

MIKOŁAJ KONDEJ

ORCID: 0000-0002-9727-3931

KLASYFIKACJA PRZYCHODÓW WYNIKAJĄCYCH Z POŁĄCZEŃ I PODZIAŁÓW JAKO PRZYCHODÓW Z UDZIAŁU W ZYSKACH OSÓB PRAWNYCH

Abstrakt: Artykuł podejmuje próbę rozstrzygnięcia, jak przychody z połączeń i podziałów powinny być klasyfikowane na gruncie art. 7b ustawy o CIT po dokonanej w 2022 roku nowelizacji tego przepisu. Na skutek tej zmiany powstały bowiem wątpliwości, kiedy wskazane przychody należy klasyfikować jako przychody z udziału w zyskach osób prawnych a kiedy stanowić będą one inne przychody kapitałowe. Autor w tekście zwraca uwagę na wewnętrzną sprzeczność językową obecnego sformułowania art. 7b ustawy o CIT, brak jasności co do celu, który ma realizować wskazany przepis, oraz fakt, iż również wykładnia systemowa nie pozwala odtworzyć kryteriów w tym zakresie. Autor, wskazując, że przekonującej interpretacji tego przepisu nie są w stanie przedstawić ani organy podatkowe, ani orzecznictwo, dochodzi do wniosku, że nie spełnia on wymogu określoności stawianego przepisom prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: połączenie, podział, art. 7b ustawy o CIT, przychód z udziału w zyskach osób prawnych, zyski kapitałowe, podatek u źródła

WPROWADZENIE

Ustawodawca w 2022 roku, nowelizując przepisy ustawy o CIT¹ w zakresie opodatkowania czynności restrukturyzacyjnych², zdecydował się na wprowadzenie zmian do art. 7b ustawy o CIT. W efekcie tej nowelizacji przychody uzyskane w następstwie łączenia lub podziału podmiotów wymienione są we wskazanym przepisie kilkukrotnie. Co więcej, raz wskazano, że są to przychody z udziału w zyskach osób prawnych, a innym razem scharakteryzowano je jako przychody z zysków kapitałowych, inne niż przychody z udziału w zyskach osób prawnych. W niniejszym artykule szczegółowo analizuję wskazaną sytuację, ilustrując wątpliwości

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2025 poz. 278), dalej: ustawa o CIT.

² Nowelizacji tej dokonano ustawą z dnia 29 października 2021 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

interpretacyjne, z którymi się ona wiąże, oraz podejmując próbę wykładni art. 7b ustawy o CIT.

1. ZNACZENIE ART. 7B USTAWY O CIT ORAZ KLASYFIKACJI NA JEGO GRUNCIE PRZYCHODU

Przepis art. 7b ustawy o CIT zawiera definicję zysków kapitałowych, która jest istotna z kilku powodów. Po pierwsze jest ona związana z wyodrębnieniem w podatku dochodowym od osób prawnych od 2018 roku³ dwóch źródeł przychodu — z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł przychodów. W tym zakresie brzmienie regulacji nie pozostawia wątpliwości, że przychody uzyskiwane na skutek połączeń i podziałów winny być kwalifikowane do koszyka kapitałowego.

Po drugie art. 7b ustawy o CIT, wśród ogółu przychodów z zysków kapitałowych, wyróżnia w ust. 1 pkt 1 przychody z udziału w zyskach osób prawnych. Wyróżnienie to na gruncie krajowym przekłada się na stosowanie do tej kategorii odrębnych zasad opodatkowania wskazanych w art. 22 ustawy o CIT oraz mechanizmu poboru podatku u źródła (art. 26 ustawy o CIT).

Wyróżnienie to oddziałuje również na kwalifikację takich przychodów na gruncie umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu (UPO). Zgodnie z art. 10 ust. 3 modelu konwencji OECD⁴ na gruncie zasad modelowych określenie dywidendy oznacza: „[...] również dochód z innych praw w spółce, który według prawa podatkowego państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, jest pod względem podatkowym traktowany jak dochód z akcji”. W przypadku gdy mamy do czynienia z przychodem, który na gruncie prawa krajowego jest traktowany jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych, na gruncie modelu konwencji OECD⁵ jest on traktowany jako dywidenda. Oznacza to, że prawo do jego opodatkowania przysługuje również państwu źródła⁶. Kwalifikacja przychodu jako przychodu z udziału w zyskach osób prawnych dokonana w ustawie o CIT wydaje się przekładać więc bezpośrednio na prawo Polski do opodatkowania takiego przychodu na gruncie umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu, w sytuacji gdy podmiotem, od którego uzyskiwane jest przysporzenie, jest podmiot polski.

³ Zob. zmiany do art. 7 ustawy o CIT wprowadzone przez ustawę z dnia 27 października 2017 roku 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. poz. 2175).

⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, dalej “Model konwencji OECD”.

⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

⁶ Zob. art. 10 ust. 2 Modelu Konwencji OECD.

