

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA


INFOR^{lex}
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

Podatki 2021

część 1

- zmiany w uldze abolicyjnej
- nowe przepisy dotyczące spółek nieruchomościowych
- nowe rozwiązania w przepisach o amortyzacji
- ceny transferowe po nowelizacji
- opodatkowanie dochodów akcjonariuszy prostej spółki akcyjnej
- estoński CIT od dochodów spółek kapitałowych
- specjalny fundusz inwestycyjny

DZIENNIK GAZETA PRAWNA

Adres redakcji: 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72,
www.dziennik.pl, www.gazetaprawna.pl, www.forsal.pl

Autor: Tomasz Krywan

Redaktor merytoryczny: Artur Borkowski

Redaktor prowadzący: Mariusz Łukasik

Korekta: Mirosława Jasińska-Nowacka

Projekt graficzny okładki: Kinga Pisarczyk

DTP: Joanna Archacka

Biuro Obsługi Klienta: 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72,
tel. 22 761 31 27, 801 626 666, e-mail: bok@infor.pl

© Copyright by INFOR Biznes Sp z o.o.

Wydanie I/2021, styczeń 2021 r.

ISBN: 978-83-66316-74-4

Spis treści

CZĘŚĆ PIERWSZA

Wstęp	9
Rozdział 1. Zmiany w ustawie o PIT	11
1.1. Ograniczenie zakresu stosowania ulgi abolicyjnej	12
1.2. Podatek od przychodów z dywidend spółek kapitałowych korzystających z opodatkowania podatkiem dochodowym w formie ryczałtu.....	14
1.3. Zmiany w zakresie zwolnień od podatku dochodowego	16
1.4. Dodanie przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych	19
1.5. Zmiany w przepisach o amortyzacji	27
1.6. Rozpoczęcie stosowania PKWiU z 2015 r.	29
1.7. Wyłączenia z kosztów wprowadzone ustawą o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów	30
1.8. Zmiany w przepisach o cenach transferowych	30
1.9. Pozostałe najważniejsze zmiany wprowadzane 1 stycznia 2021 r.	34
1.10. Określenie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych będących akcjonariuszami prostej spółki akcyjnej	36
1.11. Zmiana sposobu powstawania przychodów z tytułu warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego	38

Rozdział 2. Zmiany w ustawie o CIT	40
2.1. Wprowadzenie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT).....	41
2.1.1. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu	48
2.1.2. Utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu	54
2.1.3. Przedmiot opodatkowania	56
2.1.4. Podstawa opodatkowania	60
2.1.5. Wysokość podatku.....	63
2.1.6. Domiar zobowiązania podatkowego	65
2.1.7. Obowiązki informacyjne	66
2.1.8. Płatność podatku	68
2.1.9. Pozostałe zagadnienia dotyczące ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych	70
2.2. Specjalny fundusz inwestycyjny	80
2.3. Uznanie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych za podatników CIT	85
2.4. Zwolnienie od podatku części przychodów komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej	90
2.5. Rozszerzenie zakresu stosowania obniżonej stawki podatku	91
2.6. Dodanie przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych	92
2.7. Rozszerzenie zakresu powstawania przychodów z tytułu świadczenia w miejsce wykonania	100
2.8. Zmiany w przepisach o amortyzacji	102
2.9. Wprowadzenie obowiązku sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy	104
2.10. Ograniczenie możliwości odliczania strat	107
2.11. Rozpoczęcie stosowania PKWiU z 2015 r.	109
2.12. Wyłączenia z kosztów wprowadzone ustawą o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów	109

2.13. Przepisy określające skutki wystąpienia rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych	110
2.14. Dodanie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	118
2.15. Zmiany w przepisach o cenach transferowych.....	120
2.16. Pozostałe najważniejsze zmiany wprowadzane 1 stycznia 2021 r.....	123
2.17. Zmiana sposobu powstawania przychodów z tytułu warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego	125
2.18. Dodanie przepisów dotyczących prostej spółki akcyjnej	126

CZĘŚĆ DRUGA

Rozdział 3. Zmiany w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym	9
3.1. Rozszerzenie zakresu możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczału	10
3.1.1. Podniesienie limitu przychodów warunkującego wybór ryczału od przychodów ewidencjonowanych.....	10
3.1.2. Likwidacja części przypadków, w których uzyskiwanie przychodów z określonej działalności wyłącza z opodatkowania ryczałtem	11
3.2. Nowy katalog stawek ryczału.....	13
3.3. Nowa definicja wolnego zawodu	21
3.4. Zmiany w przepisach o wpłacaniu ryczału	22
3.5. Umożliwienie korzystania z opodatkowania w formie karty podatkowej, jeżeli również małżonek podatnika korzysta z tej formy opodatkowania.....	23
3.6. Umożliwienie przekroczenia stanu zatrudnienia przez podatników korzystających z opodatkowania w formie karty podatkowej.....	24
3.7. Rozpoczęcie stosowania PKWiU z 2015 r.....	25

Rozdział 4. Zmiany w ustawie o VAT	27
4.1. Czynności podlegające obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas online	27
4.2. Zmiany w przepisach o korygowaniu podstawy opodatkowania	29
4.3. Wydłużenie okresu korzystania z prawa do odliczenia w ramach bieżącej deklaracji VAT	33
4.4. Zmiany w przepisach o obowiązku dokonywania płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności	33
4.5. Umożliwienie odliczania VAT przy nabywaniu usług noclegowych nabywanych w celu odsprzedaży	37
4.6. Podwyższenie limitu prezentów o małej wartości	38
4.7. Umożliwienie stosowania dla celów VAT kursów stosowanych na gruncie przepisów o podatku dochodowym	39
4.8. Przedłużenie okresu stosowania stawki 0% do zaliczek dotyczących eksportu towarów	41
4.9. Zmiany w przepisach o wydawaniu wiążących informacjach stawkowych	42
4.10. Zmiany w przepisach wyłączających możliwość składania deklaracji VAT za okresy kwartalne	44
4.11. Zmiany w przepisach o wykazie podatników VAT	45
4.12. Zmiany w zakresie systemu zwrotu podatku podróżnym (01.01.2022 r.)	48
4.13. Pozostałe ważniejsze zmiany	55
4.14. Zmiany przewidziane projektem z 22 października 2020 r.	59
4.14.1. Pobór podatku przez podatników ułatwiających sprzedaż przy użyciu interfejsu elektronicznego.....	59
4.14.2. Wewnętrzzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość.....	63
4.14.3. Zmiany w zakresie rozliczania VAT z tytułu importu towarów o niewielkiej wartości.....	71
4.14.4. Rozszerzenie zakresu stosowania procedur MOSS	85

Rozdział 5. Zmiany w ustawie o podatku akcyzowym99**Rozdział 6. Wprowadzenie podatku
od sprzedaży detalicznej 101**

- 6.1. Podatnicy podatku od sprzedaży detalicznej 101
6.2. Wysokość podatku od sprzedaży detalicznej 102

Rozdział 7. Zmiany w ordynacji podatkowej.....105

- 7.1. Zmiany związane z wprowadzeniem ryczału
od przychodów spółek kapitałowych.....106
7.2. Bezwzględna odpowiedzialność spółek
nieruchomościowych jako płatników
podatku dochodowego108
7.3. Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu
prostej spółki akcyjnej109

Wstęp

Początek roku 2021 – tak jak już wcześniej bywało – oznacza wejście w życie wielu zmian w ustawach podatkowych. Tym razem najwięcej nowości przyniosły ze sobą przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przed wszystkim z Nowym Rokiem wprowadzona została nowa forma opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, tj. ryczałt od przychodów spółek kapitałowych. Podatnicy korzystający z tej formy opodatkowania płacą podatek dochodowy, co do zasady, dopiero na etapie podziału zysku między wspólników i akcjonariuszy lub przeznaczenia zysku na pokrycie strat.

Dodatkowo 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne stały się, co do zasady, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Spowodowało to, że podatek dochodowy z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne jest opłacany przez te spółki, a nie – jak rzecz się miała dotychczas – przez wspólników tych spółek.

Spośród ustaw regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym znacznie więcej istotnych zmian wprowadzonych zostało w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Ustawodawca rozszerzył tam zakres możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz określony został nowy katalog stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Natomiast najważniejszą zmianą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych było ograniczenie zakresu stosowania ulgi abolicyjnej.

Z początkiem 2021 r. szereg zmian (m.in. w przepisach o korygowaniu podstawy opodatkowania, w normach regulujących mechanizm podzielonej płatności oraz umożliwienie odliczania VAT przy nabywaniu usług noclegowych nabywanych w celu odsprzedaży) wprowadzony został również do ustawy o VAT. Kolejne zmiany (wynikające z projektu, który na dzień oddania niniejszej publikacji do druku jeszcze nie został wniesiony do Sejmu) w ustawie o VAT mają zostać wprowadzone 1 lipca 2021 r.

W niniejszej publikacji gruntownie omówione zostaną nie tylko wskazane powyżej zmiany, ale również wszystkie pozostałe najważniejsze nowelizacje już uchwalone oraz projektowane zmiany w ustawach podatkowych na rok 2021. Jestem przekonany, że dzięki temu publikacja ta pozwoli Państwu szybko i bezboleśnie przyswoić sobie treść nowych przepisów, jak również okaże się pomocna przy ich stosowaniu w pierwszych miesiącach ich obowiązywania.

Tomasz Krywan

Rozdział 1.

Zmiany w ustawie o PIT

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszło w życie wiele zmian w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 z późn. zm.) dalej nazywanej ustawą o PIT. Kolejne zmiany w tej ustawie wejść w życie z dniem 28 lutego, 1 marca oraz 1 lipca 2021 r. Zmiany te wynikają z przepisów dziesięciu ustaw nowelizujących.

Przepisy nowelizujące ustawę o PIT z dniem 1 stycznia 2021 r.

- art. 11 ustawy z 11 września 2019 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2020),
- art. 3 ustawy z 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1492 z późn. zm.),
- art. 4 ustawy z 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1106),
- art. 1 ustawy z 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1065),
- art. 1 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123) dalej nazywanej ustawą nowelizującą z 28 listopada 2020 r.,
- art. 2 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122),
- art. 3 ustawy z dnia 28 października 2020 r. o zmianie ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2127).

Przepisy nowelizujące ustawę o PIT z dniem 28 lutego 2021 r.

- art. 4 ustawy z 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1798 z późn. zm.)

Przepisy nowelizujące ustawę o PIT z dniem 1 marca 2021 r.

- art. 5 ustawy z 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655)

Przepisy nowelizujące ustawę o PIT z dniem 1 lipca 2021 r.

- art. 71 ustawy z 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320)

Najważniejsze spośród wprowadzanych w 2021 r. zmian w ustawie o PIT polegały na:

- 1) ograniczeniu zakresu stosowania tzw. ulgi abolicyjnej,
- 2) określeniu szczególnej wysokości podatku dochodowego od dywidend spółek kapitałowych korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu,
- 3) zmianie zakresu niektórych zwolnień od podatku dochodowego, w tym rozszerzeniu zakresu zwolnienia od podatku dochodów osiągniętych przez osoby do 26. roku życia.

1.1. Ograniczenie zakresu stosowania ulgi abolicyjnej

Przepisami art. 27g ustawy o PIT określona jest tzw. ulga abolicyjna. Jej istotą jest zniesienie skutku metody proporcjonalnego odliczenia w stosunku do wybranych źródeł przychodów i zrównanie ich efektywnego opodatkowania ze skutkiem, jaki powoduje metoda wyłączenia z progresją. Ulga ta znajduje zastosowanie do szeroko określonych źródeł przychodów uzyskiwanych za granicą: dotyczy pracy najemnej, działalności wykonywanej osobiście, praw majątkowych i pozarolniczej działalności gospodarczej.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2020 r. w ramach ulgi abolicyjnej podatnicy mogli zawsze odliczać kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu do przychodów uzyskiwanych za granicą metodą odliczenia proporcjonalnego a kwotą obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją. Z dniem 1 stycznia 2021 r. wprowadzony został jednak limit tego odliczenia

w wysokości kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy o VAT (zob. dodany art. 27g ust. 2 zdanie drugie ustawy o PIT). A zatem począwszy od 2021 r. w ramach ulgi abolicyjnej podatnicy, co do zasady, mogą odliczyć maksymalnie tylko kwotę 1360 zł. W ten sposób – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r. – (...) *utrzymany będzie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych grupy podatników najbardziej tego potrzebującej, przy jednoczesnym wyeliminowaniu nadużyć występujących przy korzystaniu z ulgi abolicyjnej przez podatników osiągających wysokie dochody zagraniczne.*

Wyjątek dotyczy dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze stosunku pracy, umów zlecenia i umów o dzieło oraz umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Podatnicy rozliczający się z tych dochodów w Polsce są zatem uprawnieni do odliczania ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez stosowania wskazanego limitu (zob. dodawany art. 27g ust. 5 ustawy o PIT).

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 27g.

(...)

2. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć wysokości kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1.

(...)

5. Przepisu ust. 2 zdanie drugie nie stosuje się do dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.
-

1.2. Podatek od przychodów z dywidend spółek kapitałowych korzystających z opodatkowania podatkiem dochodowym w formie ryczałtu

Z dniem 1 stycznia 2021 r. do ustawy o CIT dodane zostały przepisy umożliwiające korzystanie przez niektóre spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne z opodatkowania w formie ryczałtu (więcej na ten temat w rozdziale II). Wprowadzenie tej formy opodatkowania nie wyłączyło co prawda opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskiwanych przez osoby fizyczne przychodów z dywidend, jednak wysokość łącznego obciążenia została dostosowana do specyfiki nowego modelu rozliczeń. Z przepisów dodanego art. 30a ust. 19 ustawy o PIT wynika bowiem możliwość odliczenia od podatku płaconego na poziomie wspólnika (PIT) części podatku zapłaconego na poziomie spółki (CIT). Wysokość proporcjonalnego odliczenia została ustalona w sposób zapewniający uzyskanie łącznego opodatkowania na poziomie 25% dla małych podatników (z możliwością obniżenia do 20% w przypadku dokonania większych inwestycji przez spółkę) oraz 30% dla pozostałych podatników (z możliwością obniżenia do 25% w przypadku dokonania większych inwestycji przez spółkę). Odliczenie to stosowane jest przez spółki na etapie wypłaty należności z tytułu dywidend realizowanych z zysków osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zob. dodany art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT).

Możliwość stosowania tego odliczenia uzależniona jest od wydzielenia w kapitale własnym spółki wypłacającej dywidendę pozycji odnoszącej się do zysków wypracowanych i strat poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem. Jeżeli spółka lub jej następca prawny zaniecha takiego wyodrębnienia, wypłata dywidendy podlega u wspólnika opodatkowaniu na podstawie ogólnych zasad obowiązujących w ustawie o PIT (także jeżeli pochodzi z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych).

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 30a.

(...)

19. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych z dywidend, wypłacanych z zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 10%, ustaloną zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%, ustaloną zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

(...)

Art. 41.

(...)

- 4ab. Spółki, które dokonują wypłaty należności z tytułu dywidend wypłaconych z zysków osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są obowiązane jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 19.
-

1.3. Zmiany w zakresie zwolnień od podatku dochodowego

1 stycznia 2021 r. dokonanych zostało kilka zmian w przepisach art. 21 ustawy o PIT, a więc w przepisach określających zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Pierwsza z nich polegała na wykreśleniu z treści art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy o PIT wyrażenia „podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”. Zmiana ta skutkować będzie – jak czytamy w uzasadnieniu projektu pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r. – (...) *zrównaniem sytuacji prawnopodatkowej marynarzy, będących polskimi obywatelami jak również obywatelami innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, bez względu na banderę statku morskiego, pod którą pływają*. Użycie w poprzednim zdaniu czasu przyszłego nie jest pomyłką, gdyż zmiana ta będzie miała zastosowanie dopiero do dochodów uzyskanych począwszy od roku, w którym Komisja Europejska wydała pozytywną decyzję o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym w odniesieniu do tego przepisu, i obowiązywać będzie w okresie obowiązywania tej decyzji (zob. art. 23 ust. 1 ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Druga ze zmian związana jest z tym, że z dniem 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe, co do zasady, stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (więcej na ten temat w rozdziale II), a w konsekwencji uzyskiwane z tytułu udziału w takich spółkach przychody wspólników, w tym komandytariuszy, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym jako przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W celu ograniczenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy (w szczególności uzyskujących stosunkowo niewielkie

przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej będącej małym podatnikiem) dodane zostało zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w takiej spółce. Zwolnieniem tym objęte jest 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie (zob. dodany art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy o PIT), z wyłączeniem przypadków, gdy istniejące między wspólnikami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (zob. dodany art. 21 ust. 40 ustawy o PIT).

Trzecia ze zmian polegała na rozszerzeniu zakresu zwolnienia obejmującego przychody podatników, którzy nie ukończyli 26. roku życia. Z nowego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o PIT (stosowanego do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. – zob. art. 23 ust. 2 ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.) wynika, że zwolnienie to obejmuje swym zakresem nie tylko przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy i przychody z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o PIT (jak rzecz się miała do 31 grudnia 2020 r.), ale również przychody:

- a) z tytułu odbywania praktyki absolwenckiej, o której mowa w przepisach ustawy z 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1244),
- b) z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 910).

Ze zmianą tą związane było dodanie art. 35 ust. 6a ustawy o PIT. Przepis ten pozwala na składanie przez podatników uzyskujących wskazane przychody wniosków o pobór zaliczek bez stosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o PIT.

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 21.

1. Wolne od podatku dochodowego są:
(...)

- 23c) dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, uzyskane z tytułu pracy

na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez okres co najmniej 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

(...)

51a) kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem;

(...)

148) przychody:

c) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładowej, spółdzielczego stosunku pracy,

(...)

d) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8,

e) z tytułu odbywania praktyki absolwenckiej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz.U. z 2018 r. poz. 1244),

f) z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe
– otrzymane przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł.

(...)

40. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 51a, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

- b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub współlnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

(...)

Art. 35.

(...)

- 6a. Do poboru zaliczek, o których mowa w ust. 1 pkt 8, przepis art. 32 ust. 1f stosuje się odpowiednio.

1.4. Dodanie przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych

1 stycznia 2021 r. do ustawy o PIT (jak również do ustawy o CIT) dodane zostały przepisy dotyczące spółek nieruchomościowych. Na użytek ustawy o PIT pojęcie tych spółek definiuje dodany art. 5a pkt 49 tej ustawy.

Najważniejszą zmianą było wprowadzenie nowego sposobu rozliczania podatku od dochodów ze zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa oraz praw o podobnym charakterze w spółkach nieruchomościowych, który to podatek w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2020 r. zawsze był rozliczany przez podatników zbywających wymienione prawa majątkowe. 1 stycznia 2021 r. częściowo to się zmieniło, gdyż w niektórych przypadkach na spółki nieruchomościowe, których udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, nałożone zostały obowiązki płatników. Jest tak, jeżeli łącznie spełnione są dwa warunki, tj.:

- 1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz

2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.

W przypadkach takich spółki nieruchomościowe, których udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, są obowiązane wpłacać na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód (zob. dodany art. 41 ust. 4f ustawy o PIT).

Dotyczy to również przypadków dokonywania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie. Jeżeli w przypadkach takich łącznie spełnione są wymienione wyżej warunki, spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5% (zob. dodany art. 41 ust. 4g ustawy o PIT).

Zaliczki pobierane przez spółki nieruchomościowe wynoszą 19% uzyskanego dochodu z tytułu zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa oraz praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej. Przy czym w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczki ustalane są w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze (zob. dodany art. 41 ust. 4h ustawy o PIT).

Obowiązkiem podatników jest przekazanie płatnikom przed terminem wpłaty zaliczki kwot zaliczek na podatek. Z kolei obowiązkiem spółek nieruchomościowych jako płatników jest – poza obowiązkiem wpłaty zaliczki na rachunek właściwego urzędu skarbowego

– przesyłanie podatnikom informacji o wpłaconej zaliczce (zob. dodany art. 41 ust. 4i ustawy o PIT; wzór tej informacji określi minister właściwy do spraw finansów publicznych – zob. dodany art. 41 ust. 4j ustawy o PIT), zaś po zakończeniu roku – przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego) informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze (zob. dodany art. 45 ust. 3f ustawy o PIT).

Ponadto z dniem 1 stycznia 2021 r.:

- 1) dodany został przepis stanowiący, że za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym uważa się również dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (zob. dodany art. 3 ust. 2b pkt 6a ustawy o PIT),
- 2) wprowadzony został obowiązek posiadania przedstawiciela podatkowego przez spółki nieruchomościowe niemające siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; na spółki nieruchomościowe, które nie dopełnią tego obowiązku, podlegają karze pieniężnej w wysokości do 1 000 000 zł (zob. dodany art. 41c ustawy o PIT).

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 3.

(...)

2b. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2a, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

(...)

6a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;

(...)

Art. 5a.

Ilekcroć w ustawie jest mowa o:

(...)

- 49) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
 - b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa

do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 2b pkt 6, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.

(...)

Art. 41.

(...)

- 4f. Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli:
- 1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz
 - 2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.
- 4g. Przepis ust. 4f stosuje się również w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeżeli są spełnione warunki określone w tym przepisie. W takim przypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo

- tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5%.
- 4h. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczkę na podatek, o której mowa w ust. 4f, ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.
- Podatnik jest obowiązany przed terminem, o którym mowa w ust. 4f i ust. 4g zdaniu drugim, przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. W terminie wpłaty zaliczki na podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.
- 4j. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 4i, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji płatnika, podatnika i urzędu skarbowego, do którego została wpłacona zaliczka na podatek, oraz poprawnego obliczenia przez płatnika zaliczki na podatek.
- (...)

Art. 41c.

1. Spółka nieruchomościowa niemająca siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana ustanowić przedstawiciela podatkowego.
2. Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:
 - 1) ma siedzibę lub zarząd albo miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy nie posiadała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach, przy czym udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;

- 3) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem organów zarządzających, osobą prowadzącą księgi rachunkowe, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695 i 1106) za popełnienie przestępstwa skarbowego;
 - 4) jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.
3. Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, zawierającej co najmniej:
 - 1) nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby rozliczenia podatku, o którym mowa w art. 41 ust. 4f;
 - 2) oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, o spełnieniu warunków, o których mowa w ust. 2.
 4. Przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, obowiązki płatnika, o których mowa w art. 41 ust. 4f.
 5. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej.
 6. Przepisów ust. 1–5 nie stosuje się do spółek nieruchomościowych podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.
 7. W przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust. 1, spółka nieruchomościowa podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 1 000 000 zł.
 8. W zakresie nieuregulowanym w ust. 7 do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca

1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256, 695 i 1298).

9. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

(...)

Art. 45.

(...)

- 3f. Spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego spółki nieruchomościowej, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację:

- 1) o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe,
- 2) o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących współnikami spółek nieruchomościowych
 - według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego.

- 3g. W celu obliczenia posiadania pośredniego, o którym mowa w ust. 3f, przepis art. 23m ust. 3 stosuje się odpowiednio.
-

1.5. Zmiany w przepisach o amortyzacji

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie dwie zmiany w przepisach o amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Nowe przepisy są stosowane do środków trwałych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po 31 grudnia 2020 r. (zob. art. 14 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Pierwsza ze zmian dotyczyła wynikających z przepisów art. 22i ust. 4 i 5 ustawy o PIT możliwości:

- 1) podwyższania stawek dla środków trwałych amortyzowanych metodą liniową poddanych szybkiemu postępowi technicznemu bądź rezygnowania ze stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych dla takich środków trwałych, oraz
- 2) obniżania stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych amortyzowanych metodą liniową.

Do końca 2020 r. działania takie mogły być podejmowane również w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. Z dniem 1 stycznia 2021 r. to się jednak zmieniło, gdyż dodany art. 22i ust. 8 ustawy o PIT wyłączył stosowanie przepisów art. 22i ust. 4 i 5 ustawy o PIT względem środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym (w okresie korzystania z takiego zwolnienia). Zmiana ta miała na celu ograniczenie działań optymalizacyjnych podejmowanych przez podatników korzystających z takich zwolnień, którzy dzięki nim maksymalnie obniżali stawkę amortyzacyjną środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody korzystały ze zwolnienia, po to aby maksymalnie obciążyć kosztami amortyzacyjnymi dochody uzyskiwane już po okresie zwolnienia.

Druga zmiana dotyczyła definicji używanych środków trwałych określonych przepisami art. 22j ust. 2 pkt 1 i art. 22j ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT. Do końca 2020 r. z definicji tych nie wynikało, aby w wymaganym dla uznania środka trwałego za używany okresie korzystania

z niego nie można było uwzględniać okresu jego wykorzystywania przez podatnika. Z dniem 1 stycznia 2021 r. treść art. 22j ust. 2 pkt 1 i art. 22j ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT została w tym zakresie zmieniona, tj. z treści tych przepisów wynika obecnie, że środki trwałe uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres, odpowiednio, 6 albo 60 miesięcy. Zmiana ta dokonana została – jak czytamy w uzasadnieniu pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r. – (...) *celem zapobieżenia działaniom optymalizacyjnym, w których podatnik początkowo leasinguje jako korzystający nowy środek trwały (np. nieruchomości), po to aby uzyskać on status «używanego» w świetle ww. przepisu, a następnie wykupuje z firmy leasingowej i amortyzuje go już przy wykorzystaniu wyższej stawki amortyzacyjnej, albo wręcz nabyty nowy środek trwały – przed jego wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych – odsprzedaje firmie leasingowej, a następnie ponownie go nabywa (tzw. leasing zwrotny) po okresie kwalifikującym dany środek trwały do uznania go za używany.*

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 22i.

(...)

8. Przepisów ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia.

(...)

Art. 22j.

(...)

2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
 - 1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub

(...)

3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:

- 1) używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
- (...)
-

1.6. Rozpoczęcie stosowania PKWiU z 2015 r.

Od 1 stycznia 2021 r. do celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych stosowana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 z późn. zm.)¹, tj. PKWiU z 2015 r. Do zmiany tej dostosowana została treść art. 5a pkt 24 ustawy o PIT oraz art. 22a ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT.

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 5a.

Ilekcroć w ustawie jest mowa o:

(...)

- 24) PKWiU – oznacza to Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 649 i 730);

(...)

Art. 22a.

(...)

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 22c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

(...)

- 4) tabor transportu morskiego w budowie (PKWiU ex 30.11).
-

¹ Do 31 grudnia 2020 r. stosowana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.), tj. PKWiU z 2008 r.

1.7. Wyłączenia z kosztów wprowadzone ustawą o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów

1 stycznia 2021 r. weszła w życie ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1492 z późn. zm.). Ten akt prawny wprowadził między innymi dodatkowe opłaty ustalane w przypadku niedokonania w terminie opłaty od środków spożywczych oraz w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w dodanych art. 9² ust. 17 pkt 1 lub 2 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Opłaty te – jak wynika z dodanych z dniem 1 stycznia 2021 r. art. 23 ust. 1 pkt 16f i 16g ustawy o PIT – nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 23.

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

(...)

16f) dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2365 oraz z 2020 r. poz. 322 i 1492);

16g) dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 9² ust. 21 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 oraz z 2020 r. poz. 1492);

(...)

1.8. Zmiany w przepisach o cenach transferowych

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wprowadzonych zostało wiele zmian w przepisach o cenach transferowych. Nowe normy prawne stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 r. (zob. art. 22 ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Przed wszystkim rozszerzony został zakres obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Od 1 stycznia 2021 r. obowiązek ten obejmuje również:

- 1) podatników i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujących transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotami z tzw. rajów podatkowych (tj. z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową) w przypadkach otrzymywania należności od takich podmiotów (dotychczas obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych istnieć mógł tylko w związku z zapłatą należności na rzecz podmiotów z rajów podatkowych); z nowego brzmienia art. 23za ust. 1 ustawy o PIT wynika bowiem, że do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość transakcji za rok podatkowy (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy) przekracza 100 000 zł,
- 2) podatników dokonujących transakcji kontrolowanych lub transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym; obowiązek ten istnieje, jeżeli wartość transakcji za rok podatkowy (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy) przekracza 500 000 zł (zob. dodany art. 23za ust. 1a ustawy o PIT); towarzyszyło temu określenie domniemania, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym (zob. dodany art. 23za ust. 1b ustawy o PIT).

Pozostałe najważniejsze zmiany w przepisach o cenach transferowych polegały na:

- 1) wprowadzeniu możliwości szacowania wartości transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym oraz wartości transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (ang. beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym (zob. art. 23u ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),

- 2) określeniu wprost wysokości progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (zob. dodany art. 23w ust. 2a ustawy o PIT),
- 3) rozszerzeniu zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dotyczących transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze (zob. dodany art. 23zc ust. 1a ustawy o PIT).

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 23u.

Przepisy art. 23o i art. 23p stosuje się odpowiednio do transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub
- 2) innym niż mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 23w.

(...)

- 2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

(...)

Art. 23y.

(...)

5. Przepisy ust. 14 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 23za ust. 1 lub 1a.

(...)

Art. 23za.

1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł. Przepisy art. 23w ust. 3–5, art. 23x, art. 23zc ust. 1 i art. 23zd stosuje się odpowiednio.
 - 1a. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Przepisy art. 23w ust. 3–5, art. 23x, art. 23zc ust. 1 i art. 23zd stosuje się odpowiednio.
 - 1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.
 2. Wartość transakcji, o której mowa w ust. 1 i 1a, wyrażoną w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.
- (...)

Art. 23zc.

(...)

- 1a. W przypadku transakcji, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również

uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

Art. 23ze.

(...)

4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 23zf.

(...)

3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

(...)

5. W przypadku spółek niebędących osobami prawnymi podmiotem obowiązany do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.

