



Minister Finansów

Warszawa, 5 listopada 2024 roku



Sprawa: Interpelacja nr 4864 w sprawie pojęcia podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą w podatku dochodowym od osób prawnych - Sławomir Mentzen
Znak sprawy: DD8.054.7.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szanowny Pan
Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w odpowiedzi na interpelację z dnia 25 września 2024 r. nr 4864 Pana Posła Sławomira Mentzena w sprawie pojęcia podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą w podatku dochodowym od osób prawnych, przedstawiam poniższe wyjaśnienia.

Na wstępie pragnę podkreślić, że w przypadku wątpliwości co do poprawności zastosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, podatnik może wystąpić do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b § 1 o.p¹.

Czy w Pańskiej ocenie rozpoczęcie działalności gospodarczej należy utożsamiać wraz z pierwszym zdarzeniem gospodarczym, które wywoła skutki podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych, tj. uzyskanie pierwszego przychodu podatkowego lub poniesienie pierwszego wydatku, który może zostać uznany za podatkowy koszt uzyskania przychodu?

W kontekście podnoszonego w wystąpieniu zagadnienia - dotyczącego momentu rozpoczęcia prowadzenia działalności, czy to poprzez uzyskanie pierwszego przychodu podatkowego, czy poniesienie pierwszego wydatku uznawanego za koszt

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.

uzyskania przychodu - należy zwrócić uwagę, że ustawa CIT² nie reguluje tej kwestii. W szczególności przepisy art. 12 ustawy CIT, jak i art. 15 ustawy CIT wskazują jedynie na generalne zasady postępowania w odniesieniu odpowiednio do przychodów i kosztów uzyskania przychodów, ale nie w samym kontekście ustalenia momentu rozpoczęcia działalności.

Z uwagi na powyższe ocena skutków podatkowych powinna być dokonywana w oparciu o konkretne okoliczności danej indywidualnej sprawy, przy uwzględnieniu wszystkich uwarunkowań mogących mieć wpływ na obowiązek w podatku dochodowym (również w odniesieniu do momentu powstania przychodu, czy ujęcia danego wydatku w kosztach podatkowych).

Przechodząc do definicji działalności gospodarczej pragnę zwrócić uwagę na treść art. 3 pkt 9 o.p., który stanowi, że przez działalność gospodarczą rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy prawo przedsiębiorców³, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców.

Z kolei art. 3 ustawy - Prawo przedsiębiorców stanowi, iż działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Bardziej precyzyjnie tę kwestię reguluje ustawa o rachunkowości⁴, której art. 12 ust. 1 pkt 1 stanowi, że księgi rachunkowe otwiera się na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym – w ciągu 15 dni od zaistnienia tych zdarzeń.

Przepisy te nie wskazują jednak w sposób jednoznaczny dnia, ani czynności, które decydowałyby o rozpoczęciu działalności gospodarczej. W mojej ocenie nie jest jednak zasadne bezwzględne utożsamianie momentu rozpoczęcia działalności z faktem wystąpienia pierwszego przychodu czy też kosztu podatkowego. Rozpoczęcie przez spółkę działalności wiąże się bowiem nie tylko z uzyskiwaniem przychodów, bądź ponoszeniem kosztów rozpoznawanych dla celów podatkowych. Przejawem działalności może być bowiem również inne zdarzenie gospodarcze wywołujące skutki o charakterze gospodarczym, majątkowym lub finansowym.

Jakie kryteria muszą być spełnione, aby podatnik mógł być uznany za rozpoczynającego działalność gospodarczą w rozumieniu art. 28j ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT?

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.

³ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.

⁴ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.

Podatnikiem rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 28j ust. 2 pkt 2 ustawy CIT może być wyłącznie podatnik podatku CIT, który skutecznie wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy CIT. Ponadto taki podatnik musi faktycznie rozpocząć prowadzenie działalności gospodarczej tj. nie może być nim, co do zasady, podatnik, który powstał w wyniku przekształcenia innego podmiotu.

Czy w kontekście stosowania przepisów o ryczałcie od dochodów spółek podatnik, który wcześniej prowadził jednoosobową działalność gospodarczą, a następnie przekształcił ją w spółkę z o.o., może być uznany za rozpoczynającego działalność gospodarczą?

Spółka z o.o. powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie może być uznana za podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą. Nie budzi wątpliwości, że przedsiębiorca będący dotychczas podatnikiem podatku PIT⁵ wraz z przekształceniem jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o. staje się podatnikiem podatku CIT. Nie sposób jednak uznać, że podatnik taki rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej. Z samej instytucji przekształcenia wynika bowiem wprost, że zamiarem przedsiębiorcy jest kontynuacja prowadzonej dotychczas działalności gospodarczej w ramach innej formy organizacyjno-prawnej, a nie rozpoczęcie prowadzenia działalności gospodarczej.

Pogląd zgodnie z którym sp. z o.o. powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie może być uznana za podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej na gruncie rozdziału 6b ustawy CIT prezentowany jest przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych przez niego interpretacjach indywidualnych⁶, których prawidłowość potwierdza większość wyroków sądów administracyjnych⁷.

Jeżeli odpowiedź na pytanie 3 będzie negatywna - czy taki podatnik posiada status "małego podatnika", jeżeli spełnia warunki określone w art. 4a pkt 10 ustawy o CIT, biorąc pod uwagę przychody uzyskane w poprzednim roku podatkowym w ramach poprzedniej formy prawnej?

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.

⁶ Takie stanowisko Dyrektor KIS przedstawił. m.in. w interpretacjach indywidualnych z dnia 11 sierpnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.307.2023.2.KM (ID 557507), 13 grudnia 2023 r., nr 0111- KDIB2-1.4010.466.2023.1.AS (ID 573165), 13 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB1- 2.4010.591.2023.1.MK (ID 573343) oraz 21 lutego 2024 r., nr 0111 KDIB2-1.4010.568.2023.1.AJ (ID 579470).

⁷ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2024 r. sygn. akt I SA/Łd 138/24 (orzeczenie prawomocne) i wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 825/23 (orzeczenie nieprawomocne) oraz wydany w zbliżonym stanie faktycznym wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2023 r. sygn. akt I SA/Po 469/23 (orzeczenie prawomocne) i wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 lutego 2024 r. sygn. akt I SA/Ke 49/24 (orzeczenie prawomocne). Odmienne orzekł WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 4 lipca 2024 r. sygn. akt I SA/Wr 105/24 (orzeczenie nieprawomocne).

Przymiot małego podatnika, o którym mowa w art. 4a pkt 10 ustawy CIT, nabywa podatek, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro (przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł).

Nie ma prawnych przeszkód, aby podatek – sp. z o.o., która powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej – był uznany za małego podatnika, jeśli spełnione zostaną warunki określone w art. 4a pkt 10 ustawy CIT.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu