

Rozdział 1. Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1. [Zakres podmiotowy i przedmiotowy]

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

2.² 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 komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Literatura: *S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski*, Podatek dochodowy od osób prawnych 2009, Wrocław 2009; *A. Gomułowicz, J. Malecki*, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004; *A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz*, Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa, Lublin 2005; *S. Janczewski*, Spółka jawna w nowym kodeksie handlowym, PPH 1934; *M. Kalinowski*, w: Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie (pod red. *B. Brzezińskiego*), Toruń 2009; *J. Nowak-Kubiak*, Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz, Warszawa 2012, Legalis; Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz (pod red. *J. Marciniuka*), Legalis 2010; *W. Pyziół*, w: Prawo spółek (pod red. *S. Włodyki*), Kraków 1991; *P. Rataj, P. Pietrolaj*, Wykonywanie działalności leczniczej na gruncie nowej ustawy przez podmioty lecznicze, Dodatek do Edukacji Prawniczej 2012, Nr 1, Legalis; *S. Sołtyński*, w: Kodeks handlowy. Komentarz (pod red. *S. Sołtyńskiego*, *A. Szajkowski*, *J. Szwai*), t. I, Warszawa 1997; System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe (pod red. *L. Etela*), Warszawa 2010; *M. Ślifirczyk, F. Świtala, R. Krasnodębski, G. Dźwigala, P. Karwat, Z. Huszcz*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2009; *S. Włodyka*, w: Prawo spółek (pod red. *S. Włodyki*), Kraków 1991; *R. Zieliński*, Pojęcie dochodu podatkowego, PiP 2009, Nr 10.

Spis treści

| | Nb |
|---|----|
| I. Uwagi ogólne | 1 |
| II. Pojęcie podatnika | 5 |
| III. Osoby prawne | 7 |
| IV. Spółki kapitałowe w organizacji | 10 |
| V. Spółki kapitałowe w likwidacji | 14 |
| VI. Spółka europejska oraz spółdzielnia europejska | 15 |
| VII. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej | 17 |
| VIII. Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych | 22 |
| IX. Samorządowe zakłady budżetowe | 23 |
| X. Jednostki budżetowe | 24 |
| XI. Oddziały osób prawnych | 26 |
| XII. Wspólnoty mieszkaniowe | 27 |

² Art. 1 ust. 2 w brzmieniu ustawy z dnia 5.07.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1629), która wchodzi w życie 25.11.2018 r.

| | |
|---|----|
| XIII. Zakłady opieki zdrowotnej | 28 |
| XIV. Szkoły niepubliczne | 33 |
| XV. Spółki komandytowo-akcyjne | 34 |
| XVI. Spółki niemające osobowości prawnej z siedzibą lub zarządem w innym państwie | 40 |
| XVII. Konsorcjum | 42 |
| XVIII. Przedsiębiorstwo w spadku | 43 |

I. Uwagi ogólne

1. Ustawą z 15.2.1992 r. został wprowadzony do polskiego systemu prawnego podatek dochodowy od osób prawnych. Podatek ten jest podatkiem bezpośrednim i ma charakter dochodowy. Jest podatkiem państwowym, w pewnym stopniu jest jednak dochodem budżetu jednostek samorządu terytorialnego (A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, Prawo podatkowe, s. 336–337). Bezpośredniość podatku dochodowego wyraża się w tym, że normatywnie określone źródło podatku, przedmiot i podmiot podatku są zbieżne, a więc tożsame z rzeczywistym źródłem ekonomicznym podatku i podmiotem podatku (A. Gomułowicz, J. Malecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 138). W praktyce oznacza to, że podatek płaci osoba prawna (lub jednostka podobna) z własnego majątku, a nie przerzuca podatku *de facto* na inny podmiot (jak w przypadku podatków pośrednich, gdzie rzeczywiste źródło ekonomiczne podatku znajduje się poza tym, kto jest formalnie, według prawa, podatnikiem).
2. Podatek ten opiera się na **zasadzie równości**. Zasada ta oznacza jednakowe traktowanie podmiotów będących podmiotami tego podatku bez względu na rodzaj dochodów i ich źródło, a także niezależnie od formy organizacyjnej (A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, Prawo podatkowe, s. 337). Podatek ten opiera się również na zasadzie powszechności w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym. W aspekcie podmiotowym oznacza to, że w zasadzie wszystkie osoby prawne – i podmioty co do zasady podobne – są opodatkowane tym podatkiem – z wyjątkami dotyczącymi niektórych zwolnień (A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, Prawo podatkowe, s. 337). W aspekcie przedmiotowym natomiast oznacza to, że w zasadzie wszystkie dochody podatnika są opodatkowane bez względu na źródło ich otrzymania. Podatek dochodowy, co do zasady, ma objąć całość dochodów wszystkich podmiotów będących podatnikami tego podatku na obszarze jego obowiązywania.
3. Należy podkreślić, że **pojęcie dochodu jest pojęciem niejednoznacznym**. W nauce o podatkach oraz w nauce prawa podatkowego toczyła (i toczy) się dyskusja na temat różnorodnych teorii dochodu (H. Litwińczuk, w: System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, s. 186–189). W zależności od danej teorii zakres pojęcia dochodu może obejmować jedynie okresowo uzyskiwane wpływy ze stałego źródła (z wyłączeniem wówczas przyrostów rzeczowych składników majątkowych takich jak darowizny czy spadki) aż po takie teorie, zgodnie z którymi pojęcie dochodu obejmować może każdy przyrost majątku danej osoby – nawet dochód niezrealizowany, jak wzrost wartości rynkowej posiadanego majątku.
4. Nie jest jednoznaczne, jaką treść pojęciu dochodu nadał ustawodawca w PDOPrU. Choć ustawa zawiera definicję legalną dochodu (art. 7 ust. 2), to trudności w określeniu zakresu tego pojęcia wynikają z niedookreśloności pojęcia przychodu. Dlatego też definicję przychodu oraz dochodu należy dekodować z całości treści ustawy – w szczególności z treści art. 12 ust. 1. Na podstawie treści ustawy oraz dorobku orzecznictwa (przywoływanego w dalszej części komentarza) można wnioskować, że pojęcie dochodu w zasadzie oznacza, że opodatkowaniu podlega jedynie to, co zostaje w rękach danego podmiotu do jego dyspozycji (w zasadzie staje się jego własnością; ostatecznym przysporzeniem majątkowym) po odliczeniu od przychodów kosztów poniesionych w celu jego osiągnięcia. Jednocześnie brak bliższej definicji dochodu oraz brak precyzji w zakresie definicji przychodu (w art. 12) zasługuje na krytykę oraz powoduje niejednoznaczność w zakresie tego, co powinno podlegać opodatkowaniu. I choć należy pamiętać o zasadnym pytaniu, czy w ogóle sformułowanie takiej legalnej definicji przychodu (a zatem i dochodu) jest możliwe (R. Zieliński, Pojęcie dochodu podatkowego, s. 48–56), to współczesne polskie regulacje w tym zakresie ukazały daleko idące trudności w ich stosowaniu.