2. PROBLEM KLASYFIKACJI PRZYCHODU Z POŁĄCZEŃ I PODZIAŁÓW NA GRUNCIE ART. 7B USTAWY O CIT

W obecnym brzmieniu art. 7b ustawy o CIT przychody z połączeń i podziałów pojawiają się kilkakrotnie. Po pierwsze w ust. 1 pkt 1 wskazano, że przychodami kapitałowymi są przychody z udziału w zyskach osób prawnych stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału podmiotów przez osoby posiadające prawo do uczestnictwa w zysku podmiotu przejmowanego, łączonego lub dzielonego lub,

h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie — majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

— przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,

— przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,

— przychody spółki dzielonej.

Równocześnie jednak, na skutek nowelizacji z 2022 roku, „przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów” znalazły się również w art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT, a więc w katalogu przychodów kapitałowych, innych niż przychody z udziału w zyskach osób prawnych. Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której przychody z połączeń i podziałów wymieniono raz jako przychody z udziału w zyskach osób prawnych (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit g, h i m ustawy o CIT), a raz jako inne przychody z zysków kapitałowych, niestanowiące przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT).

Literalnie art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT obejmuje „przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym” przychody wymienione w wyliczeniu stanowiącym integralną część wskazanego przepisu. Zawarte we wprowadzeniu do wyliczenia sformułowanie „w tym” wydaje się wskazywać, że katalog przychodów z udziału w zyskach osób prawnych ma charakter otwarty, jednak ustawodawca doprecyzował go poprzez wyliczenie w kolejnych punktach katalogu przychodów, które w jego ocenie bez wątpienia mieszczą się w obrębie pojęcia przychodu uzyskanego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Interpretacji takiej, przynajmniej w odniesieniu do przychodów będących skutkiem połączeń i podziałów, przeczy jednak fakt że:

(1) punkty wyliczenia zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 1 wydają się pokrywać wszystkie przychody mogące powstać w związku z połączeniami i podziałami,

(2) przychody ze wskazanych czynności wymieniono również w art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT.

Nie wydaje się więc możliwa wykładnia, w myśl której każdy przychód z połączenia czy podziału stanowi przychód z udziału w zyskach osoby prawnej — na co mógłby wskazywać art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m. Taka wykładnia czyniłaby bowiem art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT zbędnym, naruszając tym samym zakaz wykładni *per non est*.

Taki stan rzeczy budzi z oczywistych względów wątpliwości interpretacyjne. Są one tym większe, iż nie wiadomo, dlaczego ustawodawca wprowadził art. 7b ust. 1 pkt 1a do ustawy o CIT, nie zmieniając równocześnie art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT⁷. Podejmując próbę rozstrzygnięcia, jak w tej sytuacji interpretować przepis, nasuwa się teza, iż być może zamiarem było to, by klasyfikacją z art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT objąć tylko przychody uzyskane z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Zbadanie tej hipotezy wymaga ustalenia istoty pojęcia przychodu z udziału w zyskach osób prawnych wyróżnionego w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT w celu ustalenia, jakie warunki powinien spełniać przychód, by móc zostać zaklasyfikowany jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych.

3. PRÓBA REKONSTRUKCJI ISTOTY KATALOGU PRZYCHODÓW Z UDZIAŁU W ZYSKACH OSÓB PRAWNYCH

Samo pojęcie udziału w zyskach osób prawnych, do którego odnosi się art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, nie zostało do końca zdefiniowane. Słowniczek zawarty w art. 4a ustawy o CIT wskazuje jedynie, że obejmuje ono również udział w zysku spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3, a więc udział w zysku spółek nieposiadających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego.

Dekodując pojęcie „udziału w zysku” na gruncie językowym, wydaje się, że aby mieć do czynienia z przychodem z udziału w zyskach osoby prawnej, podmiot uzyskujący przychód musi posiadać w innym podmiocie jakieś uprawnienie do partycypacji w jego zysku. Muszą więc istnieć dwa podmioty, z których jeden musi posiadać udział w zysku drugiego. Fakt objęcia katalogiem pożyczek partycypacyjnych wskazuje przy tym, że pojęcie udziału w zysku należy rozumieć szeroko. Wydaje się, że chodzi o każdą konstrukcję prawną, która prowadzi do partycypacji jednego podmiotu w zysku innej jednostki.

Ustawodawca podkreśla, że przychód dla jego zaklasyfikowania jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych ma być faktycznie uzyskany z tego udziału. W ten sposób wskazuje on z jednej strony, że przychodu nie stanowią świadczenia

⁷ Autorowi nie udało się zidentyfikować uzasadnienia wprowadzenia wskazanej zmiany.

należne, lecz nieotrzymane⁸. Z drugiej w przepisie podkreślono, że przychód ma być nie tylko „faktycznie uzyskany”, ale także uzyskany „z tego udziału”, a więc z udziału w zyskach osób prawnych. Brzmienie art. 7b ust. 1 pkt 1a wydaje się więc wskazywać, że za przychód z udziału w zyskach osób prawnych można uznać tylko taki przychód, który powstał w bezpośrednim związku z posiadaniem udziału w zysku innego podmiotu. Rozważać można pytanie, czy aby mogło dojść do powstania przychodu z udziału w zyskach osób prawnych, podmiot, od którego uzyskiwane jest przysporzenie, musi osiągnąć zysk, a przysporzenie, które uzyskuje podatnik, musi stanowić formę dystrybucji tego zysku.

