

**Grzegorz Matysek**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Wydział Ekonomiczny  
e-mail: grzegorz.matysek@umcs.lublin.pl

---

## **KIERUNKI ZMIAN ZASAD OPODATKOWANIA DOCHODÓW OSÓB PRAWNYCH W POLSCE W LATACH 2004-2018**

---

## **DIRECTIONS OF CHANGES IN CORPORATE INCOME TAXATION IN POLAND IN THE YEARS 2004-2018**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.528.12

JEL Classification: H21, H25, K34

**Streszczenie:** Celem artykułu jest identyfikacja głównych kierunków zmian, jakie miały miejsce w zakresie zasad opodatkowania dochodów osób prawnych w Polsce w okresie 2004-2018. Analiza obowiązujących regulacji prawnych wykazała, że zasadniczymi kierunkami zmian w tym obszarze były: uszczelnianie systemu podatkowego, stymulowanie rozwoju społecznego i gospodarczego, korygowanie regulacji prawnych celem wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, dostosowywanie regulacji krajowych do wymagań prawa integracyjnego. Co do zasady, przesłanki, którymi polski prawodawca kierował się w procesie modyfikacji zasad opodatkowania dochodów, były czytelne, wprowadzane zaś zmiany należy uznać za uzasadnione. Jednakże w wielu przypadkach nowelizacje przepisów nie były zgodne z zasadami poprawnej legislacji oraz nie prowadziły do osiągnięcia zakładanych przez legislatora celów.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie dochodów, podatek dochodowy od osób prawnych, przedsiębiorczość.

**Summary:** The purpose of the article is to identify the main directions of changes that occurred in corporate income taxation in Poland in 2004-2018. The analysis of legal regulations proved that the main changes on this field were: tightening of the tax system, stimulating the social and economic development, correction of legal regulations with the very aim to eliminate interpretation doubts, adjusting of the national regulations to the requirements of integration law. The reasons considered by the Polish legislator in the process of modification of the income taxation were justified. However, in many cases the amendments to the regulations were not consistent with the principles of correct legislation and did not allow to achieve the goals expected by the legislator.

**Keywords:** income taxation, corporate income tax, entrepreneurship.

## 1. Wstęp

Podatek dochodowy od osób prawnych jest jednym z istotniejszych instrumentów finansowania działalności państwa oraz samorządów terytorialnych. Jego udział w dochodach budżetu państwa, od momentu jego wprowadzenia w 1992 roku do 2016 roku, kształtował się na poziomie od 16,4% w 1992 roku, kiedy to udział ten był najwyższy, do 8,4% (2016), przy czym w okresie tym wartość minimalna wpływów z CIT została odnotowana w 2014 roku (8,2%). Cechą charakterystyczną dla okresu od momentu przystąpienia Polski do UE (2004-2016) jest relatywnie stabilny udział CIT w strukturze dochodów budżetu, utrzymujący się rokrocznie na poziomie 8-9% ogółu dochodów budżetowych (jedynie w latach 2006-2007 nie mieścił się w tym przedziale, wynosząc odpowiednio: 9,8 oraz 10,4%). Wydawałoby się, że nie jest to zatem stan, który mógłby budzić niepokój analityków, można by wręcz orzec, że stabilność wpływów potwierdza dobrą kondycję sektora przedsiębiorczości w Polsce. Niemniej jednak na uwagę zasługuje to, że dynamika nominalnych wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych w okresie 2009-2016, wynosząca zaledwie 9,2%, była ponad trzy razy niższa od dynamiki pozostałych wpływów podatkowych (29,4%). Znamienne jest również to, że jednocześnie Polska należy do grupy krajów Unii Europejskiej, w których dynamika PKB w tym okresie była najwyższa (wyniosła ona w Polsce 23,6%<sup>1</sup>), wyniki finansowe netto przedsiębiorstw w Polsce wzrosły o 68%<sup>2</sup>, a liczba podatników CIT wzrosła prawie o połowę (o 47,6%)<sup>3</sup>. Parametry te obnażają niewydolność polskiego systemu opodatkowania dochodów osób prawnych.

W strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego udział wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych jest już znacząco mniejszy (3,5%), przy czym z uwagi na obowiązujące zasady finansowania poszczególnych kategorii samorządów najistotniejsze znaczenie podatek dochodowy od osób prawnych posiada w przypadku województw (w 2016 r. stanowił 35,6% dochodów ogółem województw oraz 66,6% ich dochodów własnych)<sup>4</sup>.

W kontekście tych danych oraz ogólnej krytycznej oceny wydajności fiskalnej systemu opodatkowania dochodów osób prawnych w Polsce, zasadne jest wskazanie przesłanek, którymi polski ustawodawca się kierował przy stanowieniu nowych regulacji, a także zidentyfikowanie głównych kierunków zmian tych przepisów.

---

<sup>1</sup> Ceny stałe, obliczenia własne na podstawie danych z Międzynarodowego Funduszu Walutowego [IMF 2017]. Irlandia 52,2%, Chorwacja 38,5%, Malta 37,7%, Luksemburg 27,5%, Estonia 24,9%, Litwa 24,8%, Polska 23,6%.

<sup>2</sup> Obliczenia własne na podstawie danych z Głównego Urzędu Statystycznego [GUS, 2009-2016].

<sup>3</sup> Obliczenia własne na podstawie danych z Ministerstwa Finansów [Ministerstwo Finansów, 2009-2016].

<sup>4</sup> Zgodnie z ustawą z 13 listopada 2003 r. wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych dla gmin wynosi 6,71%, dla powiatów 1,40%, a dla województw 14,75%. Pozostała część wpływów z tego podatku stanowi dochód budżetu państwa.

## 2. Uszczelnianie systemu podatkowego

Podsumowując przeprowadzoną analizę zakresu zmian legislacyjnych w obszarze zasad opodatkowania dochodów osób prawnych w Polsce, które zostały uchwalone w okresie od momentu przystąpienia Polski do UE, można jednoznacznie wskazać zasadniczy kierunek tych zmian, jakim było i jest uszczelnianie systemu podatkowego.

Liczba, częstotliwość i zakres tego typu zmian nie pozostawiają wątpliwości, jakimi przesłankami kierował się polski prawodawca w procesie stanowienia obowiązujących osoby prawne przepisów podatkowych. Zmiany w tym zakresie wydają się jak najbardziej uzasadnione, już chociażby tylko z tego powodu, że stale przystającą liczbę podatników podatku dochodowego od osób prawnych (w okresie 2004-2016 liczba podatników tego podatku wzrosła o 93,8%) towarzyszy systematyczny spadek poziomu przeciętnych jednostkowych wpływów z tego podatku (o ile w 2004 r. przeciętny podatek przypadający na jednego podatnika, który wykazuje podatek należny, wynosił 352,2 tys. zł, to w 2016 r. wartość ta kształtowała się na poziomie niższym aż o 43,4%, wynosząc zaledwie 184,2 tys. zł)<sup>5</sup>. Może być to m.in. efekt stosowania przez podatników działań optymalizacyjnych, wykorzystujących istniejące luki w prawie podatkowym. Pewnym wytłumaczeniem takiego stanu rzeczy jest również to – co należy podkreślić i uznać za tendencję pozytywną – że o ponad dwieście pięćdziesiąt procent zwiększyła się liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych, wykazujących podatek należny (z 52 016 w 2004 r. do 183 781 w 2016 r.). Jednocześnie tempo przyrostu liczby podatników wykazujących straty lub zerowy dochód (wzrost o 84,7%) jest mniejsze od dynamiki liczby podatników wykazujących dochody (wzrost o 98,5%), co świadczy o coraz lepszym wykorzystaniu przez ten podatek jego bazy podatkowej, zarówno od strony podmiotowej, jak i przedmiotowej. Niestety niezmiennie jednak prawie co trzeci podatek tego podatku od lat nie wykazuje dochodów do opodatkowania (w 2016 r. grupa ta stanowiła aż 32,5% ogółu podatników podatku dochodowego od osób prawnych<sup>6</sup>).

