

## Podstawowe zagadnienia

Opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych reguluje *ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), zwana dalej „ustawą”.

Zgodnie z przepisami tej ustawy **podatnikami** podatku dochodowego od osób prawnych są:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z tym że podatnikami są spółki kapitałowe w organizacji,
- podatkowe grupy kapitałowe (grupy składające się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które funkcjonują w związkach kapitałowych i spełniają określone w ustawie warunki),
- 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 osiągania.

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego,
- przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach,
- przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.,
- przychodów (dochodów) armatorów opodatkowanych podatkiem tonażowym.

Art. 6 ustawy wymienia jednostki, które podlegają **zwolnieniu podmiotowemu**, np. Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe, itd. Jednostki te nie składają zeznań podatkowych.

Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 3 ustawy). W przypadku tych ostatnich podatników, jeżeli ustalenie dochodów nie jest możliwe na podstawie ewidencji rachunkowej, dochód określa się w drodze oszacowania, przy zastosowaniu wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu, np. 5% - z działalności w zakresie handlu hurtowego lub detalicznego, 10% - z działalności budowlanej lub montażowej albo w zakresie usług transportowych (art. 9 ust 2a ustawy).

Według zasad ogólnych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. **Dochodem** jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. W przypadku gdy podatnik poniósł stratę w roku podatkowym, o wysokość tej straty może obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty (art. 7 ustawy).

W przypadku **przychodów z udziału w zyskach osób prawnych** (np. dywidend) oraz przychodów podmiotów zagranicznych z tytułu tzw. należności licencyjnych (np. z odsetek) - przedmiotem opodatkowania jest przychód (art. 10 oraz 21 ustawy).

Dochody pochodzące z dywidend są zwolnione od podatku dochodowego, jeżeli łącznie spełnione zostaną następujące warunki:

- wypłacającym dywidendę jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd w Polsce,
- odbiorcą dywidendy uzyskującym z tego tytułu dochody jest spółka (odbiorcą może być również zagraniczny zakład tej spółki) uznawana za rezydenta państwa członkowskiego UE, w tym Polski, lub państwa należącego do EOG, która podlega w takim państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, z tym że aby skorzystać ze zwolnienia spółka taka musi docelowo posiadać bezpośrednio nie mniej niż 10% (od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. nie mniej niż 15%) udziałów w spółce wypłacającej dywidendę.

Przy powiązaniach kapitałowych i innych związkach szczególnych, istnieje możliwość opodatkowania dochodów w drodze oszacowania (art. 11 ustawy). Do szacowania dochodów stosuje się następujące metody:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży ("koszt plus"), albo
- zysku transakcyjnego.

Sposób i tryb określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników określają przepisy *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników* (Dz. U. z 1997 r. Nr 128, poz. 833 z późn. zm.). W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną.

Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi lub mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę w tzw. "rajach podatkowych" mogą być zobowiązani przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej do sporządzenia szczególnej dokumentacji podatkowej takich transakcji (art. 9a ustawy).

Dokumentacja taka powinna być sporządzona w terminie 7 dni i zawierać:

- określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji,
- określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach,
- wskazanie innych czynników, które zostały uwzględnione przy określaniu wartości transakcji,
- określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Jeżeli podatnik nie przedstawi organom podatkowym takiej dokumentacji transakcji, a w wyniku postępowania podatkowego zostanie udowodnione, iż zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, wówczas zostanie określony dochód w wysokości wyższej (strata w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika i różnicę pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika, a określonym przez organy skarbowe opodatkowuje się stawką w wysokości 50% (art. 19 ust. 4 ustaw).

**Przychodami podatkowymi** są nie tylko otrzymane pieniądze, ale również inne wartości, np. różnice kursowe, wartość nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie otrzymanych rzeczy, praw lub innych świadczeń (art. 12 ustawy). Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działaniami specjalnymi produkcji rolnej, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Przy określaniu daty powstania przychodów jako ogólną zasadę przyjęto, że przychód należny będzie powstawał w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, w tym częściowego wykonania usługi, nie później niż w dniu:

- 1) wystawienia faktury, albo
- 2) uregulowania należności.

W przypadku usługi rozliczanej w okresach rozliczeniowych przychód powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub fakturze (nie rzadziej niż raz w roku). Rozwiązanie to jest również stosowane do ustalania daty powstania przychodów z tytułu dostawy energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego.

W odniesieniu do przychodów, do których nie mają zastosowania przedstawione rozwiązania, przepisy podatkowe regulują, iż datą powstania takiego przychodu jest dzień otrzymania zapłaty.

