznać zarówno za wadę, jak i za zaletę. Wadą jest brak pewności, czy dana aktywność podatnika jest rzeczywiście działalnością badawczo-rozwojową w rozumieniu u.p.d.o.p. Ustawodawca nie posłużył się bowiem łatwymi w identyfikacji kryteriami (np. PKWiU prowadzonej przez podatnika działalności), ale definicją otwartą. Niemniej dwa najistotniejsze elementy tej definicji, tj. pojęcia badań naukowych oraz prac rozwojowych, zostały dodatkowo doprecyzowane. Z drugiej strony zaletą tej niedookreślonej definicji jest bardzo szeroki krąg podmiotów, które z omawianej ulgi mogą skorzystać. Adresatami ulgi na działalność badawczo-rozwojową nie są wyłącznie podmioty, które prowadzą działalność w obszarach, którym intuicyjnie przypisuje się takie cechy jak nowoczesność i innowacyjność – jak np. branża IT. W rzeczywistości analiza dotychczasowej praktyki organów podatkowych wskazuje, że dopuszczają one sko-

rzystanie z ulgi na działalność badawczo-rozwojową m.in. przez takie podmioty, jak: producent urządzeń spawalniczych (tak Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 9.01.2017 r., 2461-IBPB-1-2.4510.875.2016.2.MS), producent sprzętu AGD (tak Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 20.02.2017 r., 2461-IBPB-1-2.4510.59.2017.1.BG) czy też producent resorów pneumatycznych (tak Dyrektor KIS w interpretacji z 4.09.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.321.2018.2.JKT, LEX nr 477169).

Należy także zauważyć, że celem omawianej ulgi jest wspieranie działalności badawczo-rozwojowej prowadzonej przez podatników, a nie wdrażanie gotowych rozwiązań nabytych od innych podmiotów. Odróżnia to ulgę B+R od funkcjonującej w przeszłości ulgi na nabycie nowych technologii. Ulga B+R nie znajdzie zatem zastosowania w przypadku nabycia np. nowoczesnego oprogramowania, jeśli takie oprogramowanie będzie służyło wyłącznie wewnętrznym potrzebom podatnika, a nie np. do inicjowania, projektowania czy tworzenia nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług. Taki pogląd wyraził m.in. Dyrektor KIS w interpretacji z 28.08.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.315.2018.1.MBD, LEX nr 476726. Samo posłużenie się sformułowaniami o tak nieostrych kryteriach nie pozwala jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, czy dany podmiot prowadzi działalność badawczo-rozwojową. Cechą działalności badawczo-rozwojowej jest również jej systematyczność. Ma to znaczenie w przypadku programistów piszących programy komputerowe. Należy bowiem uznać, że sprzedają oni swoje wytwory, które powstają w wyniku działalności badawczo-rozwojowej, o ile robią to w sposób systematyczny. Wystarczy, by programista prowadził rejestr godzin pisania programu wykazujący tę systematyczność, by skorzystać z ulgi badawczo-rozwojowej (posiadając kwalifikowane wydatki) oraz opodatkować przychody 5-procentową stawką podatku (IP BOX). W wyroku WSA w Łodzi z 25.01.2024 r., I SA/Łd 829/23, LEX nr 3689233, czytamy na ten temat: „Działalność badawczo-rozwojowa obejmuje wszelkie badania i prace rozwojowe podejmowane przez podatnika w sposób systematyczny, uporządkowany i zaplanowany, które mają na celu pozyskanie nowej wiedzy bądź też opracowanie rozwiązania lub produktu o wyraźnie innowacyjnym charakterze, w oparciu o posiadane zaplecze, zasoby oraz dotychczasową wiedzę i umiejętności. Przesłankę tę należy zatem rozumieć jako zakaz obejmowania ulgą incydentalnych działań podatnika”.

Kluczowe w definicji działalności badawczo-rozwojowej jest rozróżnienie, które wskazuje, iż taka działalność obejmuje dwa rodzaje aktywności, tj. badania naukowe oraz prace rozwojowe.

W pkt 27 ustawodawca zdefiniował badania naukowe, natomiast w pkt 28 art. 4a – pojęcie prac rozwojowych.

2. Działalność naukowa

Badania naukowe obejmują badania na różnym poziomie ogólności. Stanowią je:

- 1) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 p.s.w.n.,
- 2) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 p.s.w.n.

Zgodnie z przytoczonym zapisem przez badania podstawowe rozumiane są prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne.