Wśród szczegółowych rozwiązań, które zostały wprowadzone w ramach uszczelniania systemu podatkowego, należy wymienić (układ chronologiczny):

---

<sup>5</sup> Z wyłączeniem podatkowych grup kapitałowych (PGK).

<sup>6</sup> Z wyłączeniem PGK, których udział stanowi od lat coraz istotniejszą część wpływów budżetowych z tytułu CIT. W 2015 r. zawiązanymi było 61 podatkowych grup kapitałowych, kwota podatku dochodowego należnego od wszystkich PGK stanowiła 9,1% należnego podatku dochodowego od osób prawnych. O skali budżetowego znaczenia PGK świadczy również wartość przeciętnego podatku dochodowego należnego od jednego podatnika należącego do danej kategorii. W przypadku PGK średni podatek wynosił 50 855 tys. zł, a w przypadku pozostałych podatników (obejmujących również instytucje finansowe) – 177,2 tys. zł. Instytucję podatkowych grup kapitałowych należy uznać również za czynnik powodujący spadek wartości przeciętnego podatku przypadającego na podatników (innych niż PGK) wykazujących podatek należny.

- Nałożenie od 2005 roku na podatników otrzymujących albo przekazujących darowizny obowiązku szczegółowego informowania (CIT-D) organów podatkowych o tych zdarzeniach [Ustawa z 18 listopada 2004; Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2004].
- Wprowadzenie od 2007 roku zmian w zakresie definicji samochodu osobowego oraz obowiązku posiadania zaświadczenia wydawanego przez okręgową stację kontroli pojazdów w przypadku wybranych pojazdów nie mieszczących się w tej kategorii [Ustawa z 16 listopada 2006].
- Zmiana zasad postępowania w zakresie ustalania wartości początkowej oraz zasad amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. O ile w 2006 roku w przypadku takich zdarzeń ustalana była od nowa wartość początkowa takich aktywów oraz na nowo określana była metoda amortyzacji i stawki amortyzacyjne, o tyle od 2007 roku, po wniesieniu aportem wymienionych składników majątku, obowiązującym postępowaniem było kontynuowanie dotychczasowych zasad amortyzacji (tak jak np. przy przekształceniach podmiotów) [Ustawa z 16 listopada 2006].
- Opodatkowanie zysków niepodzielonych (2009) oraz podzielonych (2015) na moment przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową [Ustawa z 6 listopada 2008; Ustawa z 29 sierpnia 2014].
- Objęcie od 2014 roku podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych – spółki te przez wiele lat wykorzystywane były do agresywnej optymalizacji podatkowej, skutkującej nieopodatkowywaniem wypracowywanych przez nie dochodów [Ustawa z 8 listopada 2013].
- Opodatkowanie od 2015 roku świadczeń niepieniężnych, jeżeli w ich wyniku podatnik reguluje swoje zobowiązania – celem było m.in. przeciwdziałanie wykorzystywaniu przez podatników wypłat dywidendy w formie rzeczowej [Ustawa z 29 sierpnia 2014].
- Wprowadzenie w 2015 roku instytucji zagranicznej spółki kontrolowanej (modyfikacje w 2017 i w 2018) (zob. szerzej na ten temat: [Missala 2014; Kuźniacki 2018]) – jest to próba zabezpieczenia polskiego budżetu przed nieuprawnionym opodatkowywaniem zysków poza granicami polskiej jurysdykcji [Ustawa z 29 sierpnia 2014].
- Wprowadzenie od 2015 oraz 2018 roku istotnych zmian w zakresie niedostatecznej kapitalizacji – celem tych zmian jest ograniczenie skali zaliczania przez podatników do kosztów podatkowych wydatków związanych z finansowaniem dłużnym (w wyniku czego następuje erozja podstawy opodatkowania) [Ustawa z 29 sierpnia 2014; Ustawa z 27 października 2017].
- Problematyka cen transferowych – od 2017 roku istotnie zmodyfikowano sposób podejścia prawodawcy do tego zagadnienia [Ustawa z 9 października 2015]. Zgodnie z założeniem, że przedsiębiorca wykazujący większe obroty generuje dla budżetu potencjalnie wyższe ryzyko utraty istotnych wpływów podatkowych