II. Pojęcie podatnika

1. Komentowany artykuł reguluje zakres podmiotowy podatku. Wskazuje, kto jest podatnikiem – czyli osobą podlegającą na mocy ustawy obowiązkowi podatkowemu. Należy podkreślić, iż bycie

podatnikiem jest stanem obiektywnym. Oznacza to, że obowiązek podatkowy powstanie w tym podatku niezależnie od woli opodatkowanego (*M. Kalinowski*, w: *Prawo podatkowe*, s. 68) i jest niezależny od np. formalnej rejestracji danego podmiotu jako podatnika, ani od tego, czy podatnik np. złożył zeznanie. Jeżeli wystąpią okoliczności opisane w ustawie, dany podmiot jest uznawany za podatnika.

Przykład: Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji dokonała dostaw towarów, z tytułu których nie wystawiła faktur VAT. Spółka ta nie była zarejestrowana dla celów podatkowych ani dla celów statystycznych. Rejestracja taka nastąpiła po kilku miesiącach od dokonania dostaw tych towarów. Co do zasady, obowiązek podatkowy powstał wobec spółki już w momencie dostawy towarów (na podstawie art. 12 ust. 3a PDOPrU).

2. Ustawa stanowi, że **podmiotami podatku są m.in. osoby prawne, spółki kapitałowe 6 w organizacji, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.** Ustawa posługuje się tutaj pojęciami konwencjonalnymi. W zasadzie więc należy uznać, że podatnikiem może być tylko taki podmiot, którego byt prawny już się rozpoczął (*H. Litwińczuk*, w: *System Prawa Finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, s. 282–283). Jeżeli założyciele danej spółki już wcześniej prowadzili działalność gospodarczą, to zasadniczo ich dochody należy opodatkować według zasad właściwych dla tych założycieli, a nie dla spółki (a więc np. podatkiem dochodowym od osób fizycznych).

III. Osoby prawne

1. **Podmiotami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem są osoby prawne.** Nie ulega 7 wątpliwości, że osoba prawna jest pojęciem konwencjonalnym, którego treść jest zdeterminowana treścią prawa prywatnego (cywilnego) i, przynajmniej w odniesieniu do osób prawnych prawa polskiego, należałoby się tutaj odwołać do polskiego Kodeksu cywilnego. Należy również w tym przypadku posłużyć się przepisami prawa cywilnego w celu określenia, od kiedy dany podmiot staje się osobą prawną, a w konsekwencji, od którego momentu zaczyna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zgodnie z art. 33 KC osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepis szczególnie przyznają osobowość prawną. Z przepisów ustawy musi zatem wynikać, że dana jednostka organizacyjna ma osobowość prawną. Zgodnie z art. 35 KC powstanie, ustroj i ustanie osób prawnych określają właściwe przepisy; w przypadkach i w zakresie w przepisach tych przewidzianych organizację i sposób działania osoby prawnej reguluje także jej statut. Równocześnie, jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą jej wpisu do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

2. W przypadku konieczności ustalenia momentu powstania zagranicznej osoby prawnej 8 (np. spółka niemiecka mająca zarząd w Polsce), należy kierować się przepisami prawa (obcego) regulującymi powstanie danej osoby prawnej. W przypadku wątpliwości wydaje się możliwe kierowanie kryteriami dodatkowymi, jak np. uzyskanie pierwszego przychodu.

