

MONOGRAFIE PODATKOWE



Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH – 94 NAJWAŻNIEJSZE POJĘCIA

WYDANIE IV ZAKTUALIZOWANE



**INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH**
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Redakcja naukowa: Witold Modzelewski

**Autorzy: Martyna Betiuk, Barbara Głowacka,
Maciej Jendraszczyk, Rafał Johaniuk, Maciej Kaszuba,
Joanna Kiszka, Gabriela Korycińska, Adrian Kozakiewicz,
Agnieszka Sobiech, Maciej Sobiech, Aleksandra Szczęsny**

Redaktor wydania: Jacek Pyssa

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH – 94 NAJWAŻNIEJSZE POJĘCIA

Wydanie IV zaktualizowane

Warszawa 2024 r.

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83-67172-44-8

e-ISBN 978-83-67172-45-5

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wstęp	7
Wykaz ważniejszych skrótów	8
1. Amortyzacja	11
2. Cele statutowe	13
3. Ceny transferowe.....	15
4. Certyfikat rezydencji	17
5. Dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych	19
6. Dochody z udziału w zyskach osób prawnych.....	21
7. Dochód	24
8. Dokumentacja cen transferowych	26
9. Działalność gospodarcza	32
10. EBITDA	35
11. Ewidencja rachunkowa	40
12. Fundacja rodzinna	48
13. Informacja o realizowanej strategii podatkowej	52
14. Informacja podatkowa.....	55
15. Komercjalizowana własność intelektualna	59
16. Korekta cen transferowych.....	65
17. Korekta dochodu z tytułu zapłaty.....	71
18. Korekta kosztów uzyskania przychodów	75
19. Koszty bezpośrednie	79
20. Koszty finansowania dłużnego.....	82
21. Koszty inne niż bezpośrednie.....	87
22. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	90
23. Koszty uzyskania przychodów	92
24. Krótka sprzedaż.....	95
25. Leasing finansowy.....	98
26. Leasing operacyjny	102
27. Mały podatnik	106
28. Metoda degresywna amortyzacji.....	110
29. Metoda liniowa amortyzacji.....	112
30. Nieograniczony obowiązek podatkowy	115
31. Nierezydent	117
32. <i>Notional interest deduction</i>	119
33. Obowiązek podatkowy.....	122
34. Ograniczony obowiązek podatkowy	124

35.	Opinia o stosowaniu zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego (od dnia 1 stycznia 2022 r. zwana opinią o zastosowaniu preferencji).....	127
36.	Pakiet wiarygodności.....	130
37.	Płatnik.....	132
38.	Pobór podatku	137
39.	Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (<i>exit tax</i>).....	147
40.	Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej.....	152
41.	Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej	159
42.	Podatek od przychodów z budynków.....	163
43.	Podatek u źródła	167
44.	Podatkowa grupa kapitałowa	174
45.	Podatnik.....	179
46.	Podstawa opodatkowania	182
47.	Potrącalność kosztów	185
48.	Prawa majątkowe	189
49.	Przedsiębiorstwo	195
50.	Przychód podatkowy	197
51.	Rezydent.....	202
52.	Rok podatkowy	205
53.	Różnice kursowe	212
54.	Ryczałtowe opodatkowanie dochodów	215
55.	Rzeczywisty właściciel	225
56.	Sprawozdanie z transakcji z podmiotami powiązаныmi	228
57.	Stawka amortyzacyjna ustalana indywidualnie.....	233
58.	Stawka podatku	237
59.	Strata.....	240
60.	Środek trwały	243
61.	Udokumentowanie nieściągalności wiarygodności.....	245
62.	Ulepszenie środka trwałego	249
63.	Ulga na działalność badawczo-rozwojową	251
64.	Ulga na złe długi	259
65.	Ulga podatkowa.....	264
66.	Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania...	267
67.	Uprawdopodobnienie nieściągalności wiarygodności	270
68.	Uproszczona zaliczka na podatek	275
69.	Wartość niematerialna i prawna	278
70.	Wartość początkowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.....	282

71.	Weryfikacja cen transferowych	286
72.	Wspólne źródło przychodów	291
73.	Wyłączenia podmiotowe	293
74.	Wyłączenia przedmiotowe	294
75.	Zagraniczny zakład	297
76.	Zaliczka na podatek.....	300
77.	Zasada kasowa.....	303
78.	Zasada memoriałowa.....	304
79.	Zeznania podatkowe.....	306
80.	Zeznanie roczne.....	311
81.	Zorganizowana część przedsiębiorstwa	314
82.	Zwolnienia podatkowe	324
83.	Zwrot gotówkowy	329
84.	Zyski kapitałowe	331
85.	Źródła przychodów	337
86.	Nowa ulga na innowacyjnych pracowników	339
87.	Ulga na terminal do płatności bezgotówkowych	341
88.	Ulga konsolidacyjna.....	343
89.	Ulga na pierwszą ofertę publiczną	345
90.	Ulga dla podatników wspierających działalność sportową, kulturalną oraz szkolnictwo wyższe i naukę.....	347
91.	Preferencje dla podatników inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjnej.....	349
92.	Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych	351
93.	Nowa ulga na robotyzację	357
94.	Nowa ulga na prototyp	361
Bibliografia		364
Literatura		364
Źródła internetowe.....		366
Akty prawne		369
Orzecznictwo		374
Interpretacje indywidualne		376
Pozostałe źródła		378

Wstęp

Oddajemy do rąk Czytelników książkę, w której syntetycznie przedstawiliśmy najważniejsze pojęcia z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych w świetle stanu prawnego obowiązującego na dzień 1 stycznia 2024 r.

W narastającym od kilkunastu lat chaosie interpretacyjnym, do którego przyczyniają się walnie praktyka organów podatkowych i skarbowych oraz rozbieżna i niestabilna judykatura sądów krajowych i wspólnotowych, pogłębia się ryzyko podatkowe podatników, a wyniki procedur jurysdykcyjnych, których przedmiotem jest stosowanie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, są w istotnej części wręcz nieprzewidywalne. Stan niepewności dotyczy również podstawowych pojęć z zakresu tego podatku. Zarówno podatnicy, jak i pracownicy organów podatkowych na co dzień zadają pytanie o treść norm prawnych regulujących dokumentowanie i deklarowanie podatku dochodowego od osób prawnych, która ginie w chaosie sprzecznych poglądów.

W książce podjęto próbę sformułowania prawidłowych, zgodnych z prawem definicji wszystkich istotnych pojęć z zakresu tego podatku. Być może choć trochę przyczyni się ona do ustabilizowania jego doktryny interpretacyjnej oraz zwiększenia bezpieczeństwa podatników, a zarazem przewidywalności praktyki organów stosujących prawo podatkowe. Praca stanowi również pokłosie już ćwierćwiecznego dorobku piśmiennictwa oraz analiz prawnopodatkowych prowadzonych przez Instytut Studiów Podatkowych¹.

Książka, którą niniejszym oddajemy do rąk Czytelników jest czwartym wydaniem leksykonu poświęconego podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Nowe wydanie zawiera zaktualizowaną i rozszerzoną listę pojęć.

