



# CITpoint Magazine

WYDANIE SPECJALNE

Zmiany w podatku CIT na 2021 r.

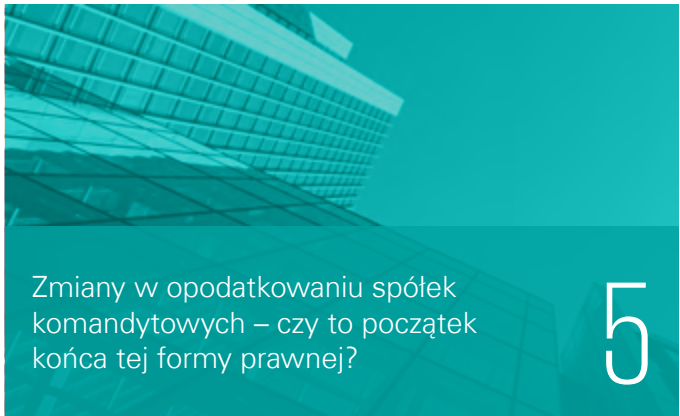
Grudzień 2020

---

KPMG.pl



# Spis treści




Zmiany w opodatkowaniu spółek komandytowych – czy to początek końca tej formy prawnej?

5




„Estoński CIT” po polsku

8



Spółki nieruchomościowe – nowa kategoria podmiotów, nowe obowiązki

14



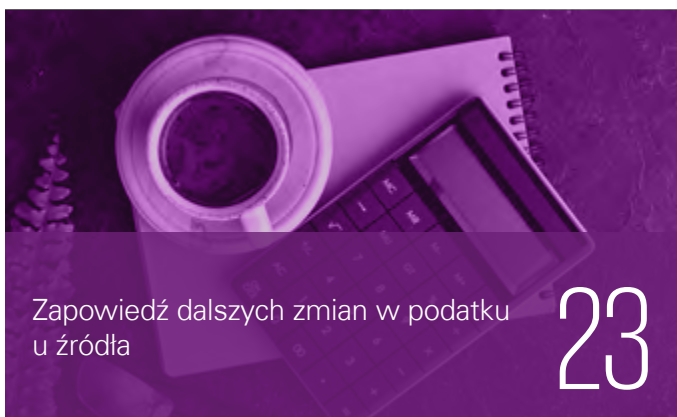
Nowy obowiązek sprawozdawczy: informacja o realizowanej strategii podatkowej

17



Ograniczenie rozliczenia strat

20



Zapowiedź dalszych zmian w podatku u źródła

23

# Wstęp

**P**ředstawiamy Państwu najnowsze, specjalne wydanie CITpoint, w którym omawiamy najważniejsze zmiany w podatku CIT od 2021 roku.

Nie było w ostatnich latach równie gorąco dyskutowanych i kontrowersyjnych nowelizacji niż te wprowadzające między innymi opodatkowanie spółek komandytowych (Dz. U. poz. 2123) oraz tzw. estoński CIT (Dz. U. poz. 2122).

Spółki komandytowe dołączają już w przyszłym roku do grona podatników CIT. Jest to największa zmiana systemowa w ostatnich latach - tym bardziej, że dotyczy drugiej najczęściej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej formy spółki. Spółka komandytowa utraci istotną zaletę, jaką było jednopoziomowe opodatkowanie. Według nowych zasad, zarówno dochód na poziomie spółki, jak i zysk wypłacany do wspólnika będą opodatkowane odrębnie. Do analizy pozostają zarówno dalsze plany, co do kontynuowania działalności gospodarczej w tej formie, jak i potencjalne alternatywy.

Kolejna ważna zmiana to obowiązki spółek nieruchomościowych. Spółki takie będą mieć obowiązek ujawnienia swojej struktury wspólników oraz będą płatnikami podatku od zbycia swoich udziałów lub akcji. Stosowanie tych przepisów w praktyce na pewno będzie źródłem wielu wątpliwości i problemów.

Wiele kontrowersji i problemów będą także budzić nowe przepisy ograniczające możliwość rozpoznania strat przez podmiot przejmujący lub nabywający przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Niestety brak jest w tym zakresie przepisów przejściowych, co powoduje, że będą one prawdopodobnie dotyczyć również strat powstałych przed wejściem w życie nowelizacji.

Estoński CIT to największa zachęta na przyszły rok, ale trudno ocenić ten program na ten moment inaczej, niż jako pilotażowy. Do systemu tego mogą przystąpić wyłącznie spółki z o.o. i spółki akcyjne, o ile ich wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne i same nie posiadają udziałów w innych spółkach. Konieczne będą także do spełnienia warunki inwestycji w środki trwałe i utrzymanie odpowiedniego zatrudnienia. O tym, czy program ten będzie cieszył się zainteresowaniem przesądzą najbliższe miesiące. Największą zaletą systemu estońskiego CIT jest brak bieżącego opodatkowania podatkiem dochodowym (19%) - podatek jest należny dopiero w momencie wypłaty zysków ze spółki (lub innych kwalifikowanych zdarzeń).

Bardzo ważną zmianą jest także wprowadzenie po raz pierwszy do polskiego prawa podatkowego obowiązku publikacji tzw. informacji o realizowanej strategii podatkowej. Obowiązek ten będzie dotyczył największych

podatników - o przychodach powyżej 50 mln EUR oraz podatkowych grup kapitałowych. I będzie po raz pierwszy do wykonania już w 2021 roku za rok 2020. Przygotowania do publikacji informacji warto zacząć odpowiednio wcześniej, aby przygotować formalny dokument opisujący strategię oraz stosowane procedury, który następnie będzie podstawą do wykonania obowiązku sprawozdawczego.

Jeśli chodzi o kolei o mechanizm poboru tzw. podatku u źródła (WHT) to 1 stycznia 2021 roku nie powinien jeszcze przynieść zmian, a raczej dalsze odroczenie rozwiązań, które miały być wprowadzone w życie już 2 lata temu. Ale już w trakcie roku można spodziewać się ostatecznego doprecyzowania tego mechanizmu, a także zmiany właściwości urzędów skarbowych. Warto zaplanować wcześniej złożenie oświadczenia pozwalającego na dalsze stosowanie preferencji lub uzyskanie urzędowej opinii o stosowaniu zwolnienia z podatku.

Zapraszamy Państwa do lektury i zachęcamy do kontaktu z nami.



### **Anna Sińczuk**

*partner w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*



### **Przemysław Szywacz**

*partner w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*



### **Wojciech Majkowski**

*dyrektor w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*





# Zmiany w opodatkowaniu spółek komandytowych – czy to początek końca tej formy prawnej?

Jedną z najgłośniejszych, jak i zarazem najważniejszych zmian podatkowych, które wejdą w życie od 2021 roku jest objęcie spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

## ZMIANY W OPODATKOWANIU SPÓŁEK KOMANDYTOWYCH – CZY TO POCZĄTEK KOŃCA TEJ FORMY PRAWNEJ?

Jedną z najgłośniejszych, jak i zarazem najważniejszych zmian podatkowych, które wejdą w życie od 2021 roku jest objęcie spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Pomysł na wprowadzenie takich zmian zrodził się pierwotnie już w 2013 roku przy okazji prac nad ówczesną nowelizacją ustawy o CIT. Niemniej finalnie zakresem podmiotowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych objęto począwszy od 2014 r. wyłącznie spółki komandytowo-akcyjne. Obecnie ustawodawca rezygnację z tego pomysłu w tamtym okresie tłumaczy tym, że „spółka komandytowa w porównaniu do spółki komandytowo-akcyjnej była znacznie rzadziej wybieranym sposobem optymalizacji podatkowej, częściej zaś tę prawną formę prowadzenia działalności wybierali mali i mikro przedsiębiorcy. W związku z tym, istniała trudność w zdefiniowaniu schematu, w ramach którego

spółka komandytowa służyła optymalizacji podatkowej przedsiębiorców. W konsekwencji, uwzględniając panującą w roku 2013 sytuację rynkową, zdecydowano o pozostaniu przy obowiązujących wówczas regulacjach w zakresie podmiotowości spółki komandytowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym nadaniu statusu podatnika CIT spółkom komandytowo-akcyjnym”.