3. Osobami prawnymi, a zatem i podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są przede 9 wszystkim:

- 1) Skarb Państwa (z mocy art. 6 ust. 1 pkt 1 PDOPrU korzysta on jednak ze zwolnienia podmiotowego);
- 2) jednostki samorządu terytorialnego (na mocy art. 6 ust. 1 pkt 6 PDOPrU zwolnione od podatku są dochody określone w przepisach ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego; tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1530);
- 3) spółki kapitałowe, tj. spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością;
- 4) fundacje;
- 5) przedsiębiorstwa państwowe;
- 6) spółdzielnie;
- 7) spółdzielnie europejskie;
- 8) związki zawodowe oraz ich jednostki wskazane w statucie;
- 9) stowarzyszenia
oraz inne jednostki organizacyjne, którym ustawa nadaje osobowość prawną.

IV. Spółki kapitałowe w organizacji

1. **Spółki kapitałowe w organizacji** (spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) 10 również są zaliczane przez komentowany przepis do podatników podatku dochodowego od osób

prawnych. Zgodnie z art. 161 § 1 KSH, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji powstaje z chwilą zawarcia umowy spółki. Zgodnie z art. 323 § 1 KSH, z chwilą zawiązania spółki powstaje spółka akcyjna w organizacji.

Dlatego też wspólnicy spółki w organizacji nie mogą żądać zwrotu nadpłaty, która przysługuje tej spółce – zob. wyr. NSA z 28.10.2011 r. (II FSK 791/10, Legalis): „Jak wynika z powoływanego przez organy podatkowe art. 1 ust. 1 PDOPrU, spółka kapitałowa w organizacji jest samodzielnym i odrębnym od jej wspólników podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych”.

- 11 2. Spółka w organizacji jest jednostką organizacyjną posiadającą zdolność prawną, ale niebędącą osobą prawną. Trwa ona od momentu zawarcia umowy spółki (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) lub zawiązania spółki (spółka akcyjna) do momentu wpisania do rejestru spółki albo odmowy wpisania do rejestru spółki lub też upływu 6-miesięcznego terminu na zgłoszenie spółki do rejestru albo jej rozwiązania (zob. *S. Babiarczyk, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomulowicz, R. Pęk, K. Winiarski*, Podatek dochodowy od osób prawnych 2009, s. 13–14).
- 12 3. Jak zauważył NSA w wyr. z 15.6.2011 r. (II FSK 248/10, Legalis): „Spółka akcyjna tworzona jest w szczególnym trybie. W fazie początkowej dochodzi do konsensusu między założycielami spółki podpisującymi statut. Następnie składane są oświadczenia o objęciu akcji i wyrażeniu zgody na brzmienie statutu. Statut nie tworzy stosunku prawnego między założycielami. Jego podpisanie jest warunkiem utworzenia spółki. Zbiór zawartych w nim norm jest podstawą jej funkcjonowania od chwili zawiązania spółki. Statut należy odróżnić od składanych przez obejmujących akcje oświadczeń woli. Wszystkie oświadczenia woli: to jest statut oraz oświadczenia wymienione w art. 313 KSH, powinny być traktowane jako umowa założycielska spółki handlowej, spełniająca wymogi art. 3 KSH. Umowa ta może być zawarta w jednym lub kilku aktach notarialnych. W tym ostatnim przypadku może to mieć miejsce w różnym czasie i miejscu. Układ oświadczeń nie jest jednak przypadkowy. Statut jest pierwszą z czynności i inne oświadczenia (na przykład o objęciu akcji) powinny do niego nawiązywać. Finalne zawarcie umowy spółki akcyjnej określić można mianem zawiązania. Następuje ono dopiero z chwilą objęcia wszystkich akcji lub złożenia przez zarząd oświadczenia w trybie przewidzianym w art. 310 § 2 KSH. Nie jest więc jeszcze zawiązaniem spółki podpisanie statutu czy objęcie pierwszej akcji. Dopiero od chwili zawiązania spółki akcyjnej powstaje nowy podmiot, jakim jest spółka w organizacji (v. *A. Kidyba*, Komentarz Lex/el. 2011; komentarz do art. 301 Kodeksu spółek handlowych). Zasadnie więc twierdzi wnoszący skargę kasacyjną Minister Finansów, że koszty obejmujące opłatę notarialną za sporządzenie umowy spółki akcyjnej w formie aktu notarialnego i podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu tej umowy nie są kosztami spółki akcyjnej, która nie istnieje jeszcze na tym etapie jako nowy podmiot w organizacji. Za koszty takie słusznie natomiast uznano koszty doradztwa prawnego związane go ze sporządzeniem uchwał organów Spółki, umów z pracownikami, wniosku rejestracyjnego do KRS oraz opłaty sądowej związanej z rejestracją w KRS, jako że były to już koszty nowo powstałej osoby prawnej.”
- 13 4. Podkreślić należy, że **spółka w organizacji z chwilą wpisu do rejestru uzyskuje osobowość prawną**, stając się równocześnie podmiotem praw i obowiązków spółki w organizacji (art. 12 KSH). Zgodzić się trzeba z poglądem, zgodnie z którym zarejestrowana spółka nie jest następcą prawnym, ale wprost kontynuatorem podmiotowości prawno-podatkowej spółki w organizacji. W konsekwencji przykładowo przychody i koszty spółki w organizacji stają się przychodami i kosztami spółki po jej zarejestrowaniu [zob. Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz (pod red. *J. Marciniuka*), Legalis 2010].

V. Spółki kapitałowe w likwidacji

- 14 1. Postawienie spółki kapitałowej w stan likwidacji nie decyduje o utracie jej podmiotowości podatkowoprawnej na gruncie przepisów PDOPrU. Jak stwierdził NSA w wyr. z 30.6.1993 r., „rozwiązanie spółki (osoby prawnej) następuje po przeprowadzeniu likwidacji. W czasie likwidacji spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zachowuje osobowość prawną. Przepisy Rozdziału VI KH nie pozwalają na wysuwanie wniosku, że Spółka straciła swoją tożsamość w momencie postawienia w stan likwidacji (III SA 238/93, MoPod 1994, Nr 3, s. 80)”.

VI. Spółka europejska oraz spółdzielnia europejska

- 15 1. Na mocy rozporządzenia Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (Dz.Urz. WE L Nr 294, s. 1 ze zm.) możliwe jest utworzenie spółki europejskiej.

Spółka ta nabywa osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę. Spółka ta, jako posiadająca osobowość prawną, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

2. Opodatkowaniu podlega również spółdzielnia europejska. Spółdzielnie te mogą funkcjonować w Polsce na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 1435/2003 z 22.7.2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz.Urz. UE L Nr 207, s. 1 ze zm.), dyrektywy Rady 2003/72/WE z 22.7.2003 r. uzupełniającej statut spółdzielni europejskiej w odniesieniu do zaangażowania pracowników (Dz.Urz. UE L Nr 207, s. 25) oraz ustawy z 22.7.2006 r. o spółdzielni europejskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2043).

VII. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej

1. Zgodnie z art. 1 ust. 2 PDOPrU, jej przepisy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Oznacza to, że **podatnikami są również jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej – jednak nie są tymi podatnikami spółki osobowe**. Kodeks spółek handlowych przewiduje bowiem możliwość tworzenia, obok spółek kapitałowych, również spółek osobowych. Są nimi: spółka jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna. Spółki te posiadają zdolność prawną (mogą być podmiotem praw i obowiązków), jednakże nie posiadają osobowości prawnej. Nie będą one zatem podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, z wyjątkiem, ze względu na brzmienie ust. 3, spółki komandytowo-akcyjnej (zob. więcej w pkt XIX. Nowelizacja art. 1 PDOPrU z mocą od 1.1.2014 r.). Podobnie spółka cywilna nie jest podatnikiem na gruncie przepisów PDOPrU. Jednostki organizacyjne stają się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych od momentu powstania. Często ustalenie takiego momentu może być problematyczne. W celu ustalenia tego momentu, konieczna jest analiza poszczególnych aktów tworzących tę jednostkę. W przypadku braku możliwości ustalenia momentu objęcia obowiązkiem podatkowym jednostki organizacyjnej wydaje się, że możliwe jest posługiwanie się kryteriami pomocniczymi, takimi jak: uzyskanie pierwszego przychodu czy dokonanie pierwszej czynności objętej zakresem działalności (*H. Litwińczuk*, w: System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, s. 283).

2. Zidentyfikowanie jednostki organizacyjnej, która miałaby podmiotowość prawno-podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych, może budzić wątpliwości. Jednostka taka z pewnością powinna charakteryzować się pewnym stopniem zorganizowania i wyodrębnienia. Trudno odnaleźć obiektywne, jasne kryteria wskazujące na to, że dana jednostka jest jednostką organizacyjną, o której mowa w komentowanym przepisie (w zakresie wspomnianych kontrowersji zob. w szczególności *M. Śliwiczek, F. Świtata, R. Krasnodębski, G. Dźwigata, P. Karwat, Z. Huszcz*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, s. 784). Kontrowersje te mają swoje podłoże teoretyczne. Nie jest bowiem jednoznaczne, czy podmiotowość podatkowoprawną mogą mieć wyłącznie takie jednostki, które mają podmiotowość cywilnoprawną. Zgodnie z przeważającą opinią nie jest to konieczne. Spotkać można było jednak również poglądy odmienne (więcej na ten temat zob. *M. Kalinowski*, w: Prawo podatkowe, s. 53–54). Przy rozstrzygnięciu kwestii, które jednostki organizacyjne mogą być uznane za podatnika, warto zwrócić uwagę na kryteria sformułowane w teorii prawa podatkowego, takie jak np. wskazujące, że podatnikiem może być tylko taka jednostka, wobec której może powstać zdarzenie określone w ustawie albo która może być zdolna do zapłaty podatku. W konsekwencji podatnikiem może być tylko ten, kto np. może osiągać przychód (dochód) oraz ten, kto może dysponować środkami pieniężnymi celem zapłaty podatku (tak w szczególności *M. Kalinowski*, w: Prawo podatkowe, s. 63–64).

3. Orzecznictwo wypracowało określone, jakkolwiek nadal budzące pewne wątpliwości, kryteria konstytuujące jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Wymienił je m.in. NSA w wyr. z 5.4.2012 r. (II FSK1828/10, Legalis). Sąd uznał w nim, że za atrybuty jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej przyjmuje się:

- 1) posiadanie struktury organizacyjnej;
- 2) działanie za pośrednictwem organów;
- 3) zdolność prawną w zakresie prawa materialnego;
- 4) zdolność procesową;
- 5) zdolność upadłościową i układową;
- 6) posiadanie własnego majątku;
- 7) odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania.

Dla uzyskania statusu jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej wystarczające jest posiadanie przez dany podmiot przynajmniej jednej z wymienionych wyżej cech (*S. Janczewski*,

Spółka jawna, s. 50; *S. Włodyka*, w: *Prawo spółek*, s. 198–200; *W. Pyziol*, w: *Prawo spółek*, s. 313; *S. Sołtysiński*, w: *Kodeks handlowy*, s. 44–46).