¹ Zob. w szczególności dorobek piśmiennictwa opublikowanego w BISP oraz „Serwisie Doradztwa Podatkowego”.

Wykaz ważniejszych skrótów

BIP – Biuletyn Informacji Publicznej

BISP – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”

CEIDG – Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2296)

Dyrektor KIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

dyrektywa 2003/49/WE – dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380)

dyrektywa 2011/7/UE – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/7/UE z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych (Dz. Urz. UE L 48 z 23.02.2011, s. 1)

dyrektywa 2016/1164 – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1, ze zm.)

EOG – Europejski Obszar Gospodarczy

GPW – Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.

GUS – Główny Urząd Statystyczny

k.c. albo Kodeks cywilny – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740)

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)

k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)

KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)

Modelowa konwencja OECD – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/>)

model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en, dostęp: 29.04.2021)

NBP – Narodowy Bank Polski

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)

Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)

PAN – Polska Akademia Nauk

Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce – ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.)

Prawo przedsiębiorców – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162)

Prawo restrukturyzacyjne – ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 814 ze zm.)

Prawo własności przemysłowej – ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 324)

rozporządzenie z dnia 14 listopada 2019 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2019 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2337)

RP – Rzeczpospolita Polska

SN – Sąd Najwyższy

Szef KAS – Szef Krajowej Administracji Skarbowej

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UE – Unia Europejska

ustawa o instytutach badawczych – ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1383)

ustawa o PAN – ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1796)

ustawa z dnia 8 marca 2013 r. – ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 424)

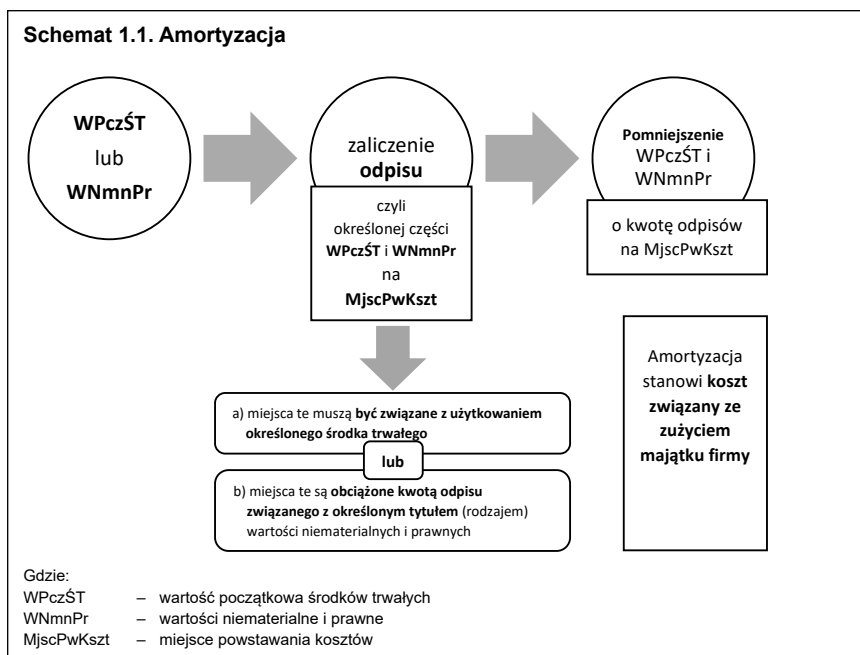
ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)

ustawa z dnia 23 października 2018 r. – ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)

- ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r.** – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1057)
- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
- ustawa z dnia 27 października 2017 r.** – ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175 ze zm.)
- ustawa z dnia 29 lipca 2005 r.** – ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 328 ze zm.)
- ustawa z dnia 29 września 1994 r.** – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217)
- WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny
- Wykaz** – Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiący załącznik nr 1 do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- Wytyczne OECD** – Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en, dostęp: 27.04.2021).

1. Amortyzacja

1.1. Zgodnie z definicją GUS amortyzacja to zmniejszenie wartości początkowej środków trwałych² oraz wartości niematerialnych i prawnych przez zaliczenie określonej części (tzw. odpisu) tej wartości na te miejsca powstawania kosztów, które są związane z użytkowaniem określonego środka trwałego lub powinny być obciążone kwotą odpisu związanego z określonym tytułem (rodzajem) wartości



² Środkami trwałymi, zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 29 września 1994 r., są (z zastrzeżeniem art. 3 ust. 1 pkt 17) rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- 1) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- 2) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy;
- 3) ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- 4) inwentarz żywy.

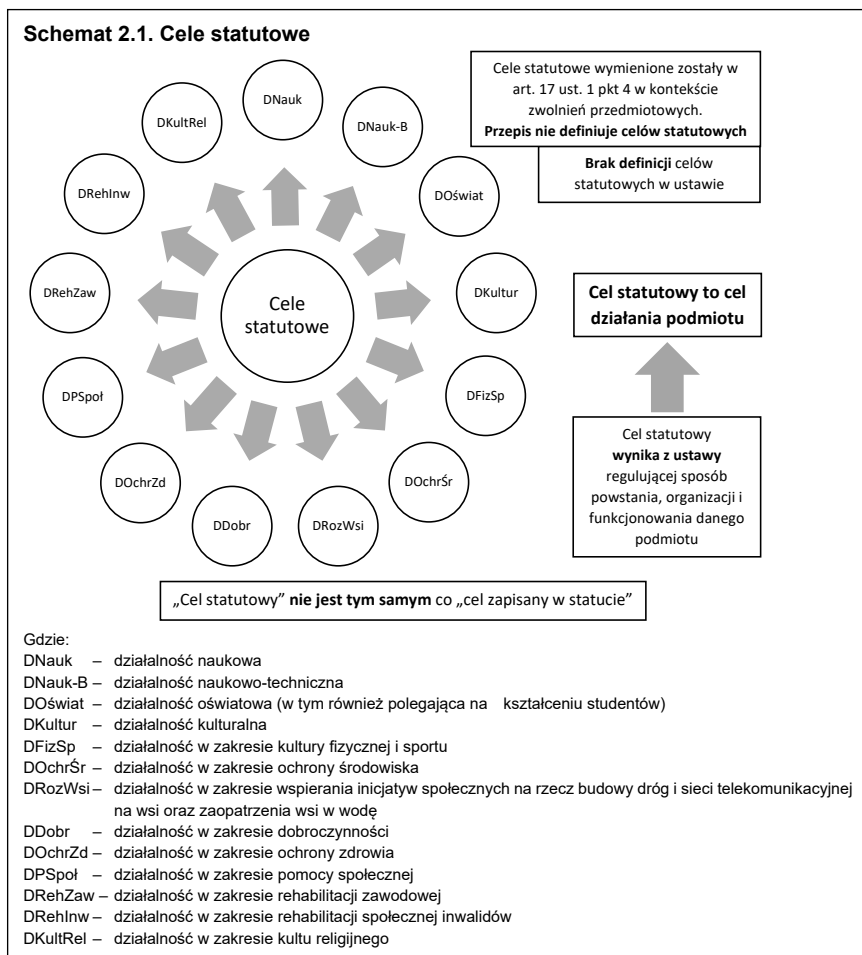
niematerialnych i prawnych. Amortyzacja obejmuje planowe odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych³.