Należy jednak zauważyć, że uchwalona niedawno nowelizacja pozostaje w pewnym stopniu spójna z ostatnimi działaniami rządu zmierzającymi do zwiększenia popularności spółek kapitałowych. Odbyna się to poprzez „kij” (opisywane opodatkowanie spółek komandytowych i części spółek jawnych) oraz „marchewkę” (m.in. 9% podatek w ramach limitu obrotów, czy też tzw. „estoński CIT”). Ustawodawca w tym zakresie wskazuje, że przyczyną proponowanych zmian jest konieczność zwalczania nadużyć podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczych poprzez spółki osobowe.

Warto wskazać, że w 2013 roku liczba zarejestrowanych spółek komandytowych wynosiła nieco ponad 12 tysięcy, podczas gdy na koniec 2019 r. w obrocie prawnym funkcjonowało już ponad 40 tysięcy takich podmiotów. Wzrost ten należy tłumaczyć szeregiem różnego rodzaju przesłanek stojących za wyborem takiej formy prowadzenia działalności przez podatników była pełna transparentność spółek komandytowych na gruncie CIT.

Dotychczasowy system opierał się bowiem o opodatkowanie dochodów osiąganych przez spółkę komandytową wyłącznie jej wspólników. To oni wykazywali przychody oraz koszty na bieżąco, proporcjonalnie do posiadanego w spółce udziału. Wypłata zysków ze spółki nie podlegała już ponownemu opodatkowaniu. Opodatkowanie następowało zatem w sposób jednokrotny, w przeciwieństwie do spółek kapitałowych, w przypadku których wypłaty z zysku podlegały opodatkowaniu CIT raz na poziomie samej spółki a potem przez jej wspólników.

W spółce komandytovej występują dwa rodzaje wspólników. Pierwszym z nich jest komplementariusz, który reprezentuje spółkę i odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki. Drugim rodzajem wspólnika jest komandytariusz, który odpowiada za jej zobowiązania tylko do wysokości sumy komandytovej. W praktyce częste było tworzenie struktur wykorzystujących spółki z o.o. jako komplementariuszy - zazwyczaj z minimalnym kapitałem zakładowym i posiadających niewielką część praw i obowiązków spółki komandytovej, których znakomita większość należała z kolei do komandytariuszy będących faktycznymi wspólnikami. Zorganizowanie działalności w ten sposób dawało wówczas podwójną korzyść – jednokrotne opodatkowanie wspólników oraz ograniczenie ich odpowiedzialności tylko do wysokości wniesionych przez nich wkładów. I wydaje się, że to właśnie zwalczanie tego typu struktur wziął obecnie na cel ustawodawca, likwidując jednak jednocześnie wszelkie korzyści podatkowe wynikające z prowadzenia spółek komandytowych jako takich.

Wedle nowelizacji, dochód wypłacany komplementariuszowi będzie opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 19%. Komplementariusz będzie mógł jednak pomniejszyć zryczałtowany podatek o część podatku CIT zapłaconego przez spółkę (według udziału w zysku spółki). Opodatkowanie w przypadku komplementariusza efektywnie pozostanie więc na jednolitym poziomie.

Inaczej będzie w przypadku komandytariusza - nie będzie on mógł co do zasady skorzystać z mechanizmu odliczenia podatku, co w praktyce będzie prowadzić do podwójnego opodatkowania na poziomie spółki i wspólnika. W tym zakresie przepisy przewidują pewną



formę zwolnienia, którego skutki zapewne nie odniosą daleko idących pozytywnych efektów dla komandytariuszy z uwagi na istotne ograniczenia. Mianowicie, zwolnieniu od podatku będzie podlegać kwota stanowiąca 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytovej, jednak tylko do wysokości 60 000 zł w jednym roku podatkowym. Limity liczy się odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce, w której podatnik jest komandytariuszem. Jednocześnie, zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza, który m.in. posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w spółce posiadającej osobowość prawną będącej komplementariuszem w tej spółce komandytovej, jest jej członkiem zarządu lub podmiotem z nią powiązanym.

Jeżeli komandytariuszami są osoby prawne to warto zastanowić się natomiast nad zastosowaniem do wypłacanych zysków zwolnień stosowanych dotychczas dla dywidend do spółek kapitałowych. Jeśli przykładowo spółka kapitałowa posiada co najmniej 10% udziałów w spółce z o.o. wypłacającej dywidendę i utrzyma ten udział przez co najmniej 2 lata oraz jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanej płatności, to może jej przysługiwać pełne zwolnienie z opodatkowania takiej dywidendy. W wyniku zmian w definicjach ustawowych oraz właściwej interpretacji przepisów ustawy nowelizującej zastosowanie podobnego zwolnienia powinno być obecnie możliwe także w stosunku do zysków spółki komandytovej. Warto podjąć odpowiednie kroki w celu potwierdzenia możliwości i skorzystania z takiego zwolnienia.

Po objęciu opodatkowaniem CIT spółka komandytowa jest obowiązana kontynuować dokonaną wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności

w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości uprzednio dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Uwzględnia również zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego.

W zakresie powyższej nowelizacji warto również zwrócić uwagę na istotne przepisy przejściowe. Pomimo, że nowe regulacje wchodzi w życie zasadniczo 1 stycznia 2021 r., dochody wspólników spółki komandytowej uzyskane z udziału w zyskach przez jej wspólników przed tym dniem nie podlegają opodatkowaniu. Ponadto, przepisy przejściowe odnoszą się także do możliwości odliczenia historycznych strat przez wspólników oraz zasad obliczania wyniku podatkowego przy operacjach na udziałach kapitałowych objętych lub nabytych przed dniem wejścia w życie regulacji.

Jednocześnie, spółka komandytowa może postanowić, że znowelizowane przepisy stosuje się do niej oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w niej dopiero począwszy od dnia 1 maja 2021 r. Ten dzień jest wówczas przyjmowany jako moment uzyskania przez daną spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Powyższe ustalenia mają znaczenie również z punktu widzenia rachunkowego, bowiem spółka komandytowa uzyskująca status podatnika na gruncie CIT jest zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych z dniem poprzedzającym dzień uzyskania nabycia tego statusu. W zakresie spółki komandytowej wyjątek stanowi sytuacja, gdy ostatni dzień roku obrotowego przypada w okresie od dnia 31 grudnia 2020 r. do 31 marca 2021 r. - wówczas spółka komandytowa może nie zamykać ksiąg rachunkowych na ten dzień i kontynuować rok obrotowy do dnia 30 kwietnia 2021 r. Ustawodawca wyciągnął w ten sposób pomocną dłoń do podatników pozwalając im uniknąć dodatkowej pracy związanej z ewentualnym podwójnym zamykaniem ksiąg w krótkim odstępie czasu – raz na koniec określonego roku obrotowego, a drugi raz w związku z uzyskaniem statusu podatnika CIT.

Upodmiotowienie spółek komandytowych na gruncie CIT wiąże się z dalej idącymi skutkami niż jedynie opodatkowanie bieżącego dochodu. Wskutek nowych regulacji zmianie ulegną również konsekwencje podatkowe transakcji dokonywanych między spółką komandytową a wspólnikiem, przykładowo w zakresie aportów do spółek, likwidacji czy wycofania wkładu. Podatnicy powinni zatem odpowiednio zaplanować na najbliższą przyszłość transakcje dokonywane w ramach spółki komandytowej oraz czynności dotyczące jej majątku.

Warto również odnotować, że w ramach nowelizacji opodatkowaniem objęte mogą zostać również spółki

jawne, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, o ile nie złożą odpowiednich informacji o podatnikach posiadających prawa do udziału w zysku spółki lub aktualizacji wskazanej informacji w terminie 14 dni od zmiany składu podatników. Co istotne, w przypadku spółek jawnych przepisy nie zakładają możliwości przesunięcia terminu objęcia ich opodatkowaniem CIT do 1 maja 2021 r., tak jak w przypadku spółek komandytowych.