aniżeli przedsiębiorca drobny, skorelowano zakres obowiązków dokumentacyjnych obciążających podatników z wielkością osiągniętych przez nich przychodów. W zależności od skali działalności podatnika (mierzonej wielkością przychodów/kosztów bilansowych), podatnik albo nie jest w ogóle zobowiązany do opracowywania dokumentacji cen transferowych, albo ma te obowiązki istotnie zróżnicowane (*local file*, analiza benchmarkingowa, uproszczone sprawozdanie finansowe, *master file*, *country-by-country raport*) (szerzej na ten temat zob. [Matysek 2016]).

- Obowiązek wyłączenia od 2017 roku z kosztów podatkowych wydatków o wartości 15 000 złotych w przypadku nieregulowania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego [Ustawa z 13 kwietnia 2016].
- Rezygnacja z początkiem 2017 roku z bezwarunkowego zwolnienia podatkowego dla zamkniętych funduszy inwestycyjnych również wykorzystywanych w ramach planowania podatkowego do unikania opodatkowania – po zmianach fundusze te korzystają w dużo węższym zakresie ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego [Ustawa z 29 listopada 2016].
- Wyodrębnienie źródła przychodów „zyski kapitałowe” (2018) – dzięki takiemu rozwiązaniu podatnicy nie mają prawa do kompensowania strat powstałych np. na inwestycjach kapitałowych dochodami generowanymi na poziomie działalności operacyjnej [Ustawa z 27 października 2017].
- Wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego (2018) – jest to próba opodatkowania właścicieli wartościowych nieruchomości komercyjnych [Ustawa z 27 października 2017].
- Limitowanie od 2018 roku kosztów uzyskania przychodów ponoszonych z tytułu należności licencyjnych oraz z tytułu zakupu usług niematerialnych od podmiotów powiązanych oraz od podmiotów z rajów podatkowych [Ustawa z 27 października 2017].
- Ustanawianie małych klauzul podatkowych – zniesienie od 2018 roku neutralności podatkowej operacji restrukturyzacyjnych w sytuacji, gdy nie są one przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz ich celem jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania [Ustawa z 27 października 2017].
- Wprowadzenie od 2018 roku możliwości szacowania przychodów z tytułu świadczenia usług na warunkach odbiegających od warunków rynkowych – wcześniej prawo takie przysługiwało organom podatkowym jedynie w zakresie odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych [Ustawa z 27 października 2017].
- Od 2018 roku darowizny na rzecz podmiotów powiązanych skutkują powstaniem przychodów po stronie darczyńcy, jeżeli pomiędzy obdarowanym a darczyńcą istnieją powiązania kapitałowe na poziomie co najmniej 95% [Ustawa z 27 października 2017].
- Obowiązek publikowania od 2018 roku w Biuletynie Informacji Publicznej danych zawartych w rocznych zeznaniach podatkowych grup kapitałowych oraz

podatników, których roczna wartość przychodów przekracza równowartość 50 mln euro [Ustawa z 24 listopada 2017].

- Inne szczegółowe rozwiązania wprowadzone od 2018 roku: istotna zmiana zasad opodatkowania wkładów niepieniężnych, ograniczenia kosztów z tytułu operacji *debt push down*, wprowadzenie kategorii rzeczywistego właściciela należności [Ustawa z 27 października 2017].

