

# Misztal, Anna

---

## Zasady opodatkowania dochodów kapitałowych i restrukturyzacji spółek kapitałowych

---

Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 23, 215-225

---

2009

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych oraz w kolekcji mazowieckich czasopism regionalnych [mazowsze.hist.pl](http://mazowsze.hist.pl).

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## **ZASADY OPODATKOWANIA DOCHODÓW KAPITAŁÓW I RESTRUKTURYZACJI SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH**

### **THE PRINCIPLES OF INCOME TAXATION ARISEN AS A RESULT OF COMPANY RESTRUCTURATION**

#### **Wstęp**

Jedną z najpopularniejszych, a jednocześnie najważniejszą formą prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce jest spółka. Duży wpływ na ten stan rzeczy miały przemiany ustrojowe, na które Rzeczpospolita Polska wkroczyła po 1989 roku. Otwarcie gospodarki i skierowanie jej na tory gospodarki rynkowej spowodowało, iż coraz częściej musiała ona konkurować z lepiej rozwiniętymi gospodarkami zachodu. Polscy przedsiębiorcy zostali niejako zmuszeni do tworzenia nowych inicjatyw gospodarczych i podejmowania ryzyka z nimi związanego. Zmiany w gospodarce niewątpliwie przyczyniły się do szybkiego rozwoju spółek, które z założenia mają za zadanie skupiać osoby i kapitał w celu realizacji określonych założeń gospodarczych. Zagadnienia dotyczące opodatkowania spółek kapitałowych, jako szczególnych form prowadzenia działalności gospodarczej, wymagają skrupulatnej analizy. Konieczność jej przeprowadzenia wynika bezpośrednio z zakresu działalności gospodarczej, jak i skomplikowanych regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów powstałych w wyniku restrukturyzacji. Istotne są również zagadnienia związane z opodatkowaniem zysków z kapitałów pieniężnych, wnoszonych do spółki aportów, odsetek, jak i przychodów z obrotu papierami wartościowymi.

Celem artykułu jest omówienie podstawowych zasad opodatkowania dochodów powstałych w wyniku restrukturyzacji polskich spółek kapitałowych zarówno poprzez odwołanie się do przepisów materialnego prawa podatkowego, jak i do przepisów zawartych w kodeksie spółek handlowych.

---

\* mgr (doktorantka Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego)

## Przychód i koszty jego uzyskania

Spółki kapitałowe spełniają funkcje zarówno ekonomiczne, jak i społeczne oraz stanowią zasadniczą strukturę w sferze życia gospodarczego<sup>1</sup>. Rzetelne podejście do tematu opodatkowania spółek wymaga odwołania się zarówno do regulacji materialnego prawa podatkowego, jak i przepisów kodeksu spółek handlowych. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym zgodnie u Ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podlegają dochody osób prawnych, spółek kapitałowych w organizacji, jak i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej z wyjątkami opisanymi w ustawie. Zaś przedmiotem opodatkowania zgodnie z art. 7 tejże ustawy jest: „*dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód*”<sup>2</sup>. Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oparte zostały na następujących instytucjach prawnych, do których należą<sup>3</sup>:

- Dochód
- Strata
- Przychód
- Koszty uzyskania przychodu

Ustawodawca w sposób szczególny definiuje koszty uzyskania przychodów, poświęcając znaczną część Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kwestiom możliwości zaliczenia określonych kosztów do kosztów uzyskania przychodów. Wymienia także te koszty, które nie wpływają na osiągnięte przychody. Ustawa natomiast nie zawiera konkretnej, przejrzystej definicji przychodów. Legislator skupia się natomiast na określeniu, co w szczególności może stanowić przychód. Z kolei pewna otwartość przepisów nie wyczerpuje wszystkich kategorii, które mogą być zaliczone do tej instytucji prawnej. W artykule 12 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podano jedynie 9 kategorii, które nim są, m.in.<sup>4</sup>:

- Otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, jak i różnice kursowe (pkt 1)
- Dochody uczestników funduszy inwestycyjnych (pkt. 4a)
- Nominalna wartość papierów wartościowych w spółce (pkt. 7)
- Wynagrodzenie, jakie otrzymuje podatnik z umorzenia akcji objętych w zamian za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część (pkt. 8)

<sup>1</sup> J. Jabłońska-Bonca, *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Warszawa 2004 r., s. 293.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1994 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późn. zm. Dz.U.00.54.654

<sup>3</sup> R. Kubacki, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Interpretacje*, Oficyna Wydawnicza Unimex Wrocław 2007, s. 25-30.