1.9. Pozostałe najważniejsze zmiany wprowadzane 1 stycznia 2021 r.

Poza omówionymi powyżej 1 stycznia 2021 r. do ustawy o PIT wprowadzonych zostało również wiele innych zmian. Do najważniejszych z nich należało:

- 1) doprecyzowanie, że przychodami osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym są przychody z tytułu przeniesienia praw o podobnym charakterze do dotychczas wymienionych w art. 3 ust. 2b pkt 6 ustawy o PIT (zob. art. 3 ust. 2b pkt 6 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 3.

(...)

2b. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

(...)

- 6) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

(...)

- 2) objęcie definicją zagranicznej jednostki kontrolowanej również zagranicznej jednostki mającej siedzibę lub zarząd lub zarejestrowaną lub położoną na terytorium lub w kraju wymienionym w aktualnym obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanym na podstawie art. 86a § 10 ordynacji podatkowej (zob. art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.); na dzień oddania niniejszej publikacji do druku było to obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 12 października 2020 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M.P. z 2020 r. poz. 925).

Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 30f

(...)

3. Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

(...)

- 1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 lub w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej, albo

(...)

1.10. Określenie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych będących akcjonariuszami prostej spółki akcyjnej

1 marca 2021 r. (pierwotnie miała to być data 1 marca 2020 r.) do kodeksu spółek handlowych dodane zostaną przepisy określające nowy rodzaj spółki kapitałowej, tj. prostą spółkę akcyjną. Prosta spółka akcyjna będzie – jak przeczytać można w uzasadnieniu ustawy nowelizującej wprowadzającej tę zmianę – (...) *nowoczesną formą niepublicznej spółki kapitałowej przeznaczoną dla innowacyjnych przedsięwzięć. Ma łączyć korporacyjny charakter spółki jako osoby prawnej i jego podstawowy przejaw, jakim jest wyłączenie osobistej odpowiedzialności wspólników za jej zobowiązania ze znaczną swobodą kształtowania stosunku spółki, zarówno jeśli chodzi o wzajemne relacje pomiędzy wspólnikami, jak i system zarządzania spółką oraz nadzoru nad tym procesem. Tę nową konstrukcję spółki wyróżnia przede wszystkim, z jednej strony, dopuszczenie nowych kategorii wkładów na pokrycie obejmowanych praw członkowskich, a z drugiej strony, nowoczesny mechanizm ochrony wierzycieli spółki, odstępujący od konstrukcji kapitału zakładowego na rzecz elastycznych ograniczeń wypłat na rzecz akcjonariuszy, uwzględniających zarówno wielkość zagregowanego zadłużenia spółki, jak i stopień jej wypłacalności.*

W związku z tym również 1 marca 2021 r. do ustawy o PIT dodane zostaną przepisy określające zasady opodatkowania dochodów osób

fizycznych będących akcjonariuszami prostej spółki akcyjnej (sama spółka będzie – tak jak pozostałe spółki kapitałowe – podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych). Zasady te będą analogiczne do reguł obowiązujących w przypadku udziałowców oraz akcjonariuszy pozostałych spółek kapitałowych.

**Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 5a.

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...)

30) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c i d;

(...)

31a) udziale w kapitale – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w prostej spółce akcyjnej;

31b) wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;

(...)

Art. 17.

(...)

1a. Przychód określony w ust. 1 pkt 9 powstaje w dniu:

(...)

2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki albo emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej, albo

3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 albo art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo

(...)

- 1d. W przypadku akcjonariusza prostej spółki akcyjnej albo wspólnika spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c i d, przepis ust. 1 pkt 9 stosuje się wyłącznie do wniesienia wkładu niepieniężnego stanowiącego rzeczy lub prawa zbywalne.

(...)

Art. 24.

(...)

5. Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także:

(...)

- 1c) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;

(...)

1.11. Zmiana sposobu powstawania przychodów z tytułu warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego

Przepisy art. 17 ust. 1a ustawy o PIT wskazują, kiedy powstają przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, tj. przychody z tytułu wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego. Z regulacji tych wynika, między innymi, że jeżeli przychody te związane są z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, powstają one w dniu wydania dokumentów akcji (zob. art. 17 ust. 1a pkt 3 ustawy o PIT).

Z dniem 28 lutego 2021 r. nastąpi zmiana daty powstawania przychodów w takim przypadku. Od tego dnia przychody związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego powstawać będą w dacie wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w nowo wprowadzonym art. 328¹ § 1 kodeksu spółek handlowych, a od 1 marca 2021 r. (co związane jest z wprowadzeniem prostej spółki akcyjnej; zob. również punkt 1.10. Określenie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych będących akcjonariuszami prostej spółki akcyjnej) również w dniu wписu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w nowym art. 300³⁰ § 1 kodeksu spółek handlowych (zob. art. 17 ust. 1a pkt 3 ustawy o PIT w brzmieniach obowiązujących od 28 lutego oraz 1 marca 2021 r.).

**Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 28 lutego 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 17.

(...)

1a. (...)

- 3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo

(...)

**Ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 17.

(...)

1a. (...)

- 3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 albo art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo

(...)

Rozdział 2.

Zmiany w ustawie o CIT

1 stycznia weszło w życie wiele zmian w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.) – dalej nazywanej ustawą o CIT. Kolejne zmiany w tej ustawie wejść w życie z dniem 28 lutego, 1 marca oraz 1 lipca 2021 r. Zmiany te wynikają z przepisów dziewięciu ustaw nowelizujących.

Przepisy nowelizujące ustawę o CIT z dniem 1 stycznia 2021 r.

- art. 15 ustawy z 11 września 2019 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2020),
- art. 4 ustawy z 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1492 z późn. zm.),
- art. 1 ustawy z 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1106),
- art. 2 ustawy z 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1065),
- art. 2 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123), dalej nazywanej pierwszą ustawą nowelizującą z 28 listopada 2020 r.,
- art. 1 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122), dalej nazywanej drugą ustawą nowelizującą z 28 listopada 2020 r.

Przepisy nowelizujące ustawę o CIT z dniem 28 lutego 2021 r.

- art. 5 ustawy z 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1798 z późn. zm.)

Przepisy nowelizujące ustawę o CIT z dniem 1 marca 2021 r.

- art. 6 ustawy z 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655)

Przepisy nowelizujące ustawę o PIT z dniem 1 lipca 2021 r.

- art. 72 ustawy z 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320)

Najważniejsze spośród wprowadzanych w 2021 r. zmian w ustawie o CIT polegały na:

- 1) wprowadzeniu ryczału od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT),
- 2) uznaniu spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych za podatników podatku dochodowego od osób prawnych (oraz określeniu zwolnienia od podatku części przychodów komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej),
- 3) rozszerzeniu zakresu stosowania obniżonej stawki podatku,
- 4) dodaniu przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych.

2.1. Wprowadzenie ryczału od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT)

Z dniem 1 stycznia 2021 r. do ustawy o CIT dodane zostały przepisy określające ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (potocznie nazywany estońskim CIT-em). Jest to system wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT (między innymi zmiany w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania i stawek podatku).

W związku z tym podatnicy korzystający z tej formy opodatkowania zobowiązani są do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku

(straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku (zob. art. 28d ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) oraz ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków oraz niepokrytych strat wypracowanych w latach stosowania opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28d ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT). Ten drugi obowiązek ciąży również na następcach prawnych podatnika, np. w przypadku łączeń czy podziałów podmiotów (zob. art. 28d ust. 2 ustawy o CIT).

Jednocześnie rokiem podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości (zob. art. 28e ustawy o CIT). Jest to zasada bezwzględnie obowiązująca.

Opodatkowanie w formie ryczałtu podatnicy mogą wybierać na okresy czteroletnie (zob. art. 28f ust. 1 ustawy o CIT). Upływ takiego okresu skutkuje przedłużeniem opodatkowania w formie ryczałtu na kolejny czteroletni okres, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji dotyczącej opodatkowania w formie ryczałtu składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był nim opodatkowany (zob. art. 28f ust. 2 ustawy o CIT).

Nie oznacza to, że zawsze wybór opodatkowania w formie ryczałtu powoduje korzystanie z opodatkowania w tej formie przez cztery lata. Prawo do opodatkowania w formie ryczałtu można bowiem w trakcie okresu czteroletniego utracić. Więcej na ten temat w punkcie 2.1.2. Utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu.

Obowiązkiem podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu jest ponoszenie nakładów inwestycyjnych. Zakres tego obowiązku wyznaczają przepisy art. 28g ustawy o CIT.

Realizacja tego obowiązku mierzona jest wzrostem poniesionych bezpośrednio nakładów na cele inwestycyjne, tj. faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji lub opłat ustalonych w umowie leasingu (z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego), w części stanowiącej spłatę ich wartości początkowej. Za cel inwestycyjny nie są uznawane wydatki poniesione na wytworzenie, nabycie lub spłatę wartości (w ramach umowy leasingu) samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom

osobistym udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin (zob. art. 28g ust. 1 i 2 ustawy o CIT).

Wzrost nakładów inwestycyjnych mierzony jest, co do zasady, w okresach dwuletnich, w ramach dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych (zob. art. 28g ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). Wzrost nakładów może być również mierzony w okresach czteroletnich, jeżeli podatnik realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję oraz poinformuje przed upływem podstawowego dwuletniego okresu właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji (zob. art. 28g ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 28g ust. 4 ustawy o CIT).

Warunek ponoszenia nakładów inwestycyjnych spełniony jest również, jeżeli podatnik poniesie wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, w wysokości określonej art. 28g ust. 6 ustawy o CIT. I w tym przypadku spełnienie warunku jest oceniane w okresach dwuletnich.

Wskazać przy tym należy, że nakłady w wysokości wskazanej przepisami art. 28g ust. 1 ustawy o CIT lub wydatki na wynagrodzenia w kwocie wskazanej przepisami art. 28g ust. 6 ustawy o CIT muszą być ponoszone jedynie przez podatników niebędących podatnikami rozpoczynającymi działalność ani małymi podatnikami. W ich bowiem przypadku obowiązujące są wartości o połowę niższe (zob. art. 28g ust. 7 ustawy o CIT).

Podatników, którzy wybiorą opodatkowanie w tej formie, nie obowiązują zasady opodatkowania określone przepisami art. 19 (stawki CIT), art. 24b (podatek od przychodów z budynków) ani art. 24d (podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej) ustawy o CIT (zob. art. 28h ust. 1 ustawy o CIT). Do podatników takich mają jednak zastosowanie przepisy rozdziału 3a ustawy o CIT (struktury hybrydowe), z których dochody kwalifikowane są jako dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz inne przepisy, z którymi związany jest obowiązek ustalenia odrębnej podstawy opodatkowania, tj. dochód z zagranicznej jednostki kontrolowanej czy dochód z niezrealizowanych zysków (zob. art. 28h ust. 2 ustawy o CIT).

Wybór opodatkowania ryczałtem może zostać dokonany począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2020 r. (zob. art. 6 ust. 2 drugiej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.). Ponadto z przepisów przejściowych wynika, że:

- 1) podatnicy rozpoczynający w 2021 r. działalność oraz mali podatnicy, którzy w 2021 r. dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, nie są obowiązani do spełnienia warunku poniesienia nakładów inwestycyjnych lub kosztów związanych z zatrudnieniem (więcej na temat tego warunku w punkcie 2.1.1. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu) w pierwszych dwóch latach tego opodatkowania, tj. w pierwszym dwuletnim okresie przewidzianym dla rozliczenia nakładów inwestycyjnych; warunkiem tego jest jednak, aby stosowanie opodatkowania ryczałtem trwało pełny podstawowy okres 4 lat (zob. art. 7 drugiej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.),
- 2) podatnicy, którzy w latach 2021–2024 dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem, mogą złożyć informację o rezygnacji z tego opodatkowania w deklaracji składanej za dowolny rok podatkowy tego okresu; w takich przypadkach utrata prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych następuje z końcem roku podatkowego, za który składana jest ta deklaracja (zob. art. 8 drugiej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Rozdział 6b

Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 28c.

Ileokroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) podmiotach powiązanych – oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 lit. a–c, wynosi, z zastrzeżeniem art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g, co najmniej 5%;
- 2) podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto – oznacza to podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, o których mowa w przepisach o rachunkowości;
- 3) wyniku finansowym netto – oznacza to wynik finansowy netto ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości;
- 4) zysku (stracie) netto – oznacza to zysk (stratę) netto ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości.

Art. 28d.

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zwanym dalej w niniejszym rozdziale „ryczałtem”, jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:
 - 1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
 - 2) w kapitale własnym:
 - a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
 - b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.
2. Podatnik i jego następca prawny są obowiązani wykazywać wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z przepisami o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.

Art. 28e.

Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Art. 28f.

1. Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w zaawizdromieniu, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7.
2. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem.

Art. 28g.

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednio nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:

- 1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
- 2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2
 - w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.
2. Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:
 - 1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa w ust. 1;
 - 2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1.
3. Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu.
4. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się do podatnika, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję oraz poinformuje przed upływem dwuletniego okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji.
5. Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.
6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, poniósł wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, z wyjątkiem udziałowców

albo akcjonariuszy tego podatnika, w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem. Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.

7. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub rozpoczęto podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem, warunki, o których mowa w ust. 1 i 6, uznaje się za spełnione w odniesieniu do połowy wartości wymienionych w tych przepisach.

Art. 28h.

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d.
2. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem przepisy rozdziału 3a stosuje się odpowiednio, przy czym kwoty niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1 uznaje się za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Art. 28i.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

- 1) zawiadomienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7,
- 2) deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1,
- 3) oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ust. 1
 - wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego jest skierowany formularz, poprawne złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, obliczenie dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

2.1.1. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu

Z opodatkowania w formie ryczałtu korzystać mogą podatnicy, którzy spełniają łącznie osiem warunków wynikających z przepisów art. 28j oraz art. 28k ustawy o CIT. Są to:

- 1) warunek przychodowy (art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT); warunek ten nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28j ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT);

Z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wynika, że ryczałt jest formą opodatkowania dopuszczalną jedynie dla podatników, których:

- łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł, lub
- wartość średnich przychodów z działalności (ustalanych w sposób wskazany w art. 28j ust. 4 ustawy o CIT), obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł.

W obu przypadkach przychody liczone są z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług.

- 2) warunek odpowiedniej struktury przychodów (art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT); warunek ten nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28j ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT);

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest również odpowiednia struktura przychodów, tj. ta forma opodatkowania jest dostępna jedynie dla podatników, u których udział tzw. przychodów pasywnych (wymienionych w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, np. przychodów z odsetek od pożyczek czy przychodów ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych) w przychodach podatnika ogółem jest niższy niż 50%. Również ten warunek nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28j ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT).

- 3) warunek dotyczący zatrudnienia (art. 28j ust. 1 pkt 3 oraz art. 28j ust. 3 ustawy o CIT); warunek ten nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia

wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie (zob. art. 28j ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT);

Z opodatkowania w formie ryczałtu mogą korzystać jedynie podatnicy zatrudniający odpowiednią liczbę pracowników lub ponoszący miesięcznie wydatki na wynagrodzenia na rzecz zatrudnionych w odpowiedniej wysokości. Wymagane wartości określają przepisy art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT (w przypadku podatników niebędących małymi podatnikami) lub art. 28j ust. 3 ustawy o CIT (w przypadku małych podatników).