W ustawie zostały wymienione również kategorie, które nie są kwalifikowane do przychodów podatkowych, np. pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust 4 ustawy).

Za **koszty podatkowe** uznawane są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zaliczeniu do kosztów podatkowych podlegają więc różnego rodzaju ogólne wydatki związane z funkcjonowaniem firmy, a szczególnie takie, które jedynie pośrednio związane są z osiąganymi przez podatnika przychodami, np. kary umowne.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami są rozliczane w roku, w którym zostają osiągnięte związane z nimi przychody. Inne koszty rozliczone są w roku ich poniesienia. Za datę poniesienia kosztu uznaje się dzień ujęcia kosztu w prowadzonych przez podatnika księgach rachunkowych na podstawie faktury lub innego dowodu księgowego.

Rozliczanie przez podatników **różnic kursowych** może następować według reguł wynikających z przepisów o rachunkowości (art. 9b ust. 1 pkt 2 ustawy) lub w oparciu o uregulowania w ustawie podatkowej (art. 15a ustawy). Możliwość wyboru mają podatnicy, których sprawozdania finansowe są objęte badaniem przez biegłych rewidentów, pozostali podatnicy rozliczają różnice kursowe na zasadach wskazanych w ustawie podatkowej.

Wpływ na podatek dochodowy od osób prawnych mają wyłącznie zrealizowane różnice kursowe, np. przy kredytach w dacie spłaty kredytu (pożyczki) w walucie obcej. Podatnicy mogą rozliczać podatkowe różnice kursowe zarówno przy konwersji wierzytelności jak i transakcjach kantorowych, mogą przyjąć faktycznie zastosowany kurs walut, np. bankowy lub kantorowy albo wynikający z umowy. Podatkowe rozliczenie różnic kursowych jest dokonywane według faktycznie zastosowanego kursu walutowego, ale jeżeli przy obliczeniu różnic kursowych nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, wówczas w takich przypadkach możliwe jest zastosowanie kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień. We wszystkich sytuacjach, w których zastosowano średni kurs NBP, kurs ten jest przyjmowany z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu.

W zakresie **amortyzacji podatkowej** (art. 16a-16m ustawy) zostały określone składniki majątku, np. budynki, budowle, maszyny, środki transportu, inwestycje w obcych środkach trwałych, budynki i budowle wybudowane na obcym gruncie, zwane środkami trwałymi, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych. W ustawie zostały również wymienione środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, które nie podlegają amortyzacji, m.in. grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntów (art. 16c ustawy). Dla celów podatku dochodowego uznaje się za koszty uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonywana wyłącznie na podstawie przepisów ustawy.

Generalnie podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od ustalonej wartości początkowej środków trwałych - w równych ratach co miesiąc, co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego (z zastrzeżeniem metody degresywnej). Przy amortyzacji środków trwałych podatnicy mogą stosować różnorodne metody amortyzacji: liniową (wg stawek amortyzacyjnych z Wykazu stawek amortyzacyjnych), w tym z możliwością podwyższania i obniżania tych stawek, metodę opartą o stawki indywidualne (dla używanych lub ulepszonych środków trwałych) lub metodę degresywną (zmienna podstawa, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych).

Mali podatnicy oraz podatnicy rozpoczynający działalność, z wyjątkiem tych, którzy zostali utworzeni w wyniku stosownych przekształceń, mają możliwość skorzystania z amortyzacji obejmującej jednorazowym odpisem amortyzacyjnym do 100% wartości początkowej środka trwałego w pierwszym roku podatkowym (art. 16k ustawy). Dotyczy to środków trwałych z grup 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych, w tym maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyłączeniem jednak samochodów osobowych. Łączna kwota dokonanych według tej metody odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wprowadzonych w danym roku do ewidencji, nie może przekroczyć równowartości kwoty 50.000 euro.

Amortyzacji podlegają również nabyte prawa majątkowe, takie jak: licencje, prawa autorskie, prawa własności przemysłowej oraz know-how, a także wartość firmy, koszty prac rozwojowych - zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi. Przy amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych stosuje się zasadę, że okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż ustawowo określona liczba miesięcy, np. od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich - 24 miesiące.

W zakresie opodatkowania stron **umowy leasingu** (art. 17a-17l ustawy), przepisy ustawy uzależniają rozliczenia podatkowe w zależności od warunków takiej umowy.

Dla celów podatkowych za umowę leasingu uznaje się umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty.