1.2. Amortyzacja stanowi zatem koszt związany z zużyciem (wykorzystaniem) majątku firmy (środki trwałe, prawne, niematerialne).

³ GUS, *Amortyzacja*, w: *Pojęcia stosowane w statystyce publicznej*, <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/7,pojecie.html>, dostęp: 30.12.2020 r.

2. Cele statutowe

2.1. Pojęcie to nie ma jednoznacznej definicji. Ustawodawca w treści art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wylicza przykładowe cele statutowe, takie jak „działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy



dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego”.

2.2. Zgodnie z poglądem wyrażonym przez Dyrektora KIS w interpretacji z dnia 30 września 2020 r. określenie „cel statutowy” oznacza cel, który został wyraźnie sprecyzowany w statucie danej osoby prawnej⁴.

Z kolei NSA w wyroku z dnia 12 kwietnia 2018 r. uznał, że „«cel statutowy» [...] należy rozumieć jako cel działania danego podmiotu, który przypisuje mu, jako cel statutowy, ustawa regulująca zasady jego powstawania, organizacji i funkcjonowania, nie zaś każdy cel zapisany w statucie tego podmiotu”⁵.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 marca 2020 r. orzekł natomiast, że: „[...] błędne jest stanowisko organu interpretacyjnego, że «cel statutowy», o którym mowa w przedmiotowym przepisie⁶ oznacza cel, który został wyraźnie sprecyzowany w statucie danej osoby prawnej. W ocenie sądu nie ma podstaw, aby uznać, że «cel statutowy» oznacza to samo co «cel zapisany w statucie». Jako ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych należy uznać stanowisko, że cel statutowy, to cel działania podmiotu. Przy czym wynika on z ustawy regulującej sposób powstawania organizacji i funkcjonowania danego podmiotu (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 2427/17, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 sierpnia 2017 roku w sprawie II FSK 1974/15 i powołane w nim orzecznictwo)”⁷.

2.3. Cele statutowe to obszar aktywności zgodnych z przedmiotem działalności danego podmiotu i podejmowanych w ramach tej działalności.

⁴ Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.356.2020.1.BM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=590056>, dostęp: 27.04.2021.

⁵ Sygn. akt II FSK 2427/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D99A77A4AANSA>, dostęp: 27.04.2021. Stanowisko to NSA poparł później w wyroku z dnia 13 czerwca 2019 r. (sygn. akt II FSK 2186/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7D1635B7F>, dostęp: 27.04.2021).

⁶ Tj. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

⁷ Sygn. akt III SA/Wa 1457/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C30BEB6C0>, dostęp: 27.04.2021.

3. Ceny transferowe

3.1. Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. pojęcie „cen transferowych” oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

3.2. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 lipca 2020 r. wyjaśnił, że: „W zakresie zaś pojęcia «ceny transferowej», to odwołując się do tego samego źródła wskazać trzeba, że nie była ona do 31 grudnia 2018 r. definiowana ustawowo, a jedynie w literaturze oraz w «Wytycznych OECD». W wytycznych jest określana jako ceny po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi podmiotom powiązanym. Od 1 stycznia 2019 r. w prawie krajowym obowiązuje powołana wyżej definicja, która jest rozszerzająca w odniesieniu do wytycznych. Obejmuje: rezultat finansowy, który może być rozumiany jako efekt, konsekwencja zakończonej transakcji; cenę – określoną wartość wyrażoną w pieniądzu, będącą ekwiwalentem danego dobra lub usługi, wartość ta wyrażana jest w wybranej walucie; wynagrodzenie – kwota należna za otrzymane dobro lub usługę lub ekwiwalent za świadczoną pracę, obejmujący płacę oraz inne składniki wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia; wynik finansowy – różnica pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania tego przychodu w danym okresie rozliczeniowym; wskaźnik finansowy – relacja pomiędzy co najmniej dwoma wybranymi danymi finansowymi”⁸.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 28 lutego 2020 r. stanął zaś na stanowisku, że: „[...] należy w pierwszej kolejności odnieść się do brzmienia art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] Zgodnie bowiem z tym przepisem ilekroć w niniejszym rozdziale⁹ jest mowa o cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

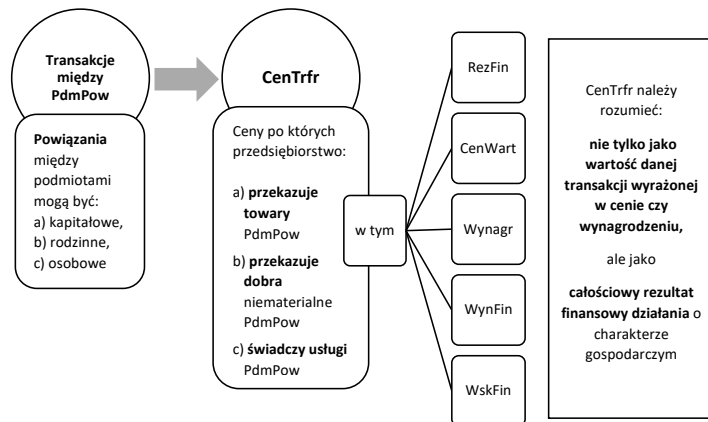
Z powołanego wyżej przepisu wynika zatem, że ceny transferowe należy rozumieć nie tylko jako wartość danej transakcji wyrażonej w cenie czy wynagrodzeniu, ale jako całościowy rezultat finansowy działania o charakterze gospodarczym”¹⁰.

⁸ Sygn. akt I SA/Wr 269/20, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4D2753C3A6>, dostęp: 27.04.2021.

⁹ Tj. rozdziale 1a „Ceny transferowe” ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

¹⁰ Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.495.2019.1.AW, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=572121>, dostęp: 27.04.2021.

Schemat 3.1. Ceny transferowe



Gdzie:

CenTrfr – ceny transferowe

PdmPow – podmiot powiązany

RezFin – rezultat finansowy rozumiany jako efekt zakończonej transakcji

CenWart – cena, określona wartość wyrażona w pieniądzu, będąca ekwiwalentem danego dobra lub usługi (wartość ta wyrażana jest w wybranej walucie)

Wynagr – wynagrodzenie; kwota należna za otrzymane dobro lub usługę lub ekwiwalent za świadczoną pracę (obejmujący płacę oraz inne składniki wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia)