4) warunek odpowiedniej formy prawnej (art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT);

Z przepisów art. 28j ustawy o CIT wynika, że ryczałt jest formą opodatkowania przewidzianą dla podatników o stosunkowo prostej strukturze udziałowej, tj. spółek z o.o. oraz spółek akcyjnych, których udziałowcami lub akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

5) warunek nieposiadania określonych praw (art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT);

Spółki z o.o. oraz spółki akcyjne mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu tylko, jeżeli nie posiadają:

- udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
- tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania,
- ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, oraz
- innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

6) warunek niesporządzania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR (art. 28j ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT);

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest, aby podatnik nie sporządzał za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu drugiej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r., (...) *jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa.*

Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze.

7) warunek informacyjny (art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT);

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest również dopełnienie obowiązków informacyjnych. Chcący korzystać z tej formy opodatkowania podatnicy powinni złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o wyborze opodatkowania w tej formie w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem (zob. art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT).

8) warunek nieobjęcia wyłączeniem możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu (art. 28k ustawy o CIT).

Z opodatkowania w formie ryczałtu nie mogą korzystać podatnicy wskazani przepisami art. 28k ust. 1 ustawy o CIT (np. instytucje finansowe czy podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji). W konsekwencji warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest również to, aby podatnik nie należał do podatników wskazanych tymi przepisami.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 2 Zakres podmiotowy

Art. 28j.

1. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:
 - 1) łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;
 - 2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:
 - a) z wierzytelności,

- b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - c) z części odsetkowej raty leasingowej,
 - d) z poręczeń i gwarancji,
 - e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - g) z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- 3) podatnik:
- a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
 - b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
- 4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych

- związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
 - 7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.
2. W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności:
 - 1) warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za spełnione w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
 - 2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.
 3. W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3:
 - 1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;
 - 2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby, niebędącej udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.
 4. Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku

od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresie, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

Art. 28k.

1. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:
 - 1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16;
 - 2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim;
 - 3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a;
 - 4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji;
 - 5) podatników, którzy zostali utworzeni:
 - a) w wyniku połączenia lub podziału albo
 - b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
 - c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatek został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14

- w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia;
- 6) podatników, którzy:
- a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo
 - b) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
 - uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
 - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
 - w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.
2. W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego przepisy ust. 1 pkt 5 i 6 stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.
-

2.1.2. Utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu

Prawo do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu można utracić. Przypadki, kiedy ma to miejsce, określają przepisy art. 28l ustawy o CIT.

Pierwszy z nich ma miejsce na skutek złożenia przez podatnika rezygnacji z opodatkowania ryczałtem. W takich przypadkach utrata prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem czteroletniego okresu opodatkowania w formie ryczałtu (zob. art. 28l ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).

Pozostałe przypadki utraty prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu są skutkiem zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjnoprawnych podmiotu, warunku dotyczącego nakładów inwestycyjnych albo związanych z zatrudnieniem, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów. W przypadkach takich podatek traci prawo do opodatkowania w formie ryczałtu z końcem roku wskazanego przepisami art. 28l ust. 1 pkt 2-4 ustawy o CIT.

W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem podatek może złożyć zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania dopiero po upływie 3 lat podatkowych, trwających nie krócej niż 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatek utracił prawo do takiego opodatkowania (zob. art. 28l ust. 2 ustawy o CIT). Jak czytamy w uzasadnieniu projektu drugiej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r., (...) *zasada ta zapewni stałość przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczy możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.*

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 28l.

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem:
 - 1) ostatniego roku podatkowego okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2 – w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;
 - 2) ostatniego roku podatkowego odpowiednio dwuletniego albo czteroletniego okresu, w którym podatnik nie poniósł nakładów na cele inwestycyjne w wysokości określonej w art. 28g ust. 1 albo wydatków na wynagrodzenia w wysokości określonej w art. 28g ust. 6;

- 3) roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregoś z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–3;
 - 4) roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a) podatnik nie spełnił któregoś z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4–6,
 - b) podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,
 - c) podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że:
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,
 - d) podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.
2. W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7, po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem.
-

2.1.3. Przedmiot opodatkowania

Z art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wynika, że opodatkowaniu ryczałtem podlega przede wszystkim dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o jego podziale lub pokry-

ciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (jest to tzw. dochód z tytułu podzielonego zysku; dochód ten powstaje również na skutek wypłacania zaliczek na poczet przewidywanych dywidend – zob. art. 28m ust. 2 ustawy o CIT) albo na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (jest to dochód z tytułu zysku przeznaczzonego na pokrycie strat).

Ponadto opodatkowaniu ryczałtem podlega pięć innych rodzajów dochodów. Są to:

- 1) dochód z tytułu ukrytych zysków (zob. art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT); pojęcie ukrytych zysków definiuje art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, a kwoty niezaliczane do ukrytych zysków wymienia art. 28m ust. 4 ustawy o CIT,
- 2) dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (zob. art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT),
- 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku (zob. art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT),
- 4) dochód z tytułu zysku netto (zob. art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT),
- 5) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych (zob. art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 3 Przedmiot opodatkowania

Art. 28m.

1. Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:
 - 1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczzonego na pokrycie strat);
 - 2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

- 3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
 - 4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
 - 5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
 - 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).
2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy.
 3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności:
 - 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatkowi;
 - 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego

- przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
- b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
 - 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
 - 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
 - 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji);
 - 6) równowartość zysku przeznaczzonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
 - 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
 - 8) wydatki na reprezentację.
4. Do ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się:
- 1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
 - 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku;

- a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.
5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2 lit. a, ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.
 6. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, określa się:
 - 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
 - 2) zgodnie z art. 11c – w przypadkach innych niż określone w pkt 1.
 7. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 lub w rozumieniu art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
 8. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 5–6a.
-

2.1.4. Podstawa opodatkowania

Przepisami art. 28n ustawy o CIT określone są zasady ustalania podstawy opodatkowania ryczałtem. Zależnie od rodzaju dochodu (określonego przepisami art. 28m ustawy o CIT; zob. również punkt 2.1.3. Przedmiot opodatkowania), podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (zob. art. 28n ust. 1 ustawy o CIT), przy czym art. 28n ust. 2 ustawy o CIT stanowi, że podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe, a jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca,
- 2) suma dochodu z ukrytego zysku oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku (zob. art. 28n ust. 2 ustawy o CIT),
- 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku działań restrukturyzacyjnych osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego (zob. art. 28n ust. 3 ustawy o CIT),
- 4) dochód z zysku netto osiągnięty w ostatnim roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu (zob. art. 28n ust. 4 ustawy o CIT).

W art. 28n ustawy o CIT zawarte są również przepisy dotyczące przychodów (dochodów) osiąganych przez podatników poza terytorium Polski. Z przepisów tych wynika, że sposób postępowania zależy od tego, czy przychody (dochody) te są wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jeżeli tak, podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy o CIT, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie (zob. art. 28n ust. 4 ustawy o CIT). W przeciwnym razie podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy o CIT, jest podwyższana o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie (zob. art. 28n ust. 5 ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 4 Podstawa opodatkowania

Art. 28n.

1. Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:
 - 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;
 - 2) suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
 - 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
 - 4) dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem.
2. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.
3. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.
4. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów)

w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.

5. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż przychody (dochody), o których mowa w ust. 4, podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podwyższa się o kwotę równą podatnikowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.
 6. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, obniżenia i podwyższenia, o których mowa odpowiednio w ust. 4 i 5, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.
 7. Przepisy ust. 4–6 stosuje się odpowiednio do podatnika w zakresie działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu.
-

2.1.5. Wysokość podatku

Z przepisów art. 28o ust. 1 ustawy o CIT wynika, że wysokość ryczału zależy przede wszystkim od wielkości podatnika, tj. wynosi:

- 1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku podatników posiadających status małego podatnika (w tym także, gdy status ten został utrzymany na podstawie wartości średnich przychodów) oraz dla podatników, którzy w okresie stosowania ryczału dokonywali znaczących nakładów inwestycyjnych,
- 2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku pozostałych podatników.

Wskazane stawki podlegają obniżeniu w przypadku podatników, którzy w okresie stosowania ryczału dokonywali znaczących nakładów inwestycyjnych. W przypadkach takich stawki ryczału wynoszą, odpowiednio, 10% i 20% podstawy opodatkowania (zob. art. 28o ust. 2 ustawy o CIT).

Stawka ryczału jest przez podatników odrębnie ustalana dla każdego roku opodatkowania w formie ryczału. W konsekwencji stawka ta może się u poszczególnych podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczału z każdym rokiem zmieniać.

Z kolei przepisy art. 28p ustawy o CIT pozwalają na wyeliminowanie – w drodze zastosowania tzw. metody proporcjonalnego odliczenia – podwójnego opodatkowania dochodów zagranicznych, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje zwolnienia z opodatkowania w Polsce zagranicznych dochodów (przychodów) podatnika. Odliczenie to może być dokonywane jedynie od dochodu z zysku podzielonego, od dochodu z tytułu zysku przeznaczzonego na pokrycie strat lub od dochodu z tytułu zysku netto, czyli od dochodów, w których uwzględniane są takie dochody zagraniczne.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 5 Wysokość podatku

Art. 28o.

1. Ryczałt wynosi:
 - 1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;
 - 2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.
2. W przypadku podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku, o której mowa w ust. 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej:
 - 1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1;
 - 2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.

Art. 28p.

1. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż wymienione w art. 28n ust. 4, od ryczałtu obliczonego od podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 5, odlicza się kwotę równą

podatkowi zapłaconemu w obcym państwie od przychodów (dochodów), o których mowa w tym przepisie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części ryczałtu obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na przychód (dochód) uzyskany w obcym państwie.

2. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 i 4, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, odliczenia, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.
 3. Jeżeli podatnik dokonał wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, zgodnie z odrębnymi przepisami, od ryczałtu obliczonego po odliczeniach, o których mowa w ust. 2, odlicza się kwotę ryczałtu należnego od wypłaconej zaliczki.
-

2.1.6. Domiar zobowiązania podatkowego

Jednym z warunków korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest warunek przychodowy, tj. przychody niższe niż 100 000 000 zł (zob. punkt 2.1.1. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu). Z art. 28q ustawy o CIT wynika, że jeżeli w którymkolwiek roku z czteroletniego okresu opodatkowania ryczałtem przychody podatnika lub jego średnie przychody przekroczą tę wartość, podatnik dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym obowiązany jest ustalić tzw. domiar zobowiązania podatkowego. Wysokość tego domiaru wynosi 5% podstawy opodatkowania ustalonej według wzoru określonego w art. 28q ust. 2 ustawy o CIT.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 6 Domiar zobowiązania podatkowego

Art. 28q.

1. Podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe niż określone w art. 28j ust. 1 pkt 1, ustala dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym domiar zobowiązania podatkowego.

2. Podstawę opodatkowania domiaru zobowiązania podatkowego ustala się według wzoru:

$(1-W) \times Z$, w którym poszczególne litery oznaczają:

W – iloraz kwoty maksymalnych przychodów określonych w art. 28j ust. 1 pkt 1 i wartości średnich przychodów podatnika obliczonej zgodnie z art. 28j ust. 4,

Z – dochody, o których mowa w art. 28m ust. 1, osiągnięte w roku podatkowym.

3. Domiar zobowiązania podatkowego wynosi 5% podstawy opodatkowania.
-

2.1.7. Obowiązki informacyjne

Przepisami art. 28r oraz art. 28s ustawy o CIT określone są obowiązki informacyjne ciążące na spółkach opłacających ryczałt oraz wspólnikach i akcjonariuszach tych spółek.

Opłacające ryczałt spółki są do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego obowiązane składać – za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zob. art. 28r ust. 2 ustawy o CIT) – deklaracje o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy (zob. art. 28r ust. 1 ustawy o CIT). W ramach tej deklaracji spółki informują jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego, za który składana jest deklaracja. Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku ustalana jest w sposób niezależny od złożenia deklaracji.

Natomiast wspólnicy i akcjonariusze spółek korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu są obowiązani do składania tym spółkom oświadczeń o podmiotach, w których posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (z wyłączeniem podmiotów, z którym spółka nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących – zob. art. 28s ust. 2 ustawy o CIT).

Oświadczenia te wspólnicy i akcjonariusze są obowiązani składać spółce w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, w którym spółka ta opodatkowana jest ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany (zob. art. 28s ust. 1 ustawy o CIT). W przypadku niewykonania tego obowiązku spółki obowiązane są o tym poinformować naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej w terminie 30 dni od dnia upływu terminu jego wykonania (zob. art. 28s ust. 4 ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 7 Obowiązki informacyjne

Art. 28r.

1. Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.
2. Deklarację, o której mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 28s.

1. Osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem składa temu podatnikowi oświadczenie, według ustalonego wzoru, o podmiotach, w których posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, nie obejmuje podmiotów, z którymi podatnik nie dokonuje transakcji w jakiejkolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących.
3. Kopię oświadczenia, o którym mowa w ust. 1, podatnik przekazuje, na żądanie, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika lub naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla osoby fizycznej, o której mowa w ust. 1.
4. W przypadku gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem nie wykona obowiązku, o którym mowa w ust. 1, podatnik ten informuje o niewykonaniu tego obowiązku naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na jego wykonanie.

2.1.8. Płatność podatku

Termin zapłaty ryczałtu jest uzależniony od przedmiotu opodatkowania, tj. od rodzaju opodatkowanego ryczałtem dochodu (zob. punkt 2.1.3. Przedmiot opodatkowania). Przedstawia to poniższa tabela.

Terminy płatności ryczałtu		
Lp.	Rodzaj dochodu	Termin płatności
1.	Dochód z tytułu podzielonego zysku, dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat oraz domiar zobowiązania podatkowego od tych dochodów	20. dzień siódmego miesiąca roku podatkowego
2.	Dochód z tytułu zysku netto oraz domiar zobowiązania podatkowego od tego dochodu	Koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem
3.	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz domiar zobowiązania podatkowego od tego dochodu	Koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane
4.	Dochód z tytułu ukrytych zysków, dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz domiar zobowiązania podatkowego od tych dochodów	20. dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku
5.	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku oraz domiar zobowiązania podatkowego od tego dochodu	20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego

Dodać należy, że w przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem podatnik ma możliwość zapłaty podatku w częściach ustalonych przez siebie w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty. Warunkiem tej możliwości jest poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, z podaniem w szczególności terminu i kwoty wpłat podatku (zob. art. 28t ust. 2 ustawy o CIT).

Terminy te obowiązują podatnika, chyba że przed ich upływem podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności. W przypadkach takich termin zapłaty podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń (zob. art. 28t ust. 3 ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Oddział 8 Płatność podatku

Art. 28t.