W tym zakresie pewnych wskazówek interpretacyjnych może dostarczyć analiza tych pozycji katalogu zawartego w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, które nie dotyczą połączeń i podziałów. Przeważająca większość elementów tego katalogu obejmuje takie sytuacje, w których w ramach operacji gospodarczej podmiot, od którego pochodzi przysporzenie, ma możliwość sfinansowania świadczenia ze swojego zysku. Wyjątek w tym zakresie stanowi jednak punkt wskazujący, że ustawodawca za przychód z udziału w zyskach osób prawnych traktuje również przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej. Kapitał taki pochodzi tymczasem z wkładów, a nie z zysków⁹. Co więcej również w odniesieniu do części z pozostałych elementów wyliczenia możliwe jest finansowanie świadczenia z kapitałów innych niż pochodzące z zysku.

Ten fakt, a także sposób konstrukcji podstawy opodatkowania¹⁰ wybranych elementów katalogu przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mogą wskazywać, że ustawodawca zmierza poprzez ten katalog do opodatkowania szeroko pojętych przysporzeń osiągniętych w związku z posiadaniem udziału w zysku określonego podmiotu, w sytuacjach, w których środki na sfinansowanie świadczenia dla inwestora pochodzą z podmiotu, w zysku którego on uczestniczy¹¹. Na cele zaliczenia przychodu do tej kategorii jeden podmiot musi uzyskiwać więc świadczenie od innego podmiotu, w którego zysku uczestniczy, oraz świadczenie to musi być związane z posiadanym prawem do udziału w zysku. Proponowane ujęcie koresponduje z faktem, że przychody z udziału w zyskach osób prawnych są opodatkowane podatkiem u źródła. Do zastosowania tej konstrukcji konieczna

⁸ Tak też W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2022, Legis/el., komentarz do art. 7b ustawy o CIT; A. Nowak-Piechota, J. Żurawiński, [w:] A. Krajewska, A. Mariański, M. Wilk *et al.*, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, Lex/el., komentarz do art. 10.

⁹ Art. 300³ ustawy z dnia 15 września 2000 roku — Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 18), dalej: ksh.

¹⁰ Ustawodawca nie uzależnia podstawy opodatkowania od tego czy podmiot dokonujący świadczenia finansuje je z zysku.

¹¹ Tak też: WSA w Warszawie w wyroku z 13 stycznia 2022 roku (III SA/Wa 1324/21): „»Przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych« jest pojęciem zawierającym wszelkie dochody, jakie powstają w następstwie posiadania przez podatnika prawa do udziału w zyskach innej osoby prawnej”. Podobnie: WSA w Gliwicach w wyroku z 28 kwietnia 2023 roku (I SA/Gl 14/23).

wydaje się odrębność podmiotu, od którego pochodzi świadczenie (płatnika) i otrzymującego przysporzenie (podatnika).

Nie wydaje się, by dla uznania, iż mamy do czynienia z przychodem z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, kluczowe było to, czy podmiot wypłacający świadczenie osiągnął zysk. Sposób kalkulacji podstawy opodatkowania odnosi się bowiem nie do tego, z jakich środków świadczeniodawca finansuje świadczenie na rzecz inwestora, a do tego, jaka jest różnica pomiędzy wartością inwestycji a „zwrotem” osiągniętym przez inwestora. Analiza katalogu wskazuje więc raczej, że chodzi o opodatkowanie faktycznie zrealizowanego przez danego inwestora wyniku na inwestycji w inny podmiot niż o odnoszenie się do tego, czy — a jeżeli tak, to jaki — zysk osiągnął podmiot, w który zainwestowano¹².

Reasumując, w wyniku przeprowadzonej analizy można postawić tezę, w myśl której o przychodzie z udziału w zyskach osób prawnych możemy mówić, jeżeli jeden podmiot posiada uprawnienie do uczestnictwa w zysku innego podatnika podatku dochodowego i w związku z posiadaniem tego uprawnienia uzyskuje przysporzenie pochodzące od podmiotu, w którego zysku uczestniczy. Nie jest przy tym kluczowe, czy dochodzi do faktycznej partycypacji w zysku innego podmiotu, a nawet, czy ten podmiot, z którego pochodzi wypłata, osiągnął zysk.

4. POSZCZEGÓLNE PRZYCHODY WYNIKAJĄCE Z POŁĄCZEŃ I PODZIAŁÓW NA GRUNCIE DEFINICJI UDZIAŁU W ZYSKACH OSÓB PRAWNYCH

Dotychczas dokonane ustalenia, odnoszące się do charakteru kategorii przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, pozwalają podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, czy — a jeżeli tak, to który — przychód z połączenia czy podziału powinien stanowić przychód z udziału w zyskach osób prawnych, a który być traktowany jako inny przychód kapitałowy. W tym celu poniżej przeanalizowano poszczególne przychody, które mogą powstać w związku ze wskazanymi operacjami restrukturyzacyjnymi. Pozwoli to uzyskać odpowiedź na pytanie, czy odpowiadają one charakterystyce przychodu z udziału w zysku osoby prawnej.