Niezależnie od przedstawionego przez ustawodawcę uzasadnienia do przedmiotowych zmian, opierającego się w szczególności na konieczności uszczelnienia systemu podatkowego, wartym podkreślenia jest, że w praktyce spółki komandytowe i jawne są przede wszystkim formą prawną szeroko stosowaną w ramach działalności rodzinnej, czy też wśród podmiotów z branży doradczej i nie sposób w tym zakresie jednoznacznie uznać je za wykorzystywane wyłącznie w celach optymalizacji podatkowej. Dodatkowe opodatkowanie na poziomie tych spółek może zmusić te podmioty do podjęcia określonych działań reorganizacyjnych (np. przekształcenie w spółkę jawną, czy też zamiana ról wspólników), w związku z czym nowelizacja ta może nie przyczynić się do realizacji zakładanych przez Skarb Państwa dochodów. Takie zjawisko zmian reorganizacyjnych miało już miejsce przy okazji wspomnianego opodatkowania CIT spółek komandytowo-akcyjnych, czego odzwierciedleniem jest fakt, że w 2013 roku zarejestrowanych było 5,7 tysiąca takich podmiotów, z kolei na koniec 2019 r. już tylko 3,7 tysiąca (przy czym pomiędzy tymi okresami przybyło niemal 28 tysięcy spółek komandytowych). Należy zatem spodziewać się, że począwszy od następnego roku spółki komandytowe będą cieszyć się znacznie mniejszą popularnością niż to miało miejsce do tej pory. ■



**Mateusz Rychlik**

*młodszy menedżer w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*



**Paweł Szala**

*konsultant w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*



# „Estoński CIT” po polsku

Z końcem listopada ukończone zostały prace parlamentarne nad zapowiadanyimi przepisami o nowym reżimie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, nazywane w debacie publicznej „estońskim CIT”. Nowelizacja została ujęta w ustawie z dnia 28 listopada 2020 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122), zaś polskie wydanie estońskiego CIT nazwane zostało „ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych”.

## ZAŁOŻENIA SYSTEMOWE

Tytułem przypomnienia, system opodatkowania podatkiem dochodowym w Estonii słynie z dość prostej, a tym samym przyjaznej konstrukcji zakładającej, że opodatkowanie dochodów ma miejsce dopiero przy wypłacie dywidendy wspólnikom, zaś w toku działalności spółki nie opłacają podatku od bieżących dochodów. Taki system opodatkowania znacząco ułatwia prowadzenie działalności niwelując obowiązki podatkowe, a dodatkowo stanowi bodziec do dalszego rozwoju finansowanego wypracowywanym zyskiem. Należy przy tym podkreślić, że opisany ogólnie system opodatkowania dochodów jest w Estonii podstawową metodą rozliczeń.

W założeniu polski ryczałt od dochodów spółek kapitałowych również ma stanowić zachętę do finansowania działalności spółek z wypracowanych zysków, poprzez odsunięcie opodatkowania w czasie. Będąc inicjatorem zmian Ministerstwo Finansów, wskazuje również na takie zalety, jak określanie wyniku podatkowego w oparciu o dane księgowe, mniej bieżących obowiązków sprawozdawczych i brak zaliczek miesięcznych. W świetle narracji ministerialnej, ryczałt ma być sposobem na wyrównanie szans dla spółek sektora MŚP. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że rodzima wersja systemu „estońskiego” nie ustrzegła

się charakterystycznego dla polskich przepisów podatkowych poziomu skomplikowania.

Opodatkowanie z wykorzystaniem omawianego „modelu estońskiego” w Polsce ma polegać na ustalaniu dochodów w oparciu wyłącznie o dane rachunkowe, określone na podstawie polskich przepisów o rachunkowości. Spółki, które wybiorą ryczałt, skorzystają także ze szczególnych zasad opodatkowania (m.in. inne stawki podatku – 15 i 25% – oraz inne obowiązki sprawozdawcze – wyższe niż stawki nominalne, co jest równoważone przez mechanizm odliczenia na wypłacie), jak również nie będą musiały stosować przepisów o opodatkowaniu minimalnego dochodu z budynków, czy zgłaszać krajowych schematów podatkowych, o których mowa w przepisach rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Konsekwentnie, podatnicy rozliczający się ryczałtem, nie skorzystają jednak z ulgi IP-Box, czyli preferencyjnego opodatkowania pięcioprocentową stawką CIT dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

Warunkiem opodatkowania nowym ryczałtem jest wybór tej formy opodatkowania co najmniej na okres 4 lat i spełnienie szeregu warunków podmiotowych (dotyczących zarówno samej spółki, jak i jej udziałowców



lub akcjonariuszy – wyłącznie osób fizycznych) i przedmiotowych, streszczonych poniżej.

## DLA KOGO ESTOŃSKI CIT W POLSCE?

Przed wszystkim, w odróżnieniu od pierwotnie, nowa metoda opodatkowania jest alternatywą wobec pozostających w mocy, ogólnych zasady opodatkowania CIT. Ryczałt może zostać wybrany przez polskie spółki kapitałowe, zatem wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne. Oznacza to również, że z ryczałtu nie skorzystają będące podatnikami CIT spółki komandytowo-akcyjne, oraz mające podlegać CIT od 2021 roku spółki komandytowe. Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych adresowany jest zarówno do istniejących już spółek, jak i do nowych podatników.

Poza kryterium formy prawnej, przed podatnikami chcącymi opodatkować się „estońskim” ryczałtem postanowiono szereg wymagań dotyczących:

1. struktury właścicielskiej,
2. wartości przychodów i ich rodzajów,
3. nakładów inwestycyjnych lub wartości wynagrodzeń,
4. zatrudnienia,
5. rodzajów prowadzonej działalności, stanu likwidacji lub upadłości,
6. sposobu powstania podatnika,
7. sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie polskich przepisów, z wyłączeniem MSR,
8. zgłoszenia opodatkowania ryczałtem.

### Ad 1) Struktura właścicielska

Wspólnikami (udziałowcami i akcjonariuszami) spółek uprawnionych do opodatkowania dochodów ryczałtem, mogą być wyłącznie osoby fizyczne, które nie posiadają praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku o charakterze powierniczym. Takie ukształtowanie grona wspólników może wyłączać zatem możliwość skorzystania z ryczałtu przez spółki, których wspólnicy są fundatorami lub beneficjentami np. fundacji rodzinnych.

Z kolei, z perspektywy samego podatnika (spółki kapitałowej) możliwość skorzystania z ryczałtu nie jest dopuszczalna, jeśli spółka posiada udziały lub akcje w kapitale zakładowym innej spółki kapitałowej, udział kapitałowy w spółce osobowej, tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania, czy wreszcie – podobnie do wspólników - posiada inne prawa majątkowe związane z prawem do świadczeń należnych założycielowi (fundatorowi) lub

beneficjentowi fundacji, trustu lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Z powyższego wynika zatem obraz podatnika, będącego polską spółką kapitałową, którego jedynymi wspólnikami lub akcjonariuszami są osoby fizyczne, i który także nie uczestniczy w innych spółkach. Zaś zarówno podatnik, jak i jego wspólnicy (akcjonariusze), nie mogą korzystać ze struktur powierniczych.

### Ad 2) Wartość przychodów i ich rodzaje

Ryczałt adresowany jest do spółek kapitałowych, których przychody brutto nie przekraczają 100 000 000 zł. Należy przy tym mieć na uwadze, że wskazane wartości przychodów powinny uwzględniać należny podatek od towarów i usług (VAT).

Próg przychodów stanowi o tym, że z ryczałtu skorzystać mogą obecnie zarówno spółki opłacające CIT według stawki 19%, jak i mali podatnicy opłacający CIT w oparciu o stawkę 9%.

Spełnienie warunku wartości przychodów dotyczy także ich rodzajów. Nie więcej niż połowa przedmiotowych przychodów może mieć charakter przychodów finansowych, tj. stanowić przychody ze wskazanych w przepisach wierzytelności, odsetek i pożyczek, poręczeń, gwarancji, instrumentów finansowych, a także przychodów z pożytków z praw własności intelektualnej oraz przychodów z transakcji z podmiotami powiązanymi (w rozumieniu przepisów o cenach transferowych), gdy transakcje takie nie prowadzą do wytworzenia istotnej wartości dodanej pod względem ekonomicznym.