1. Podatnik jest obowiązany do zapłaty:
 - 1) ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego;
 - 2) ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem;
 - 3) ryczałtu od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane;
 - 4) ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

- oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku;
- 5) ryczałtu od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejścia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.
2. Podatnik może zapłacić podatek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w całości albo w części, w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przed upływem terminu zapłaty tego podatku poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku.
 3. Jeżeli przed terminem zapłaty podatku, o którym mowa w ust. 2, podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.
-

2.1.9. Pozostałe zagadnienia dotyczące ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych

W związku z umożliwieniem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu w ustawie o CIT dokonanych zostało również wiele innych zmian. Z obowiązujących od 1 stycznia 2021 r. przepisów wynika:

- 1) możliwość korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów z działalności rolniczej oraz przychodów z gospodarki leśnej (zob. art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 2.

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
 - 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
-
- 2) utrata możliwości odliczania strat za poprzednie lata podatkowe przez podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu (zob. dodany art. 7 ust. 7 pkt 2 ustawy o CIT); podatnicy tacy mogą jednak obniżyć o wysokość nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych (zob. dodany art. 7 ust. 7 pkt 1 ustawy o CIT); jeżeli podatnik naruszy warunki stosowania ryczałtu przed tym okresem, zobowiązany jest również do korekty odliczenia takiej straty i zapłaty odsetek naliczonych jak dla zaległości podatkowych (zob. dodany art. 7 ust. 8 ustawy o CIT),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 7.

(...)

7. Podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie ust. 5:
 - 1) może obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych;
 - 2) traci prawo do tego odliczenia, poczynwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

8. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, podatnik traci prawo do dokonania obniżenia określonego w tym przepisie od dnia, w którym skorzystał z tego obniżenia, oraz jest obowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę.
-
- 3) wiele obowiązków ciężących na podatnikach rozpoczynających korzystanie z opodatkowania w formie ryczału (zob. dodany art. 7aa ustawy o CIT),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 7aa.

1. Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek kapitałowych, jest obowiązany:
- 1) w rozliczeniu za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych:
 - a) zaliczyć do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1:
 - przychody uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, oraz
 - koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz
 - b) zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15:
 - przychody zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie

- zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz
- koszty uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1, oraz
 - c) ustalić dochód z przekształcenia – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia spółki, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, oraz
- 2) wyodrębnić w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:
- a) kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
 - b) kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.
2. Przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b nie stosuje się do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4, oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.
3. Jeżeli po uwzględnieniu przychodów, kosztów lub dochodu, o których mowa w ust. 1 pkt 1, wysokość zobowiązania podatkowego należnego za rok podatkowy wzrośnie o co najmniej 50% w porównaniu do zobowiązania podatkowego, jakie powstałoby, gdyby nie uwzględniono tych przychodów, kosztów lub dochodu, powstają w ten sposób nadwyżkę zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić w częściach w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.

4. Dochodem z przekształcenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, jest nadwyżka wartości rynkowej składników majątku, ustalonej na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień.
5. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 4, określa się:
 - 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
 - 2) zgodnie z art. 11c – w przypadkach innych niż określone w pkt 1.
6. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 4, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 lub w rozumieniu art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492, 1565 i ...), jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
7. Podatnik i jego następcy prawni są obowiązani wykazywać wyodrębnienie zysków i strat, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty.
8. Przepisy ust. 1, 2 i 4–7 stosuje się odpowiednio do podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną.
9. W przypadku, o którym mowa w ust. 8, podatnik:
 - 1) przy zaliczeniu przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i b, uwzględnia przychody i koszty ustalone dla celów podatku dochodowego rozliczane przez wspólników spółki niebędącej osobą prawną na podstawie art. 5 lub na podstawie art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
 - 2) wykazuje przychody, koszty i dochód, o których mowa w ust. 1, w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym

- do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
- 3) ustala podatek według stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1;
 - 4) dokonuje zapłaty podatku w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.
-

- 4) opodatkowanie rezerw i odpisów aktualizujących u podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem (zob. art. 12 ust. 1 pkt 4e i 5a ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

(...)

- 4e) równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych – w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów;

(...)

- 5a) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
-

- 5) opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przychodów powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości (zob. dodany art. 12 ust. 1 pkt 12 ustawy

o CIT) oraz wyłączenie z opodatkowania przychodów kwot odpowiadających wartości przychodów osiągniętych w okresie stosowania opodatkowania w formie ryczałtu i uwzględnionych w zysku (stracie) netto tego okresu (zob. dodany art. 12 ust. 4 pkt 28 ustawy o CIT),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
(...)
 - 12) przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości.
(...)
 4. Do przychodów nie zalicza się:
(...)
 - 28) przychodów uzyskanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, które zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości.
-
- 6) obowiązek uwzględniania przy ustalaniu przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów korekt cen transferowych dokonanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie (zob. dodany art. 12 ust. 3aa pkt 3 oraz art. 15 ust. 1ab pkt 3 ustawy o CIT),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

- (...)
- 3aa. Przy ustaleniu wysokości przychodu uwzględnia się:

(...)

- 3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.

(...)

Art. 15.

(...)

- 1a). Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się:

(...)

- 3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.

-
- 7) wskazanie, że w kosztach uzyskania przychodów określanych przy zbyciu, likwidacji lub realizacji składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, uwzględnia się cenę jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszoną jednak o te odpisy/koszty, które zostały już odpisane jako taki koszt w wyniku finansowym z okresu opodatkowania ryczałtem (zob. dodany art. 15 ust. 1ze ustawy o CIT),

**Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 15.

(...)

- 1ze. W przypadku podatnika, który w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zaliczał do kosztów, zgodnie z przepisami o rachunkowości, cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów

amortyzacyjnych na podstawie art. 16a–16m, kosztem uzyskania przychodu ze zbycia lub likwidacji tego składnika lub realizacji prawa majątkowego będącego takim składnikiem jest cena jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu.

- 8) wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem i uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości (zob. dodany art. 16 ust. 1 pkt 48c ustawy o CIT),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 16.

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

(...)

48c) wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości;

(...)

- 9) sposób amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po zakończeniu okresu korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu (zob. dodane art. 16g ust. 22 oraz art. 16h ust. 3e ustawy o CIT); z przepisów wynika, że w przypadkach takich podatnicy mogą w rozliczeniach amortyzacji kontynuować metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte na podstawie ustawy o rachunkowości w okresie opodatkowania ryczałtem albo dokonać wyboru amortyzacji na podstawie zasad przyjętych w ustawie o CIT (zob., jednakże kontynuowane odpisy amortyzacyjne (na podstawie ustawy o rachunkowości lub ustawy o CIT) muszą uwzględniać wartość odpisów amortyzacyjnych

uwzględnionych w wyniku finansowym podatnika z okresu opodatkowania ryczałtem,

**Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 16g.

(...)

22. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględnia odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z przepisami o rachunkowości, przypadające za okres opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

(...)

Art. 16h.

(...)

- 3e. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:
- 1) dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem do-tychczasowej wysokości odpisów uwzględnionych w wy-niku finansowym netto podatnika za dowolny rok okresu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
 - 2) kontynuuje metodę i okres amortyzacji oraz stosuje stawkę, przyjęte w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, albo dokonuje wyboru jednej z me-tod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i–16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji, przy czym wybrane metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

-
- 10) wskazanie, że w okresie korzystania z opodatkowania w formie ry-czałtu podatnikom nie przysługuje prawo do odliczeń od podsta-wy opodatkowania, wskazanych w zakresie regulowanym w art. 18 i 18d–18f ustawy o CIT, czyli darowizn, ulgi B+R, ulgi na złe długi

i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania (zob. dodany art. 18aa ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 18aa.

Podatnik, który dokonuje odliczeń na podstawie art. 18 i art. 18d–18f, traci odpowiednio prawo albo obowiązek do ich kontynuowania począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

2.2. Specjalny fundusz inwestycyjny

Z dniem 1 stycznia 2021 r. do ustawy o CIT dodane zostały przepisy umożliwiające zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne, tj. na:

- 1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin,
- 2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w pkt 1.

Z dodanego art. 15 ust. 1hb ustawy o CIT wynika, że możliwość taką mają podatnicy spełniający sześć pierwszych warunków możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu (więcej na temat tych warunków w pkt 2.1.1. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu) i dodatkowo spełniający łącznie cztery warunki określone przepisami art. 15 ust. 1hb pkt 1–4 ustawy o CIT. Te cztery warunki to:

- 1) warunek tworzenia funduszu z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy (art. 15 ust. 1hb pkt 1 ustawy o CIT),

Z zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne korzystać mogą wyłącznie podatnicy, u których fundusz ten jest tworzony z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy.

2) warunek wpłacania na wyodrębniony rachunek środków pieniężnych odpowiadających wartości dokonywanego odpisu (art. 15 ust. 1hb pkt 2 ustawy o CIT),

Z zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne korzystać mogą wyłącznie podatnicy, którzy równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz wpłacają, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu, na wyodrębniony wyłącznie w tym celu:

a) rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 4 ordynacji podatkowej albo

b) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu art. 119zg pkt 4 ordynacji podatkowej.

3) warunek odpowiedniego pochodzenia wpłacanych środków pieniężnych (art. 15 ust. 1hb pkt 3 ustawy o CIT),

Z zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne podatnicy mogą korzystać tylko, jeżeli na wyodrębniony w tym celu rachunek wypłacają środki pieniężne, które nie pochodzą z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat ani innych form wsparcia finansowego.

4) warunek wydatkowania środków funduszu w określonym przepisami czasie (art. 15 ust. 1hb pkt 4 ustawy o CIT).

Z zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne podatnicy mogą korzystać tylko, jeżeli zgromadzone w roku podatkowym środki tego funduszu zostaną wydatkowane na te cele inwestycyjne nie później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, chyba że:

- a) podatnik złoży do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach wskazującą rok wydatkowania środków funduszu na te cele inwestycyjne oraz
- b) wydatkowanie tych środków nastąpi nie później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, przy czym każdy rok podatkowy z tych 3 lat nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.

Z omawianej preferencji korzystać mogą również podatnicy kończący korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu. Jednakże tacy podatnicy są uprawnieni do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz utworzony na cele inwestycyjne dopiero po upływie 24 miesięcy od dnia zakończenia stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zob. dodany art. 15 ust. 1hc ustawy o CIT).

Do podatników korzystających z omawianej możliwości zastosowanie mają przepisy art. 16 ust. 1 pkt 48a i 48b ustawy o CIT. Przepisy te wyłączają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisów z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych od tej części ich wartości, która została sfinansowana ze środków funduszu, o którym mowa,
- 2) odpisów na fundusz, o którym mowa, w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 2 ustawy o CIT.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

(...)

- 6b) równowartość zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów kwot odpisanych lub wypłaconych z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, na cele inne niż cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, lub na te cele inwestycyjne, ale sfinansowanych lub zwróconych podatnikowi w jakiegokolwiek formie;

- 6c) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–6;
 - 6d) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadająca kwocie niewydatkowanej zgodnie z art. 15 ust. 1hb pkt 4, chyba że środki te zostały zaliczone do przychodów na podstawie pkt 6c;
- (...)
- 1aa. Przychody, o których mowa w ust. 1 pkt 6c i 6d, powstają w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa odpowiednio w art. 28j ust. 1 pkt 1–6 i art. 15 ust. 1hb pkt 4.
 - 1ab. W przypadku powstania przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 6b–6d, podatnik jest obowiązany w dniu ich powstania wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, do dnia powstania tego przychodu, według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.
- (...)

Art. 15.

- (...)
- 1hb. Podatnicy, z wyjątkiem podatników wymienionych w art. 28k, spełniający w roku podatkowym warunki określone w art. 28j ust. 1 pkt 1–6 mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
 - 1) fundusz ten jest tworzony z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy;
 - 2) równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz zostanie wpłacona, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu, na wyodrębniony wyłącznie w tym celu:

- a) rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej albo
 - b) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej;
 - 3) środki pieniężne, o których mowa w pkt 2, nie pochodzą z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat ani innych form wsparcia finansowego;
 - 4) zgromadzone w roku podatkowym środki tego funduszu zostaną wydatkowane na te cele inwestycyjne nie później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, chyba że:
 - a) podatnik złoży do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach wskazującą rok wydatkowania środków funduszu na te cele inwestycyjne oraz
 - b) wydatkowanie tych środków nastąpi nie później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, przy czym każdy rok podatkowy z tych 3 lat nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.
- 1hc. Jeżeli przed utworzeniem funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, podatnik podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, może on zaliczyć odpisy dokonane na ten fundusz do kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w tym przepisie nie wcześniej niż po upływie 24 miesięcy od dnia zakończenia stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.
- 1hd. Jeżeli w roku podatkowym:
- 1) podatnik wydatkował środki pochodzące z funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, na cele inne niż cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, lub środki tego funduszu zostały sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo
 - 2) podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–6, albo

- 3) wydatki funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, nie zostały wydatkowane zgodnie z ust. 1hb pkt 4
- począwszy od roku następnego podatnik traci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1hb przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.
- 1he. Kwota odpisu na fundusz, o którym mowa w ust. 1hb, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis. Podatnik informuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z pomocy w terminie i na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 708).
- (...)

Art. 16.

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

(...)

- 48a) wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisów z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych na podstawie art. 16a–16m od tej części ich wartości, która została sfinansowana ze środków funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb;
- 48b) odpisów na fundusz, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 2;

(...)

2.3. Uznanie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych za podatników CIT

Z punktu widzenia przepisów o podatku dochodowym spółki dzielą się na dwie grupy. Są to:

- 1) spółki niebędące podatnikami podatku dochodowego; w przypadku tych spółek podatnikami podatku dochodowego są ich wspólnicy,
- 2) spółki będące podatnikami podatku dochodowego.

Do końca 2020 r. spółki komandytowe oraz wszystkie spółki jawne należały do pierwszej z wymienionych grup. A zatem podatnikami podatku dochodowego byli dotychczas zawsze wspólnicy spółek komandytowych oraz spółek jawnych.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. stan prawny w tym zakresie uległ zmianie. Z obecnych przepisów ustawy o CIT wynika bowiem, że wszystkie (mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) spółki komandytowe (zob. art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.) oraz niektóre (mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) spółki jawne są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (zob. dodany art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT). Zmiana ta spowodowała, że podatki dochodowy z tytułu działalności prowadzonej w formie spółek komandytowych oraz będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych jest płacony dwukrotnie – po raz pierwszy przez spółki komandytowe (od dochodów uzyskiwanych przez te spółki), a po raz drugi przez wspólników spółek komandytowych (od wypłacanych im dywidend i innych zysków z tytułu udziału w spółkach komandytowych).