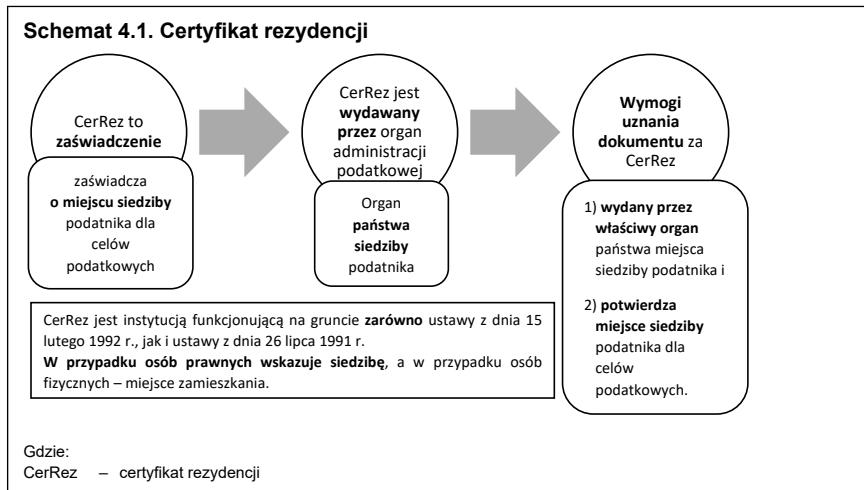
WynFin – wynik finansowy; różnica między przychodem a kosztami uzyskania tego przychodu w danym okresie rozliczeniowym

WskFin – wskaźnik finansowy; relacja między co najmniej dwiema wybranymi danymi finansowymi

3.3. Podsumowując: ceny transferowe to rezultat finansowy wynikający ze stosowanych określonych warunków w transakcjach realizowanych przez podmioty powiązane – kapitałowo, rodzinie, osobowo.

4. Certyfikat rezydencji

4.1. Certyfikat rezydencji to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika (art. 4a pkt 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).



4.2. W interpretacji indywidualnej z dnia 16 października 2019 r. Dyrektor KIS wskazuje, że: „Ustawa o CIT [tj. ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] zawiera definicję pojęcia «certyfikat rezydencji» w art. 4a pkt 12 [...]. Zgodnie z tą definicją, certyfikat rezydencji oznacza zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika.

Przepisy ustawy o CIT nie wskazują na konkretną formę w jakiej certyfikat rezydencji powinien zostać wydany. Jest to uzasadnione faktem, iż certyfikaty rezydencji dla podatników z poszczególnych państw są wydawane w formie i w trybie wynikającym ze stosownych przepisów danego państwa, którego organy wydają certyfikat rezydencji.

Określona w art. 4a pkt 12 ustawy o CIT definicja certyfikatu rezydencji wyraźnie formułuje warunek, jaki musi być spełniony, aby dany dokument stanowił certyfikat rezydencji w rozumieniu tego przepisu. Konieczne jest, aby zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane było przez

właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika i aby potwierdzało miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych. Jeśli oba te warunki są spełnione otrzymany przez Spółkę dokument stanowi certyfikat rezydencji w rozumieniu art. 4a pkt 12 ustawy o CIT¹¹.

4.3. Przez pojęcie „certyfikatu rezydencji” należy rozumieć zaświadczenie, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej, o miejscu zamieszkania podatnika na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych lub o miejscu siedziby podatnika na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych.

¹¹ Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.387.2019.2.MR. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=564010>, dostęp: 27.04.2021.

5. Dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych

5.1. Pojęcie „waluty wirtualnej” zostało zdefiniowane w art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹². Ilekroć w tej ustawie jest mowa o walucie wirtualnej, rozumie się przez 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 współpracującą,
 - 3) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych¹³,
 - 4) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r.,
 - 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.

5.2. Na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. obrót walutą wirtualną regulowany jest przez art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną. Obrót walutą wirtualną ustawodawca kwalifikuje jako przychód z zysków kapitałowych. Zgodnie z treścią art. 22d ust. 2 przywołanej ustawy dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 15 ust. 11–13¹⁴.

¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 971 ze zm.

¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 794 ze zm., dalej: ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r.

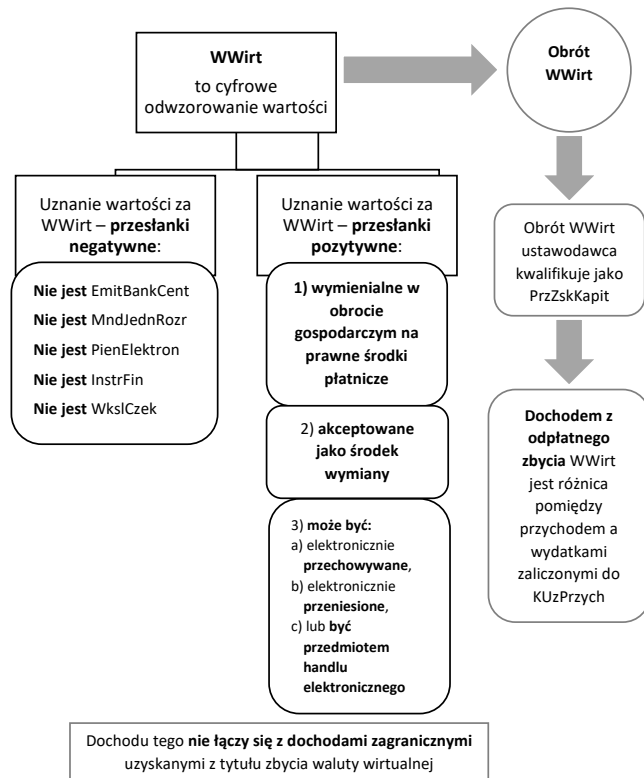
¹⁴ Art. 15 ust. 11–13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.:

„11. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

12. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 13.

13. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, nad przychodami uzyskanymi w roku podatkowym powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym”.

Schemat 5.1. Dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych



Gdzie:

WWirt – waluta wirtualna

EmitBankCent – prawny środek płatniczy emitowany przez NBP (lub zagraniczne banki centralne bądź inne organy administracji publicznej)

MndJednRozr – międzynarodowa jednostka rozrachunkowa (ustanawiana przez organizację międzynarodową i akceptowana przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące)

PienElektron – pieniądz elektroniczny (w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r.)

InstrFin – instrument finansowy (w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r.)

WkslCzek – weksel lub czek

PrzezZskKapit – przychód z zysków kapitałowych

KUzPrzych – koszt uzyskania przychodów

5.3. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest zatem różnica między przychodem a wydatkami zaliczonymi do kosztów uzyskania tego przychodu. Dochodu tego nie łączy się z dochodami zagranicznymi uzyskanymi z tytułu zbycia waluty wirtualnej.

6. Dochody z udziału w zyskach osób prawnych

6.1. Art. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., który definiował, co jest dochodem z udziału w zyskach osób prawnych, został uchylony ustawą z dnia 27 października 2017 r.

Z uzasadnienia nowelizacji wynika, że: „Wprowadzenie podziału na źródła przychodów wpłynęło na systematykę ustawy o CIT. Treść regulacji zawartej w art. 10 (ust. 1) została ujęta w dodawanym art. 7b”¹⁵.