### Ad 3) Nakłady inwestycyjne

Opodatkowanie ryczałtem uwarunkowane jest także dokonywaniem inwestycji, które definiuje przepis art. 28f ustawy o CIT w brzmieniu od 1 stycznia 2021 roku. Przez



nakłady inwestycyjne rozumieć należy faktycznie poniesione wydatki na nabywanie fabrycznie nowych środków trwałych lub ich wytwarzanie. W przypadku zgłoszonej do organów podatkowych znaczącej inwestycji, nakładami inwestycyjnymi może być również spłata wartości początkowej środków trwałych używanych na podstawie umowy leasingu finansowego.

Przepisy określają także minimalny poziom inwestycji w postaci:

1. 15% - nie mniej niż 20.000 zł – w okresie 2 kolejnych lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
2. 33% - nie mniej niż 50.000 zł – w okresie 4 lat podatkowych,

wobec wartości początkowej środków trwałych ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio okres opodatkowania ryczałtem, w odniesieniu do środków trwałych zaliczanych do grup 3-8 KŚT (zatem z wyłączeniem nieruchomości i obiektów inżynierii sklasyfikowanych w grupach 0-2). Z katalogu środków trwałych, których wartość początkowa służyć ma ustaleniu wartości inwestycji, wyłączone zostały samochody osobowe, środki transportu lotniczego, taboru pływającego oraz inne składniki majątku, które w ocenie ustawodawcy mają służyć głównie do użytku osobistego wspólników albo akcjonariuszy, lub członków ich rodzin.

W przypadku podatników, którzy nie mają potrzeby nabywania środków trwałych, warunek ponoszenia nakładów inwestycyjnych nie stosuje się, jeśli zwiększają w okresie odpowiednio 2 lub 4 lat wynagrodzenia lub liczbę zatrudnionych, z wyłączeniem jednak wspólników i akcjonariuszy, wobec okresu podlegania opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Przewidziano także ulgowe zasady ponoszenia nakładów inwestycyjnych dla podatników rozpoczynających działalność oraz spółek sklasyfikowanych jako mali podatnicy.

#### Ad 4) Zatrudnienie

Spółki uprawnione do ryczałtu zobowiązane są utrzymywać zatrudnienie co najmniej 3 osób zatrudnionych w oparciu o umowę o pracę, niebędących udziałowcami lub akcjonariuszami, przez okres co najmniej 300 dni w roku kalendarzowym, lub 82% dni roku podatkowego innego niż kalendarzowy. Alternatywnie, takie spółki powinny ponosić miesięcznie wydatki z tytułu zatrudnienia na podstawie umów cywilnoprawnych co najmniej 3 osób niebędących także udziałowcami lub akcjonariuszami, wobec których spółki działać będą jako płatnicy PIT i składek na ubezpieczenie społeczne, zaś suma wydatków na wynagrodzenie nie może być niższa niż trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Również w przypadku warunku zatrudnienia przewidziano bardziej liberalne zasady dla spółek rozpoczynających działalność oraz małych podatników.

#### Ad 5) Rodzaje prowadzonej działalności, stan likwidacji i upadłość

Z ryczałtu nie mogą skorzystać podmioty, które stanowią przedsiębiorstwa finansowe w rozumieniu przepisów o niedostatecznej kapitalizacji, instytucje pożyczkowe, podatnicy osiągający dochody zwolnione z tytułu działalności strefowej.

Przepisy wyłączają również z grona uprawnionych do ryczałtu spółki kapitałowe w likwidacji oraz spółki kapitałowe w upadłości. Oznacza to również, że w przypadku spółek rozliczających ryczałt, otwarcie likwidacji lub upadłości spowoduje zmianę sposobu opodatkowania na zasady ogólne.

#### Ad 6) Sposób powstania podatnika

Wśród negatywnych przesłanek podmiotowych skorzystania z ryczałtu wymieniono również spółki utworzone:

- a) w wyniku połączenia lub podziału, albo
- b) przez podmioty, które wniosły aportem (w postaci wkładu niepieniężnego) składniki majątkowe uzyskane z tytułu powiadania udziałów lub akcji, w wyniku likwidacji innych podatników,
- c) przez podmioty, które w pierwszym roku działalności (utworzenia) podatnika wniosły aportem przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej równowartość 10.000 euro.

Wskazany powyżej tryb powstania podatnika nie dopuszcza stosowania ryczałtu w okresie 24 miesięcy od dnia utworzenia.

Podobnie uregulowano sytuację spółek, które podlegały podziałowi przez wydzielenie albo wniosły do innych podmiotów tytułem wkładów:

- a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część o wartości przekraczającej równowartość 10.000 euro,
- b) składniki majątkowe uzyskane z tytułu powiadania udziałów lub akcji, w wyniku likwidacji innych podatników,

w roku podatkowym wniesienia wkładu, dokonania podziału, w roku następnym, jednak nie krócej niż w okresie 24 miesięcy od dnia podziału lub wniesienia wkładu.



## Ad 7) Stosowane zasady rachunkowości

Sposób ustalenia stanowiącego podstawę opodatkowania dochodu dla potrzeb ryczałtem opiera się na zysku netto określonym dla potrzeb rachunkowości. Znowelizowane przepisy ustawy o CIT jako przesłankę negatywną opodatkowania ryczałtem wskazują stosowanie w sprawozdawczości finansowej międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR) przez emitentów giełdowych lub ubiegających się o dopuszczenie do obrotu na rynkach lub podmioty będące członkami grup kapitałowych, których jednostka dominująca w Europejskim Obszarze Gospodarczym. Oznacza to, że podstawa opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych może zostać ustalona wyłącznie w oparciu o polskiej przepisy o rachunkowości.

## Ad 8) Zgłoszenie opodatkowania ryczałtem

Możliwość opodatkowania ryczałtem uwarunkowana jest również złożeniem zawiadomienia do organów podatkowych. Zawiadomienie, według wzoru określonego rozporządzeniem, powinno zostać złożone do końca pierwszego miesiąca roku, pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik korzystać będzie z opodatkowania ryczałtem.

## PRZEDMIOT I PODSTAWA OPODATKOWANIA WEDŁUG KSIĄG RACHUNKOWYCH

Podstawowy, dotychczas obowiązujący reżim opodatkowania CIT zakłada, że w oparciu o prawidłowo prowadzone księgi podatnicy dokonywać będą odpowiednio zwiększeń i zmniejszeń przychodów i kosztów uzyskania przychodów określonych w ustawie o CIT. Rezultatem takiego działania jest z kolei określona dla potrzeb podatkowych podstawa opodatkowania (dodatnia różnica między przychodami i kosztami), która może istotnie różnić się od wyniku finansowego. Rozbieżności między zasadami rachunkowości i ujęciem podatkowym zdarzeń są źródłem licznych wątpliwości praktycznych i doczekały się bogatego orzecznictwa.

Przedmiotem opodatkowania ryczałtem będzie dochód odpowiadający określone na podstawie przepisów o rachunkowości zyskowi netto, podzielonemu między wspólników, który zostanie przeznaczony do wypłaty (dywidenda), a został uprzednio wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem (zwany „dochodem z tytułu podzielonego zysku”), albo zysk netto przekazany na pokrycie strat sprzed okresu opodatkowania ryczałtem (zwany „dochodem z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat”). Dotyczy to także zaliczek na poczet dywidendy.

Opodatkowaniu jako dochód podlegać będą również:

1. *dochód z tytułu ukrytych zysków*, czyli innych niż podzielony zysk świadczeń na rzecz udziałowców albo akcjonariuszy, lub podmiotów powiązanych z nimi lub z podatnikiem (z wyjątkiem niektórych transakcji),



2. wartość wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (*dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą*),
3. w przypadku łączenia, podziałów, przekształceń lub wkładów w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – nadwyżka wartości rynkowej przejmowanego majątku ponad ich wartość podatkową (*dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku*),
4. w przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem – niepodzielony zysk netto z okresu, w którym podatnik korzystał z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (*dochód z tytułu zysku netto*),
5. *dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych* stanowiący wartość przychodów i kosztów, które wbrew obowiązkom, nie zostały zarachowane i ujęte w kalkulacji zysku (straty) netto.