W przypadku spółek komandytowych zmiana ta ma charakter bezwzględny, tj. dotyczy wszystkich spółek komandytowych bez możliwości spełnienia warunków wyłączających uznawanie tych spółek za podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Zupełnie inaczej rzecz się ma w przypadku spółek jawnych, gdyż:

- 1) nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych spółki jawne, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne (co ma miejsce w przypadku większości spółek jawnych), oraz
- 2) istnieje prosty sposób na wyłączenie uznawania spółek jawnych za podatników podatku dochodowego od osób prawnych (w przypadkach, gdy wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne) polegający na złożeniu przez spółkę jawną informacji lub aktualizacji informacji o będących podatnikami podatku dochodowego wspólnikach spółki (zob. dodane art. 1 ust. 3 pkt 1a oraz art. 1 ust. 4–6 ustawy o CIT); pierwsza taka informacja powinna zostać

złożona w terminie do 31 stycznia 2021 r. (zob. art. 21 ust. 1 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Wskazanym zmianom towarzyszyło, między innymi:

- 1) dodanie przepisów dotyczących roku podatkowego w spółkach jawnych (zob. dodane art. 8 ust. 2b i 2e ustawy o CIT),
- 2) określenie zwolnienia od podatku obejmującego część przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej (więcej na ten temat w pkt 2. Zwolnienie od podatku części przychodów komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej).

Co do zasady, spółki komandytowe status podatników podatku dochodowego od osób prawnych uzyskały z dniem 1 stycznia 2021 r. (zob. art. 12 ust. 1 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.). Istnieje jednak możliwość postanowienia przez spółki komandytowe, że uzyskają one status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych dopiero od 1 maja 2021 r. (zob. art. 12 ust. 2 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.). Spółki jawne możliwości takiej nie mają, a więc we wskazanym powyżej zakresie status podatników podatku dochodowego od osób prawnych uzyskały bezwzględnie z 1 stycznia 2021 r. (zob. art. 12 ust. 1 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową lub spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych są one obowiązane do zamknięcia ksiąg rachunkowych. Odpowiednio w takim przypadku stosowany jest art. 8 ust. 6 ustawy o CIT (zob. art. 12 ust. 1 pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.), co oznacza, że dzień otwarcia ksiąg rachunkowych stanowi dla tych spółek początek kolejnego roku podatkowego.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 1.

(...)

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
 - 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- 1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli współnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:
 - a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492 i 1565), lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników
 - do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego dla każdego podatnika osiągnającego dochody z takiej spółki.

(...)

- 4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
 - 1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) współnika będącego podatnikiem osiągnającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego współnikiem spółki jawnej osiągnającego dochody z tej spółki;
 - 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
- 5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejsca składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikację tych podmiotów.

(...)

Art. 4a.

Ile kroć w ustawie jest mowa o:

(...)

- 21) spółce – oznacza to:

(...)

- c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

(...)

Art. 8.

(...)

- 2b. W przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego.

(...)

- 2e. W przypadku uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika spółka ta jest obowiązana:

- 1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień uzyskania tego statusu oraz
- 2) wydzielić w kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między wspólników tej spółki.

2.4. Zwolnienie od podatku części przychodów komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej

Z dniem 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe stały się, co do zasady, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (zob. punkt 2.3. Uznanie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych za podatników CIT), a w konsekwencji uzyskiwane z tytułu udziału w takich spółkach przychody wspólników, w tym komandytariuszy, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym jako przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W celu ograniczenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy (w szczególności uzyskujących stosunkowo niewielkie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej małym podatnikom) dodane zostało zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza, uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zwolnieniem tym objęte jest 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie (zob. dodany art. 22 ust. 4e ustawy o CIT), z wyłączeniem przypadków, gdy istniejące między wspólnikami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (zob. dodany art. 22 ust. 4f ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 22.

(...)

- 4e. Zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.
- 4f. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 4e, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
 - 2) jest członkiem zarządu:
 - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - c) jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.
-

2.5. Rozszerzenie zakresu stosowania obniżonej stawki podatku

Z art. 19 ust. 1 ustawy o CIT wynika, że podatek dochodowy od osób prawnych jest, co do zasady, obliczany według dwóch stawek – standardowej w wysokości 19% podstawy opodatkowania oraz obniżonej w wysokości 9% podstawy opodatkowania. Do 31 grudnia 2020 r. stawka obniżona miała zastosowanie do podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (zob. art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT).

Z dniem 1 stycznia 2021 r. zakres stosowania obniżonej stawki podatku został rozszerzony. Z nowego brzmienia art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wynika bowiem, że stawka ta ma zastosowanie w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro. Do zmiany tej dostosowany został dotyczący obliczania zaliczek na podatek dochodowy art. 25 ust. 1g ustawy o CIT.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 19.

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:

(...)

- 1) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

(...)

Art. 25.

(...)

- 1g. Podatnicy rozpoczynający działalność, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1a, w pierwszym roku podatkowym oraz mali podatnicy, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1c, mogą obliczać zaliczki przy zastosowaniu stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 za miesiące lub kwartały, w których ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Począwszy od następnego miesiąca lub kwartału, podatnicy są obowiązani do stosowania stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1.

2.6. Dodanie przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych

Z dniem 1 stycznia 2021 r. do przepisów ustawy o CIT dodanych zostało wiele przepisów dotyczących spółek nieruchomościowych. Pojęcie tych spółek definiuje dodany art. 4a pkt 35 ustawy o CIT.

Najważniejszą zmianą jest wprowadzenie nowego sposobu rozliczania podatku od dochodów ze zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa oraz praw o podobnym charakterze w spółkach nieruchomościowych, który to podatek w stanie prawnym obowiązującym do końca 2020 r. był zawsze rozliczany przez podatników zbywający wymienione prawa majątkowe. Z dniem 1 stycznia 2021 r. częściowo to się zmieniło, gdyż w niektórych przypadkach na spółki nieruchomościowe, których udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, nałożone zostały obowiązki płatników. Jest tak, jeżeli łącznie spełnione są dwa warunki, tj.:

- 1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz
- 2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.

W przypadkach takich spółki nieruchomościowe, których udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, są obowiązane wpłacać na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód (zob. dodany art. 26aa ust. 1 ustawy o CIT).

Dotyczy to również przypadków dokonywania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie. Jeżeli w przypadkach takich łącznie spełnione są wymienione wyżej warunki, spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym

charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5% (zob. dodany art. 26aa ust. 2 ustawy o CIT).

Zaliczki pobierane przez spółki nieruchomościowe wynoszą 19% uzyskanego dochodu z tytułu zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa oraz praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej. Przy czym w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczki ustalane są w wysokości 19% wartości rynkowej zwykłych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze (zob. dodany art. 26aa ust. 3 ustawy o CIT).

Obowiązkiem podatników jest przekazanie płatnikom przed terminem wpłaty zaliczki kwot zaliczek na podatek. Z kolei obowiązkiem spółek nieruchomościowych jako płatników jest – poza obowiązkiem wpłaty zaliczki na rachunek właściwego urzędu skarbowego – przesyłanie podatnikom informacji o wpłaconej zaliczce (zob. dodany art. 26aa ust. 4 ustawy o CIT; wzór tej informacji określi minister właściwy do spraw finansów publicznych – zob. dodany art. 26aa ust. 5 ustawy o CIT), zaś po zakończeniu roku – przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego) informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze (zob. dodany art. 27 ust. 1e i 1f ustawy o CIT).

Ponadto z dniem 1 stycznia 2021 r.:

- 1) dodany został przepis stanowiący, że za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym uważa się również dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (zob. dodany art. 3 ust. 3 pkt 4a ustawy o CIT),
- 2) wprowadzony został obowiązek posiadania przedstawiciela podatkowego przez spółki nieruchomościowe niemające siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; na spółki nieruchomościowe, które nie dopełnią tego obowiązku,

- nałożona może zostać kara pieniężna w wysokości do 1 000 000 zł (zob. dodany art. 26c ustawy o CIT);
- 3) dodany został przepis określający obowiązek publikacji przez Ministra Finansów indywidualnych danych dotyczących spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej (zob. dodany art. 27b ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT).

**Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.
(wyciąg)**

Art. 3.

(...)

3. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

(...)

- 4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;

(...)

Art. 4a.

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...)

- 35) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego

pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,

- b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.

(...)

Art. 26aa.

1. Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli:

- 1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz
 - 2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.
2. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeżeli są spełnione warunki określone w tym przepisie. W takim przypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5%.
 3. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczkę na podatek, o której mowa w ust. 1, ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.
 4. Podatnik jest obowiązany przed terminem, o którym mowa w ust. 1 i ust. 2 zdaniu drugim, przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. W terminie wpłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.
 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 4, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze

umożliwienie identyfikacji płatnika, podatnika i urzędu skarbowego, do którego została wpłacona zaliczka na podatek, oraz poprawnego obliczenia przez płatnika zaliczki na podatek.

(...)

Art. 26c.

1. Spółka nieruchomościowa niemająca siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana ustanowić przedstawiciela podatkowego.
2. Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:
 - 1) ma siedzibę lub zarząd albo miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy nie posiadała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach, przy czym udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
 - 3) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem organów zarządzających, osobą prowadzącą księgi rachunkowe, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695 i 1106) za popełnienie przestępstwa skarbowego;
 - 4) jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.
3. Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, zawierającej co najmniej:
 - 1) nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby rozliczenia podatku, o którym mowa w art. 26aa;

- 2) oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, o spełnieniu warunków, o których mowa w ust. 2.
 4. Przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, obowiązki płatnika, o których mowa w art. 26aa.
 5. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej.
 6. Przepisów ust. 1–5 nie stosuje się do spółek nieruchomościowych podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.
 7. W przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust. 1, spółka nieruchomościowa podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 1 000 000 zł.
 8. W zakresie nieuregulowanym w ust. 7 do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256, 695 i 1298).
 9. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.
- (...)

Art. 27.

(...)

- 1e. Spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku, gdy spółka

nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego spółki nieruchomościowej, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację:

- 1) o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe,
 - 2) o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących współnikami spółek nieruchomościowych
 - według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego.
- 1f. W przypadku podatkowych grup kapitałowych przepis ust. 1e stosuje się do spółek wchodzących w skład takiej grupy.
- 1g. W celu obliczenia posiadania pośredniego, o którym mowa w ust. 1e, przepis art. 11c ust. 3 stosuje się odpowiednio.
- (...)

Art. 27b.

- (...)
2. Podanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatników, o którym mowa w ust. 1, dotyczy:
 - (...)
 - 3) spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.
-

2.7. Rozszerzenie zakresu powstawania przychodów z tytułu świadczenia w miejsce wykonania

Jak stanowi art. 453 kodeksu cywilnego, jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie,

zobowiązanie wygasa. Jest to instytucja prawna zwana *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wykonania). Celem tej instytucji jest wygaśnięcie istniejącego pomiędzy stronami zobowiązania poprzez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w treści pierwotnej umowy. Zobowiązanie wówczas wygasa tak, jakby wygasło przez zwykłe wykonanie (np. przez zapłatę uzgodnionej pierwotnie kwoty), przy czym konieczną przesłanką wygaśnięcia zobowiązania – poza umową stron – jest rzeczywiste dokonanie świadczenia przez dłużnika.

Na podstawie art. 14a ust. 1 ustawy o CIT u dłużników korzystających z tej instytucji powstają podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychody z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku. Z obowiązującego do końca 2020 r. brzmienia tego przepisu nie wynikało jednak wprost, aby dotyczyło to również podziału majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, a w konsekwencji w orzecznictwie sądów administracyjnych dominowało stanowisko, że w przypadkach takich przychody na podstawie art. 14a ust. 1 ustawy o CIT nie powstają (zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 840/18, oraz z 30 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 867/18).

Z dniem 1 stycznia 2021 r. stan prawny w tym zakresie uległ zmianie. Z nowego brzmienia art. 14a ust. 1 ustawy o CIT wynika bowiem wprost, że w przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie z tytułu podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 14a.

1. W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość

zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio.

(...)

2.8. Zmiany w przepisach o amortyzacji

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie dwie zmiany w przepisach o amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Nowe przepisy są stosowane do środków trwałych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po 31 grudnia 2020 r. (zob. art. 14 pierwszej ustawy nowelizującej z dnia 28 listopada 2020 r.).

Pierwsza ze zmian dotyczyła wynikających z przepisów art. 16i ust. 4 i 5 ustawy o CIT możliwości:

- 1) podwyższania stawek dla środków trwałych amortyzowanych metodą liniową poddanych szybkiemu postępowi technicznemu bądź rezygnowania ze stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych dla takich środków trwałych, oraz
- 2) obniżania stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych amortyzowanych metodą liniową.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2020 r. działania takie mogły być podejmowane również w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. Z dniem 1 stycznia 2021 r. to się jednak zmieniło, gdyż dodany art. 16i ust. 8 ustawy o CIT wyłączył stosowanie przepisów art. 16i ust. 4 i 5 ustawy o CIT do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym (w okresie korzystania z takiego zwolnienia). Zmiana ta miała na celu ograniczenie działań optymalizacyjnych podejmowanych przez podatników korzystających z takich zwolnień, którzy w okresie korzystania ze zwolnienia maksymalnie obniżali stawkę amortyzacyjną środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody korzystały ze zwolnienia, po to aby maksymalnie obciążyć kosztami amortyzacyjnymi dochody uzyskiwane po okresie zwolnienia.

Druga zmiana dotyczyła definicji używanych środków trwałych określonych przepisami art. 16j ust. 2 pkt 1 i art. 16j ust. 3 pkt 1 ustawy

o CIT. Do 31 grudnia 2020 r. z definicji tych nie wynikało, aby w wymaganym dla uznania środka trwałego za używany okresie korzystania z tego środka trwałego nie można było uwzględniać okresu jego wykorzystywania przez podatnika. Z dniem 1 stycznia 2021 r. treść art. 16j ust. 2 pkt 1 i art. 16j ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT została w tym zakresie zmieniona, tj. obecnie z treści tych przepisów wynika, że środki trwałe uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były one wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres, odpowiednio, 6 albo 60 miesięcy. Zmiana ta dokonana została – jak czytamy w uzasadnieniu pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r. – (...) *celem zapobieżenia działaniom optymalizacyjnym, w których podatnik początkowo leasinguje jako korzystający nowy środek trwały (np. nieruchomości), po to aby uzyskać on status «używanego» w świetle ww. przepisu, a następnie wykupuje z firmy leasingowej i amortyzuje go już przy wykorzystaniu wyższej stawki amortyzacyjnej, albo wręcz nabyty nowy środek trwały – przed jego wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych – odsprzedaje firmie leasingowej, a następnie ponownie go nabywa (tzw. leasing zwrotny) po okresie kwalifikującym dany środek trwały do uznania go za używany.*

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 16i.

(...)

8. Przepisów ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia.

(...)

Art. 16j.

(...)

2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
 - 1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub

(...)

3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:

(...)

- 1) używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub

(...)