4.1. PRZYCHÓD SPÓŁKI DZIELONEJ

Przychód spółki dzielonej powstaje w sytuacji, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przychód ten jest kalkulowany jako różnica pomiędzy

¹² Przykładowo opodatkowaniu jako udziału w zyskach z osób prawnych będzie podlega wynagrodzenie z tytułu wystąpienia ze spółki, które w części może być finansowane nie z zysku a na przykład z agio wniesionego przez inne podmioty.

wartością rynkową składników majątkowych przenoszonych w ramach podziału¹³. Spółka dzielona może rozpoznać jako koszt wartość podatkową netto przenoszonych składników majątku¹⁴. Spółka dzielona jest więc opodatkowana tak, jak gdyby zbywała ona swój majątek po wartości rynkowej.

Na gruncie art. 7b ustawy o CIT przychody spółki dzielonej zostały wymienione wprost w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m ustawy o CIT i scharakteryzowane jako przychody z udziału w zyskach osób prawnych. Może to wskazywać, że ustawodawca chce, by traktować przychód powstający w spółce dzielonej jako dochód z udziału w zyskach osób prawnych, chociaż nie jest to oczywiste. Problem w tym, że klasyfikację taką, w świetle dokonanych wcześniej ustaleń co do charakteru przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, trudno uzasadnić. Spółka dzielona może bowiem nie posiadać żadnego udziału w innym podatniku podatku dochodowego, który dawałby jej prawo do udziału w jego zysku. Nawet jeśli taki udział posiada, to uzyskane przysporzenie nie jest wynikiem partycypacji w zysku innego podmiotu. Nie następuje ono w wyniku uzyskania od innego podmiotu jakiegokolwiek świadczenia. Przysporzenie, które podlega opodatkowaniu po stronie spółki dzielonej, jest związane z faktem, iż wzrosła wartość posiadanego przez nią majątku w stosunku do historycznych wydatków poniesionych na jego nabycie. Przychód ten powinien więc raczej podlegać opodatkowaniu jak typowy przychód z przeniesienia własności majątku (na zasadach tożsamy, jak gdyby spółka dzielona zbyła swój majątek)¹⁵. Tymczasem, jeżeli przedmiotem transakcji byłyby udziały/akcje dające prawo do udziału w zysku innego podmiotu, dochód ze zbycia stanowiłby dochód kapitałowy, a nie dochód z udziału w zyskach osób prawnych.

Dla uzasadnienia tezy, że omawiany przychód stanowi przychód związany z zyskiem osób prawnych, można by próbować argumentować, iż chodzi tu o opodatkowanie niezrealizowanego zysku spółki dzielonej. Zakładając przyjęcie takiego podejścia, fakt, iż przychód ten powstaje po stronie spółki dzielonej, a efektywnie jest regulowany przez spółkę przejmującą, dosadnie pokazuje, że nie jest to przychód uzyskany z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Patrząc od strony spółki dzielonej, jak już wskazano, nie musi on być związany z posiadaniem przez spółkę dzieloną jakiegokolwiek udziału w zysku innego podmiotu. Również spółkę przejmującą trudno uznać za uczestniczącą w zysku spółki dzielonej, szczególnie biorąc pod uwagę, że zarówno spółka ta, jak i jej wspólnik podlegają odrębnemu opodatkowaniu.

Podsumowując, w zakresie przychodu spółki dzielonej mamy do czynienia z sytuacją, która *explicite* wymieniona jest w wyliczeniu katalogu przychodów

¹³ Art. 12 ust. 1 pkt 9 ustawy o CIT oraz art. 12 ust. 4 pkt 3h ustawy o CIT.

¹⁴ Art. 15 ust. 1h ustawy o CIT.

¹⁵ Odmienne R. Łopatek, *Restrukturyzacje transgraniczne w świetle klauzuli nieruchomościowej oraz obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2024, nr 1, s. 94–95.

z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, ale równocześnie nie wydaje się spełniać odtworzonej charakterystyki przychodu z udziału w zyskach osób prawnych. Wykładnia celowościowa wskazywałaby raczej na konieczność traktowania tego przychodu jako innego przychodu kapitałowego.

4.2. PRZYCHÓD WSPÓLNIKA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ/DZIELONEJ

Połączenie czy podział mogą wiązać się z powstaniem przychodu również po stronie wspólnika spółki przejmowanej/dzielonej. Z perspektywy prawnohandlowej wskazane operacje restrukturyzacyjne mogą wiązać się bowiem z otrzymaniem przez takiego wspólnika, w zamian za udziały spółki przejmowanej/dzielonej, udziałów w spółce przejmującej. Ustawodawca podatkowy przewiduje w związku z tym, że przychód wspólnika stanowi co do zasady „ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki przejmowanej lub dzielonej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów”¹⁶.

W przypadku podziału, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie — majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wspólnik ma możliwość rozpoznania jako kosztu wydatków poniesionych na nabycie unicestwianych na skutek podziału udziałów spółki przejmowanej¹⁷. Z perspektywy ekonomicznej podstawę opodatkowania stanowi w tym przypadku więc wzrost wartości udziałów w spółce przejmowanej.

Ustawodawca wprost wymienia wskazany przychód występujący na podziale w braku wystąpienia zorganizowanych części przedsiębiorstwa jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy o CIT). Klasyfikację taką wspiera fakt, że wspólnik spółki przejmowanej/dzielonej posiada udział w jej zysku i w związku z jego posiadaniem uzyskał od następcy prawnego tego podmiotu świadczenie (udziały spółki przejmującej).