<sup>4</sup> W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wydawnictwo Beck Warszawa 2006, s. 232-287.

Omawiana regulacja uznaje za przychód także różnice kursowe. Przy czym dodatkowo różnice kursowe nie mogą być zaliczone do przychodów<sup>5</sup>.

Za dzień powstania przychodu zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o p.d.o.p. „*uznaje się dzień, w którym została wystawiona faktura, nie później jednak niż ostatni dzień miesiąca w którym*”<sup>6</sup>:

- *Wydano rzecz, zbyto prawo majątkowe*
- *Wykonano usługę w całości lub części, jeżeli zawarta umowa przewiduje konieczność uiszczenia zapłaty za jej częściowe wykonanie*
- *Otrzymano zapłatę za wykonanie określonego świadczenia.*”

Doktryna wskazuje, iż nie każdy przychód jest przychodem podatkowym, gdyż nie zawsze można jednoznacznie wskazać czy został on faktycznie osiągnięty i określić jego kwotę<sup>7</sup>.

Definicja kosztów uzyskania przychodów jest jednym z najistotniejszych, a co za tym idzie i najbardziej kontrowersyjnych elementów ustaw o podatkach dochodowych zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych. Kategoria ta podlegała na przestrzeni ostatnich lat częstym zmianom, zgodnie z art. 15 ust.1 obowiązującej u.p.d.o.p.: „*Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów*”. Zgodnie ze stanowiskiem reprezentowanym przez B. Gruszczyńskiego: „*Podatnik ma możliwość odliczenia od przychodów wszelkich kosztów uzyskania, pod warunkiem, że mają one bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma bądź też może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu*”<sup>8</sup>.

Przychody pomniejszone o koszty ich uzyskania tworzą dochód, który zgodnie z art. 7 ust.1 u.p.d.o.p. jest przedmiotem opodatkowania. Dochodem dla podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych jest zatem nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym. Ujemna różnica między tymi dwoma wielkościami stanowi o powstaniu straty. Generalnie należy wyróżnić dwa podstawowe rodzaje opodatkowania<sup>9</sup>:

- Opodatkowanie na zasadach ogólnych, dochód jest wtedy przedmiotem opodatkowania
- Opodatkowanie zryczałtowane (ryczałt), gdzie przychód podlega opodatkowaniu

Rokiem podatkowym jest zazwyczaj rok kalendarzowy. Jednakże od tej zasady istnieje cały szereg wyjątków. Regulacje wedle których ustala się rok podatkowy zawarte zostały w art.8 u.p.d.o.p.. Ustawodawca daje możliwość kształtowania

<sup>5</sup> W. Dmoch, ibidem.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1994 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późn. zm. Dz.U.00.54.654

<sup>7</sup> K. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC Kraków 2006, s. 55-75.

<sup>8</sup> B. Gruszczyński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2003, s. 260, 261.

<sup>9</sup> K. Szymański, op. cit., s. 68.

długości roku podatkowego w którym rozpoczęto działalność gospodarczą i tak może on trwać od<sup>10</sup>:

- Dnia w którym rozpoczęto prowadzenie działalności gospodarczej do ostatniego dnia roku kalendarzowego
- Dnia rozpoczęcia działalności po dzień, który wybrano jako ostatni dzień roku podatkowego. Warunkiem jest nieprzekroczenie 12 następujących po sobie miesięcy
- Dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia roku kalendarzowego następującego po roku w którym działalność gospodarcza została rozpoczęta. Warunkiem jest podjęcie po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego

Art. 8 u.p.d.o.p. przewiduje możliwość zmiany końca roku podatkowego, wynika to z rozstrzygnięć ustawy o rachunkowości i dotyczy konieczności zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku dzień otwarcia nowych ksiąg jest pierwszym dniem nowego roku podatkowego.