Choć regulacje te nie zostały zawarte w ustawie o podatku dochodowym, nie bez znaczenia dla zasad opodatkowania dochodów osób prawnych pozostaje wprowadzona do Ordynacji podatkowej z dniem 15 lipca 2016 roku klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej zastosowanie umożliwi organom administracji skarbowej reklasyfikowanie (dla celów podatkowych) czynności przeprowadzonych przez podatników w sytuacji, gdy czynności te dokonane zostały przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowych [Ustawa z 13 maja 2016].

Bardzo obszerną grupę tworzą również liczne nowelizacje mające na celu wyeliminowanie wątpliwości lub wręcz kontrowersji interpretacyjnych ujawnionych przez lata w procesie stosowania obowiązujących przepisów. Choć zmiany te z założenia miały mieć charakter doprecyzowujący, to jednak niejednokrotnie wprowadzały nową merytoryczną jakość. Wśród tego typu rozwiązań wymienić można m.in.: zmianę (literalne rozszerzenie) od 2007 roku definicji kosztów uzyskania przychodów oraz sprecyzowanie zasad określających potrącalność kosztów w czasie [Ustawa z 16 listopada 2006], wprowadzenie od 2009 roku możliwości ujmowania w rachunku podatkowym różnic powstałych przy kredytach denominowanych w walutach obcych [Ustawa z 6 listopada 2008], określenie od 2016 roku zasad korygowania przychodów oraz kosztów podatkowych [Ustawa z 10 września 2015], zdefiniowanie od 2017 roku dochodów (przychodów) osiąganych przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej [Ustawa z 5 września 2016], wyłączenie z kosztów podatkowych wynagrodzeń wypłacanych z zysku po opodatkowaniu (2018) czy zmiany dotyczące zasad kwalifikowania do kosztów podatkowych wierzytelności (2018) [Ustawa z 27 października 2017]. Warto podkreślić, że większość z tych rozwiązań, będąc ukierunkowana na zwiększenie wpływów z podatku dochodowego, miała charakter jednoznacznie profiskalny. Ramy niniejszego opracowania nie pozwalają jednak na bliższe i pełniejsze przedstawienie zakresu tego rodzaju zmian.

### 3. Stymulacja rozwoju społecznego oraz gospodarczego

W marginalnym stopniu ustawodawca wykorzystuje konstrukcję podatku dochodowego od osób prawnych również do stymulacji w zakresie kwestii społecznych.

W 2005 roku ustawodawca wprowadził zakaz zaliczania do kosztów uzyskania przychodów niewypłaconych wynagrodzeń pracowniczych oraz naliczonych od nich składek ubezpieczeniowych [Ustawa z 18 listopada 2004], a w 2009 roku przywrócił prawo do memoriałowego ujmowania tego rodzaju kosztów w kosztach uzyskania

przychodów [Ustawa z 6 listopada 2008], jednakże pod warunkiem terminowego ich regulowania przez pracodawcę (podatnika CIT). Rozwiązanie wpływa dyscyplinująco na przedsiębiorców w zakresie regularnego i terminowego dokonywania wypłat wynagrodzeń oraz opłacania składek ZUS. W 2009 roku wprowadzono możliwość zaliczania do kosztów podatkowych wartości produktów spożywczych przekazanych organizacjom pożytku publicznego [Ustawa z 6 listopada 2008]. Stanowi to istotne odstępstwo od ogólnej zasady, że darowizny nie są tzw. wydatkami potrącalnymi. W 2016 roku ustawodawca wprowadził możliwość obciążania kosztów przedsiębiorstw wydatkami ponoszonymi na utworzenie lub prowadzenie zakładowego żłobka oraz przedszkola, a także z tytułu refundacji pracownikom wydatków związanych z uczęszczaniem jego dziecka do żłobka lub przedszkola [Ustawa z 10 lipca 2015]. Z początkiem 2018 roku ustawodawca preferencję tę dodatkowo jeszcze zmodyfikował na korzyść przedsiębiorców oraz pracowników, podnosząc stosowne limity graniczne kosztów [Ustawa z 27 października 2017].

