

MATERIALNE PRAWO PODATKOWE

Podatek dochodowy od osób prawnych

mgr Michał Stawiński
Katedra Prawa Finansowego, WPAiE Uwr
rok akademicki 2016/2017

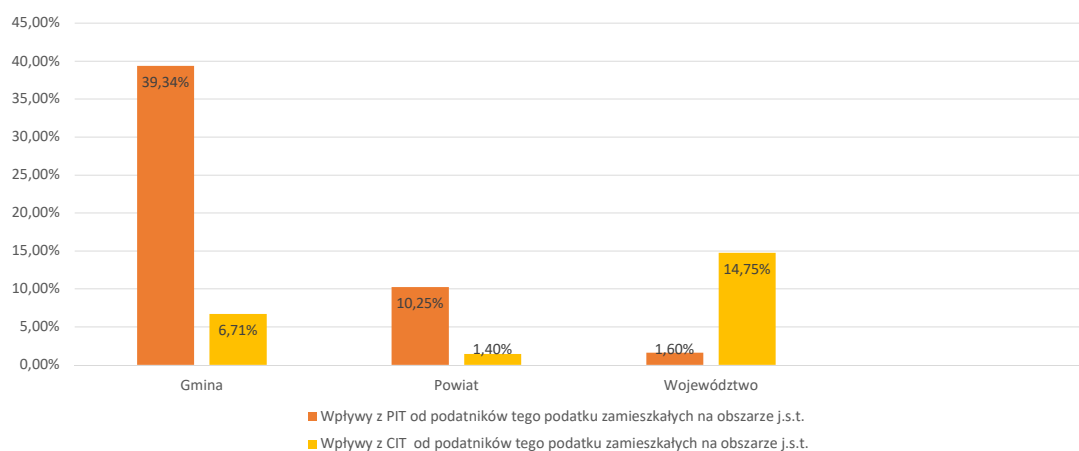
Źródła

- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o **podatku dochodowym od osób prawnych** (tj. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.)
- ustawa z dnia 5 września 2016 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1550)
- umowy o **unikaniu podwójnego opodatkowania**

Ogólna charakterystyka podatku CIT

- CIT jest podatkiem dochodowym, globalnym (obejmuje wszelkie dochody objętych nim podatników).
- CIT jest podatkiem bezpośrednim (podmiot prawny podatku jest też podmiotem ekonomicznym podatku).
- CIT charakteryzuje otwarty podatkowy stan faktyczny.
- CIT stanowi dochód Skarbu Państwa, ale udziały w nim mają też gmina, powiat i województwo.
- Organem właściwym rzeczowo jest naczelnik urzędu skarbowego.

Wpływy j.s.t. z tytułu PIT i CIT



Rok podatkowy (art. 8 PDOP)

- Co do zasady rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy.
- Podatnik może wybrać inny niż kalendarzowy rok podatkowy, o ile:
 - możliwość taka będzie zastrzeżona w umowie spółki, statucie lub innym akcie założycielskim,
 - podatnik zawiadomi o wyborze właściwy urząd skarbowy w terminie 30 dni od zakończenia poprzedniego roku lub od rozpoczęcia działalności.

Co do zasady rok podatkowy musi wynosić 12 kolejnych miesięcy.

Rok podatkowy

Wyjątkowo rok podatkowy może trwać nawet 18 miesięcy w przypadku:

- podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i jednocześnie
- wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym.

W powyższym przypadku pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność.

Wyłączenia

Art. 2 ust. 1 PDOP

Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie stosuje się do:

1. przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej;
2. przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach;
3. przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
4. przychodów opodatkowanych podatkiem tonażowym.

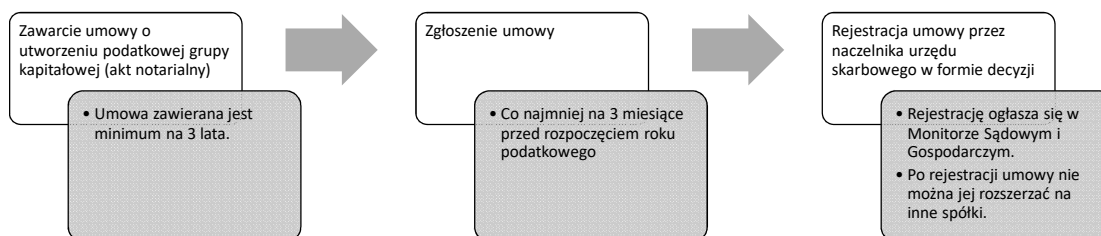
Podmioty podatku

- osoby prawne,
- spółki kapitałowe w organizacji (sp. z o.o. i SA),
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej),
- spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP,
- spółki niemające osobowości prawnej mające 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.

Podatkowa grupa kapitałowa (art. 1a PDOP)

- To co najmniej dwie spółki kapitałowe (sp. z o.o., SA) posiadające siedzibę na terytorium RP, które spełniają m. in. następujące warunki:
 - spółki zawarły umowę o utworzeniu grupy, która została zarejestrowana,
 - spółka dominująca posiada 95% udziałów w kapitale zakładowym spółek zależnych,
 - przeciętny kapitał zakładowy w każdej ze spółek jest nie mniejszy niż 1 mln złotych,
 - spółki zależne nie posiadają udziałów w innych spółkach tworzących grupę,
 - w spółkach nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Podatkowa grupa kapitałowa - powstanie



Podatkowa grupa kapitałowa

- Z chwilą powstania grupy powstaje nowy podatnik.
- Spółki tworzące grupę odpowiadają solidarnie za zobowiązania podatkowe grupy.
- Przychody, koszty, dochody, straty są ustalane globalnie dla całej grupy podatkowej, a nie indywidualnie dla każdej z tworzących ją spółek.
- Grupa podatkowa przestaje istnieć na skutek wygaśnięcia umowy lub z dniem naruszenia jednego z wymaganych ustawowych warunków utworzenia grupy.

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy

Art. 3 PDOP

Podatnicy, jeżeli mają **siedzibę lub zarząd** na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. rezydenci), podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (**nieograniczony obowiązek podatkowy**).

Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej **siedziby lub zarządu** (tzw. nierezydenci), podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (**ograniczony obowiązek podatkowy**).

Miejsce siedziby i zarządu

Brak definicji w ustawie podatkowej.

Jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, **siedzibą** osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający (art. 41 Kodeksu cywilnego).

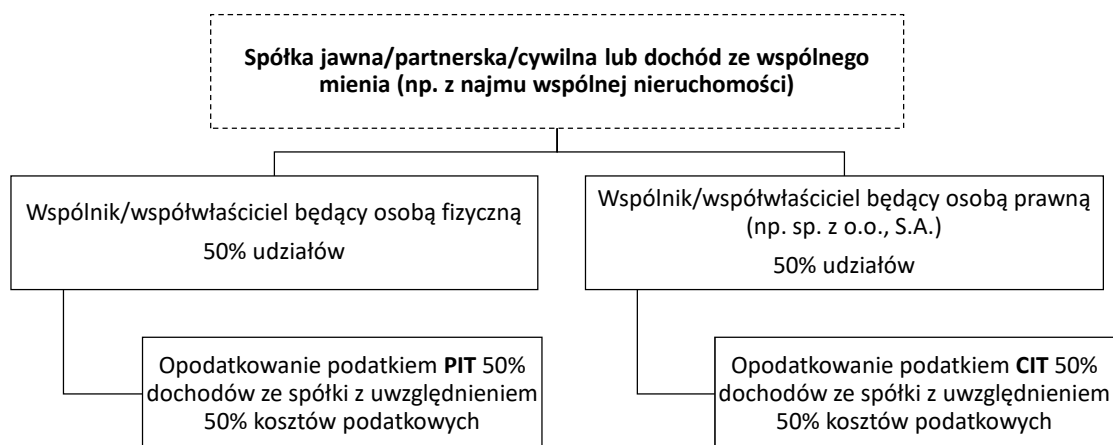
W praktyce o siedzibie najczęściej przesądza umowa lub statut.

Miejsce zarządu to miejsce, z którego faktycznie wykonywane są czynności w zakresie zarządzania i kierowania danym podmiotem.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

- Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy prowadzą do sytuacji, w której dany dochód (przychód) może być opodatkowany podwójnie.
- Podwójnemu opodatkowaniu zapobiegają umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają pierwszeństwo przed regulacjami krajowymi.
- Polska jest stroną 92 umów (stan na 19.10.2016).
- Umowy dotyczą problematyki podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, nie w sensie ekonomicznym.