Warto zwrócić uwagę, że przychód wspólnika spółki dzielonej wynika nie z podziału przez osobę prawną jej zysku, a z faktu aprecjacji wartości udziałów posiadanych przez wspólnika w spółce dzielonej. Uzasadnieniem do opodatkowania tego przysporzenia jako dochodu z udziału w zyskach osób prawnych może być fakt, że przy braku ZCP otrzymywane udziały w spółce przejmującej wspólnik rozpoznaje dla celów podatkowych według wartości rynkowych (art. 15 ust. 1m ustawy o CIT). Na skutek podziału dochodzi więc do podwyższenia bazy kosztowej po stronie wspólnika, co daje mu szansę wypłaty w przyszłości, do wysokości podwyższonej bazy kosztowej, zysku ze spółki zależnej bez opodatkowania. Można więc powiedzieć, że mamy tu do czynienia z sytuacją podobną do tej, jaka zaistniałaby, gdyby wspólnik dokonał podwyższenia kapitału spółki z zysku.

¹⁶ Art. 12 ust. 1 pkt 8b i 8ba ustawy o CIT.

¹⁷ Art. 15 ust. 1ma ustawy o CIT

Taki przypadek ustawodawca traktuje zaś jako skutkujący powstaniem dochodu z udziału w zyskach osób prawnych¹⁸.

W przypadku połączeń oraz tych podziałów, w których spełniony jest warunek związany z istnieniem zorganizowanej(-nych) części przedsiębiorstwa, ustawodawca również przewiduje możliwość powstania przychodu po stronie wspólnika w wartości emisyjnej udziałów (art. 12 ust. 1 pkt 8ba). Równocześnie jednak wprowadza on w art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT warunkowe wyłączenie z przychodów. Podstawową przesłanką, by przychód nie powstał, jest to, by wspólnik przypisał do celów podatkowych udziałom/akcjom otrzymywanym w drodze reorganizacji taką samą wartość, jaka była przepisywana udziałom/akcjom unicestwieniem na jej skutek. Jeżeli więc mamy do czynienia z kontynuacją wyceny akcji/udziałów po stronie wspólnika, przychód — z zastrzeżeniem poczynionych dalej uwag — nie powinien powstać. Celowościowo chodzi o to, by nie dochodziło do sytuacji, w których dokonując neutralnej podatkowo reorganizacji, można uaktualnić wartość podatkową posiadanych udziałów czy akcji. W odniesieniu do klasyfikacji tej sytuacji na gruncie art. 7b ustawy o CIT w pełni zastosowanie znajdują uwagi poczynione w poprzednim akapicie, a więc wskazujące na spełnienie przez ten przychód warunków do uznania go za przychód z udziału w zyskach osób prawnych.

Wątpliwości może budzić przy tym, dlaczego art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy o CIT wymienia jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych jedynie przychód wspólnika spółki dzielonej uzyskiwany w ramach braku ZCP. Można postawić bowiem pytanie, czy może *a contrario* przychód wspólnika spółki przejmowanej oraz dzielonej w ramach wystąpienia ZCP nie miał być objęty art. 12 ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT. Celowościowo, w tym przypadku, autor nie widzi do tego podstaw, co nie zmienia faktu, że mamy tu do czynienia z daleko idącą niespójnością językową przepisu, która rodzi problemy interpretacyjne.

Przepisy ustawy o CIT przewidują również drugi warunek neutralności połączenia/podziału¹⁹ po stronie wspólnika, w myśl którego przychód jest wyłączony tylko w sytuacji, gdy „udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów”. Istnieją poważne wątpliwości odnośnie do zgodności tego warunku z dyrektywą rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich²⁰. Niemniej, gdyby stosować ten warunek, również w przypadku

¹⁸ Art. 7b ust. 2 pkt 1 lit. f ustawy o CIT.

¹⁹ Mowa tu o podziale w ramach, które majątek przenoszony w ramach podziału, a w przypadku podziału przez wydzielenie również majątek pozostający w spółce dzielonej, stanowią ZCP.

²⁰ Zob. między innymi: wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023 roku (I SA/Ol 118/23), wyrok WSA w Warszawie z 21 listopada 2023 roku (III SA/Wa 1657/23). M. Kondej, M. Wicher, *May a Country Tax a Subsequent Restructuring Under the Merger Directive?*, „EC Tax Review” 2023, nr 2, s. 56–66; R. Zieliński, *Skutki podatkowe transakcji wymiany udziałów*

jego spełnienia można by mówić o otrzymaniu przez wspólnika przysporzenia, w postaci udziałów akcji, w związku z posiadanym prawem do udziału w spółce przejmowanej.