Natomiast przez badania aplikacyjne rozumie się prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

3. Prace rozwojowe

Przez prace rozwojowe rozumie się działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnych aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń. Należy zwrócić uwagę na podkreślone powyżej wyłączenie, mogące odnosić się do wielu przejawów aktywności podatnika. Zastrzeżenie eliminuje z zakresu ulgi na działalność badawczo-rozwojową te przejawy aktywności podatnika, które pomimo ulepszenia istniejących usług oraz innych operacji w toku, z uwagi na swoją cykliczność (okresowość) oraz brak innowacyjnego charakteru (rutynowość) nie mogą stanowić prac rozwojowych. Definicja prac rozwojowych obowiązująca od października 2018 r. kładzie akcent na prowadzenie takiej działalności przez podmioty z szeroko rozumianej branży IT. Wskazuje ona bowiem wprost, że prace rozwojowe dotyczą wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania. Dotychczas przepisy stanowiły zaś dość ogólnie, że prace rozwojowe dotyczą wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności. Wydaje się jednak, że zmiana ta nie wpłynie zasadniczo na identyfikację przejawów działalności badawczo-rozwojowej w branży IT. Analiza dotychczasowej praktyki wskazuje, że organy podatkowe potwierdzają możliwość skorzystania z ulgi B+R przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie. Zgodnie z uchwaloną nowelizacją u.p.d.o.p. (ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193 ze zm.), która zaczęła obowiązywać od 2019 r., do przychodów z zysków kapitałowych nie zalicza się przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika (art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.p.). Dotychczas podatnicy wytwarzający wartości niematerialne i prawne we własnym zakresie mieli wątpliwości, czy ponoszone w związku z tym wydatki mogą stanowić podstawę kalkulacji ulg B+R. Niektóre organy podatkowe uznawały bowiem, że przychody z tytułu zbycia oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie należy kwalifikować do przychodów z zysków kapitałowych, co automatycznie wykluczało je z zakresu ulgi B+R. Pomimo że Ministerstwo Finansów w ostatnim czasie prezentowało korzystne stanowisko w tym zakresie, to zawarcie takiego zapisu wprost w ustawie zwiększy pewność co do poprawności rozliczeń podatkowych po stronie przedsiębiorców.

Przywołane definicje pozwalają na wyrobienie jedynie ogólnego poglądu na temat tego, co jest działalnością badawczo-rozwojową w rozumieniu u.p.d.o.p. Dlatego warto przedstawić, chociaż w zarysie, dotychczasową praktykę rozumienia wskazanych definicji poprzez analizę niektórych interpretacji indywidualnych. Tytułem przykładu można wskazać, że:

- Dyrektor KIS w interpretacji z 20.09.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.405.2018.2.MST, LEX nr 478289, zgodził się, że działalność badawczo-rozwojowa może być prowadzona przez podmiot zajmujący się projektowaniem i produkcją hal stalowych, który podejmuje prace mające na celu m.in. wprowadzenie nowych lub ulepszonych rozwiązań, które mają na celu zmniejszenie zużycia materiałów lub też poprawę jakości produktu;
- Dyrektor KIS w interpretacji z 31.10.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.427.2018.1.BM, LEX nr 481016, uznał, iż działalnością badawczo-rozwojową jest tworzenie oprogramowania dla klientów biznesowych (*software house*), obejmujące m.in. nowe aplikacje po-