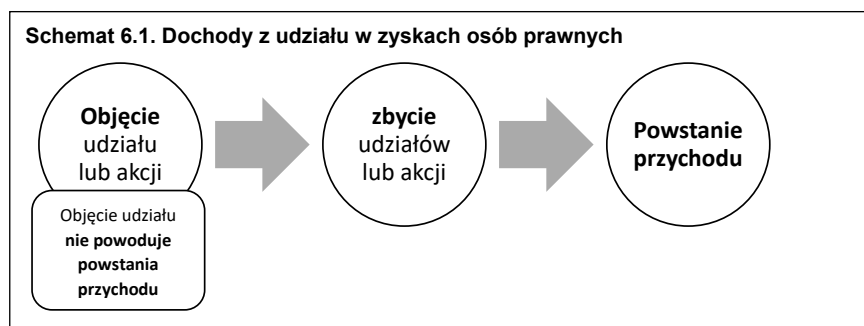
Zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

- „a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
- b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
- c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
- d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
- e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3,
- f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,
- g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
- h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na

¹⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 1878 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/533EF3E80F6CEA3CC12581AF004E6BB4/%24File/1878-uzasadnienie.docx>, s. 68, dostęp: 28.04.2021.

- skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,
 - j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym że przychód określa się na dzień przekształcenia,
 - k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3,
 - l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna),
 - m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:
 - przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
 - przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
 - przychody spółki dzielonej”.

Institut Studiów Podatkowych zaznacza, że: „Określenie zakresu pojęcia «dochody z udziału w zyskach osób prawnych» wymaga jeszcze odniesienia się do zagadnienia czy objęcie udziałów (akcji) z tytułu wniesienia aportu rodzi po stronie udziałowca (akcjonariusza) uzyskanie przychodu, a w konsekwencji powstanie obowiązku podatkowego. Do dnia 1 stycznia 2001 r., zgodnie z praktyką skarbową, czynność taka nie rodziła obowiązku podatkowego. [...] Obecnie objęcie udziałów lub akcji z tytułu wniesienia aportu również nie powoduje powstania przychodu po stronie udziałowca. Przychód powstanie dopiero w przypadku zbycia tych udziałów lub akcji”¹⁶.



¹⁶ *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red.), wyd. 18, Warszawa 2021, komentarz do art. 10.

6.2. Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji).

7. Dochód

7.1. Zgodnie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, 11i, 24a, 24b, 24d i 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

W podatkowych grupach kapitałowych dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę uzyskanych z danego źródła przychodów nad sumą ich strat poniesionych z tego źródła przychodów.

Schemat 7.1. Dochód i strata

Dochód = Przychód – Koszty

Strata: Przychód < Koszty

7.2. Marek Zagórski zwraca uwagę na to, że: „[...] w orzecznictwie sądów administracyjnych, jeszcze przed wprowadzeniem przykładowego katalogu dochodów w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., wykształciły się trzy nurty interpretacyjne na temat rozumienia dochodu osiągniętego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z pierwszym nich dochód (przychód) nierezydenta spełnia warunek terytorialności, jeżeli wypłaty należności z tytułu jego świadczenia dokonuje polski rezydent. Rezydencja podatkowa świadczeniobiorcy jest w tym nurcie kryterium decydującym o miejscu (źródle) osiągnięcia dochodu (przychodu) przez świadczeniodawcę. Drugi nurt wiąże miejsce (źródło) osiągnięcia dochodu (przychodu) z miejscem wykonania przez świadczeniodawcę czynności faktycznych lub prawnych składających się na świadczenie, z którego tytułu świadczeniobiorca dokonuje wypłaty należności. W tym nurcie decydującym kryterium jest miejsce świadczenia. Wreszcie trzeci nurt w orzecznictwie sądowym opiera się na kryterium efektu świadczenia, tj. przychód jest osiągnięty na terytorium Polski, jeżeli efekty związanego z nim świadczenia będą wykorzystywane na terytorium Polski. W tym nurcie ustalenie rezydencji podatkowej świadczeniobiorcy nie jest wystarczającym kryterium dla osiągnięcia dochodu na terytorium Polski”¹⁷.

¹⁷ M. Zagórski, *Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 2020 r. (SP4.8223.1.2020)*, BISP 2020, nr 9, s. 47.

Bogumił Brzeziński podkreśla natomiast, że: „[...] dochodu z natury rzeczy nie można wydatkować, a wydatkować można jedynie środki pieniężne. Osiągnięcie dochodu jako operacji czysto rachunkowej (arytmetycznej) nie musi zaś wiązać się z posiadaniem jakichkolwiek środków pieniężnych. Tym samym [...] jeżeli podatnik osiągnął dochód w określonym roku podatkowym, to ma możliwość skorzystania ze zwolnienia (także w trakcie roku podatkowego) pod warunkiem, że w roku podatkowym lub następnym dokona wydatków na wskazane cele społecznie użyteczne w wysokości odpowiadającej kwocie zwolnionego dochodu”¹⁸.

7.3. Podsumowując, dochód to suma dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów.

¹⁸ B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 13 marca 2002 r. (III ZP 21/01)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 4, poz. 44.

8. Dokumentacja cen transferowych

8.1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. nie zawiera definicji legalnej dokumentacji cen transferowych. Zagadnieniu temu został jednak poświęcony oddział 3 „Dokumentacja cen transferowych” w rozdziale 1a „Ceny transferowe”.

8.2. Dokumentację podatkową mają obowiązek sporządzać jedynie podmioty powiązane w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (zob. rozdział 3. *Ceny transferowe*).

Jak stanowi art. 11k ust. 1 tej ustawy **podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane**. Podmioty powiązane we wzajemnych transakcjach powinny zatem stosować ceny rynkowe (nie powinny bez uzasadnienia stosować cen odbiegających od cen rynkowych), dokumentacja ma natomiast na celu udowodnienie organom podatkowym, że ceny zastosowane przez podmioty powiązane faktycznie odpowiadają wartości rynkowej.

8.3. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. wskazuje, kiedy dokumentacja powinna być sporządzana (jakie warunki muszą być spełnione, aby podatnik miał obowiązek ją przygotować) oraz jakie powinna zawierać elementy.

Zgodnie z art. 11k ust. 2 **lokalna dokumentacja cen transferowych** jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:

- 1) 10 mln zł – w przypadku transakcji towarowej;
- 2) 10 mln zł – w przypadku transakcji finansowej;
- 3) 2 mln zł – w przypadku transakcji usługowej;
- 4) 2 mln zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1–3.

Powyższe progi dokumentacyjne są ustalane **odrębnie** dla:

- 1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym¹⁹ niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;

¹⁹ Jak stanowi art. 11k ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
- 2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz
- 3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, oraz
- 4) inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

- 2) strony kosztowej i przychodowej.
Wartość transakcji kontrolowanej odpowiada:
 - 1) **wartości kapitału** – w przypadku pożyczki i kredytu;
 - 2) **wartości nominalnej** – w przypadku emisji obligacji;
 - 3) **sumie gwarancyjnej** – w przypadku poręczenia lub gwarancji;
 - 4) **wartości przypisanych przychodów lub kosztów** – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego;
 - 5) **wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej** – w przypadku pozostałych transakcji.

8.4. Warto również omówić kwestię czynności nieodpłatnych. Czy powinny być uwzględniane w powyższych limitach i czy powinna być dla nich sporządzana dokumentacja podatkowa?