Przepisy przewidują również uwzględnienie w podstawie opodatkowania dochodów zagranicznych i podatku od takich dochodów zapłaconego za granicą, w zależności od wpływu na wynik finansowy netto w Polsce.

## ROZLICZANIE RYCZAŁTU OD DOCHODÓW SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH

Dla potrzeb opodatkowania ryczałtem przyjęte zostały dwie bazowe stawki CIT:

1. 15% - w przypadku małego podatnika oraz podatników, których średnioroczne przychody nie przekraczają progu maksymalnych przychodów małych podatników (obecnie 2.000.000 EUR),
2. 25% - dla pozostałych spółek, które będą kwalifikować się do opodatkowania ryczałtem i wybiorą tę metodę.

W przypadku *dochodu z tytułu zysku netto*, stawki mogą ulec obniżeniu o pięć punktów procentowych pod warunkiem zachowania określonych szczególnymi przepisami poziomów nakładów inwestycyjnych.

Z drugiej strony, w przypadku przekroczenia progu przychodów, przepisy przewidują zastosowanie samodzielnie przez podatnika opodatkowanego ryczałtem domiaru podatku w kolejnym roku podatkowym. Celem zastosowania domiaru konieczne będzie obliczenie podstawy opodatkowania domiaru według wzoru określonego przepisem art. 28q ust. 2 znowelizowanej ustawy o CIT. Od tak obliczonej podstawy opodatkowania należy domiar wynosić będzie 5%.

Dla poszczególnych rodzajów dochodów określono także odrębne terminy płatności podatku.

Na pochwałę zasługuje przy tym rozwiązanie dotyczące możliwości spłaty ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto oraz domiaru od niego w okresie do 3 lat, informując jedynie organy podatkowe o wyborze takiego rozwiązania, a także o kwotach i terminach spłaty.

## OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE I INFORMACYJNE

Brak bieżącego opodatkowania nie oznacza braku bieżących obowiązków sprawozdawczych. Analogicznie, jak w przypadku opodatkowania CIT na zasadach ogólnych, konieczne będzie składanie rocznych deklaracji w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

Dodatkowo, do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, udziałowcy i akcjonariusze – pod rygorem odpowiedzialności karno-skarbowej – będą zobowiązani informować spółki opodatkowane ryczałtem o swoich powiązaniach kapitałowych. Spod zakresu oświadczenia o powiązaniach wyłączone będą podmioty, z którymi

podatnik (spółka) nie dokonuje, choćby pośrednio, żadnych transakcji.

Wspomniany obowiązek informacyjny dotyczy też będzie zmian w powiązaniach, a na poinformowanie o nich podatnika udziałowcy lub akcjonariusze będą mieć zaledwie 14 dni. Należy mieć przy tym na uwadze, że uchybienie obowiązkowi poinformowania spółki spowoduje po stronie tej ostatniej obowiązek poinformowania organów podatkowych właściwych spółce i wspólnikowi lub akcjonariuszowi.

## PRZED WYBOREM ESTOŃSKIEGO CIT

Podatnicy, którzy zdecydują się na opodatkowanie ryczałtem powinni mieć także na uwadze czynności przygotowawcze określone przepisami nowego art. 7aa ustawy o CIT oraz szczególne uregulowania dotyczące odliczenia strat (i utraty prawa do ich rozliczenia) jeśli powstały przed rokiem podatkowym, w którym rozpoczęte zostanie opodatkowanie „estońskim CIT”.

Większość czynności przygotowawczych polega na ujawnieniu w wyniku podatkowym roku poprzedzającego opodatkowanie ryczałtem przychodów i kosztów podatkowych (innych niż wyłączone z przychodów podatkowych i podatkowych kosztów uzyskania przychodów), które zgodnie z przepisami o rachunkowości zostały już uprzednio uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika, ale nie były jednocześnie uwzględniane w podstawie opodatkowania CIT (na zasadach ogólnych).

Szczególnie dyskusyjnym rozwiązaniem jest przy tym obowiązek ustalenia dochodu z przekształcenia, dla podatników, którzy w pierwszym roku po przekształceniu zdecydują się skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych. Problem dotyczyć będzie przede wszystkim tych spośród przekształconych podatników wybierających ryczałt, u których wartość rynkowa majątku będzie znacząco wyższa od jego wartości podatkowej, ponieważ to różnica między tymi wartościami (tj. nadwyżka wartości rynkowej nad podatkową) stanowić będzie dochód z przekształcenia. Korelacja między wejście w życie przepisów o „estońskim CIT” i przepisów nakazujących opodatkowanie CIT spółek komandytowych prowadzi do konkluzji, że celem ustawodawcy było raczej zniechęcenie wspólników obecnych spółek komandytowych do opodatkowania działalności tych spółek ryczałtem po przekształceniu.

W odniesieniu do strat za okres sprzed opodatkowania ryczałtem, znowelizowane przepisy stanowią, że takie straty będą mogły być odliczone od dochodu wstecznie w dwóch latach podatkowych poprzedzających wybór opodatkowania ryczałtem, o ile opodatkowanie ryczałtem trwać będzie co najmniej 4 lata podatkowe, zaś z rozpoczęciem opodatkowania według *modelu estońskiego*, podatnik straci prawo do dalszego odliczenia





strat. Oznacza to, że na wykorzystanie strat z ubiegłych lat podatkowych, podatnicy dokonujący wyboru ryczałtu będą mieć dwa (poprzedzające) lata podatkowe, pod warunkiem, że wykazali za te lata podatkowe dochód podlegający opodatkowaniu. Pozostała wartość strat nie będzie mogła korzystać z odliczenia. Ponadto, w sytuacji, w której podatnik dokona wstecznego rozliczenia strat z lat ubiegłych przed opodatkowaniem ryczałtem, zaś okres opodatkowania ryczałtem będzie krótszy niż 4 pełne lata podatkowe, podatnik zostanie obciążony obowiązkiem skorygowania odliczenia strat i tym samym zapłatą zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

## PODSUMOWANIE

Przytoczone zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zostały opisane ze sporą dozą uogólnień. Lektura nowych przepisów powoduje wrażenie, że polskie wydanie „estońskiego CIT” jest wbrew zamiarom dość skomplikowane, nawet na tle gąszczu już obowiązujących przepisów o ogólnych zasadach opodatkowania. Niewątpliwie, niwelowanie różnic między ujęciem rachunkowym i podatkowym zdarzeń gospodarczych, odraczania opodatkowania do czasu wypłaty zysku, ogólne premiowanie inwestycji bodźcami podatkowymi i zmniejszenie obowiązków sprawozdawczych to krok w dobrą stronę.

Jednocześnie, realizacja kierunku obranego przez Ministerstwo Finansów wydaje się bardzo zachowawcza, zaś miejscami może nawet sprawiać wrażenie ukierunkowanej na zniechęcenie do nowej formy opodatkowania (jakby obawa przed ewentualnymi nadużyciami wiodła prym nad intencją wsparcia małej i średniej przedsiębiorczości). Dotyczy to zarówno ścisłego ograniczenia kręgu podmiotów uprawnionych do ryczałtu skutkiem szeregu warunków szczególnych (w tym wyłączenia spod prawa do ryczałtu nowo opodatkowanych CIT spółek komandytowych, będących popularną formą działalności dla wspólników – osób fizycznych), ustalania dochodu z przekształcenia, ograniczenia odliczalności strat podatkowych z lat ubiegłych, jak i ograniczenia inwestycji

do nabywania środków trwałych (zatem z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych), czy wreszcie braku szczególnych zachęt dotyczących własności intelektualnej, pomimo wyłączenia prawa do stosowania ulgi IP-Box.

W świetle przepisów przejściowych, które w okresie 2021-2024 pozwalają na skrócenie opodatkowania ryczałtem, może klarować się wniosek, że obecna forma „estońskiego CIT” nie jest ostatnim słowem Ministerstwa Finansów i po okresie pierwszych lat funkcjonowania, w zależności od jego przyjęcia przez podatników, system czekać mogą zmiany.