- 20 4. Choć przytoczony powyżej pogląd NSA należy zaliczyć do kontrowersyjnych, warto zwrócić uwagę, że pojęcie jednostki organizacyjnej w PDOPrU może być dosyć szerokie, a orzecznictwo jest dalekie od precyzyjnej delimitacji jej znaczenia.
- 21 5. Praktyka orzecznicza wypracowała dosyć utrwalone poglądy w stosunku do niektórych form organizacyjnych występujących w obrocie. Zgodnie z nimi jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, ale będącymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są w szczególności niżej wymienione podmioty.

VIII. Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych

- 22 1. Zgodnie z komentowanym przepisem, pomimo włączenia w zakres podmiotowy PDOPrU jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, **podatnikami nie będą spółki niemające osobowości prawnej**. W związku z powyższym pewne wątpliwości mogą wiązać się z klasyfikowaniem dla potrzeb PDOPrU europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, do którego odpowiednie zastosowanie w sprawach nieuregulowanych znajdujących przepisy o spółce jawnej (zob. rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2137/85 z 25.7.1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych (EZIG); *Dz.Urz. WE L* Nr 199, s. 1 oraz ustawę z 4.3.2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej, tekst jedn. *Dz.U.* z 2018 r. poz. 2036). Należy w tym zakresie zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym w doktrynie, jak również w interpretacjach organów podatkowych, iż europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych powinno być transparentne dla potrzeb opodatkowania podatkiem dochodowym, zaś zyski i straty zgromadzenia powinny być opodatkowane w części, w jakiej przypadają jego członkom, którzy w tym zakresie występują jako podatnicy podatku dochodowego (tak w interpretacji Dyrektora IS w Warszawie z 12.4.2010 r., IPPB5/423-40/10-2/MB, Legalis).

IX. Samorządowe zakłady budżetowe

- 23 1. Samorządowe zakłady budżetowe są jedną z form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych działających na podstawie ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. *Dz.U.* z 2017 r. poz. 885 ze zm.). Zgodnie z art. 15 *FinPublU*, samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Zgodnie z obecnie prezentowanym poglądem orzecznictwa oraz doktryny, **samorządowy zakład budżetowy jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych**. Choć stanowisko takie zostało dosyć wyraźnie ugruntowane w praktyce, nie pozostaje ono zupełnie niekontrowersyjne.

X. Jednostki budżetowe

- 24 1. Zgodnie z art. 11 ust. 1 *FinPublU*, jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Są one również podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zwolnionymi jednak od opodatkowania na mocy art. 6 ust. 1 pkt 3 PDOPrU.
- 25 2. Jednostka budżetowa jest przykładem jednostki organizacyjnej, co do której mogą powstać istotne wątpliwości w odniesieniu do jej podmiotowości na gruncie prawa podatkowego. Wątpliwości takie były szeroko dyskutowane na gruncie podatku od towarów i usług. Istotnym głosem w tej dyskusji jest uchw. NSA(7) z 24.6.2013 r. (I FPS 1/13, Legalis), w której sąd ten uznał, że jednostki budżetowe nie mogą być odrębnymi od gminy podatnikami podatku od towarów i usług. Jak się jednak wydaje, w odniesieniu do PDOPrU ustawodawca przesądził status jednostki budżetowej jako podatnika. Jednostki te są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zwolnionymi jednak od opodatkowania na mocy art. 6 ust. 1 pkt 3 PDOPrU.

XI. Oddziały osób prawnych

- 26 1. Oddziały osób prawnych, jako funkcjonujące w ramach struktury osoby prawnej, nie są odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

XII. Wspólnoty mieszkaniowe

1. Zgodnie z art. 6 ustawy z 24.6.1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. 27 poz. 716 ze zm.) ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Wspólnota mieszkaniowa jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 PDOPrU, wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, stowarzyszeń budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Jak zauważył NSA w wyr. z 17.7.2008 r. (II FSK 588/07, Legalis), **wspólnota mieszkaniowa jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych**. W konsekwencji ma obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej jak inni podatnicy.

XIII. Zakłady opieki zdrowotnej

1. **Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej został uznany za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na gruncie ustawy z 30.8.1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej** (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 ze zm.), która obowiązywała do 30.6.2011 r.

2. Z dniem 1.7.2011 r. weszła w życie ustawa z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2190 ze zm.). Zgodnie z jej art. 205, z dniem wejścia w życie ustawy niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych. Jak podkreśla się w literaturze, ustawa dokonała połączenia dotychczas podzielonych bytów prawnych, jakimi były spółki (lub inne podmioty) zakładające NZOZ oraz te NZOZ-y. Zgodnie z obecną regulacją, podmiotem leczniczym będzie przykładowa spółka, zaś dotychczasowym NZOZ będzie przedsiębiorstwo, w którym prowadzona będzie przez tę spółkę (podmiot leczniczy) działalność lecznicza (*J. Nowak-Kubiak, Ustawa o działalności leczniczej*).

