

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **15**

Materiały uzupełniające na stronie:
<https://www.profinfo.pl/materiały-dodatkowe>
będą dostępne do 31 grudnia 2029 r.

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

CIT

Podatki i rachunkowość

Komentarz

Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE

15

Stan prawny na 1 kwietnia 2024 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-493-5
15. 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

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 nieraz bardzo szczegółowy, ustawienia systemu kontroli wewnętrznej i rachunkowości.

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

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

chody 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

(Dz.U. z 2023 r. poz. 2805; zm.: Dz.U. z 2024 r. poz. 232)

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

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

ROZDZIAŁ 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania

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

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

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

- 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:
 - 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 2022 r. poz. 2647, 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 osiągniętego dochody z takiej spółki;
- 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
- 3) fundacji rodzinnych w organizacji.

4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:

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

4a. W przypadku zmiany w składzie podatników podatku dochodowego od osób prawnych lub podatników podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej, aktualizację informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, składają również spółki jawne, które wcześniej nie składały informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a i c.

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

6. (uchylony).

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

I. Uwagi ogólne

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

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

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

Źródłami prawa w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych są również – wydane na podstawie u.p.d.o.p. – przepisy aktów wykonawczych do ustawy. Obecnie, zgodnie z Konstytucją

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 uzyskała 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 wysyłano do Krajowego Rejestru Sądowego. Artykuł 8a ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 685 ze zm.) informuje, że ujawniane są w rejestrze tylko uchwały:

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

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

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

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

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

Przykład 1

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

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

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

Przykład 2

Sytuacja analogiczna do uprzedniej, ale CIT-8 wynosi 9%. W rezultacie spółka zapłaciła 18 000 zł podatku, z czego 9000 zł przypada na komplementariusza. Zysk po potrąceniu CIT-8 przypadający na komplementariusza to $100\,000\text{ zł} - 9000\text{ zł} = 91\,000\text{ zł}$. 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) = $17\,290\text{ zł}$, czyli podatek u takiego podatnika ulega obniżeniu z 19% do $17\,290\text{ zł} / 100\,000\text{ zł} \times 100\% = 17,29\%$ – przy założeniu, że podatnik ten opłacał 19% CIT (lub PIT, gdyby to osoba fizyczna była komplementariuszem i płaciła podatek liniowy). A zatem gdy osoba fizyczna będąca dotychczas komandytariuszem zostanie komplementariuszem w spółce komandytowej, jej obciążenie podatkowe nie zwiększy się po tych zmianach w podatkach lub nawet może ulec obniżeniu. W takiej sytuacji warto pozostawić starego komplementariusza (zwykle spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) jako dalej funkcjonującego komplementariusza. Nazwa spółki nie ulegnie wówczas zmianie. Jeden z dotychczasowych komandytariuszy powinien też nim pozostać, ponieważ spółka komandytowa musi posiadać choć jednego komandytariusza. Ewentualnie można wprowadzić nowego 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.

CIT. Podatki i rachunkowość to komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który omawia łącznie zagadnienia podatkowe i rachunkowe. Publikacja ułatwi znalezienie różnic między wynikiem rachunkowym i podatkowym, co pomoże księgowym, doradcom podatkowym i biegłym rewidentom uniknąć błędów przy rozliczaniu tego podatku.

W książce szczegółowo przedstawiono regulacje, które weszły w życie od 1 stycznia 2024 r., dotyczące m.in.:

- wsparcia mikro-, małych i średnich przedsiębiorców prowadzących działalność w gminach o wysokim wskaźniku bezrobocia,
- minimalnego podatku dochodowego,
- opodatkowania niektórych dotacji,
- nowych zwolnień podatkowych związanych z działaniami wojennymi na Ukrainie,
- wyłączenia z opodatkowania podatkiem u źródła (WHT) niektórych obligacji i listów zastawnych.

Ponadto rozbudowano kwestie dotyczące opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (estoński CIT), związane z pojawieniem się wielu rozbieżnych interpretacji podatkowych i orzeczeń sądów administracyjnych. Rozszerzono także zagadnienia związane z fundacją rodzinną.

W książce porównano regulacje podatkowe z przepisami ustawy o rachunkowości, pozwala to ocenić i wybrać poprawny sposób rozliczenia rachunkowego i podatkowego.

W przypadku kontrowersyjnych zapisów ustawy wskazano dominującą linię orzecznictwa. Jednocześnie rachunkowa analiza przepisów dokonana w komentarzu ułatwi poprawne ujmowanie zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych.

Uzupełnieniem książki jest szkolenie online, prowadzone przez autorów, a dostępne na stronie: <https://www.profinfo.pl/materialy-dodatkowe>.

Paweł Małecki – doktor inżynier; doradca podatkowy, posiada uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych; prowadzi kancelarię doradztwa podatkowego; jest wykładowcą z tej dziedziny m.in. na szkoleniach doradców z Krajowej Izby Doradców Podatkowych i w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego (w tym komentarzy do ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Małgorzata Mazurkiewicz – biegły rewident, inżynier; wykładowca z zakresu prawa podatkowego i rachunkowości m.in. w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce; egzaminator w Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów; doświadczenie i praktyczną wiedzę zdobywała, pracując jako główny księgowy oraz dyrektor finansowy w spółkach międzynarodowych.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA +48 801 044 545
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL



PUBLIKACJA
REKOMENDOWANA PRZEZ

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**