### Stawka podatku

Stawka w podatku dochodowym od osób prawnych wynosi 19% podstawy opodatkowania. Natomiast stawkę 50% stosuje się w przypadku, gdy organ podatkowy lub organ kontroli podatkowej określi dochód w wysokości wyższej niż ta podana przez podatnika w deklaracji. W tym przypadku różnicę pomiędzy dochodem podanym przez podatnika, a tym wskazanym przez organy podatkowe opodatkowuje się stawką 50%<sup>11</sup>.

### Kapitał zakładowy, a neutralność podatkowa

Kapitał zakładowy zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych winien wynosić co najmniej 500 000 PLN, a minimalna nominalna wartość akcji 1 grosz. Co do zasady akcje nie mogą być nabywane poniżej ich wartości nominalnej. Samo opłacenie akcji uprzednio objętych i ich wycofanie z punktu widzenia podatkowego jest neutralne zarówno dla spółki kapitałowej, jak i dla akcjonariusza<sup>12</sup>. Zasadą polskiego prawa jest, iż do kapitału zapasowego tworzonoego w spółce akcyjnej należy przelewać wszelkie nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości rynkowej. Przepisy podatkowe wskazują, iż nadwyżka zwiększająca w taki sposób kapitał zapasowy nie podlega opodatkowaniu. Ze zgoła odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku przekazania kapitału zapasowego na zakładowy. Czynność ta podlega opodatkowaniu. Dywidenda, jak i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodo-

<sup>10</sup> A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz prawo finansowe i podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis 2003, s. 96-123.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 15 luty 1994r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późn. zm. Dz.U.00.54.654.

<sup>12</sup> K. Szymański, op. cit. s. 59-65.

wym od osób prawnych w wysokości 19%<sup>13</sup>. Dochód uzyskany z umorzenia lub odpłatnego zbycia akcji na rzecz spółki w celu ich późniejszego umorzenia opodatkowuje się podatkiem ryczałtowym zgodnie ze stawką 19% (art.22 u.p.d.o.p.). Tej formy opodatkowania nie stosuje się natomiast w przypadku umorzenia akcji w zamian za wkład w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (wkład niepieniężny). Nadwyżka pomiędzy rynkową wartością akcji, a wydatkami na ich objęcie nie podlega opodatkowaniu<sup>14</sup>.

### Opodatkowanie przychodów z obrotu papierami wartościowymi

Sprzedaż akcji podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych wg stawki 28%, a samym przychodem jest wartość akcji jaka została zapisana w umowie. Należy w tym miejscu nadmienić, iż organ podatkowy jest wyposażony w prawo ustalenia odrębnej niż w umowie ceny akcji. Z sytuacją taką mamy do czynienia, jeżeli cena przedstawiona w umowie będzie rażąco odbiegać od rynkowej ceny akcji. Z kolei wydatki poniesione na nabycie lub objęcie akcji nie stanowią w momencie ich poniesienia kosztu uzyskania przychodu. Odrębnie przedstawia się czynność odpłatnego zbycia akcji. W tym przypadku podatnik ma prawo do wliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich poniesionych przez niego kosztów. W przypadku objęcia akcji za wkład niepieniężny niebędący przedsiębiorstwem lub jego zorganizowaną częścią podatnicy mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszt wartości początkowej aportu pomniejszony o odpisy amortyzacyjne<sup>15</sup>. Dochód, który powstaje w wyniku sprzedaży akcji w zamian za papiery wartościowe, które są zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych podlega opodatkowaniu<sup>16</sup>. Różnice kursowe ustalane są bądź metodą rachunkową, bądź podatkową. W przypadku metody rachunkowej różnice kursowe z ksiąg rachunkowych należy zawsze ujmować w przychodach i kosztach podatkowych. Dla prawa bilansowego będą to wszelkie różnice zarówno te zrealizowane, jak i niezrealizowane<sup>17</sup>.

### Opodatkowanie zysku związanego z wniesieniem do spółki aportu

Zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych akcje mogą być pokryte w zamian za wkłady niepieniężne, czyli aporty, którymi co do zasady mogą być<sup>18</sup>:

<sup>13</sup> I. Komarnicki, *Prawo akcjonariusza do udziału w zysku*, Wydawnictwo Beck Warszawa 2007, s. 149.

<sup>14</sup> K. Szymański, op. cit., s. 133-135.