Na ten temat następująco wypowiedział się WSA we Wrocławiu: „W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się również jednolicie, że udzielenie podatnikowi przez powiązaną z nim spółkę gwarancji czy poręczenia, w celu zabezpieczenia kredytu udzielonego podatnikowi przez bank, podlega opodatkowaniu jako nieodpłatne świadczenie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 23 sierpnia 2012 r., II FSK 144/11; z 12 marca 2010 r., II FSK 1776/08; z 12 grudnia 2008 r., II FSK 1361/07, CBOSA).

Z orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do tej problematyki wynikało również, że tego typu transakcje winny być objęte dokumentacją cen transferowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 2019 r. sygn. akt II FSK 1314/18, publ. CBOSA).

Jakkolwiek przywołane wypowiedzi sądów dotyczą stanu prawnego obowiązującego przed zmianą przepisów od 1 stycznia 2019 r. wprowadzającą m.in. obowiązek złożenia oświadczenia, to podkreślają, że celem wprowadzanych regulacji dotyczących cen transferowych, w tym w zakresie dokumentacji transakcji, jest unikanie opodatkowania oraz możliwość kontroli i weryfikacji zawartych transakcji, ich poprawnego odtworzenia i odtworzenia warunków w jakich zostały zawarte (dotyczy to dokumentacji podatkowej).

Obecnie obowiązujące przepisy również wymagają tworzenia dokumentacji podatkowej, wprowadzając nadto przepis zobowiązujący podmioty do złożenia oświadczenia. Zgodnie z art. 11m ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowo skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego (ust. 1). W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że: 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych; 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (ust. 2).

W opinii Sądu powołany przepis odnoszący się do obowiązku składania oświadczenia winien być odczytywany nie tylko w kontekście wykładni językowej, ale również pozostałych zasad, tj. wykładni funkcjonalnej i systemowej wewnętrznej.

Mając na uwadze samo brzmienie ww. przepisu, zważywszy na powołaną regulację art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., to przyjęta przez skarżącą wykładnia jest poprawna. Jeśli bowiem skarżąca przyjmuje, że w rezultacie dokonanych czynności nieodpłatnego poręczenia otrzymała korzyść kosztem kontrahenta, to winna jej wartość wykazać jako przychód podlegający opodatkowaniu. Jego wartość nie jest przedmiotem sporu, ale dla porządku trzeba stwierdzić, że musi spełniać wymogi rynkowe (a zatem odpowiadać warunkom na jakich takie transakcje zawarłyby podmioty niepowiązane). Uzyskany przychód z nieodpłatnego świadczenia mieści się bowiem w pojęciu ceny transferowej²⁰.

8.5. Jeżeli podatnik jest obowiązany do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, powinien w tym zakresie złożyć do urzędu skarbowego odpowiednie oświadczenie o sporządzeniu takiej dokumentacji i oświadczenie, że zastosowane wartości w relacjach z podmiotami powiązanymi faktycznie odpowiadają wartości rynkowej. Zgodnie z art. 11m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. powinien to zrobić w terminie **do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego**.

„Jednostki powiązane, które ustawa zobowiązuje do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, w terminie do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego składają urzędowi skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu. Jednostka dokonuje zgłoszenia na formularzu TP-R składanym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²¹.”

Dodatkowo w art. 11n ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. określono transakcje, które są wyłączone z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji podatkowej, a w art. 11o – dodatkowy katalog podmiotów, które mają obowiązek taką dokumentację sporządzić.

8.6. Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przewidują także obowiązek sporządzenia grupowej dokumentacji cen transferowych. Jak stanowi art. 11p ust. 1, **podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną**, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, **dolączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych**, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca 12. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:

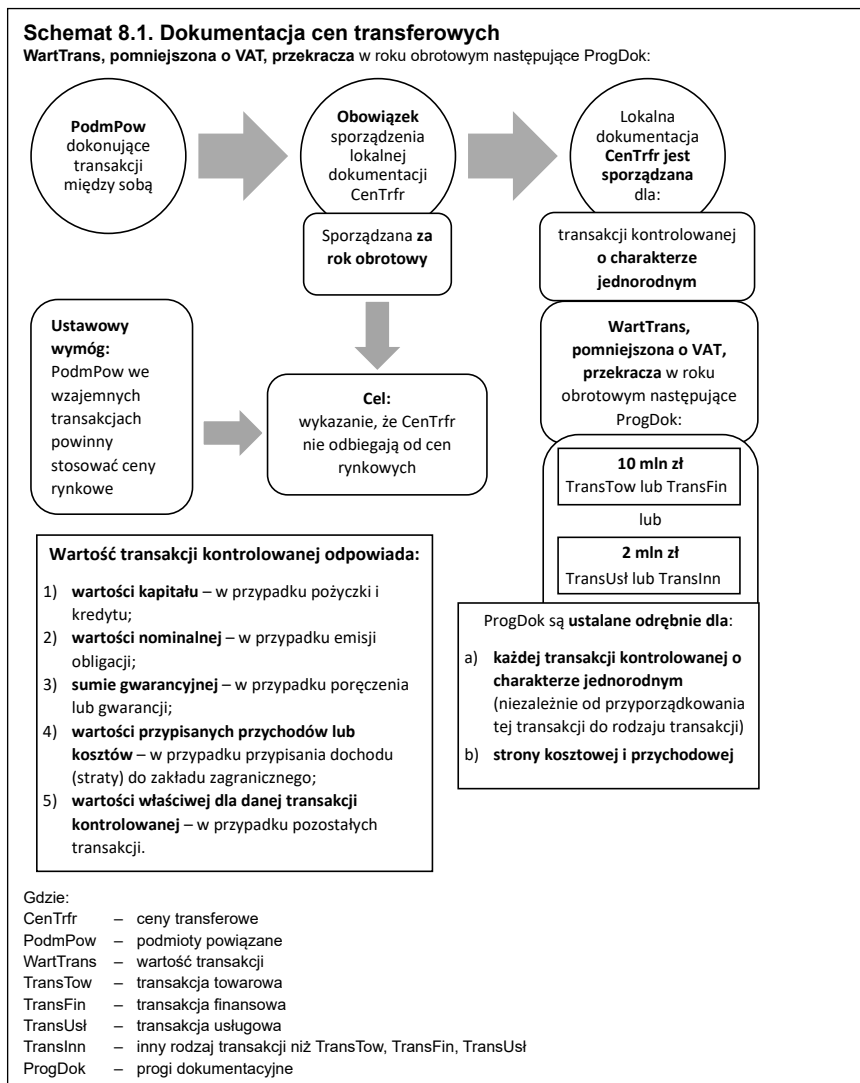
- 1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;

²⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 269/20, dok. cyt.

²¹ A. Szczęsny, *Ceny transferowe – zmiany w dokumentacji za 2019 r., do których warto przygotować się już dziś*, BISP 2019, nr 9, s. 17.

2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 mln zł lub jej równoważność²².

8.7. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen trans-



²² Kwotę przychodów wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

ferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 11q ust. 2.