2.9. Wprowadzenie obowiązku sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy

Z dniem 1 stycznia 2021 r. dodany został art. 27c ustawy o CIT, który nakłada na niektórych podatników obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Obowiązek ten mają podatnicy, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o CIT (zob. dodany art. 27c ust. 1 ustawy o CIT), tj.:

- 1) podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;
- 2) podatnicy inni niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o CIT, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

Informacja o realizowanej strategii podatkowej obejmuje w szczególności dane określone w dodanym art. 27c ust. 2 ustawy o CIT. Informacje te podatnicy mają obowiązek umieszczać na swoich stronach internetowych lub na stronach internetowych podmiotów z nimi powiązanych (zob. dodane art. 27c ust. 4 i 5 ustawy o CIT), jak również przekazywać za pomocą środków komunikacji elektronicznej naczelnikowi urzędu skarbowego (zob. dodany art. 27c ust. 7 ustawy o CIT). W przypadku niewykonania tego drugiego obowiązku na podatników w drodze decyzji może zostać nałożona kara pieniężna w wysokości do 250 000 zł (zob. dodany art. 27c ust. 8 ustawy o CIT).

**Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2020 r.
(wyciąg)**

Art. 27c.

1. Podatnicy, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2, są obowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy.
2. Informacja o realizowanej strategii podatkowej obejmuje, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności, w szczególności:
 - 1) informacje o stosowanych przez podatnika:
 - a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
 - b) dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej,
 - 2) informacje odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą,
 - 3) informacje o:
 - a) transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4,
 - 4) informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:
 - a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej,

- b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej,
 - c) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług,
 - d) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 i 1747),
- 5) informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 i na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej
- z wyłączeniem informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.
3. Informacja o realizowanej strategii podatkowej sporządzana przez podatkową grupę kapitałową zawiera informacje, o których mowa w ust. 2, w odniesieniu do podatkowej grupy kapitałowej oraz każdej ze spółek wchodzących w jej skład.
4. Podatnik zamieszcza informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzoną w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, na swojej stronie internetowej w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego.
5. W przypadku gdy podatnik nie posiada własnej strony internetowej, informację o realizowanej strategii podatkowej udostępnia w języku polskim na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.
6. Na stronie internetowej, o której mowa w ust. 4 lub 5, są dostępne sporządzone i podane do publicznej wiadomości informacje o realizowanej strategii podatkowej za poszczególne lata.
7. W terminie, o którym mowa w ust. 4, podatnik jest obowiązany przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344) naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika informację o adresie strony internetowej, o której mowa w ust. 4 lub 5.

8. W przypadku niewykonania obowiązku, o którym mowa w ust. 7, podatnik podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 250 000 zł.
 9. W zakresie nieuregulowanym w ust. 8 do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.
 10. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w ust. 8, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.
 11. Przepisy ust. 1–10 nie mają zastosowania do podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej.
-

2.10. Ograniczenie możliwości odliczania strat

Na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT podatnicy są uprawnieni obniżyć dochód z danego źródła przychodów o wysokość poniesionej w poprzednich latach straty z tego źródła przychodów. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2020 r. było to bez ograniczeń możliwe również w przypadku przekształcania spółki w inną spółkę. Możliwość ta – jak czytamy w uzasadnieniu pierwszej ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r. – (...) *może jednak być nadużywana przez różnego rodzaju operacje restrukturyzacyjne, których celem jest to, aby strata poniesiona przez podatnika pomniejszyła dochody uzyskiwane przez inne przedsiębiorstwo. W szczególności podmiot ponoszący straty, którego działalność nie rokuje możliwości uzyskiwania w kolejnych latach dochodów i rozliczenia wykazanych strat z tymi dochodami może dokonać przejęcia lub zakupu innego przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), po to tylko, aby o wartość poniesionych w przeszłości strat obniżyć podatkowe dochody tego innego przedsiębiorstwa.*

W celu zapobieżenia takim działaniom optymalizacyjnym z dniem 1 stycznia 2021 r. zostały wprowadzone ograniczenia w tym zakresie, tj. wyłączona została możliwość uwzględniania przy obliczaniu dochodu (jak również straty – zob. dodany art. 7 ust. 4b ustawy o CIT) strat podatnika w dwóch przypadkach, gdy podatnik przejął inny podmiot

lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa (w tym w drodze wkładu niepieniężnego) lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Z dodanego art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT wynika, że jest tak, jeżeli w wyniku wskazanej transakcji:

- a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
- b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2020 r. (wyciąg)

Art. 7.

(...)

3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

(...)

7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

c) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub

d) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

(...)

- 4b. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się strat, o których mowa w ust. 3 pkt 7.
-

2.11. Rozpoczęcie stosowania PKWiU z 2015 r.

Od 1 stycznia 2021 r. do celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych stosowana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 z późn. zm.)², tj. PKWiU z 2015 r. Do zmiany tej dostosowana została treść art. 16a ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT.

2.12. Wyłączenia z kosztów wprowadzone ustawą o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszła w życie ustawa z 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. poz. 1492 z późn. zm.). Ustawą tą wprowadzone zostały, między innymi, dodatkowe opłaty ustalane w przypadku niedokonania w terminie opłaty od środków spożywczych oraz w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w dodanych art. 9² ust. 17 pkt 1 lub 2 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Opłaty te – jak wynika z dodanych z dniem 1 stycznia 2021 r. art. 16 ust. 1 pkt 19f i 19g ustawy o CIT – nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 16.

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
(...)
-

² Do 31 grudnia 2020 r. stosowana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.), tj. PKWiU z 2008 r.

- 19f) dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2365 oraz z 2020 r. poz. 322 i 1492);
- 19g) dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 9² ust. 21 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 oraz z 2020 r. poz. 1492);

(...)

2.13. Przepisy określające skutki wystąpienia rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

Z dniem 1 stycznia 2021 r. nastąpiła kontynuacja wprowadzania do polskich przepisów podatkowych postanowień dyrektywy ATAD (tj. dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego), która została zmieniona dyrektywą ATAD 2, tj. dyrektywą Rady (UE) z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich) w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych rozszerzając zakres jej obowiązywania na rozbieżności dotyczące państw trzecich. W tym celu dodany został do ustawy o CIT rozdział 3a zatytułowany „Struktury hybrydowe”, który tworzą art. 16n–16t ustawy o CIT. I tak:

- 1) w art. 16n ustawy o CIT określony jest słowniczek pojęć używanych we wprowadzanych przepisach,
- 2) w art. 16o i 16p ustawy o CIT wskazane zostały przypadki, kiedy podatnikowi nie przysługuje prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów kosztów podlegających podwójnemu odliczeniu,
- 3) w art. 16q ustawy o CIT określony jest przepis przewidujący odpowiednie stosowanie przepisów art. 16i i 16p ust. 1 ustawy o CIT do wskazanych tym przepisem kosztów,
- 4) przepisy art. 16r ustawy o CIT określają skutki podwójnej rezydencji podatkowej podmiotu, to jest sytuacji, w której dwa państwa uznają dany podmiot za podatnika tego państwa podlegającego

- w nim opodatkowaniu zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego,
- 5) w art. 16s ustawy o CIT określony jest przepis dotyczący hybrydowej transakcji skutkującej uzyskaniem przez więcej niż jeden podmiot ulgi podatkowej dotyczącej podatku pobieranego u źródła od świadczeń z tytułu przeniesionego instrumentu finansowego,
 - 6) w art. 16t zawarte są przepisy określające sposób postępowania, gdy rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczy niepodlegającego opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej dochodu (przychodu) pominiętego zagranicznego zakładu podatnika będącego rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej.

**Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.
(wyciąg)**

**Rozdział 3a
Struktury hybrydowe**

Art. 16n.

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:
 - 1) hybrydowej transakcji – oznacza to uzgodnienie w sprawie przeniesienia instrumentu finansowego, w przypadku gdy ten sam dochód (przychód) bazowy z tego instrumentu jest traktowany dla celów podatkowych jako dochód (przychód) uzyskany przez więcej niż jedną stronę takiego uzgodnienia;
 - 2) hybrydowym instrumencie finansowym – oznacza to instrument finansowy, który w państwie płatnika jest kwalifikowany dla celów podatkowych inaczej niż w państwie odbiorcy, a także hybrydową transakcję;
 - 3) hybrydowym podmiocie – oznacza to podmiot, który dla celów podatkowych jednego państwa jest traktowany jako podmiot nietransparentny, a dla celów podatkowych innego państwa jest traktowany jako podmiot transparentny;
 - 4) instrumencie finansowym – oznacza to instrument stanowiący podstawę osiągnięcia zysku z tytułu finansowania dłużnego lub kapitałowego, który podlega opodatkowaniu jako

- dochód z tytułu wierzytelności, udziału w zyskach lub instrumentów pochodnych na podstawie przepisów państwa odbiorcy lub państwa płatnika;
- 5) odliczeniu – oznacza to zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów lub odliczenie od dochodu (przychodu), podstawy opodatkowania lub podatku w państwie płatnika lub państwie inwestora;
 - 6) odliczeniu bez opodatkowania – oznacza to odliczenie w państwie płatnika wartości świadczenia lub hipotetycznego świadczenia między podmiotem nietransparentnym a jego zagranicznym zakładem lub między dwoma zagranicznymi zakładami, jeżeli świadczenie lub hipotetyczne świadczenie na podstawie przepisów państwa odbiorcy:
 - a) nie jest uwzględniane w dochodach (przychodach) przy określaniu dochodu (przychodu) w państwie odbiorcy lub
 - b) jest objęte ulgą podatkową w państwie odbiorcy wyłącznie ze względu na charakter tego świadczenia, polegającą na zwolnieniu z podatku, obniżeniu stawki podatkowej, zwrocie podatku lub kredycie podatkowym innym niż kredyt podatkowy z tytułu podatków pobieranych u źródła;
 - 7) państwie – oznacza to również terytorium;
 - 8) państwie inwestora – oznacza to państwo inne niż państwo płatnika, które przyznaje prawo do odliczenia świadczenia, kosztu lub straty skutkującego podwójnym odliczeniem;
 - 9) państwie odbiorcy – oznacza to państwo, w którym zgodnie z prawem innego państwa świadczenie lub hipotetyczne świadczenie skutkujące odliczeniem bez opodatkowania jest uznawane za otrzymane;
 - 10) państwie płatnika – oznacza to państwo, w którym:
 - a) świadczenie ma źródło lub zostały poniesione koszty lub straty – w przypadku podwójnego odliczenia,
 - b) hybrydowy podmiot ma siedzibę lub zagraniczny zakład jest położony – w przypadku świadczenia dokonanego przez hybrydowy podmiot lub zagraniczny zakład, które skutkuje podwójnym odliczeniem,

- c) przyjmuje się zgodnie z prawem tego państwa, że świadczenie lub hipotetyczne świadczenie zostało dokonane – w przypadku odliczenia bez opodatkowania;
- 11) podmiocie – oznacza to osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej;
 - 12) podmiocie nietransparentnym – oznacza to podmiot, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie przepisów państwa;
 - 13) podmiocie transparentnym – oznacza to podmiot, którego dochody (przychody) i koszty są traktowane na podstawie przepisów państwa odpowiednio jako osiągnięte lub poniesione przez co najmniej jeden inny podmiot lub jedną osobę fizyczną;
 - 14) podmiotach powiązanych – oznacza to podmioty powiązane, o których mowa w art. 24a ust. 2 pkt 4, a także podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej obowiązanej na podstawie przepisów o rachunkowości do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy czym w przypadkach, o których mowa w art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 pkt 1 lit. b-e i art. 16q, wielkość udziału w kapitale lub prawach głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawa do uczestnictwa w zysku wynosi co najmniej 50%;
 - 15) podwójnym odliczeniu – oznacza to odliczenie wartości tych samych świadczeń, kosztów lub strat w państwie płatnika i w państwie inwestora;
 - 16) pominiętym zagranicznym zakładzie – oznacza to uzgodnienie, które jest traktowane jako powodujące powstanie zagranicznego zakładu na podstawie przepisów państwa, którego podmiot nietransparentny jest rezydentem podatkowym, i nie jest traktowane jako powodujące powstanie zagranicznego zakładu na podstawie przepisów innego państwa;
 - 17) rezydencie podatkowym – oznacza to podmiot podlegający na podstawie przepisów państwa obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów;
 - 18) rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych – oznacza to sytuację, w której ze względu na hybrydowy podmiot, hybrydowy instrument finansowy lub pominięty zagraniczny zakład dochodzi do odliczenia bez opodatkowania

w przypadkach, o których mowa w art. 16p ust. 1 pkt 1, albo podwójnego odliczenia;

- 19) rynkowej hybrydowej transakcji – oznacza to hybrydową transakcję, której dokonuje uczestnik rynku w ramach zwykłej działalności, a nie w ramach uzgodnienia strukturalnego;
 - 20) uczestniku rynku – oznacza to podmiot prowadzący na własny rachunek w celu osiągnięcia zysku działalność polegającą na regularnym zakupie i sprzedaży instrumentów finansowych, głównie na rzecz podmiotów niebędących podmiotami powiązаныmi;
 - 21) uzgodnieniu strukturalnym – oznacza to uzgodnienie wykorzystujące rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych, w przypadku gdy rozbieżność ta została uwzględniona w warunkach uzgodnienia, lub uzgodnienie, którego celem było doprowadzenie do powstania rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, chyba że nie można było rozsądnie oczekiwać, że podatnik lub podmiot powiązany byli świadomi rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, i podatnik lub podmiot powiązany nie osiągnęli korzyści podatkowych wynikających z tych rozbieżności.
2. W przypadku osób, którym wspólnie przysługują w podmiocie udziały w kapitale lub prawa głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, w celu ustalenia podmiotów powiązanych, przy obliczaniu wielkości tych udziałów oraz praw sumuje się odpowiednio udziały w kapitale oraz prawa głosu w organach kontrolnych, stanowiących i zarządzających przysługujące łącznie tym osobom. Przez osoby, o których mowa w zdaniu pierwszym, rozumie się podmioty i osoby fizyczne.

Art. 16o.

1. Podatnikowi, o którym mowa w art. 3 ust. 1 i 2, nie przysługuje prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów podlegających podwójnemu odliczeniu, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
 - 1) podwójne odliczenie zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego;
 - 2) Rzeczpospolita Polska jest państwem:
 - a) inwestora albo

- b) płatnika – w przypadku gdy państwo inwestora inne niż Rzeczpospolita Polska nie wyłączyło prawa do odliczenia tych kosztów.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podwójnemu odliczeniu odpowiada podwójnie wykazany w bieżącym lub kolejnym okresie rozliczeniowym dochód (przychód) w państwie inwestora i państwie płatnika.

Art. 16p.