Niezależnie od opisanych „wad wieku dziecięcego” ryczałtu (i tego, czy wady te zostaną z nami na dłużej), nowa metoda opodatkowania zasługuje na zainteresowanie, ponieważ z perspektywy inwestujących w swój rozwój spółek sektora MŚP, może okazać się dostatecznie korzystna i mniej obciążająca od opodatkowania na zasadach ogólnych. Z uwagi na konieczność podjęcia wymagających przygotowań przed wyborem ryczałtu, wspólnicy i spółki powinni dokonać indywidualnych analiz, czy nowa forma opodatkowania będzie wpisywać się w strategię rozwoju w okresie co najmniej 4 lata i czy finalnie, będzie dla nich bardziej korzystna niż opodatkowanie CIT na zasadach ogólnych z wykorzystaniem obecnych już zachęt, jak ulga B+R, IP-Box, czy zwolnienie dochodów z działalności strefowej. ■



**Dariusz Wójtowicz**

*menedżer w zespole ds. CIT  
w KPMG w Polsce*

# Spółki nieruchomościowe – nowa kategoria podmiotów, nowe obowiązki

**W ostatnim czasie można wyraźnie zaobserwować, że polski ustawodawca wprowadza szczególne obowiązki podatkowe w stosunku do podmiotów działających w sektorze nieruchomościowym. Dotychczas zmiany te wprowadzały przede wszystkim dodatkowe zobowiązania podatkowe wynikające z posiadania majątku nieruchomego (m.in. minimalny podatek dochodowy od nieruchomości komercyjnych), bądź zbywania udziałów w spółkach posiadających majątek nieruchomy zlokalizowany w Polsce (poprzez wprowadzanie tzw. klauzul nieruchomościowych do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania).**

Od nowego roku wprowadzone zostaną zmiany do ustawy o CIT, które nakładać będą kolejne obowiązki podatkowe na spółki działające w branży nieruchomościowej. Cel wprowadzenia tych regulacji wydaje się dyskusyjny, a ich treść może budzić istotne wątpliwości interpretacyjne. Jako uzasadnienie ich wprowadzenia Ministerstwo Finansów wskazuje oczywiście zamiar uszczelnienia systemu podatkowego.

## DEFINICJA SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ

Ustawodawca zdecydował się wprowadzić definicję tzw. „spółki nieruchomościowej”. Dotychczas ustawa o CIT nie zawierała takiego pojęcia, choć podobna konstrukcja pojawiała się w katalogu źródeł dochodów znajdujących się na terytorium Polski.

Zgodnie z nową definicją, przez pojęcie spółki nieruchomościowej należy rozumieć inny podmiot niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- a) w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność – na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości, przekraczające 10 mln zł;
- b) w przypadku innych podmiotów – na ostatni dzień roku poprzedzającego co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 mln zł oraz gdy przychody z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności nieruchomości (lub praw do nich) oraz udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu przychodów podatkowych lub ujętych w wyniku finansowym netto.



Z treści nowej definicji wynika, że o statusie spółki nieruchomościowej będzie decydować struktura aktywów, a nie forma prowadzenia działalności. Również np. spółki osobowe mogą być bowiem uznane za spółki nieruchomościowe, jeśli posiadają majątek nieruchomy o odpowiedniej wartości.

Dodatkowo nie jest jasne, co należy rozumieć przez pojęcie „praw do nieruchomości”. Wydaje się, że intencją ustawodawcy nie było objęcie podmiotów, które dzierżawią lub wynajmują nieruchomości. W określeniu „prawa do nieruchomości” nie powinno bowiem chodzić o prawa obligacyjne, ale prawa rzeczowe (w tym ograniczone prawa rzeczowe). Można spodziewać się jednak wielu sporów w tym zakresie z administracją skarbową.

W praktyce nowa definicja będzie miała zastosowanie również do rozstrzygania, czy znajdują zastosowanie postanowienia tzw. klauzul nieruchomościowych zawarte w większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w tych sytuacjach, w których będzie dochodziło do przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (zdefiniowanej tak według ustawy o CIT). Należy przy tym podkreślić, że klauzula nieruchomościowa w ustawie o CIT oraz umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania ma inne brzmienie niż definicja spółki nieruchomościowej, co sprawia, że są to osobne zbiory, częściowo się pokrywające. Spółka nieruchomościowa zasadniczo spełni wymogi klauzuli nieruchomościowej, ale niekoniecznie każda spółka, która spełnia warunki z klauzuli nieruchomościowej będzie spółką nieruchomościową. Przykładowo spółka, która na koniec ostatniego roku podatkowego nie posiadała nieruchomości, ale nabędzie je w trakcie roku i w tym samym roku jej udziały zostaną zbyte nie będzie jeszcze spółką nieruchomościową, ale może spełnić kryteria klauzuli nieruchomościowej i wówczas zbycie jej udziałów będzie opodatkowane w Polsce na ogólnych zasadach.

Dodatkowo, w odniesieniu do podmiotów kwalifikujących się na status spółki nieruchomościowej zostaną nałożone dodatkowe obowiązki, o których mowa niżej.

### **ZBYCIE UDZIAŁÓW W SPÓŁCE NIERUCHOMOŚCIOWEJ I PRZENIESIENIE FUNKCJI PŁATNIKA NA SPÓŁKĘ NIERUCHOMOŚCIOWĄ**

Kolejna zmiana dotyczy przeniesienia obowiązku rozliczenia podatku dochodowego od zysków kapitałowych z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, ze zbywcy (podatnika) na samą spółkę nieruchomościową, w przypadku jeżeli zbywca posiada ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (nie jest polskim rezydentem podatkowym),

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

W takiej sytuacji spółka nieruchomościowa będzie jako płatnik zobowiązana do obliczenia podatku (w wysokości 19%) oraz jego wpłaty na rachunek urzędu skarbowego do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano transakcji.

W celu wypełnienia powyższych obowiązków, spółka nieruchomościowa powinna posiadać szczegółowe informacje dotyczące tej transakcji, w szczególności dotyczące wartości przychodów i kosztów po stronie zbywcy (w celu określenia dochodu). Jeżeli spółka nieruchomościowa nie będzie posiadać takich informacji, to będzie ona zobowiązana do rozliczenia podatku dochodowego w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.

W tym miejscu należy wskazać, że określenie obowiązków płatnika może rodzić szereg praktycznych problemów, jeśli mamy do czynienia z podmiotami



zajmującymi się systematycznym inwestowaniem w spółki nieruchomościowe. W ich przypadku nie jest jednoznaczne jak liczyć 5% udział, w szczególności, jeśli transakcje sumują się w okresie 12 kolejnych miesięcy. Podobny problem będzie dotyczyć spółek o statusie spółki nieruchomościowej, której akcje notowane są na rynkach regulowanych. Brak wiedzy o podmiotach dokonujących obrotu takimi akcjami może uniemożliwić prawidłowe wykonanie obowiązków płatnika przez spółkę nieruchomościową. Wydaje się, że ustawodawca nie przewidział takich sytuacji, gdyż nie zapewnił spółkom nieruchomościowym odpowiednich narzędzi do uzyskania informacji o obrocie ich akcjami.

Z kolei, choć nowe regulacje wprowadzają obowiązek przekazania przez zbywcę środków finansowych na pokrycie podatku dochodowego z tytułu przeprowadzonej transakcji, to mogą zdarzyć się sytuacje, kiedy takie środki finansowe nie zostaną przekazane. Wówczas spółka nieruchomościowa będzie zobowiązana do pokrycia takiego wydatku z własnych środków i dochodzenia roszczenia w stosunku zbywcy. Zatem, planując transakcje nabycia udziałów w spółkach nieruchomościowych należy zwrócić szczególną uwagę na prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych przez zbywcę oraz zabezpieczenia środków na zapłatę podatku.

### **OBOWIĄZEK USTANOWIENIA PRZEDSTAWICIELA PODATKOWEGO POD GROŻBĄ KARY DO 1 MLN ZŁ**

Ponadto, spółki nieruchomościowe niemające siedziby lub zarządu w Polsce (np. zagraniczne podmioty posiadające w Polsce nieruchomości), będą obowiązane do ustanowienia tzw. przedstawiciela podatkowego. Obowiązek ten nie będzie jednak dotyczył spółek nieruchomościowych podlegających w jednym z krajów UE lub z państw EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Podstawowym obowiązkiem przedstawiciela podatkowego będzie wykonywanie w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej obowiązków płatnika, o którym mowa powyżej. W tym zakresie przedstawiciel podatkowy będzie odpowiadał, solidarnie ze spółką nieruchomością, za podatek z tytułu zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej.

Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która spełnia szereg warunków wskazanych w nowych regulacjach ustawy o CIT (m.in. posiada siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w Polsce, nie ma zaległości podatkowych przekraczających określonego stosunku do łącznej wartości zobowiązań podatkowych, brak prawomocnego skazania za przestępstwa skarbowe a także posiada uprawnienia do zawodowego wykonywania usług

doradztwa podatkowego lub usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych).

Należy pamiętać, że przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze umowy zawartej w formie pisemnej. Co interesujące, same regulacje podatkowe nie wprowadzają terminu, do którego należy dokonać ustanowienia przedstawiciela podatkowego. Jednak w przypadku nieustanowienia przedstawiciela podatkowego, spółce nieruchomościowej grozi nałożenie administracyjnej kary pieniężnej w wysokości nawet do 1 mln zł.

### **NOWE OBOWIĄZKI INFORMACYJNE**

Nowe regulacje wprowadzają także istotny obowiązek informacyjny dla spółek nieruchomościowych oraz podatników posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% prawa głosu albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej.

Zgodnie z tymi regulacjami, spółki nieruchomościowe zobowiązane są do informowania o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw. Natomiast wspólnicy spółek nieruchomościowych będą zobowiązani do informowania o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, udziałów (akcji), tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze.

Powyższe informacje należy przekazać do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, w terminie 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W praktyce regulacje te mogą wiązać się z licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi co do ustalenia, które podmioty działające w ramach grup kapitałowych lub przynależnych do funduszy inwestycyjnych będą zobowiązane do informowania. Sam brak przekazania tych informacji może skutkować odpowiedzialnością karną skarbową osób odpowiedzialnych za realizację tych obowiązków. ■



**Jarosław Nożewski**

*starszy menedżer w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce*

# Nowy obowiązek sprawozdawczy: informacja o realizowanej strategii podatkowej

Jedną z najbardziej doniosłych zmian na 2021 r. jest nałożenie na podatników CIT nowego obowiązku sprawozdawczego w postaci publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Pomimo burzliwego przebiegu prac legislacyjnych, który stawiał pod znakiem zapytania moment wejścia w życie nowelizowanych przepisów, ostatecznie obowiązek sporządzania i publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej wejdzie w życie od 1 stycznia 2021 r.



## PODMIOTY ZOBOWIĄZANE DO PRZYGOTOWANIA I PUBLIKACJI INFORMACJI

Obowiązek przygotowania i publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej dotyczy zarówno pojedynczych podatników CIT, jak i podatkowych grup kapitałowych. W odniesieniu do pojedynczych podatników CIT, obowiązek ten znajduje zastosowanie w przypadku, gdy ich przychody przekroczą kwotę 50 mln euro w roku podatkowym, którego dotyczyć ma publikowana informacja. W przypadku podatkowych grup kapitałowych, obowiązek sporządzenia oraz publikacji przedmiotowej informacji nie jest zależny od kwoty osiąganych przychodów i został nałożony zarówno na całą podatkową grupę podatkową jak i na pojedyncze spółki wchodzące w jej skład.

Kwestią mogącą budzić pewne wątpliwości podatników jest potencjalne objęcie zakresem zastosowania nowego obowiązku sprawozdawczego również zagranicznych podmiotów prowadzących działalność w Polsce za pośrednictwem zarejestrowanego dla potrzeb CIT zakładu podatkowego (np. oddziału). Choć analizowana regulacja nie wspomina wprost o tej kwestii to wydaje się, że przepisy te znajdują zastosowanie również wobec tego typu podmiotów. Niemniej jednak, istnieje możliwość wypełnienia obowiązku poprzez publikację polskiego tłumaczenia informacji, a także możliwość publikacji informacji na stronie podmiotu powiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych (za podmioty powiązane uznaje się m.in. podatnika oraz jego zagraniczny zakład podatkowy), w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany sam nie



posiada własnej strony internetowej. Wydaje się jednak, że w takim przypadku obowiązek ten będzie dotyczyć wyłącznie informacji dotyczących realizowanej strategii podatkowej związanej z działalnością prowadzoną w Polsce, a nie stosowanej przez zagranicznego podatnika w kraju jego rezydencji. Biorąc jednak pod uwagę aktualny brak praktyki, nie można całkowicie wykluczyć, że kwestia ta może być potencjalnie przedmiotem sporów z organami podatkowymi.

Na koniec, należy zauważyć, że przedmiotowy obowiązek nie znajduje zastosowania wobec podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej.

## ZAKRES PUBLIKOWANYCH INFORMACJI

Zgodnie z wprowadzanymi przepisami, informacja o realizowanej strategii podatkowej będzie musiała obejmować szeroki katalog informacji dotyczących stosowanego przez podatnika podejścia w zakresie prawidłowego rozliczania zobowiązań podatkowych. Ustawa wprowadzająca obowiązek publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej zawiera otwarty katalog informacji, które podlegają ujawnieniu w ramach realizacji tego obowiązku sprawozdawczego. Katalog ten zawiera:

- informacje o stosowanych przez podatnika procedurach i procesach w zakresie prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych, a także o dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej,
- informacje odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (w tym informacje o liczbie zaraportowanych schematów podatkowych),
- informacje o transakcjach z podmiotami powiązanymi (również posiadającym rezydencje podatkową poza Polską) w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów ustalonej na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego,
- informacje o planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu przepisów o cenach transferowych,
- informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie interpretacji podatkowych, wiążącej informacji stawkowej lub wiążącej informacji akcyzowej,
- informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Zakres publikowanych informacji powinien uwzględniać charakter, rodzaj oraz rozmiar działalności prowadzonej przez podatnika, zatem w zależności od powyższych czynników, publikacja informacji może wymagać ujawnienia również informacji niewskazanych wprost w powyższym katalogu.

Jednocześnie ujawnieniu w publikowanej informacji nie podlegają dane objęte tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego. Mając jednak na uwadze, że powyższe wyłączenie odwołuje się do pojęć nieostrych, których dokładny zakres może być przedmiotem dyskusji, w celu uniknięcia ewentualnych sporów z organami podatkowymi zastosowanie tego wyłączenia może wymagać analizy mającej na celu potwierdzenie możliwości objęcia określonych danych tajemnicą.

Biorąc pod uwagę, że informacja o realizowanej strategii podatkowej powinna zawierać również informacje o procedurach i procesach dotyczących wypełniania





zobowiązań podatkowych, w ramach przygotowań do realizacji tego obowiązku podatnicy powinni wprowadzić w swoich organizacjach sformalizowane procedury podatkowe, co umożliwi pełną realizację nowego obowiązku sprawozdawczego. Rekomendowane jest także przygotowanie formalnego dokumentu dotyczącego stosowanej strategii podatkowej, który będzie podstawą do złożenia opisywanej tu informacji z jej realizacji.

### TERMIN REALIZACJI OBOWIĄZKU

Zgodnie z treścią przepisów, podatnicy będą zobowiązani do przygotowania oraz publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego, którego dotyczy publikowana informacja. W praktyce oznacza to, że podmioty zobowiązane będą musiały po raz pierwszy przygotować oraz opublikować informację o strategii podatkowej realizowanej w 2020 r. w terminie do 31 grudnia 2021 r.

### SPOSÓB PUBLIKACJI INFORMACJI

Realizacja obowiązku publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej wymaga od podatnika umieszczenia przedmiotowej informacji na swojej stronie internetowej lub w przypadku, gdy podatnik nie posiada własnej strony internetowej, na stronie internetowej należącej do podmiotu powiązanego. Jednocześnie podatnik jest zobowiązany do przekazania naczelnikowi urzędu skarbowego właściwego dla podatnika informacji o adresie strony internetowej, na której publikowana jest strategia podatkowa, w terminie przewidzianym dla realizacji samego obowiązku publikacji informacji.

Publikowana informacja powinna być sporządzona w języku polskim lub stanowić jej tłumaczenie na język polski.