<sup>15</sup> Maruchin W., *Opodatkowanie zysków z kapitałów pieniężnych*, Dom Wydawniczy ABC Warszawa str. 39-50

<sup>16</sup> A. Tarka, *Zamiana akcji spowoduje zmianę podatku*, Gazeta Prawna z dnia 19.05.2008.

<sup>17</sup> Dawidziak, *Różnice kursowe przy wydatkach niestanowiących kosztu*, Prawo Przedsiębiorcy nr 51 z dnia 18.12.2007.

<sup>18</sup> W. Maruchin, op. cit., s. 39-50.

- Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Do kosztów uzyskania przychodów będzie zaliczana w tym przypadku różnica pomiędzy zaktualizowaną wartością początkową, a odpisami amortyzacyjnymi
  - Akcje lub udziały, w zależności od konkretnego przypadku kosztem uzyskania przychodów może tu być:
    - Nominalna wartość akcji lub udziałów wniesionych jako aport
    - Wydatki na nabycie lub objęcie wniesionych papierów (pod warunkiem, że akcje zostały objęte w spółce za gotówkę)
    - Wartość z tytułu zbycia udziałów lub akcji ustalona zgodnie z art. 16 ust.1 u.p.d.o.p.
  - Nie zaliczone do dwóch wcześniejszych kategorii inne środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, akcje lub udziały
- Ustawodawca wyraźnie wskazuje w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, że „kwoty będące nadwyżką ponad nominalną wartość otrzymaną za akcje w momencie ich wydania i następnie przekazania na kapitał zapasowy nie podlegają opodatkowaniu<sup>19</sup> (art. 12 ust 4 pkt.11 u.p.d.o.p.).

### Opodatkowanie odsetek

Opodatkowanie odsetek od udzielanych pożyczek niesie za sobą określone konsekwencje prawne w postaci pojawienia się przychodu podatkowego. W przypadku osób prawnych, będących pożyczkodawcami odsetki te stanowią dochód podatkowy, który podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Tym samym osoby prawne mają możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkie koszty udzielenia pożyczki. Z kolei dla pożyczkobiorców będących osobami prawnymi odsetki od pożyczki tworzą koszt uzyskania przychodów. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku pożyczek udzielanych przez banki. Będą one stanowiły koszt uzyskania przychodów, jeżeli środki pieniężne z tej pożyczki mają związek z przychodami<sup>20</sup>.

### Łączenie i przejęcia spółek kapitałowych

Łączenie spółek kapitałowych polega na przeniesieniu aktywów, jak i zobowiązań spółki przejmowanej na inną spółkę. Zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych połączenie spółek ma miejsce z dniem wpisania tego faktu do rejestru. Rzeczpospolita Polska dostosowując polskie prawo do dyrektyw unijnych wprowadziła regulacje odnośnie podatkowego neutralnego charakteru połączenia spółek kapitałowych. Prawodawstwo Rzeczypospolitej Polskiej przewiduje jednak możliwość opodatkowania nadwyżki, jeżeli między spółkami ma miejsce więź kapitałowa w dniu połączenia, a spółka-matka przejmuje spółkę-córkę. Założeniem

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1994r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późn. zm. Dz.U.00.54.654

<sup>20</sup> W. Maruchin, *Opodatkowanie zysków z kapitałów pieniężnych*, Dom Wydawniczy ABC Warszawa 2001, s. 56-68.

jest by spółka matka w dniu inkorporacji posiadała co najwyżej 25% akcji spółki przejmowanej. Przedstawione unormowania dotyczące neutralności podatkowej w przypadku łączenia się spółek kapitałowych nie znajdują swojego zastosowania w przypadku, gdy choćby jeden podmiot umowy uchylał się, bądź też unikał opodatkowania<sup>21</sup>. Rzeczywistość gospodarcza jednoznacznie wskazuje, iż czynnikiem decydującym o połączeniu spółek kapitałowych są względy finansowe. Zatem i polityka podatkowa przedsiębiorstwa odgrywa tu istotną rolę i nastawiona jest na zmniejszanie obciążeń podatkowych. W praktyce gospodarczej często ma miejsce sytuacja, w której spółka odnosząca zyski nabywa spółkę ze stratą w celu zmniejszenia własnego zobowiązania podatkowego. Najpopularniejsze są dwa przypadki<sup>22</sup>:

- Spółka zyskowa nabywa spółkę ze stratą tym samym ma możliwość obniżenia zobowiązań podatkowych
- Spółka rentowna nabywa akcje spółki ze stratą, następnie ta druga dokonuje inkorporacji spółki zyskowej. Takie połączenie daje możliwość utylizacji straty podatkowej w spółce, która dokonuje przejęcia.