1. Podatnikowi, o którym mowa w art. 3 ust. 1 i 2, nie przysługuje prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów podlegających odliczeniu bez opodatkowania, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
- 1) odliczenie bez opodatkowania wystąpiło w jednym z następujących przypadków:
 - a) świadczenie z tytułu hybrydowego instrumentu finansowego skutkujące odliczeniem bez opodatkowania ze względu na różnice w charakterze tego instrumentu lub świadczenia nie powoduje powstania dochodu (przychodu) w państwie odbiorcy w rozsądnym terminie, przy czym uznaje się, że świadczenie powoduje powstanie dochodu (przychodu) w rozsądnym terminie, jeżeli:
 - dochód (przychód) ten powstanie w terminie nieprzekraczającym 12 miesięcy, licząc od końca roku podatkowego płatnika, w którym zostało dokonane świadczenie, lub
 - można zasadnie oczekiwać, że dochód (przychód) ten powstanie w innym terminie niż określony w tirecie pierwszym, który miałby zastosowanie w przypadku, gdyby świadczenie zostało wykonane zgodnie z warunkami rynkowymi między podmiotami innymi niż podmioty powiązane,
 - b) świadczenie dokonane na rzecz hybrydowego podmiotu skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na występujące różnice w podatkowym przypisaniu tego świadczenia na podstawie przepisów państwa siedziby lub zarejestrowania tego hybrydowego podmiotu i innych osób lub podmiotów posiadających udział w tym hybrydowym podmiocie,

- c) świadczenie dokonane na rzecz podmiotu nietransparentnego posiadającego zagraniczny zakład skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na występujące różnice w podatkowym przypisaniu tego świadczenia między tym podmiotem a zagranicznym zakładem albo między co najmniej dwoma zagranicznymi zakładami tego podmiotu na podstawie przepisów państw, w których podmiot nietransparentny posiadający zagraniczny zakład prowadzi działalność,
 - d) świadczenia dokonano na rzecz pominiętego zagranicznego zakładu,
 - e) świadczenie dokonane przez hybrydowy podmiot skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na pominięcie świadczenia na podstawie przepisów państwa odbiorcy,
 - f) hipotetyczne świadczenie między podmiotem nietransparentnym a jego zagranicznym zakładem lub między zagranicznymi zakładami skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na pominięcie świadczenia na podstawie przepisów państwa odbiorcy;
- 2) odliczenie bez opodatkowania zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego;
- 3) Rzeczpospolita Polska jest państwem płatnika.
2. Przepisów art. 12 ust. 4 pkt 2, 3c, 3e–4a. 6a, 11, 12 i 21 nie stosuje się do wpłat, zarachowanych należności ani innych świadczeń określonych w tych przepisach, uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 i 2, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
- 1) takie wpłaty, należności lub inne świadczenia podlegają odliczeniu bez opodatkowania w przypadkach określonych w ust. 1 pkt 1 lit. a lub e;
 - 2) odliczenie bez opodatkowania zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego;
 - 3) Rzeczpospolita Polska jest państwem odbiorcy – w przypadku gdy państwo płatnika inne niż Rzeczpospolita Polska przyznało prawo do odliczenia takich wpłat, należności lub innych świadczeń.

3. Przez świadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a–f, rozumie się jakikolwiek tytuł dający podstawę do zaliczenia danej wartości do kosztów uzyskania przychodów, w tym odpis amortyzacyjny.
4. Przepisów ust. 1 pkt 1 lit. e i f nie stosuje się, jeżeli odliczenie odpowiada dochodowi (przychodowi) wykazanemu w państwie płatnika.
5. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się do świadczenia stanowiącego dochód (przychód) bazowy z przeniesionego instrumentu finansowego, które jest dokonywane przez uczestnika rynku w ramach rynkowej hybrydowej transakcji, jeżeli przepisy państwa płatnika wymagają od tego uczestnika zaliczenia należności związanych z przeniesionym instrumentem finansowym do dochodów (przychodów).

Art. 16q.

Przepisy art. 16o i art. 16p ust. 1 stosuje się odpowiednio do kosztów, które bezpośrednio lub pośrednio służą finansowaniu wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych poprzez transakcję lub serię transakcji zawartych między podmiotami powiązаныmi lub w ramach uzgodnienia strukturalnego, z wyjątkiem przypadku gdy jedno z państw uczestniczących w tej transakcji lub serii transakcji zastosuje równoważne dostosowanie w odniesieniu do takiej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

Art. 16r.

1. Podatnikowi, o którym mowa w art. 3 ust. 1, nie przysługuje prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów lub do pomniejszenia dochodów (przychodów) o straty, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
 - 1) koszty lub straty podlegają odliczeniu w co najmniej dwóch państwach, w których ten podatnik jest traktowany jako rezydent podatkowy;
 - 2) koszty lub straty nie odpowiadają podwójnie wykazanemu dochodowi (przychodowi).
2. W przypadku gdy podatnik jest uznawany za rezydenta podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej i co najmniej jednego innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli podatnik nie został uznany za rezydenta podatkowego

Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Art. 16s.

W przypadku hybrydowej transakcji skutkującej uzyskaniem przez więcej niż jeden podmiot ulgi podatkowej dotyczącej podatku pobieranego u źródła od świadczeń z tytułu przeniesionego instrumentu finansowego podatnik będący rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej jest uprawniony do skorzystania z ulgi podatkowej proporcjonalnie do dochodu podlegającego opodatkowaniu związanego z takim świadczeniem.

Art. 16t.

1. W przypadku gdy rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczy niepodlegającego opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej dochodu (przychodu) pominiętego zagranicznego zakładu podatnika będącego rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej, do dochodów (przychodów) tego podatnika zalicza się dochody (przychody), które byłyby przypisane do zagranicznego zakładu, gdyby taka rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych nie wystąpiła.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli obowiązek zwolnienia dochodu (przychodu) z opodatkowania w Rzeczypospolitej Polskiej wynika z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z innym państwem niż państwo członkowskie Unii Europejskiej.

2.14. Dodanie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Z dniem 1 stycznia 2021 r. dodany został art. 15cb ust. 10 ustawy o CIT określający tzw. szczególną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepis ten stanowi, że art. 15cb ust. 1 ustawy o CIT nie stosuje się, jeżeli uznanie kwoty określonej w tym przepisie za koszt uzyskania przychodów było głównym celem dokonania przez podatnika lub podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z tym podatnikiem czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych, których dokonano bez uzasadnionych przyczyn

ekonomicznych, przy czym do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Spowoduje to, że – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 5 czerwca 2020 r. – (...) *prawo do podwyższania kosztów dla celów rozliczenia podatku dochodowego nie będzie przysługiwało więc tym podatnikom, którzy układając odpowiednio stosunki zewnętrzne, działają głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej (np. przez wniesienie dopłaty do spółki, która następnie przekaże środki finansowe pochodzące z tej pierwszej dopłaty innej lub kolejnej spółce w ramach drugiej lub kolejnej dopłaty). Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się zatem przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów. Jako uzasadnioną przyczynę ekonomiczną, którą nie jest uzyskanie korzyści podatkowej, jest więc uzyskanie korzyści niepodatkowej. Korzyść niepodatkowa oznacza każdą korzyść inną niż korzyść podatkowa, a więc katalog takich korzyści niepodatkowych jest otwarty, ponadto nie jest regulowany przez ustawodawcę. Można przyjąć, że korzyścią niepodatkową jest między innymi redukcja kosztów operacyjnych/administracyjnych działalności podatnika (np. na skutek reorganizacji) lub zwiększenie albo zabezpieczenie źródła przychodów przez zdobycie dostępu do np. nowych rynków zbytu, nowych technologii, nowych inwestorów czy surowców naturalnych.*

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 15cb.

(...)

10. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w ust. 1 za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.
-

2.15. Zmiany w przepisach o cenach transferowych

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wprowadzonych zostało wiele zmian w przepisach o cenach transferowych. Nowe przepisy stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 r. (zob. art. 22 pierwszej specustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.).

Przed wszystkim rozszerzony został zakres obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych. Od 1 stycznia 2021 r. obowiązek ten obejmuje również:

- 1) podatników i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujących transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotami z tzw. rajów podatkowych (tj. z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową) w przypadkach otrzymania należności od takich podmiotów (dotychczas obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych istnieć może tylko w związku z zapłatą należności na rzecz podmiotów z rajów podatkowych); z nowego brzmienia art. 11o ust. 1 ustawy o CIT wynika bowiem, że do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość transakcji za rok podatkowy (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy) przekracza 100 000 zł,
- 2) podatników dokonujących transakcji kontrolowanych lub transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym; obowiązek ten istnieje, jeżeli wartość transakcji za rok podatkowy (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy) przekracza 500 000 zł (zob. dodany art. 11i ust. 1a ustawy o CIT); towarzyszyło temu określenie domniemania, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym (zob. dodany art. 11i ust. 1b ustawy o CIT).

Pozostałe najważniejsze zmiany w przepisach o cenach transferowych polegały na:

- 1) wprowadzeniu możliwości szacowania wartości transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym oraz wartości transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (ang. beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym (zob. art. 11i ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),
- 2) określeniu wprost wysokości progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (zob. dodany art. 11k ust. 2a ustawy o CIT),
- 3) rozszerzeniu zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dotyczącej transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze (zob. dodany art. 11q ust. 1a ustawy o CIT).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 11i.

Przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio do transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub
- 2) innym niż mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 11k.

(...)

- 2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

(...)

Art. 11m.

(...)

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11o ust. 1 lub 1a.

(...)

Art. 11o.

1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

- 1a. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

- 1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.

2. Wartość transakcji, o której mowa w ust. 1 i 1a, wyrażoną w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

(...)

Art. 11q.

(...)

- 1a. W przypadku transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

(...)

Art. 11s.

(...)

4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

(...)

Art. 11t.

(...)

3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

(...)

5. W przypadku spółek niebędących osobami prawnymi podmiotem obowiązującym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.

2.16. Pozostałe najważniejsze zmiany wprowadzane 1 stycznia 2021 r.

Poza omówionymi powyżej z dniem 1 stycznia 2021 r. do ustawy o CIT wprowadzonych zostało również wiele innych zmian. Do najważniejszych z tych zmian należało:

- 1) doprecyzowanie, że przychodami osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym są przychody z tytułu przeniesienia

praw o podobnym charakterze do dotychczas wymienionych w art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT (zob. art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.),

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 3.

(...)

3. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

(...)

4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

(...)

2) objęcie definicją zagranicznej jednostki kontrolowanej również zagranicznej jednostki mającej siedzibę lub zarząd lub zarejestrowaną lub położoną na terytorium lub w kraju wymienionym w aktualnym obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej (zob. art. 24a ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.); na dzień oddania niniejszej publikacji do druku było to obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 października 2020 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących

szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykażu przez Radę Unii Europejskiej (M.P. poz. 925).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. (wyciąg)

Art. 24a.

(...)

3. Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

(...)

- 1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 lub w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej, albo

(...)

2.17. Zmiana sposobu powstawania przychodów z tytułu warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego

Przepisy art. 12 ust. 1b ustawy o CIT wskazują, kiedy powstają przychody, o których mowa w art. 11 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT, tj. przychody z tytułu wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego. Z przepisów tych wynika, między innymi, że jeżeli przychody te związane są z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, powstają one w dniu wydania dokumentów akcji (zob. art. 12 ust. 1b pkt 3 ustawy o CIT).

Z dniem 28 lutego 2021 r. nastąpi zmiana daty powstawania przychodów w takim przypadku. Od tego dnia przychody związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego powstawać będą w dniu wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 328¹ § 1 kodeksu spółek handlowych, a od 1 marca 2020 r. (co związane jest z wprowadzeniem prostej spółki akcyjnej; zob. również punkt 1.10. Określenie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych będących akcjonariuszami prostej spółki akcyjnej) również w dniu wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 kodeksu spółek handlowych (zob. art. 12 ust. 1b pkt 3 ustawy o CIT w brzmieniach obowiązujących od 28 lutego oraz 1 marca 2021 r.).

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 28 lutego 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

(...)

1b. (...)

- 3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo

(...)

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2021 r. (wyciąg)

Art. 12.

(...)

1b. (...)

- 3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 albo art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo

(...)

2.18. Dodanie przepisów dotyczących prostej spółki akcyjnej

Z dniem 1 marca 2021 r. (pierwotnie miał to być 1 marca 2020 r.) do kodeksu spółek handlowych dodane zostaną przepisy określające nowy rodzaj spółki kapitałowej, tj. prostą spółkę akcyjną. Prosta spółka akcyjna będzie – jak przeczytać można w uzasadnieniu ustawy nowelizującej wprowadzającej tę zmianę – (...) *nowoczesną formą niepublicznej spółki kapitałowej przeznaczoną dla innowacyjnych przedsięwzięć. Ma łączyć korporacyjny charakter spółki jako osoby prawnej i jego podstawowy przejaw jakim jest wyłączenie osobistej odpowiedzialności wspólników za jej zobowiązania ze znaczną swobodą kształtowania stosunku spółki, zarówno*

jeśli chodzi o wzajemne relacje pomiędzy wspólnikami, jak i system zarządzania spółką oraz nadzoru nad tym procesem. Tę nową konstrukcję spółki wyróżnia przede wszystkim, z jednej strony, dopuszczenie nowych kategorii wkładów na pokrycie obejmowanych praw członkowskich, a z drugiej strony, nowoczesny mechanizm ochrony wierzycieli spółki, odstępujący od konstrukcji kapitału zakładowego na rzecz elastycznych ograniczeń wypłat na rzecz akcjonariuszy, uwzględniających zarówno wielkość zagregowanego zadłużenia spółki, jak i stopień jej wypłacalności.

Prosta spółka akcyjna – jako osoba prawna – będzie podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Do faktu tego dostosowanych zostanie wiele przepisów ustawy o CIT. Zmiany te polegać będą na nadaniu nowego brzmienia art. 1a ust. 2 pkt 1 i art. 4a pkt 18 ustawy o CIT, dodaniu art. 4a pkt 19a i 19b ustawy o CIT, dodaniu art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. n ustawy o CIT, nadaniu nowego brzmienia art. 12 ust. 1b pkt 2 i 3 ustawy o CIT oraz dodaniu art. 12 ust. 1ba ustawy o CIT.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2020 r. (wyciąg)

Art. 1a.

(...)

2. Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
 - 1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:

(...)

Art. 4a.

Ilekoć w ustawie jest mowa o:

(...)

- 19a) udziale w kapitale (udziale w kapitale zakładowym) – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w spółce;
- 19b) wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;

(...)

Art. 7b.

1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:
- 1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:
(...)
 - n) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;
(...)

Art. 12.

- (...)
- 1b. Przychód określony w ust. 1 pkt 7 powstaje w dniu:
- (...)
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego albo emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej, albo
 - 3) wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 albo art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655, 1798 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 288), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo
- (...)
- 1ba. W przypadku akcjonariusza prostej spółki akcyjnej albo wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się wyłącznie do wniesienia wkładu niepieniężnego stanowiącego rzeczy lub prawa zbywalne.
-

- ograniczony zakres stosowania ulgi abolicyjnej
- nowe przepisy dotyczące spółek nieruchomościowych
- zmiany w przepisach o amortyzacji
- ceny transferowe po zmianach
- określenie zasad opodatkowania dochodów akcjonariuszy prostej spółki akcyjnej
- ryczałt od dochodów spółek kapitałowych – tzw. estoński CIT
- wprowadzenie specjalnego funduszu inwestycyjnego
- ograniczenie możliwości odliczania strat
- spółka komandytowa podatnikiem CIT
- upublicznienie informacji o realizowanej strategii podatkowej



ISBN 978-83-66316-74-4