Drugą ważną grupę zmian stanowiły nowe regulacje o charakterze stymulacyjnym, których zadaniem jest tworzenie warunków bardziej sprzyjających prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce. W większości przypadków były to istotne modyfikacje już obowiązujących rozwiązań, rzadko zaś zupełnie nowe instrumenty. Niektóre z tych zmian miały/mają charakter ogólny, inne zaś odnoszą się do relatywnie szczegółowo (wąsko) definiowanych aspektów działalności gospodarczej.

Do rozwiązań prawnych mających szerszy kontekst oraz bardziej powszechne zastosowanie należą:

- wprowadzenie od 2007 roku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kategorii małego podatnika oraz kategorii podatnika rozpoczynającego działalność [Ustawa z 16 listopada 2006], którym to podatnikom przysługują szczególne korzystne uprawnienia, tj. możliwość stosowania jednorazowej amortyzacji środków trwałych (do 50 tys. euro) oraz uiszczania zaliczek co kwartał, od 2017 roku zaś dochody takich podatników objęte są obniżoną do 15% stawką podatkową [Ustawa z 29 sierpnia 2014],
- uproszczenia w zakresie sprawozdawczości podatkowej oraz płatności – zniesienie obowiązku składania comiesięcznych deklaracji podatkowych (2007) [Ustawa z 16 listopada 2006], wprowadzenie rozliczeń podatkowych z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej (2015) [Ustawa z 26 września 2014], wprowadzenie możliwości nieuiszczania zaliczek na podatek dochodowy, jeżeli zaliczka nie przekracza 1000 zł (2018) [Ustawa z 27 października 2017].
- wprowadzenie możliwości dokonywania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (do 100 tys. zł) od nowych fabrycznie środków trwałych (od 12 sierpnia 2017) [Ustawa z 27 października 2017],
- przyjęcie nowych, bardziej przyjaznych kryteriów dla tworzenia podatkowych grup kapitałowych (2018) – obniżenie poziomu powiązań z 95 do 75%, obniżenie wysokości przeciętnego kapitału zakładowego do 0,5 mln zł, obniżenie wskaźnika udziału dochodów w przychodach z 3 do 2%, skrócenie wymaganego

okresu na zgłoszenie PGK do urzędu skarbowego (z 3 miesięcy do 45 dni) [Ustawa z 27 października 2017],

- podwyższenie od 2018 roku z 3,5 tys. zł do 10 tys. zł limitu wydatków klasyfikowanych jako nakłady inwestycyjne, podlegające odpisom amortyzacyjnym.

Niektóre nowe rozwiązania wprowadzane w kolejnych latach do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ukierunkowane na stymulację podatkową, były rozwiązaniami całkowicie chybionymi, uchwalanymi niezgodnie z regułami poprawnej legislacji. Choć intencje prawodawcy, którymi kierował się przy wdrażaniu określonych rozwiązań prawnych, należałoby co do zasady ocenić pozytywnie, to jednak zdecydowanej krytyce należy poddać zarówno sposób wdrażania przez niego nowych regulacji (brak odpowiedniego *vacatio legis*), jak i niską jakość uchwalonego tekstu prawnego. Przepisy niejednokrotnie wręcz uniemożliwiały ich adresatom (tj. przede wszystkim podatnikom oraz organom administracji podatkowej) pełną realizację dyspozycji w nich zawartych. Jako przykład można podać regulacje obowiązujące w latach 2013-2015, odnoszące się do obowiązku korygowania przez podatników kosztów podatkowych w związku z nieterminowym regulowaniem przez nich zobowiązań płatniczych [Ustawa z 16 listopada 2012]. Podobna sytuacja dotyczyła obowiązującej jedynie w 2006 roku ulgi z tytułu wydatków na działalność klubów sportowych (prawo obniżenia podstawy opodatkowania w ramach limitu 10% osiągniętego dochodu) ([Ustawa z 29 lipca 2005 r. (o sporcie)], której niezgodność z ustawą zasadniczą orzekł Trybunał Konstytucyjny [Wyrok TK z 20 lipca 2006]).