Dochody ze wspólnego źródła przychodów (art. 5 PDOP)



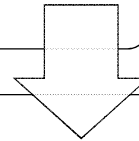
Dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych

- Dochodów ze wspólnego źródła przychodów nie należy mylić z dochodami z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (np. dywidenda wypłacana wspólnikom spółki z o.o. lub akcjonariuszom spółki akcyjnej).
- Dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w tym dywidenda, są opodatkowane ryczałtowo.

Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym

Osiągnięcie przychodu przez spółkę z o.o. (lub inną osobę prawną)

- Odprowadzenie podatku od dochodu osiągniętego przez daną osobę prawną



Wypłata z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej

- Odprowadzenie podatku z tytułu osiągniętego przez wspólnika/akcjonariusza dochodu

Zwolnienia podmiotowe (art. 6 PDOP)

Zwolnienie od podatku obejmuje m. in.:

- Skarb Państwa,
- jednostki budżetowe,
- Państwowe fundusze celowe,
- Narodowy Bank Polski,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych,
- Narodowy Fundusz Zdrowia.

Podatnicy zwolnieni nie mają obowiązku składania deklaracji i zeznań podatkowych.

Przedmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania jest co do zasady uzyskany dochód, niezależnie od źródeł od źródła przychodu.

Dochód to nadwyżka sumy przychodu nad kosztami uzyskania przychodu.

Kwota nadwyżki kosztów uzyskania przychodu nad sumą przychodów jest **stratą**.

Przychód

Co do zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają **wszelkiego rodzaju przysporzenia majątkowe**, które mają nieodwracalny (definitywny) charakter. Opodatkowanie następuje w momencie otrzymania przychodu lub pozostawienia do dyspozycji (**metoda kasowa**)

Za przychody **związane z działalnością gospodarczą** i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane – **metoda memoriałowa** (art. 12 ust. 3 pdop).

Zwolnienia przedmiotowe (art. 17 PDOP)

- Zwolnione są np.:
 - dochody podatników, których celem statutowym jest działalność w zakresie ochrony środowiska, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, dobroczynności w części przeznaczonej na te cele,
 - dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej,

Koszty uzyskania przychodu

Kosztami uzyskania przychodów są (art. 15 ust. 1 PDOP)

- koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
 - z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PDOP.
-
- Koszt musi być bezzwrotny.
 - Koszt musi być poniesiony przez podatnika.
 - Koszt musi być odpowiednio udokumentowany (faktura, rachunek umowa itp.).
 - Nie jest konieczne, aby koszt ostatecznie wygenerował przychód.
 - Nie ma kosztów zryczałtowanych (inaczej niż w PIT).

Koszty uzyskania przychodu

Bezpośrednie

- Mogą być powiązane z konkretnym przychodem (np. wydatek na nabycie sprzedawanych towarów).

Pośrednie

- Nie mogą być powiązane z konkretnym przychodem (np. wydatek reklamę, usługi prawne).

Podatkowymi kosztami uzyskania przychodu mogą być zarówno koszty pośrednie jak i koszty bezpośrednie.

Amortyzacja

Przez amortyzację należy rozumieć wartość zużycia środków trwałych w danym okresie.

Amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

o przewidywanym okresie używania **dłuższym niż rok**, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej, zwane **środkami trwałymi** (art. 16a PDOP).

Amortyzacji podlegają też wymienione w ustawie wartości niematerialne i prawne (art. 16b PDOP).

Metody amortyzacji

Współczynniki do obliczania amortyzacji określa załącznik do ustawy.

- **Amortyzacja liniowa** (art. 16h PDOP) – stosuje się stawki określone w załączniku nr 1 do PDOP. Wysokość rocznego odpisu ustala się mnożąc wartość początkową środka trwałego przez stawkę amortyzacyjną.
- **Amortyzacja degresywna** (art. 16k PDOP) – w początkowym okresie odpisy dokonywane są z uwzględnieniem stawek podwyższonych o współczynnik nie wyższy niż 2.0.
- **Amortyzacja jednorazowa** (art. 16f ust. 3 i art. 16k ust. 7 PDOP) - m. in. dla środków trwałych o wartości poniżej lub równej 3.500,- złotych, a także w przypadku podatników małych i rozpoczynających działalność dla innych środków trwałych maksymalnie do kwoty 50.000,- euro (z wyłączeniem np. samochodów osobowych).