Reasumując, na bazie przeprowadzonych rozważań wydawałoby się, że przychód wspólnika spółki dzielonej/przejmowanej należałoby traktować jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych. Na gruncie dotychczasowego orzecznictwa wskazana kwestia jest jednak interpretowana w sposób bardziej zniuansowany. Przyjmuje się bowiem, że znaczenie dla klasyfikacji przychodu wspólnika ma to, czy dany podmiot posiadał na dzień poprzedzający dzień restrukturyzacji udziały spółki przejmującej lub nowo zawiązanej²¹. Poglądy sądów powielają stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, prezentowane w wydawanych interpretacjach indywidualnych²², ale nie są szerzej uzasadnione. Brak uzasadnienia wskazanych tez jest o tyle zaskakujący, że trudno znaleźć uzasadnienie tego, dlaczego przy kwalifikacji przychodu wspólnika z połączenia/podziału znaczenie miałyby odgrywać to, czy wspólnik posiada przed jej dokonaniem udziały w spółce przejmującej²³. Przysporzenie, które on uzyskuje, jest przecież związane nie z faktem posiadania udziałów w spółce przejmującej, a z tym, że dysponował on prawem do udziału w zysku spółki przejmowanej. W tym kontekście trudno znaleźć też jakąkolwiek przesłankę celowościową, która przemawiałaby za tym, aby przychód wspólnika spółki dzielonej czy przejmowanej traktować inaczej w zależności od tego, czy posiadał on przed restrukturyzacją udział w spółce przejmującej.

4.3. PRZYCHÓD SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ

Ostatnim podmiotem, dla którego połączenie czy podział mogą skutkować przychodem, jest spółka przejmująca. Po nowelizacji z 2022 roku istnieją trzy odrębne podstawy do rozpoznania przychodu po stronie spółki przejmującej. Biorąc pod uwagę, że przesłanki oraz problemy z nimi związane szczegółowo omówiono w innym tekście²⁴, w tym miejscu autor skupi się jedynie na tych ich aspektach, które są istotne z punktu widzenia klasyfikacji tych przychodów na gruncie art. 7b ustawy o CIT.

w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji w orzecznictwie sądów administracyjnych, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 10/2023, s. 6.

²¹ Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023 roku (I SA/OI 118/23), Wyrok WSA w Gliwicach z 25 lipca 2023 roku, I SA/GI 247/23.

²² Tak między innymi interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z dnia 15 grudnia 2022 roku (0111-KDIB2-1.4010.390.2022.1.DD), z dnia 3 listopada 2022 roku (0114-KDIP-2-1.4010.66.2022.4.JF) czy z dnia 30 sierpnia 2021 roku (0111-KDIB2-1.4010.327.2021.1.AP).

²³ Na marginesie należy wskazać, że wspólnik nie może posiadać udziałów w spółce nowo zawiązanej, biorąc pod uwagę, że powstaje ona w wyniku reorganizacji.

²⁴ M. Kondej, M. Wicher, *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 24–36.

Pierwszą z przesłanek powstania przychodu jest wystąpienie dodatniej różnicy między wartością rynkową a podatkową przejętego majątku²⁵. W takim przypadku przychód zasadniczo powstanie wówczas, gdy spółka przejmująca przejmie do celów podatkowych przejmowane aktywa po wartości wyższej niż ta, którą aktywa te miały w spółce przejmowanej (dokona uaktualnienia wartości podatkowej aktywów do celów podatkowych)²⁶. Efektem tego może być wyższa baza kosztowa, a więc potencjalna możliwość rozpoznania przez spółkę przejmującą w przyszłości niższej podstawy opodatkowania. Obowiązek rozpoznania przez spółkę przejmującą przychodu, w razie braku kontynuacji wyceny majątku, ma więc przeciwdziałać powstaniu nieuzasadnionych korzyści podatkowych po stronie spółki przejmującej. Nie wiąże się on w żaden sposób z odtworzoną wcześniej charakterystyką przychodu z udziału w zyskach osób prawnych. Najlepiej świadczy o tym fakt, że spółka przejmująca może nie być w żaden sposób powiązana ze spółką przejmowaną / dzieloną, w tym nie posiadać żadnego tytułu do udziału w jej zysku. Opodatkowaniu podlega *de facto* uzyskana przez spółkę przejmującą w związku z reorganizacją korzyść podatkowa w postaci podwyższonej bazy podatkowej. Nie mamy więc tutaj do czynienia z jakimkolwiek świadczeniem, które mogłoby zostać uznane za przysporzenie związane z posiadaniem tytułu do udziału w zysku innego podmiotu.

Drugim źródłem przychodu może być przejęcie przez spółkę przejmującą majątku o wartości wyższej niż wartość emisyjna wydawanych na rzecz wspólnika spółki przejmowanej / dzielonej udziałów. Ustawodawca wydaje się przyjmować, że wydawane na rzecz wspólnika spółki przejmowanej / dzielonej udziały powinny stanowić ekwiwalent za przejmowany majątek. Jeżeli tak nie jest, przyjmuje on, że spółka przejmująca uzyskuje przysporzenie. Natura wskazanego przychodu również nie wydaje się mieć jakiegokolwiek związku z udziałem w zyskach osób prawnych. Podobnie bowiem jak w poprzednim przypadku, spółka przejmująca może osiągnąć wskazany przychód, nie posiadając żadnego udziału w zysku innego podmiotu. Istotą przychodu jest w tym przypadku brak wydania ekwiwalentnego świadczenia w związku z uzyskaniem składników majątku przejmowanego, a nie fakt posiadania udziału w zysku innego podmiotu.