## Podział spółek kapitałowych

Spółki powstałe w wyniku podziału przejmują wszelkie prawa, jak i obowiązki przewidziane przez prawo podatkowe. Spółka powstająca w wyniku podziału odpowiada całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe spółki dzielonej. Zakres tej odpowiedzialności obejmuje również wszelkie zaległości z tytułu składek zusowskich. Dochód właścicieli spółki, który powstaje w wyniku jej podziału także podlega opodatkowaniu. Zasadą polskiego prawa jest, iż majątek powstały w wyniku podziału, który jest zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa nie stanowi dochodu. Nadwyżka majątku spółki dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad nominalną wartość akcji przyznanych akcjonariuszom spółki dzielonej nie jest dochodem dla spółki przejmującej (art. 10 u.p.d.o.p.). Nadwyżka emisyjna z tytułu objęcia akcji w spółce, która w wyniku podziału przejmuje majątek nie jest wliczana do przychodów. Warunkiem jest tu jednakże konieczność przekazania tejże nadwyżki na kapitał zapasowy spółki, która dokonuje przejęcia. Jeżeli takie przekazanie nie nastąpi to jest ona opodatkowana na zasadach ogólnych<sup>23</sup>.

## Przekształcenie spółki

Przepisy podatkowe w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową wskazują, iż spółka powstała w wyniku tej czynności praw-

<sup>21</sup> K. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych i ich wspólników w zakresie dochodów z kapitałów*, Wydawnictwo Unimex Wrocław 2005, s. 208-226.

<sup>22</sup> A. Helin, K. Szymański, *Rachunkowość i opodatkowanie spółek kapitałowych*, PiE Warszawa 2005, s. 194-251.

<sup>23</sup> K. Szymański, op.cit., s. 259-269.



nej wstępuje w prawa i obowiązki spółki podlegającej przekształceniu. Co do zasady przekształcanie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową nie wywołuje konsekwencji podatkowych. Od tej zasady ustawodawca przewidział jednak wyjątki. Jeżeli takie przekształcenie łączy się z wewnętrzną kapitalizacją, czynność kapitalizacji nie będzie uznana za neutralną pod względem podatkowym dla akcjonariuszy. Zasadą, od której jednak istnieją wyjątki jest, iż dla ustalenia podstawy opodatkowania możliwe jest pomniejszenie dochodu o stratę w spółce przed przekształceniem. Zbycie akcji natomiast podlega opodatkowaniu w dniu ich zbycia, a dochód powstały w ten sposób wlicza się do dochodu osób prawnych obliczanego na ogólnych zasadach. Do często pojawiających się przekształceń w ramach prawa spółek zaliczyć można przekształcenie spółki jawnej w spółkę kapitałową. Tak powstała nowa spółka wchodzi we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanej spółki osobowej, brak jest tu możliwości odliczenia straty tejże spółki. Natomiast odwrotne przekształcenie ze spółki kapitałowej w jawną jest zjawiskiem rzadkim i nie powoduje żadnych konsekwencji podatkowych<sup>24</sup>.

## Rozwiązanie spółki

Rozwiązanie spółki kapitałowej następuje z dniem jej wykreślenia z rejestru. Spółka postawiona w stan likwidacji ma możliwość odliczenia straty powstałej przed rozpoczęciem likwidacji, jak i w trakcie tego procesu. Wartość majątku uzyskanego przez akcjonariusza po likwidacji spółki zalicza się do dochodów, a opodatkowaniu podlega dochód rzeczywiście otrzymany<sup>25</sup>. Zasady odnośnie dochodów z udziału w zyskach osób prawnych są uzależnione od tego, kto jest otrzymującym, a kto wypłacającym. W przypadku osób fizycznych, które uzyskują dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobierany jest podatek dochodowy w wysokości 19%. Przy czym zasadą jest, iż nie mają one możliwości pomniejszenia przychodów o koszty jego uzyskania. Dochód ten nie łączy się z innymi dochodami, które zostały opodatkowane wg skali<sup>26</sup>.