8.8. Jak już wcześniej wspomniano, ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. zawiera regulacje dotyczące obowiązkowych elementów dokumentacji podatkowej – zarówno lokalnej, jak i grupowej.

8.9. **Lokalna dokumentacja cen transferowych** powinna zawierać następujące elementy:

- 1) opis podmiotu powiązanego;
- 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
- 3) analizę cen transferowych, w tym:
 - a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub między podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo
 - b) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
- 4) informacje finansowe²³.

8.10. **Grupowa dokumentacja cen transferowych** powinna natomiast zawierać następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 29 września 1994 r.:

- 1) opis tej grupy;
- 2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy;
- 3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy;
- 4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy.

8.11. Szczegółowy zakres dokumentacji został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁴.

8.12. Podatnicy muszą pamiętać, że analiza porównawcza i analiza zgodności podlegają aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

8.13. Podsumowując, sporządzona dokumentacja cen transferowych ma na celu udowodnienie organom podatkowym, że podatnicy w transakcjach z podmio-

²³ W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 11f i 11g, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności.

²⁴ Dz.U. poz. 2479 ze zm.

tami powiązаныmi (czyli z podmiotami, z którymi teoretycznie mogą stosować dowolne ceny w ramach zawieranych transakcji – również znacznie odbiegające od cen rynkowych) zastosowali ceny odpowiadające cenom, które stosują podmioty ze sobą niepowiązane na wolnym rynku. Może się zdarzyć, że konkretne okoliczności wpływają na obniżenie bądź podwyższenie ceny i jest to ekonomicznie uzasadnione, powinno to jednak zostać odpowiednio udokumentowane i wykazane w dokumentacji.

9. Działalność gospodarcza

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. brak jest definicji legalnej działalności gospodarczej. Wynika to z faktu, że przed dniem 1 stycznia 2018 r.²⁵ w podatku dochodowym od osób prawnych nie wydzielono odrębnych źródeł przychodów²⁶.

²⁵ Zmiana na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r.

²⁶ W kwestii alokacji kosztów do źródeł przychodów w interpretacji indywidualnej z dnia 16 maja 2018 r. Dyrektor KIS uznał za prawidłowe następujące stanowisko: „Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku otrzymania przychodu z tytułu dywidendy Spółka nie powinna uwzględniać tego przychodu w kalkulacji proporcji kosztów pośrednich alokowanych do kosztów uzyskania przychodów z tytułu zysków kapitałowych na podstawie art. 15 ust. 2b w zw. z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT. Przez jego nieuwzględnienie Wnioskodawca rozumie, że nie zostanie on ujęty ani wśród «przychodów z zysków kapitałowych» lub «przychodów z innych źródeł przychodów» (w liczniku proporcji), ani w «ogólnej kwocie przychodów» (w mianowniku proporcji).

Z uwagi na obowiązującą od 1 stycznia 2018 r. nowelizację ustawy o CIT wprowadzającą podział przychodów osób prawnych na dwie kategorie, tj. (i) przychody z zysków kapitałowych oraz (ii) przychody z innych źródeł przychodów, ustawodawca dostosował regulację dotyczącą alokacji kosztów pośrednich przez dodanie nowego art. 15 ust. 2b ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem «w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami».

Przepis art. 15 ust. 2b ustawy o CIT ma więc zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik osiąga zarówno przychody z zysków kapitałowych, jak i z pozostałych źródeł. W tym przypadku ustawodawca nie ustanowił jednak odrębnych zasad podziału kosztów pośrednich pomiędzy oba źródła, ale posłużył się bezpośrednim odesłaniem do stosowania zasad z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT.

W ocenie Wnioskodawcy takie bezpośrednie odesłanie do treści art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT oznacza, że wynikająca z tych przepisów metodologia ustalania proporcji kosztów pośrednich alokowanych do poszczególnych źródeł przychodów powinna zostać zastosowana również do alokacji kosztów pośrednich do przychodów kapitałowych oraz przychodów z innych źródeł.

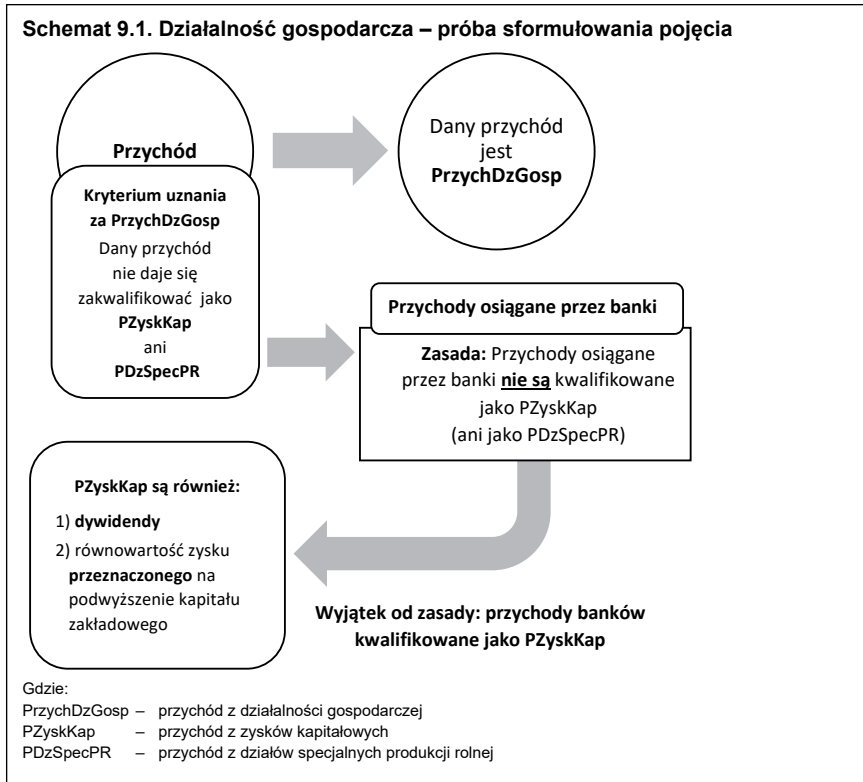
Zdaniem Wnioskodawcy proces alokacji kosztów pośrednich (których nie można przypisać do żadnego źródła przychodów) powinien przebiegać dwuetapowo. W pierwszej kolejności podatnik powinien ustalić na podstawie art. 15 ust. 2 i 2a, jakie koszty pośrednie może rozpoznać jako koszt uzyskania przychodów dla celów podatkowych, a jakie koszty należy wyłączyć z kalkulacji wyniku podatkowego. Następnie kwota podatkowych, pośrednich kosztów uzyskania przychodów (będąca efektem pierwszej alokacji na podstawie art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT) powinna zostać ponownie alokowana – tym razem na podstawie art. 15 ust. 2b – poprzez jej rozdzielenie między źródła: zyski kapitałowe oraz inne niż zyski kapitałowe.