Ostatni z przychodów, który może powstać dla spółki przejmującej, jest związany z sytuacją, w której spółka przejmująca posiada udział w spółce przejmowanej. W takim przypadku ustawodawca nakazuje opodatkować różnicę pomiędzy wartością rynkową przejmowanego majątku a wartością podatkową udziałów spółki przejmowanej przez spółkę przejmującą²⁷. Powstanie przychodu może być

²⁵ Art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT.

²⁶ Ustawa wymienia dodatkowy warunek związany z tym, gdzie alokowany jest przejęty majątek. Mając na uwadze, że nie wydaje się on mieć znaczenia dla rozważań zawartych w niniejszym tekście, czytelnik zainteresowany jego szczegółową analizą powinien zapoznać się z publikacją: M. Kondej, M. Wicher, *Opodatkowanie...*, s. 24–36.

²⁷ Art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT.

wyłączone, jeżeli spółka przejmująca posiada w spółce przejmowanej co najmniej dziesięcioprocentowy udział²⁸. Próg dziesięcioprocentowego udziału jest analogiczny do stosowanego przez ustawodawcę na gruncie zwolnienia dywidendowego²⁹. Ten fakt, okoliczność, że przychód powstaje w związku z posiadaniem przez jeden podmiot (spółkę przejmującą) udziału w zysku innego podmiotu (spółki przejmowanej), jak i sposób kalkulacji podstawy opodatkowania, opierający się na obliczeniu różnicy pomiędzy wartością otrzymywanego majątku ze spółki zależnej a kwotą zainwestowaną w udziały tej spółki, daje dobre podstawy, aby przyjąć, że w razie powstania ewentualnego przychodu na gruncie wskazanej regulacji mamy do czynienia z przychodem z udziału w zyskach osób prawnych. Pogląd ten wspiera również to, iż w tej sytuacji mamy do czynienia z przypadkiem, w którym spółka posiadająca udział w zysku innego podmiotu uzyskuje od niego świadczenie (przejmowany majątek).

5. PODSUMOWANIE

Przechodząc do podsumowania, przeprowadzona analiza nie pozwoliła odtworzyć reguły, która mogłaby na gruncie art. 7b ustawy o CIT decydować, kiedy przychód z połączenia czy podziału stanowi przychód z udziału w zyskach osób prawnych, a nie kiedy nie. Literalne brzmienie art. 7b ust. 1 pkt 1 i pkt 1a ustawy o CIT pozostaje wewnętrznie sprzeczne. Nie sposób odtworzyć też celu, który stawiał sobie ustawodawca, dodając w 2022 roku do ustawy o CIT art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT. Dotychczasowa linia prezentowana w interpretacjach i orzeczeniach koncentruje się na aspekcie przychodu z połączenia uzyskanego przez wspólnika spółki przejmowanej / dzielonej, a prezentowane w niej tezy nie są w sposób przekonujący uzasadnione.

Zawodzi również wykładnia systemowa. *De lege ferenda* rozsądne wydawałoby się, że przychodem z udziału w zyskach osób prawnych są tylko te przysporzenia, które dany podmiot uzyskuje w związku z posiadaniem prawa do udziału w zysku innego podmiotu. Byłyby więc to na gruncie połączeń i podziałów przychody wspólnika spółki przejmowanej/dzielonej oraz przychód spółki przejmującej posiadające w spółce przejmowanej udział. *De lege lata* wydaje się, że jednak do takiego rozumowania brak jest dostatecznych podstaw normatywnych, biorąc pod uwagę, że art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy o CIT *explicite* sugeruje, że przychodem z udziału w zyskach osób prawnych jest przychód spółki dzielonej, którego uzyskanie nie wydaje się w żaden sposób związane z uzyskaniem przez ten podmiot świadczenia od innego podmiotu, w którego zysku spółka dzielona uczestniczy.

W efekcie w grę wchodzi, obok możliwości podejmowania prób wykładni systemowej, również zastosowanie reguły kolizyjnej *lex posterior derogat priori*

²⁸ Art. 12 ust. 4 pkt 3f ustawy o CIT.

²⁹ Art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy o CIT.

i uznanie, że przychody z połączeń oraz podziałów co do zasady stanowią przychody kapitałowe inne niż przychody z zysków osób prawnych. W takim przypadku dodatkowo pojawia się jednak problem, czy zastosowanie znajdzie też, w odniesieniu do tych przychodów, które wymieniono w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. g i h, zasada *lex posterior generalis non derogat priori speciali*. Kwestię tę autor pozostawia poza zakresem rozważań.

Nagromadzenie wątpliwości interpretacyjnych w mojej ocenie uzasadnia postawienie tezy, iż art. 7b ustawy o CIT, w zakresie, w jakim dotyczy przychodów z połączeń i podziałów, nie spełnia wymogu określoności stawianego przepisom ustaw podatkowych. Przepisy prawa podatkowego powinny być bowiem napisane tak, aby podatnik mógł już na podstawie samego ich brzmienia ustalić, jakiemu opodatkowaniu podlega. W odniesieniu do art. 7b ustawy o CIT, nawet po dokonaniu złożonych zabiegów interpretacyjnych, nie sposób zaś ustalić jednoznacznych zasad opodatkowania. Brak możliwości odtworzenia ze wskazanego przepisu, kiedy przychód z połączenia stanowi przychód z udziału w zyskach osób prawnych, a kiedy inny przychód kapitałowy uzasadnia w ocenie autora przyjęcie, że mamy do czynienia z przypadkiem niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa, który uzasadnia rozstrzygnięcie sporów na korzyść podatnika.