Amortyzacja - wyłączenia

Amortyzacji nie podlegają w szczególności (art. 16c PDOP):

1. grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
2. budynki mieszkalne,
3. dzieła sztuki i eksponaty muzealne.

Podstawa obliczenia podatku

Podstawą obliczenia podatku jest dochód pomniejszony o odpisy określone ustawą (art. 18 w zw. z art. 7 PDOP).

Odpisaniu od dochodu podlegają w szczególności:

- darowizny na cele określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- darowizny na cele kultu religijnego,
- koszty działalności badawczo – rozwojowej (koszty kwalifikowane) – art. 18d PDOP.

Łączna kwota odliczeń z tytułu darowizn nie może przekraczać 10% dochodu.

Nie odlicza się m. in. darowizn na rzecz osób fizycznych, a także osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego

Stawka podatku

- Co do zasady do wszystkich dochodów w podatku dochodowym od osób prawnych zastosowanie znajduje stawka liniowa – **19%** (art. 19 ust. 1 PDOP).
- Wyjątkiem są dochody opodatkowane ryczałtowo (art. 21-22 PDOP) – stawka 10%, 19% i 20%.

Nowa stawka od 1.1.2017

- Od 1 stycznia 2017 roku będzie obowiązywała nowa stawka liniowa – 15% podstawy opodatkowania dla:
 - małych podatników (tj. podatników, u których wartość przychodu ze sprzedaży brutto nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro)
 - podatników rozpoczynających działalność, w roku w którym rozpoczęli działalność.

Nowa stawka nie dotyczy podatkowych grup kapitałowych, podmiotów powstałych w wyniku łączenia lub przekształcenia (z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę).

Dochody opodatkowane ryczałtowo

- Ryczałtowo opodatkowane są dochody (przychody) z dywidend, do których stosuje się stawkę 19%.
- Ryczałtowo opodatkowane są też niektóre dochody (przychody) osiągane przez podatników o ograniczonym obowiązku podatkowym, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi inaczej.
 - Stawka 10% dotyczy np. przychodów z odsetek, z praw autorskich, z praw do znaków towarowych, z opłat za świadczone usługi widowiskowe, sportowe, z tytułu świadczeń doradczych, księgowych.
 - Stawka 20% dotyczy np. przychodów uzyskanych przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej.

Rozliczanie podatku

- W ciągu roku podatkowego podatnik wpłaca zaliczki, co do zasady w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczki wpłaca się narastająco.
- Jedynie wyjątkowo (rzadziej niż w PIT) zaliczki odprowadza płatnik (dotyczy to np. przychodów opodatkowanych ryczałtowo).
- Do końca trzeciego miesiąca następującego po **roku podatkowym** należy złożyć zeznanie podatkowe i zapłacić podatek.
- Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa (nie jest konieczne doręczenie decyzji organu podatkowego).

Schemat obliczenia podatku

1. Obliczenie przychodu (a)
2. Obliczenie kosztów uzyskania przychodu (b)
3. Obliczenie dochodu (a – b)
4. Pomniejszenie dochodu o odpisy (c)
5. Zastosowanie właściwej stawki podatkowej (c * stawka)

Rozliczanie straty

- Podatnik może pomniejszyć dochód uzyskany w kolejnych 5 latach o wysokość straty, jednak coroczne pomniejszenie nie może przekroczyć 50% straty. **Nie dotyczy to następców prawnych podatnika.**
- Przykładowo, gdy spółka z o.o. poniosła w 2015 r. stratę w wysokości 6.000.000,- złotych, może dokonać odpisów w następujący sposób:

Rok	Dochód	Kwota obniżenia (maksymalna)	Podstawa opodatkowania
2016	2.000.000,-	2.000.000,-	0,-
2017	3.000.000,-	3.000.000,-	0,-
2018	2.000.000,-	1.000.000,-	1.000.000,-