## Deklaracje i zeznania podatkowe składane przez spółkę akcyjną

Dochody podatników, niebędące częścią zysków osób prawnych opodatkowana są na zasadach ogólnych. Podatnicy zobowiązani są do złożenia deklaracji CIT-2 i wpłacania zaliczek do Urzędu Skarbowego właściwego dla ich miejsca zamieszkania. Deklaracje te należy składać do 20 dnia miesiąca za miesiąc poprzedni. Ustalenie dochodu zgodnie z deklaracją CIT-2 przedstawia się w następujący sposób<sup>27</sup>:

<sup>24</sup> K. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, op. cit., s. 274-280.

<sup>25</sup> A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska Kraków 2007, s. 759.

<sup>26</sup> A. Helin, K. Szymański, *Rachunkowość i opodatkowanie spółek kapitałowych*, op. cit.

<sup>27</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Wydawnictwo Difin Warszawa 2004, s. 221-229.

- W pierwszej kolejności ustala się przychód z działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej
- Następnie ustala się przychód ze źródeł zagranicznych
- Podaje się koszty uzyskania przychodów
- Ustala się dochód, który stanowi sumę przychodów ze źródeł krajowych i zagranicznych pomniejszonych o koszty ich uzyskania

Przedsiębiorstwa, dla których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym zobowiązane są do złożenia rocznego zeznania CIT do 31 marca. Obligatoryjne jest także przekazanie sprawozdania finansowego w trakcie 10 dni od jego zatwierdzenia<sup>28</sup>.

Ustawodawca przewidział jednakże możliwość innego regulowania zaliczek dla podatników w art.6 i 6a u.p.d.o.p. i tak: „*podatnicy mogą wpłacać zaliczki miesięczne w danym roku podatkowym w uproszczonej formie w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w zeznaniu, złożonym w zeznaniu poprzedzającym dany rok podatkowy...*” i w art. 6a: „*jeżeli zeznanie złożone w roku poprzedzającym dany rok podatkowy dotyczy roku podatkowego, który trwał krócej lub dłużej niż 12 kolejnych miesięcy- podatnicy mogą wpłacać zaliczki miesięczne za dany rok podatkowy w uproszczonej formie w wysokości podatku należnego, wykazanego w tym zeznaniu, przypadającego proporcjonalnie na każdy miesiąc tego roku podatkowego, którego zeznanie dotyczy...*”<sup>29</sup> Podatnicy są także zobligowani do złożenia zeznania rocznego o wysokości dochodu, który został przez nich osiągnięty w roku podatkowym. Deklaracji miesięcznych natomiast nie muszą składać podatnicy, którzy zaprzestali prowadzenia działalności gospodarczej bądź ich dochody są wolne od podatku. Przepis ten dotyczy także podatników, których siedziby znajdują się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Oprócz składania deklaracji miesięcznych deklaracji CIT-2 podatnicy są także zobligowani do złożenia zeznania rocznego CIT-8. W formularzu tym podatnicy uwzględniają wszystkie dochody uzyskiwane w ciągu całego roku obrotowego, a składają go w ciągu pierwszych 3 miesięcy następnego roku podatkowego<sup>30</sup>.

## Zakończenie

Działania gospodarcze i wszelkie operacje kapitałowe powinny być rozpatrywane w aspekcie podatkowym, a zatem konieczne jest rzetelne i wszechstronne ujęcie problematyki podatkowej poprzez odwołanie się zarówno do przepisów materialnego prawa podatkowego, jak i w rozległym zakresie do przepisów zawartych w kodeksie spółek handlowych. Współczesny trend w gospodarce światowej polegający na konsolidacji spółek w celu rozszerzenia ich obszaru działania znalazł swoje odbicie również wśród macierzystych podmiotów prawa. Należy

<sup>28</sup> K. Tomaszewski, *Cztery dni na roczny CIT*, Gazeta Prawna z dnia 27.03.2008.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 15 luty 1994 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późn. zm. Dz.U.00.54.654