3. W związku z wejściem w życie ustawy z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej nadal 30 istnieją wątpliwości co do tego, czy dotychczasowe NZOZ-y są odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od podmiotów tworzących te NZOZ-y. W wydawanych interpretacjach Ministerstwo Finansów wskazuje, że: „Ponadto, celem uregulowania statusu niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej w art. 205 ustawy o działalności leczniczej wskazano, że z dniem wejścia w życie ustawy niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych. Powyższe oznacza, że z dniem wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej dotychczasowe NZOZ-y utraciły przypisywaną im odrębność organizacyjną od podmiotów je tworzących, bowiem z mocy prawa stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych, zaś pracownicy zatrudnieni w tych zakładach stają się pracownikami odpowiednich podmiotów leczniczych (art. 210 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej). Ustawa o działalności leczniczej nie posługuje się pojęciem «zakład opieki zdrowotnej». Firmę podmiotu wykonującego działalność leczniczą, jak i strukturę organizacyjną jego przedsiębiorstwa określa regulamin organizacyjny, co wynika z art. 24 ustawy o działalności leczniczej. Ustawodawca zastrzegł ponadto, że w przypadku gdy przepisy odrębne nakładają obowiązek na zakład opieki zdrowotnej albo przyznają takiemu zakładowi prawo, te obowiązki albo prawa dotyczą podmiotu leczniczego, zaś ilekroć w przepisach odrębnych jest mowa o zakładzie opieki zdrowotnej, rozumie się przez to przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego (art. 218 ustawy o działalności leczniczej)” (Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 26.6.2013 r., IBPBI/2/423-337/13/SD, Legalis; podobne stanowisko zajął Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 26.2.2013 r., ILPB3/423-499/12-2/JG, Legalis). Stanowisko sądownictwa w tym zakresie nie jest dotychczas ukształtowane na gruncie nowej ustawy o działalności leczniczej, choć wydaje się, iż sądy przyjmują, że zmiana regulacji doprowadziła do utraty statusu podatnika przez NZOZ. W jedynym z orzeczeń sąd wskazał, iż: „NZOZ utworzony przez stronę skarżącą, nie może być jednostką odrębną, czyli jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. W świetle powyższego, NZOZ nie może być uznany za samodzielniego podatnika na gruncie przepisów PDOPrU. Będzie on tylko wyodrębnioną organizacyjnie formą działalności podmiotu, który go utworzył, a w związku z tym, nie spełnia przesłanek, aby korzystać ze zwolnienia przedmiotowego, o którym stanowi art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU” (wyr. WSA w Krakowie z 24.2.2015 r., I SA/Kr 1919/14, Legalis).

- 31 4. W wyr. NSA z 1.12.2015 r. (II FSK 2344/13, Legalis) skład orzekający jednoznacznie wskazał, iż NZOZ nie może stanowić odrębnego podatnika podatku PDOPrU. Równocześnie Sąd podkreślił, iż „W judykaturze Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie prawnym obowiązującym pod rządami ustawy o z.o.z. nie budziła wątpliwości możliwość posiadania odrębnej podmiotowości podatkowej NZOZ-ów na gruncie art. 1 ust. 2 PDOPrU (por. wyr. NSA z 10.2.2015 r., II FSK 614/14, Legalis i powołane tam orzecznictwo). Jednakże zgodnie z obowiązującym wówczas art. 2 ust. 2 ustawy o z.o.z. zakład opieki zdrowotnej mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej. Na mocy zaś art. 205 ustawy o działalności leczniczej z dniem wejścia w życie tej ustawy niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stały się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych. Tym samym dotychczasowe zakłady opieki zdrowotnej utraciły swoją odrębność organizacyjną”.
- 32 5. W związku z wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej nieco inny status niż dotychczas posiadają obecnie samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Choć nie wynika to wprost z przepisów, posiadały one osobowość prawną i nie utraciły jej na gruncie obecnie obowiązującej ustawy (tak *P. Rataj*, *P. Pietrolaj*, Wykonywanie działalności leczniczej).

XIV. Szkoły niepubliczne

- 33 1. Wątpliwości mogą dotyczyć tego, czy szkoły niepubliczne są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Organy podatkowe wskazują, co do zasady, jednolicie, że placówki oświatowe, jeżeli posiadają określone przymioty charakteryzujące je jako jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (takie jak m.in. majątek, wykształcona struktura organizacyjna oraz wykazujące dostateczny stopień niezależności i samodzielności), winny być uznane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Jeśli natomiast placówka oświatowa nie będzie wyposażona w odrębny majątek, wykształcona struktura organizacyjna będzie służyła wyłącznie realizacji procesu dydaktycznego, a więc nie będą spełnione kryteria dotyczące autonomii majątkowej oraz samodzielności jednostki, wówczas będzie to stanowić podstawę do uznania za podmiot podatku dochodowego od osób prawnych wyłącznie organu prowadzącego placówkę oświatową. Oceny spełnienia kryteriów dokonuje się zawsze na podstawie dokumentów źródłowych jednostki (tak m.in. Dyrektor IS w Katowicach, interpretacja indywidualna z 30.12.2009 r., IBPBI/2/423-1623/09/CzP; Dyrektor IS w Katowicach, interpretacja indywidualna z 27.11.2008 r., IBPB3/423-763/08/BG; Dyrektor IS w Poznaniu, interpretacja indywidualna z 21.12.2009 r., ILPB3/423-862/09-2/DS). Organy podatkowe jednocześnie akceptują tezę, iż, co do zasady, szkoły prowadzone przez stowarzyszenia albo inne podmioty posiadające osobowość prawną nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Teza taka, co do zasady, zasługuje na aprobatę.