REVENUE FROM MERGERS AND DIVISIONS AFTER NOVELIZATION OF ART. 7B OF THE POLISH CIT ACT — REVENUE FROM PARTICIPATION IN LEGAL PERSONS OR OTHER CAPITAL GAIN?

Summary

The article attempts to resolve how the revenues from mergers and divisions should be classified under Article 7b of the Polish Corporate Income Tax Act after amendment of this regulation in 2022. As a result of this change, doubts arose as to when the specified revenues should be classified as profits from participation in legal entities and when they will constitute other capital revenues. The author of the text draws attention to the internal linguistic inconsistency of the current wording of Article 7b of the Corporate Income Tax Act, the lack of clarity about the purpose that the provisions are intended to fulfill, and the fact that also systemic interpretation does not help to interpret this regulation. Pointing out that neither the tax authorities nor the case law are able to present a convincing interpretation of this provision, the author concludes that it does not meet the requirement of specificity.

Key words: merger, division, article 7b of the CIT law, income from share in profits of legal persons, capital gains, withholding tax

BIBLIOGRAFIA

- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Kondej M., Wicher M., *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
- Kondej M., Wicher M., *May a Country Tax a Subsequent Restructuring Under the Merger Directive?*, „EC Tax Review” 2023, nr 2.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2023, Lex/el., komentarz do art. 7(b) ustawy o CIT.
- Nowak-Piechota A., Żurawiński J., [w:] A. Krajewska, A. Mariański, M. Wilk, A. Nowak-Piechota, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, Lex/el., komentarz do art. 10.
- Zieliński R., *Skutki podatkowe transakcji wymiany udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 10/2023.

ZAŁĄCZNIK 1

Tabela nr 1. Katalog przychodów z art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT a prawo udziału w zysku

Analizowana litera art. 7b ust. 1 pkt 1	Komentarz do treści wyliczenia zawartego w analizowanej literze przepisu
a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych	Kategoria ta obejmuje <i>explicite</i> podział zysku (dochodu) osoby prawnej.
b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości	W ramach umorzenia udziałów lub zmniejszenia ich wartości udziałowiec może otrzymać wynagrodzenie finansowane z kapitału, z zysku lub z kombinacji obu wskazanych składników. Niemniej, biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 3 ustawy o CIT z przychodu wyłączone są kwoty w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia umarzanych udziałów, wydaje się, że można mówić z perspektywy ekonomicznej o opodatkowaniu zysku przypadającego na udziałowca.
c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b, d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b, e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3	Wskazane w przepisach świadczenia dokonywane na rzecz wspólników spółek niemających osobowości prawnej mogą obejmować wypłatę wniesionego wkładu, jak i potencjalnie zysku, jeżeli spółka taki zysk osiągnęła.

Analizowana litera art. 7b ust. 1 pkt 1	Komentarz do treści wyliczenia zawartego w analizowanej literze przepisu
f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki	Podwyższenie kapitału zakładowego (funduszu) wiąże się najczęściej z emisją lub zwiększeniem praw udziałowych uzyskanych przez wspólnika. Można je więc traktować jako ekwiwalent dystrybucji zysku (tożsamy efekt udziałowiec uzyskałby, otrzymując wypłatę zysku, a następnie podwyższając kapitał w spółce).
g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału podmiotów lub	Zgodnie z art. 492 ksh dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki.
i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,	W przepisie mowa o dopłatach wypłacanych wspólnikowi wnoszącemu udziały przy wymianie udziałów. Polski ksh nie zna instytucji dopłat przy wkładzie niepieniężnym, niemniej mogą one wystąpić na gruncie przepisów zagranicznych i być finansowane z zysku spółki nabywającej.
j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej — w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym że przychód określa się na dzień przekształcenia	Wskazany przepis zmierza do opodatkowania na moment przekształcenia zysku spółki kapitałowej tak, jak gdyby był on dystrybuowany do wspólnika ^a .
k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3	Odsetki od udziału kapitałowego są instytucją uregulowaną w art. 53 ksh. Są one należne również w sytuacji, w której spółka poniosła stratę, a więc możliwa jest sytuacja, w której ich wypłata będzie dystrybucją kapitału, a nie zysku.
l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna)	Pożyczkę partycypacyjną, <i>de facto</i> można traktować jako sposób dystrybucji zysku dłużnika między jego wierzycieli.
m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym: — przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki, — przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej, — przychody spółki dzielonej	Przepis poddano szczegółowej analizie w treści artykułu.
n) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej	Kapitał w prostej spółce akcyjnej, stosownie do art. 300 ³ ksh, pochodzi z wniesionych wkładów pieniężnych oraz niepieniężnych. W efekcie wydaje się, że zmniejszenie kapitału akcyjnego nie może prowadzić do dystrybucji zysku.

^a P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2023, Lex/el., komentarz do art. 7(b) ustawy o CIT.