- wstałe w odpowiedzi na zapotrzebowanie biznesowe sprecyzowanego, istniejącego klienta lub powstałe w odpowiedzi na przewidywane zapotrzebowanie rynkowe;
- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 25.01.2017 r., 2461-IBPB-1-2.4510.934.2016.3.KP, stwierdził, że działalność badawczo-rozwojową może prowadzić podmiot będący producentem drożdży oraz dodatków piekarniczych, który prowadzi m.in. prace w zakresie możliwości zastosowania dostępnych materiałów i surowców w nowy innowacyjny sposób, który znacznie poprawia właściwości fizykochemiczne w porównaniu z podobnymi produktami produkowanymi przez firmy konkurencyjne oraz wprowadza projekty nowych technologii (np. zwiększenia wydajności poprzez automatyzację procesu produkcji, wdrożenie nowych systemów informatycznych jak SAP);
 - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 4.01.2017 r., 2461-IBPB-1-3.4510.865.2016.2.TS, za podmiot prowadzący działalność badawczo-rozwojową uznał producenta odlewów żeliwnych dla branży samochodowej, kolejowej, górniczej, maszynowej oraz obróbki metali, który prowadził działalność m.in. w zakresie projektowania i wykonywania matryc oraz narzędzi koniecznych do wykonania prototypu i serii pilotażowej przed wdrożeniem do produkcji, jak również działalność nakierowaną na wprowadzenie nowych technologii (w tym informatycznych) i optymalizacji procesu produkcyjnego;
 - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 27.12.2016 r., 1462-IPPB5.4510.938.2016.1.MR, wskazał, iż podmiotem prowadzącym działalność badawczo-rozwojową jest producent klejów realizujący m.in. projekty polegające na wprowadzeniu nowoczesnych technologii przetwórstwa oraz wprowadzające możliwość produkowania nowych wyrobów;
 - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 22.12.2016 r., 1462-IPPB5.4510.977.2016.1.MR, za podmiot uprawniony do skorzystania z ulgi na działalność badawczo-rozwojową uznał producenta galanterii mlecznej, który prowadził prace w zakresie możliwości zastosowania dostępnych materiałów i surowców w nowy innowacyjny sposób, który poprawi właściwości fizykochemiczne wyrobów w porównaniu z podobnymi produktami produkowanymi przez firmy konkurencyjne (np. poprzez wprowadzanie nowych smaków, składu chemicznego i procesów produkcji);
 - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 16.08.2016 r., IPPB5/4510-641/16-3/MR, uznał, że działalność badawczo-rozwojową prowadzi dostawca usług doradczych i rozwiązań informatycznych wspomagających pracę projektantów, konstruktorów, technologów, który realizuje projekty mające na celu zaoferowanie komplementarnych i innowacyjnych rozwiązań programowych dla oferowanych przez firmę rozwiązań;
 - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 12.07.2016 r., IBPB-1-2/4510-416/16/KP, za podmiot prowadzący działalność badawczo-rozwojową uznał producenta leków, suplementów diety oraz produktów medycznych, który nabywa usługi badawczo-rozwojowe, *know-how*, opracowania eksperckie oraz prowadzi prace we własnym zakresie w celu prowadzenia prac dotyczących formułacji farmaceutycznych, produktów kosmetycznych i suplementów diety.

Do przywołanych interpretacji należy dodać jednak istotne zastrzeżenia. Po pierwsze, zostały one wydane w indywidualnych sprawach podatników i nie przesądzają jednoznacznie o charakterze prac prowadzonych w danych branżach. Nadto w części z tych interpretacji w przedstawionym opisie stanu faktycznego podatnicy wskazywali, że prowadzą działalność, która ich zdaniem stanowi działalność badawczo-rozwojową, co miało wpływ na stanowisko zajęte przez organ podatkowy. Wreszcie należy zauważyć, że przywołane interpretacje bazu-

ją na definicjach badań naukowych i prac rozwojowych w brzmieniu obowiązującym przed zmianą spowodowaną wejściem w życie p.s.w.n. W części interpretacji w celu wyjaśnienia pojęcia działalności badawczo-rozwojowej podatnicy odwołują się również do ustaw innych niż podatkowe i dokumentów niestanowiących aktów prawnych. Dotyczy to m.in. dokumentów publikowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w zakresie standardowych procedur dla badań statystycznych działalności badawczo-rozwojowej. Takie źródła mogą stanowić wskazówkę w sytuacji praktycznych problemów z identyfikacją działalności badawczo-rozwojowej. Niemniej używanie ich jako jedynego argumentu w przypadku sporów z organami podatkowymi mogłoby zostać podważone poprzez stwierdzenie, iż dokumenty te nie stanowią przepisów podatkowych, a ich rola może być jedynie pomocnicza.

Wydatki na działalność badawczo-rozwojową powinny być wyodrębniane w ewidencji księgowej (art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p.), by ułatwić dokonywanie odliczeń.

XVIII. Rzeczywisty właściciel

Z dniem 1.01.2017 r. w art. 4a dodano pkt 29, definiując pojęcie rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*). Przez rzeczywistego właściciela należy rozumieć podmiot, który otrzymuje daną należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części danej należności innej osobie lub podmiotowi. Ponadto od 1.01.2019 r. dodano warunek mówiący, iż rzeczywisty właściciel **powinien prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby**, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

- 1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
- 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
- 5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

W związku ze zmianami wprowadzanymi w art. 21 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. (zwolnienie z podatku u źródła) oraz w art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p. (oświadczenie o spełnieniu warunków do zwolnienia z podatku u źródła) celowe było wprowadzenie normatywnej definicji rzeczywistego właściciela, odpowiadającej klauzuli *beneficial owner* jako koncepcji międzynarodowego prawa podatkowego. Wyrażenie „rzeczywisty właściciel” funkcjonowało do 1.01.2017 r.