<sup>30</sup> I. Olchowicz, op.cit., s. 225.

pamiętać, iż duże przedsiębiorstwa prowadzące działalność na terenie różnych krajów spotykają się z problemami dotyczącymi różnych zasad obliczania podatku dochodowego. Główny problem stanowią tu przede wszystkim różnice w ustalaniu podstawy opodatkowania. Wydaje się być konieczne ujednoczenie opodatkowania na terenie Unii Europejskiej. Nowe regulacje wprowadzono jedynie w opodatkowaniu dywidend. Konieczne jest natomiast ujednoczenie zasad obliczania podstawy opodatkowania. Jest to jednakże proces długotrwały i wymaga dalszych rozmów pomiędzy krajami europejskimi.

## BIBLIOGRAFIA

- Dawidziak**, *Różnice kursowe przy wydatkach niestanowiących kosztu*, Prawo Przedsiębiorcy nr 51 z dnia 18.12.2007.
- Dmoch W. 2006** *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wydawnictwo Beck, Warszawa,
- Gruszczyński B. 2003**, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Unimex, Wrocław,
- Helin A. Szymański K. 2005**. *Rachunkowość i opodatkowanie spółek kapitałowych*, PiE, Warszawa,
- Huchla A. 2003**. *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz prawo finansowe i podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis,
- Jabłońska- Bonca J. 2004**. *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa,
- Kidyba A. 2007**. *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Kraków,
- Komarnicki I. 2007**. *Prawo akcjonariusza do udziału w zysku*, Wydawnictwo Beck, Warszawa,
- Kubacki R. 2007**. *Podatek dochodowy od osób prawnych. Interpretacje*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław,
- Maruchin W.** *Opodatkowanie zysków z kapitałów pieniężnych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa,
- Olchowicz I. 2004**. *Rachunkowość podatkowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa,
- Szymański K. 2006**. *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków,
- Szymański K. 2005**. *Opodatkowanie spółek kapitałowych i ich wspólników w zakresie dochodów z kapitałów*, Wydawnictwo Unimex, Wrocław,
- Tarka A.** *Zamiana akcji spowoduje zmianę podatku*, Gazeta Prawna z dnia 19.05.2008
- Tomaszewski K.** *Cztery dni na roczny CIT*, Gazeta Prawna z dnia 27.03.2008

## STRESZCZENIE

Niniejszy artykuł poświęcony został zagadnieniom związanym z opodatkowaniem dochodów powstałych w wyniku restrukturyzacji spółek kapitałowych. Spółka jest obecnie jedną z najpopularniejszych form prowadzenia działalności gospodarczej. Zagadnienia dotyczące opodatkowania spółek kapitałowych wy-

magają skrupulatnej analizy. Konieczność jej prowadzenia wynika bezpośrednio z zakresu działalności gospodarczej, jak i skomplikowanych regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów powstałych w wyniku restrukturyzacji. Pierwsza część artykułu poświęcona została przychodom i kosztom ich uzyskania. Wskazane zostały podstawowe kategorie zaliczane do tych dwóch instytucji prawnych. Poruszono także problematykę związaną z kapitałem zakładowym i neutralnością podatkową. Druga część pracy prezentuje zagadnienia związane z opodatkowaniem przychodów z obrotu papierami wartościowymi, a także z wniesieniem do spółki aportów. Dalsza część artykułu poświęcona została problematyce związanej z restrukturyzacją spółek kapitałowych i związanych z nimi określonymi konsekwencjami podatkowymi.

**SŁOWA KLUCZOWE:** spółka kapitałowa, kapitał zakładowy, restrukturyzacja, opodatkowanie, dochody

## SUMMARY

This paper investigates the basic elements of income taxation which arise as a result of partnership restructuration. The company is one of the most popular form of running business and that's why income taxation require very meticulous analysis. This analysis result from very complicated laws regulations and wide range of economic activity. The first part of the paper shows income, costs and tax rates. It is shown how categories are included into this laws institutions. The second part presents tax problems associated with securities turnover and contribution. In the third part of the paper the author discusses problems which are associated with the company restructuration. The author indicates consequences associated with tax regulations.

**KEY WORDS:** partnership, initial capital, restructuring, taxation, earnings

DZIAŁ III

Europa