Wnioskodawca pragnie zaznaczyć, że alokacja kosztów pośrednich do tych źródeł dotyczyć może jedynie kwoty kosztów pośrednich, która została alokowana na pierwszym etapie do kosztów podatkowych. Pozostałe koszty, tj. koszty alokowane do przychodów zwolnionych oraz niepodlegających opodatkowaniu, nie są uwzględniane w wyniku podatkowym podatnika – nie ma więc potrzeby ich alokacji do przychodów z zysków kapitałowych lub przychodów z innych źródeł.

Dlatego też w ocenie Wnioskodawcy alokując kwotę kosztów pośrednich do odpowiedniego źródła przychodów (zyski kapitałowe lub przychody z innych źródeł), należy uwzględnić jedynie przychody i alokowane do nich koszty, które na gruncie art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT zostały uznane za podatkowe, tj. uwzględniane są w kalkulacji podatku dochodowego. W efekcie przychody z tytułu dywidendy opodatkowane ryczałtowo (i wyłączone z kalkulacji alokacji kosztów pośrednich na pierwszym etapie opisanym w pytaniu nr 1 [...]) nie powinny być uwzględniane w kalkulacji kosztów pośrednich uzyskania przychodów alokowanych do źródeł: zyski kapitałowe (lub innych źródeł przychodów). W kalkulacji tej nie powinny być uwzględniane także inne przychody ze źródeł, z których dochód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub jest zwolniony z podatku dochodowego.

Wnioskodawca pragnie także zaznaczyć, że zmiana art. 15 ust. 2 oraz dodanie nowego przepisu art. 15 ust. 2b ustawy o CIT były wyłącznie konsekwencją wprowadzenia od 1 stycznia 2018 r. w ustawie o CIT podziału na odrębne źródła przychodów. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej, «zmiany wprowadzane w art. 15 ust. 1, 2 i 2b ustawy o CIT związane są z regulacją wprowadzającą podział dochodów na

Schemat 9.1. Działalność gospodarcza – próba sformułowania pojęcia



W konsekwencji wszystkie przychody podatkników (poza przychodami z działów specjalnych produkcji rolnej), które były objęte przywołaną ustawą, należało kwalifikować jako przychody z działalności gospodarczej. Obecnie w opinii autorów przychodami z działalności gospodarczej są wszystkie przychody niedające się zakwalifikować jako przychody z zysków kapitałowych oraz niebędące jednocześnie przychodami z działów specjalnych produkcji rolnej. Działalnością gospodarczą będzie więc wszelka aktywność podatkników ukierunkowana na osiągnięcie przychodów niedających się zakwalifikować jako przycho-

odrębne źródła» (druk sejmowy nr 1878, s. 72). W opinii Wnioskodawcy oznacza to, że zmiany w art. 15 ust. 2 oraz dodanie ust. 2b ustawy o CIT mają wyłącznie charakter dostosowawczy, zatem reguły stosowania metody proporcjonalnej alokacji kosztów co do zasady nie uległy zmianie z dniem 1 stycznia 2018 r. Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że wskazane w art. 15 ust. 2–2b ustawy o CIT zasady proporcjonalnego podziału kosztów pośrednich nie powinny dotyczyć opodatkowanych ryczałtowo przychodów z dywidend (oraz innych przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). W konsekwencji przychody z dywidend nie powinny być uwzględniane także w kalkulacji proporcji alokacji kosztów pośrednich do źródła przychodów z zysków kapitałowych oraz przychodów z innych źródeł, o której mowa w art. 15 ust. 2b ustawy o CIT” (sygn. 0114-KDIP2-3.4010.89.2018.1.MC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=531916>, dostęp: 28.04.2021).

dy z zysków kapitałowych oraz niebędących jednocześnie przychodami z działań specjalnych produkcji rolnej.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na szczególną grupę podatników – banki. Zasadniczo zaliczają one przychody wymienione w art. 7b ust. 1, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i f, do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych²⁷.

²⁷ „[...] zakres pojęcia «działalność gospodarcza» dla banków wynika przede wszystkim z art. 11 ust. 1 ustawy – prawo bankowe, przy czym katalog wymienionych tam czynności bankowych nie jest ani kompletny ani zamknięty, o czym świadczy zwrot «w szczególności» użyty w ustawie w art. 11 ust. 1 wymieniającym czynności bankowe. O zakwalifikowaniu do «czynności bankowych» innych czynności przesądzać powinien także profesjonalny ich charakter, czyli fachowość i powołanie danej «jednostki organizacyjnej» – w tym przypadku banku – do ich wykonywania. Obrót akcjami (kupno i sprzedaż) przez bank należy uznać za działalność gospodarczą, bowiem czynność ta – w przypadku banku – jest «czynnością bankową» w rozumieniu ustawy – prawo bankowe» (*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red.), wyd. 18, Warszawa 2021, komentarz do art. 37).

10. EBITDA

10.1. Skrót „EBITDA” pochodzi od angielskiego pojęcia *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* [zysk przed potrąceniem kosztów finansowych (odsetek), podatków, deprecjacji i amortyzacji]²⁸. Jest to tzw. dochód referencyjny, o którym mowa w art. 15c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Termin ten oznacza zysk operacyjny obliczony przed opodatkowaniem i potrąceniem odsetek, a także bez uwzględnienia amortyzacji aktywów niematerialnych i prawnych oraz bez deprecjacji aktywów trwałych²⁹.

10.2. Wprowadzenie regulacji prawnej dotyczącej EBITDA nastąpiło z dniem 1 stycznia 2018 r. na mocy art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 27 października 2017 r. w związku z implementacją dyrektywy 2016/1164. Implementacja ta, przez modyfikację przepisów o tzw. niedostatecznej kapitalizacji (ang. *thin capitalisation*), tj. przepisów przeciwdziałających nadmiernemu finansowaniu podatników długiem, zrodziła konieczność ograniczenia prawa podatników do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Niezbędne stało się zatem określenie wskaźnika odliczeń, który będzie uwzględniał podlegający opodatkowaniu wynik finansowy podatnika przed potrąceniem odsetek, podatków, deprecjacji i amortyzacji (czyli EBITDA).

10.3. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. wprowadziła zmianę regulacji art. 15c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa: 1) kwotę 3 000 000 zł albo 2) kwotę obliczoną według następującego wzoru $[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$. Przy czym wskazać należy, że: przez P rozumiemy zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, przez Po przychody o charakterze odsetkowym, przez K sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu, przez Am odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, a przez Kfd zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków

²⁸ Zob. *EBITDA*, w: *Encyklopedia zarządzania*, <https://mfiles.pl/pl/index.php/EBITDA>, dostęp: 28.04.2021.

²⁹ „Limit wysokości nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jaka może być przez podatnika ujęta w kosztach uzyskania przychodów, opiera się na wskaźniku EBITDA stosowanym w analizie finansowej przedsiębiorstw”, *Ewolucja podatków dochodowych w roku 2019*, J. Bielawny, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2019, s. 136.

trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu.

10.4. Ustawą z dnia 29 października 2021 r. wprowadzony został ust. 1a, zgodnie z którym w przypadku gdy rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 1 pkt 1, oblicza się, mnożąc kwotę 250.000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

10.5. W myśl art. 15c ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.