XV. Spółki komandytowo-akcyjne

- 34 1. Ustawą z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1387) krąg podmiotów uznawanych za podatników podatku dochodowego od osób prawnych został rozszerzony o spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 11 ZmPDOPrU z 2013 r., zmiana ta weszła w życie 1.1.2014 r.
- 35 2. Należy jednak zwrócić uwagę na art. 4 ust. 2 ZmPDOPrU z 2013 r. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli spółka powstała po 11.12.2013 r. (14 dni od ogłoszenia przedmiotowej nowelizacji), a jej rok obrotowy rozpoczęty w 2013 r. nie kończy się w dniu 31.12.2013 r. lub dokonała zmiany roku obrotowego po tym dniu (tj. 11.12.2013 r.), to jest zobowiązana na dzień 31.12.2013 r. do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego. Pierwszy rok podatkowy takiej spółki (będącej podmiotem podatku dochodowego od osób prawnych) rozpoczyna się z dniem 1.1.2014 r. i trwa do końca tego roku. W praktyce zatem wyłącznie spółki komandytowo-akcyjne, które powstały najpóźniej 11.12.2013 r. i miały przedłużony rok podatkowy, mogły utrzymać brak swojej podmiotowości na gruncie PDOPrU dłużej niż do końca 2013 r.
- 36 3. Artykuł 5 ZmPDOPrU z 2013 r. zawiera szczegółowe regulacje przejściowe dotyczące przedmiotowej kwestii w odniesieniu do komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Jak zaznaczył projektodawca w uzasadnieniu ZmPDOPrU z 2013 r., celem wprowadzenia przepisu jest stworzenie takiego stanu prawnego, w którym skutki ekonomiczne u komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej dotyczące prawa do rozliczania strat, pozostałyby niezmienione w możliwie

szerokim zakresie. W konsekwencji komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 PDOPrU, o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowo-akcyjna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy wymienionej w art. 1, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona. Warto pamiętać, że do odliczenia straty stosuje się odpowiednio zasady, o których mowa w art. 7 ust. 5 PDOPrU, z tym że przy obliczaniu 5-letniego okresu, o którym mowa w tym przepisie, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.

4. Artykuł 6 ZmPDOPrU z 2013 r. zawiera z kolei **regulacje przejściowe dotyczące przychodu 37** **wspólnika w spółce komandytowo-akcyjnej** z:

- 1) umorzenia akcji lub wystąpienia z takiej spółki;
- 2) odpłatnego zbycia tych akcji lub tego udziału;
- 3) wniesienia tych akcji lub tego udziału do spółki, tytułem wkładu niepieniężnego;
- 4) przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PDOPrU;
- 5) likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej.

Jak zaznaczył w uzasadnieniu projektodawca, celem przepisu jest uniknięcie ponownego opodatkowania dochodów wspólników z tytułu udziału (akcji) w spółce komandytowo-akcyjnej w momencie likwidacji spółki, wystąpienia wspólnika ze spółki lub odpłatnego zbycia udziału (akcji) w spółce, w tym poprzez wniesienie tego udziału (akcji) do innej spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego lub do spółdzielni.

Zgodnie z komentowanym przepisem, jeżeli akcje lub udział w spółce komandytowo-akcyjnej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zostały nabyte lub objęte przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przychód wspólnika z tytułu:

- 1) umorzenia akcji lub wystąpienia z takiej spółki;
- 2) odpłatnego zbycia tych akcji lub tego udziału;
- 3) wniesienia tych akcji lub tego udziału do spółki, tytułem wkładu niepieniężnego;
- 4) o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PDOPrU (...);
- 5) likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej

– pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie akcji lub udziału w takiej spółce oraz o określoną zgodnie z art. 5 (...) część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym spółka komandytowo-akcyjna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

O czym należy pamiętać, wskazaną zasadę stosuje się odpowiednio do wystąpienia ze spółki niemającej osobowości prawnej będącej następcą prawnym spółki komandytowo-akcyjnej albo likwidacji takiej spółki, gdzie przez następcę prawnego, (...) rozumie się również dalszych następców prawnych, podmiot przekształcony oraz dalsze podmioty przekształcone.

5. Artykuł 7 ZmPDOPrU z 2013 r. wskazuje, w jakim zakresie znowelizowaną ustawę stosuje się do zysku spółki komandytowo-akcyjnej wypracowanego przed dniem uzyskania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie ze wskazanym przepisem, przepisów PDOPrU 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. Oznacza to, że zysk taki, wypłacany na rzecz akcjonariusza będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, podlega opodatkowaniu jak dochód z udziału w zyskach osób prawnych (art. 10 PDOPrU). Co jednak ważne, zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 PDOPrU ma zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wypłaconych przez spółkę komandytowo-akcyjną 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 (art. 7 ust. 2 ZmPDOPrU z 2013 r.). Jak wskazano w art. 7 ust. 3 ZmPDOPrU z 2013 r., jeżeli spółka komandytowo-akcyjna przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy posiadała niewypłacone zyski z lat poprzedzających dzień wejścia w życie niniejszej ustawy i spółka ta dokona po dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wypłaty dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, na potrzeby stosowania ust. 2 uznaje się, że w pierwszej kolejności wypłacany jest zysk osiągnięty przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku

dochodowego od osób prawnych. Wskazane przepisy stosuje się odpowiednio do następcy prawnego spółki komandytowo-akcyjnej.