Rozwiązania specyficzne, modyfikujące różne elementy konstrukcji podatku dochodowego oraz jednocześnie ukierunkowane swym oddziaływaniem na relatywnie węższą grupę odbiorców, to:

- ulga podatkowa – przedsiębiorstwa wdrażające nowoczesne rozwiązania technologiczne mające na celu zwiększenie konkurencyjności polskiego sektora przedsiębiorstw – wprowadzona w 2006 roku ulga na nabycie nowych technologii [Ustawa z 29 lipca 2005 r. (o niektórych formach wspierania...)] od 2016 r. zastąpiona została ulgą na działalność badawczo-rozwojową [Ustawa z 25 września 2015], premiującą już nie nabywanie wiedzy z zewnątrz, lecz efekty pracy własnej podatnika, która to ulga rokrocznie podlegała kolejnym nowelizacjom, mającym na celu zwiększenie atrakcyjności tej preferencji (m.in. poprzez podwyższenie limitów odliczeń czy rozszerzenie katalogu wydatków kwalifikowanych) [Ustawa z 4 listopada 2016; Ustawa z 9 listopada 2017; Borowiec, Pałys 2016],
- modyfikacja zasad ustalania przychodów lub kosztów podatkowych – korzystna z punktu widzenia podatników liberalizacja (od 2009) zasad ujmowania w kosztach podatkowych wydatków poniesionych w ramach prac rozwojowych [Ustawa z 5 marca 2009]; wprowadzenie instytucji komercjalizowanej wartości intelektualnej oraz zasady neutralności podatkowej takiego wkładu do spółki kapitałowej poprzez odroczenie terminu płatności podatku do momentu zbycia udziałów/akcji (listopad 2014) [Ustawa z 29 sierpnia 2014],



- zwolnienie podatkowe – przedłużanie okresów obowiązywania zwolnienia z podatku dochodowego dochodów wypracowywanych przez podmioty prowadzące działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych (najpierw do końca 2020 roku, a następnie do końca 2026 roku).

#### 4. Prawo wspólnotowe

Istotną grupę stanowią regulacje mające swe źródło w prawie integracyjnym, które – pomimo relatywnie ograniczonego zakresu – w związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej zmodyfikowały zasady opodatkowywania transferów dokonywanych w obrębie grup kapitałowych działających na terytorium Wspólnoty. Dotyczy to w szczególności płatności wewnątrzgrupowych dokonywanych z tytułu odsetek i należności licencyjnych (lipiec 2005), a także dywidend (2004) [Ustawa z 18 listopada 2004] oraz rozliczeń związanych z restrukturyzacjami grup kapitałowych (m.in. z dniem 1 maja 2004 r. wprowadzono – wielokrotnie później nowelizowaną – instytucję wymiany udziałów) [Ustawa z 20 kwietnia 2004].

#### 5. Zakończenie

W okresie przedakcesyjnym liczne nowelizacje przepisów odnoszących się do zasad opodatkowania dochodów osób prawnych również w istotnym stopniu wpływały na konstrukcję podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże ich charakter i przesłanki wprowadzenia z reguły były zupełnie inne. Przede wszystkim stopniowemu obniżaniu wysokości stawki podatkowej (z 40% w 1996 r. do 19% w 2004 r.) towarzyszyło ograniczanie zakresu dedykowanych osobom prawnym preferencji podatkowych, dzięki czemu system opodatkowania dochodów zyskiwał na przejrzystości, co jednocześnie miało służyć obniżeniu kosztów administracyjnych oraz zwiększeniu efektywności poboru podatku. Niezależnie jednak od tych działań, jak też niezależnie od zmian zasad opodatkowania dochodów osób prawnych, które miały miejsce już po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, Polska nie należy do krajów charakteryzujących się wydajnym systemem podatkowym. Relacja kosztów funkcjonowania administracji skarbowej do pozyskiwanych w wyniku jej działań dochodów budżetowych utrzymuje się bowiem na wysokim poziomie. Jak wynika z danych OECD, w okresie od 2000 do 2004 roku koszty te istotnie wzrosły, odpowiednio z 1,54 do 2,62% [OECD 2007], a przez kolejne lata Polska niezmiennie znajduje się wśród krajów, w których wskaźnik ten jest najwyższy (w 2013 r. – 1,6%) [OECD 2015]. Choć jedną z głównych przesłanek nowelizacji przepisów regulujących opodatkowanie dochodów osób prawnych było i jest „uszczelnianie” systemu podatkowego, to jednak nie można uznać, aby zmiany wyłącznie tego rodzaju były wystarczające. W tym zakresie potrzebna jest bowiem analiza i gruntowna, skoordynowana reforma całego systemu opo-