Uregulowania w zakresie leasingu podatkowego zakładają ściśle określone skutki podatkowe:

1. Opłaty leasingowe w całej wysokości stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodu korzystającego, jeżeli:
  - umowa została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji lub co najmniej 10 lat w przypadku nieruchomości,
  - suma ustalonych opłat (wraz z ceną sprzedaży), pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej przedmiotu umowy.
2. Opłaty leasingowe, w części stanowiącej spłatę wartości przedmiotu umowy, nie są przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego, jeżeli:
  - umowa została zawarta na czas oznaczony,
  - suma ustalonych opłat (wraz z ceną sprzedaży), pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej przedmiotu umowy,
  - z umowy będzie wynikało, że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy będzie dokonywał korzystający.

Przychodem ze sprzedaży przedmiotu leasingu, po zakończeniu podstawowego okresu umowy, zasadniczo jest cena określona w umowie sprzedaży. W przypadku leasingu wymienionego w pkt 1, jeżeli cena sprzedaży będzie niższa od hipotetycznej wartości netto (wartość początkowa pomniejszona o wyliczone w znaczeniu hipotetycznym odpisy amortyzacyjne, obliczone według zasad amortyzacji degresywnej, z uwzględnieniem współczynnika 3 - w odniesieniu do środków trwałych), przychód określa się w wysokości wartości rynkowej.

W ustawie zostały uregulowane także inne skutki, które mogą wystąpić po zakończeniu tego okresu. Na przykład, jeżeli leasing będzie kontynuowany, opłaty ustalone przez strony będą przychodem dla finansującego oraz kosztem uzyskania przychodów dla korzystającego także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Jeżeli umowa nie spełnia warunków określonych w ustawie dla umów leasingu, wówczas skutki podatkowe są takie same jak w przypadku umów najmu lub dzierżawy.

W zakresie **zwolnień** (art. 17 ustawy), w ustawie funkcjonują zwolnienia przedmiotowe, w tym dla podatników takich jak zrzeszenia, stowarzyszenia, fundacje, realizujące ustawowo określone, społecznie użyteczne cele. W przypadku tych podatników zwalnia się od podatku dochody, które są przeznaczone na realizację tych celów statutowych.

Podmioty takie, tj. spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe, towarzystwa budownictwa społecznego oraz samorządowe jednostki organizacyjne prowadzące działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej korzystają wyłącznie ze zwolnienia dochodów uzyskanych 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.

W celu obliczenia należnego podatku dochodowego konieczne jest ustalenie podstawy opodatkowania, którą stanowi dochód po odliczeniu ewentualnych **darowizn** na określone cele, przy zachowaniu 10% limitu, w stosunku do tego dochodu. Odliczenie darowizn jest uzależnione od spełnienia łącznie dwóch kumulatywnych przesłanek. Darowizna powinna być przekazana na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku i o wolontariacie (np. na pomoc społeczną, działalność charytatywną). Obdarowanym zaś musi być organizacja określona w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy prowadząca działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych. Są to organizacje pozarządowe (nienależące do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku), kościelne osoby prawne i kościelne jednostki organizacyjne oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego. Organizacje te nie muszą posiadać statusu organizacji pożytku publicznego.

Odliczenie w ramach łącznego limitu 10% dochodu obejmie również darowizny przekazywane na rzecz podmiotów prowadzących taką działalność w innym niż Polska państwie Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Odliczeniu podlegają również darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą na podstawie tzw. ustaw kościelnych – w tym przypadku do wysokości 100% dochodu.

Podatnicy otrzymujący darowizny są obowiązani do wyodrębnienia w zeznaniu podatkowym kwot ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celów, na które zostały one przekazane zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł. W terminie składania zeznania podatkowego mają oni również obowiązek udostępnić do publicznej wiadomości informacje, o których mowa wyżej i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza 20.000 zł.

**Odliczeniom** od podstawy opodatkowania podlegają: wydatki poniesione na nabycie nowych technologii (art. 18b ustawy).

**Podatek wynosi 19%** podstawy opodatkowania (art. 19 ustawy).

Podatnicy i płatnicy nie składają w trakcie roku podatkowego deklaracji podatkowych, ale są obowiązani do wpłacania zaliczek. Dotyczy to także podatku dochodowego pobieranego w sposób zryczałtowany.

W trakcie roku podatkowego podatnicy mogą również rozliczać się z zaliczek na podatek w systemie uproszczonym (art. 25 ust. 6-10 ustawy). Wpłata zaliczek jest wówczas uzależniona od podatku należnego wykazanego w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy lub w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata.

Mali podatnicy oraz podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej mają możliwość wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w systemie kwartalnym (art. 25 ust. 1b-2a ustawy).

Podatnicy mają obowiązek złożenia **zeznania** o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku (art. 27 ustawy).