- 39 6. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ZmPDOPrU z 2013 r., spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powstała przed 1.1.2014 r., kontynuuje, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę podatkową składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji oraz wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także – stosując przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą – uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, które mają wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Kontynuacja zasad rozliczeń, na podstawie przepisów obowiązujących przed nowelizacją PDOPrU, dotyczy także rozliczeń kosztów odsetkowych z tytułu pożyczek udzielonych na rzecz spółki komandytowo-akcyjnej.

XVI. Spółki niemające osobowości prawnej z siedzibą lub zarządem w innym państwie

- 40 1. Artykuł 1 ust. 3 PDOPrU dopełnia zakres podmiotowy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z art. 1 ust. 2 PDOPrU przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Przepis ten wyłączałyby z zakresu opodatkowania zagraniczne spółki nieposiadające osobowości prawnej. Na mocy komentowanego przepisu podlegają jednak opodatkowaniu spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.
- 41 2. Wskazana regulacja, wprowadzona do PDOPrU 1.1.2005 r., miała na celu dostosowanie przepisów krajowych do postanowień 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 z 2004 r. Nr 7, s. 41), która właśnie w powiązaniu z dyrektywą Rady 90/435/EWG z 23.7.1990 r. (Dz.Urz. WE L Nr 225, s. 6) wprowadza wspólny system opodatkowania dochodów powiązanych spółek mających siedzibę w różnych państwach członkowskich UE, związany z wypłacanymi dywidendami lub innymi należnościami z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych. Jak wskazano w uzasadnieniu do nowelizacji: „Dyrektywa powyższa obejmuje zakresem podmiotowym również występujące w niektórych państwach członkowskich UE spółki osobowe, które na podstawie wewnętrznych przepisów tych państw mogą być traktowane jak osoby prawne, a także spółkę europejską (SE) i spółdzielnię europejską (SCE). (...) Zmiana zaproponowana w art. 1 pkt 1 projektu określa zakres podmiotowy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sposób ogólny, bez enumeratywnego wymieniania podmiotów, które ze swej istoty nie mają osobowości prawnej i nie podlegają przepisom ustawy. Rozwiązania te spowodują, że ustawa będzie miała również zastosowanie do spółek osobowych, które na podstawie przepisów wewnętrznych niektórych państw członkowskich UE są traktowane jak osoby prawne i płacą w tych państwach podatek dochodowy od osób prawnych” (Druk sejmowy Nr 3221 z 27.8.2004 r.).

XVII. Konsorcjum

- 42 1. W praktyce mogą pojawić się wątpliwości dotyczące tego, czy konsorcjum może być uznane za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Umowa konsorcjum nie jest umową nazwaną, przewidzianą przez przepisy Kodeksu cywilnego. Na skutek tego faktu należy m.in. każdorazowo badać postanowienia konkretnej umowy. Co do zasady jednak należy uznać, że podmioty wspólnie współpracujące w ramach konsorcjum nie tworzą podmiotu, który byłby podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (więcej na ten temat w: *K. Jastrzębski, M. Wróblewski, Opodatkowanie wspólnego przedsięwzięcia spółek kapitałowych, MoPod 2011, Nr 3, Legalis*).

XVIII. Przedsiębiorstwo w spadku

1. Zgodnie z art. 1 ustawy z 5.7.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. z 2018 r. poz. 1629), wprowadzone zostało dodatkowe wyłączenie w zakresie jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, do których nie stosuje się przepisów PDOPrU. Mianowicie, z kategorii tej, a zatem z zakresu podmiotowego PDOPrU **wyłączone zostało przedsiębiorstwo w spadku**. Wynika to z przyjęcia w powołanej ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznych, iż dochody przedsiębiorstwa w spadku podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Art. 1a. [Podatkowa grupa kapitałowa]

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

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

- 1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
 - a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 500 000 zł,
 - b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośrednio 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 reprivatyzacji,
 - c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,
 - d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
- 2) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej „umową”:
 - a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie aktu notarialnego, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,
 - b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;
- 3)³ po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a-c, a ponadto:
 - a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;
- 4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach – w wysokości co najmniej 2%.

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

³ Art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a w brzmieniu ustawy z dnia 10.05.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1162), która wchodzi w życie 30.06.2018 r., w zakresie, w jakim dotyczy działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w ustawie z dnia 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1010 ze zm.), stosuje się do dochodów osiągniętych z tej działalności od dnia 1.01.2019 r.; lit. b w brzmieniu ustawy z dnia 23.10.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193), która wchodzi w życie 1.01.2019 r., stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1.01.2019 r.

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 przejęcia spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej, chyba że połączenie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową prowadzi do zmniejszenia ich liczby poniżej dwóch.

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 zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu 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, z zastrzeżeniem ust. 12, jest dniem, w którym następuje utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego. Dzień wystąpienia zmian, o których mowa w zdaniu pierwszym, jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

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

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

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

- 1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres, o którym mowa w ust. 10a, zalicza się, proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
- 2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub 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.

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

12. W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, podatkowa grupa kapitałowa traci status podatnika z ostatnim dniem roku podatkowego, w którym naruszyła ten warunek, z tym że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za ten rok podatkowy.

12a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika na podstawie ust. 10 lub 12 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) roku podatkowego spółki następującego po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4;
- 2) 3 lat podatkowych następujących po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia innych 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.

15.⁴ (*uchylony*)

⁴ Art. 1a ust. 15 uchylony ustawą z dnia 23.10.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159), która wchodzi w życie 1.01.2019 r., stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1.01.2019 r.