datkowania dochodów przedsiębiorców w Polsce, tj. zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (w tym zwłaszcza spółek osobowych).

## Literatura

- Borowiec P., Pałys A., 2016, *Zmiany we wspieraniu innowacyjności w Polsce – czy na pewno na lepsze?*, Przegląd Podatkowy, nr 4, s. 40-46.
- Główny Urząd Statystyczny, 2017, *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa, s. 653.
- Główny Urząd Statystyczny, 2009-2016, *Roczniki Statystyczne Rzeczypospolitej Polskiej za lata 2009-2016*, Warszawa.
- International Monetary Fund, *World Economic Outlook Database*, October 2017, <http://www.imf.org> (12.05.2018).
- Kuźniacki B., 2018, *Wątpliwości związane z implementacją dyrektywy ATA. Nowe przepisy o CFC, spółki z rajów podatkowych oraz swoboda przepływu kapitału*, Przegląd Podatkowy, nr 3, s. 12-27.
- Matysek G., 2016, *Racjonalizacja regulacji podatkowych z zakresu cen transferowych w Polsce, Annales, Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia, Vol. L, 1 Sectio H, Oeconomia*, s. 478-485.
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2007, Warszawa, lipiec 2008, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2008, Warszawa, lipiec 2009, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2009, Warszawa, lipiec 2010, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2010, Warszawa, lipiec 2011, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2011, Warszawa, sierpień 2012, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2012, Warszawa, wrzesień 2013, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2013, Warszawa, wrzesień 2014, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2014, Warszawa, wrzesień 2015, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2015, Warszawa, sierpień 2016, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Informacja dotycząca rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2016, Warszawa 2017, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (10.04.2018).

- Missala W., 2014, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) – co czeka polskich podatników?*, Przegląd Podatkowy, nr 11, s. 15-20.
- OECD, 2007, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, Centre for Tax Policy and Administration, February 2007, s. 110.
- OECD, 2015, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, s. 181.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2004 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U., 2004, nr 279, poz. 2761.
- Ustawa z dnia 4 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej, Dz.U. 2016, poz. 1933.
- Ustawa z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2009, nr 69, poz. 587.
- Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2016, poz. 1550.
- Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2008, nr 209, poz. 1316.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym, Dz.U. 2013, poz. 1387.
- Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, Dz.U., 2017, poz. 2201.
- Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015, poz. 1932.
- Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2015, poz. 1296.
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów, Dz.U. 2015, poz. 1595.
- Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. 2016, poz. 780.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. 2003, poz. 1453 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., 2016, poz. 846.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2006, nr 217, poz. 1589.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, Dz.U. 2012, poz. 1342.
- Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2004, nr 254, poz. 2533.
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2004, nr 93, poz. 894.
- Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U., 2017, poz. 2369.
- Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz.U. 2015, poz. 1767.

Ustawa z dnia 26 września 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2014, poz. 1563.

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 2017, poz. 2175.

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz.U. 2005, nr 179, poz. 1484.

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym, Dz.U. 2005, nr 155, poz. 1298.

Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 1926.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2014, poz. 1328.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 2006 r., sygn. akt K 40/05.