### SANKCJE

Brak realizacji obowiązku przygotowania oraz publikacji informacji o realizowanej strategii podatkowej jest zagrożony karą grzywny do 120 stawek dziennych na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Dodatkowo, nieprzekazanie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o adresie strony internetowej, na której publikowana jest informacja, jest zagrożone karą finansową w wysokości do 250 000 zł, nakładaną przez naczelnika urzędu skarbowego w drodze wydania decyzji administracyjnej. ■



**Grzegorz Wójcik**

*menedżer w zespole ds. CIT  
w KPMG w Polsce*



**Stanisław Woźniczka**

*starszy konsultant w zespole  
ds. CIT w KPMG w Polsce*



# Ograniczenie rozliczenia strat

**W dniu 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie kolejna w ciągu ostatnich kilku lat duża nowelizacja ustawy o podatkach dochodowym od osób prawnych. Do najszerzej komentowanych publicznie nowości należą niewątpliwie omawiane na tych łamach regulacje obejmujące podatkiem dochodowym od osób prawnych spółki komandytowe oraz regulacje wprowadzające tzw. estoński CIT.**

Tymczasem ustawodawca, bez większego rozgłosu, wprowadził również kilka innych istotnych dla podatników zmian. Jedną z nich jest wprowadzenie nowych regulacji ograniczających możliwość rozliczania strat podatkowych przez podmioty biorących udział w działaniach reorganizacyjnych.

## OBECNIE OBOWIĄZUJĄCE OGRANICZENIA

Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o CIT, jeżeli koszty uzyskania przychodów przewyższają sumę przychodów z danego źródła, to różnica stanowi stratę podatkową. W kolejnych latach podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia wypracowanego zysku stanowiącego podstawę opodatkowania o kwotę straty poniesionej uprzednio w ramach danego źródła przychodów. Zgodnie z ogólną zasadą, stratę można rozliczyć w pięciu kolejnych latach podatkowych, następujących po roku, w którym została ona poniesiona. Jednocześnie ustawodawca przewidział zastrzeżenie, że odliczenie w którymkolwiek z lat nie może przekroczyć 50% wysokości straty. Od 2019 r. przepisy przewidują również korzystne z perspektywy podatników rozwiązanie, polegające na możliwości jednorazowego odliczenia straty w kwocie nieprzekraczającej 5 000 000 zł – w jednym z pięciu kolejnych lat podatkowych. Jeżeli strata podatnika przekracza wskazaną kwotę, to pozostała

część powinna zostać rozliczona zgodnie z podstawową zasadą, tj. kwota rocznego odliczenia nie może przekroczyć 50% wysokości straty. Warto jednak dodać, że przyspieszony sposób rozliczania strat dotyczy strat wypracowanych od 2019 r.

Jednocześnie, dotychczas obowiązujące przepisy ustawy o CIT przewidywały pewne ograniczenia w zakresie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania o wartość poniesionych w przeszłości strat. Między innymi ograniczenia te dotyczyły spółek biorących udział w różnego rodzaju reorganizacjach. Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Ograniczenie to nie dotyczyło jednak spółek kapitałowych przekształconych w inne spółki kapitałowe (np. w przypadku przekształcenia spółki z o.o. w spółkę akcyjną).

W przypadku połączeń taka redakcja przepisów oznaczała utratę możliwości rozpoznania straty przez spółki łączone (przy połączeniu przez założenie nowej spółki) oraz spółki przejmowane (przy połączeniu przez przejęcie). Jednak ograniczenia te nie dotyczyły możliwości obniżenia podstawy opodatkowania o straty osiągnięte w przeszłości przez spółkę przejmującą w przypadku przeprowadzenia połączenia przez przejęcie.

Należy jednak podkreślić, że już sam fakt wyłączenia możliwości rozpoznawania strat podatkowych przez spółki łączone oraz przejmowane stanowił wyłom wobec zasady sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków podatkowych.



Dotychczas obowiązujące przepisy w żaden sposób natomiast nie ograniczały możliwości rozpoznawania strat przez podatników wnoszących lub otrzymujących aporty w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

## PODMIOT PRZEJMUJĄCY RÓWNIEŻ NIE ROZLICZY STRATY

Wchodząca w życie nowelizacja w istotny sposób ogranicza możliwość rozpoznawania strat podatkowych przez podatników biorących udział w różnego rodzaju działaniach reorganizacyjnych. Ustawodawca zdecydował się bowiem na rozszerzenie katalogu sytuacji w których po przeprowadzeniu reorganizacji odliczenie straty będzie niemożliwe.

Zgodnie z znowelizowanymi przepisami, od 2021 r. ograniczenie możliwości rozpoznawania strat będzie miało zastosowanie – w niektórych przypadkach – także do strat spółek przejmujących, które do tej pory zachowywały prawo do rozliczania straty podatkowej po połączeniu. Zgodnie z nowowprowadzonym art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatnik nie będzie mógł uwzględnić swoich strat, jeżeli w wyniku podjętych działań reorganizacyjnych:

1. przejął on inny podmiot, lub
2. nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym, w drodze aportu, lub
3. otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

a ponadto, w wyniku podjętych działań został spełniony jeden z poniższych warunków:

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

Nowe przepisy będą miały więc zastosowanie do tych restrukturyzacji, w następstwie których zmianie ulega przedmiot działalności spółki przejmującej lub skład wspólników spółki przejmującej. W ten sposób, w ocenie Ministerstwa Finansów, prawa do odliczenia straty mają zostać pozbawione podmioty, który przeprowadziły reorganizację z powodów nieuzasadnionych ekonomicznie. Przykładowo, jeżeli w ramach grupy

kapitałowej spółka matka przejmie spółkę córkę, nie zmieniając przy tym profilu swojej działalności (oraz zachowując posiadaną strukturę udziałowców/akcjonariuszy), to będzie uprawniona w dalszym ciągu uprawniona do rozliczenia straty.

## PROBLEMATYCZNE KRYTERIA

Pomimo celów, jakie przyświecały ustawodawcy, można zaryzykować twierdzenie, że nowo wprowadzone przepisy ograniczające możliwość rozliczania strat, mogą swoim działaniem objąć nie tylko sytuację, w których działania reorganizacyjne były podejmowane w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, ale również zupełnie uzasadnione gospodarczo sytuację.

W przypadku pierwszej z przesłanek (odnoszącej się do zmiany faktycznie wykonywanej działalności), problemem w praktyce może okazać sytuacja, gdy w wyniku przeprowadzenia połączenia lub otrzymania aportu przedmiot działalności podatnika zmienia się jedynie częściowo. W takiej sytuacji, nowo wprowadzone ograniczenia obejmą transakcje, w których spółka przejmująca (otrzymująca aport) w przeważającym stopniu kontynuuje dotychczasową działalność, rozszerzając ją jedynie w niewielkim zakresie, w oparciu o przejęte aktywa (co może być uzasadnione synergiami obu rodzajów działalności). Na mocy nowych przepisów, podatnik nie będzie mógł rozliczyć własnej straty z lat poprzednich, nawet jeżeli wykazany w danym roku dochód wynikał będzie w 100% z działalności prowadzonej już przed



transakcją. Taki skutek omawianej regulacji wydaje się zdecydowanie zbyt daleko idącą ingerencją ustawodawcy w uprawnienia podatników podejmujących czynności reorganizacyjnych z uzasadnionych gospodarczo przyczyn.

Z kolei druga przesłanka zastosowania nowych przepisów (odnosząca się do zmian w strukturze udziałowców lub akcjonariuszy podmiotu przejmującego) jest szczególnie niekorzystna z perspektywy tzw. połączeń odwrotnych. Połączenia odwrotne polegają na przejęciu przez spółkę zależną jej bezpośredniego udziałowca i są wykorzystywane m.in. w celu uproszczenia struktury organizacyjnej w grupach kapitałowych. Cechą charakterystyczną dla połączeń odwrotnych jest to, że w następstwie połączenia udziałowcy (akcjonariusze) spółki przejmowanej otrzymują udziały (akcje) w spółce zależnej – będącej spółką przejmującą. W większości przypadków będzie to oznaczało, że połączenia odwrotne spełnia przewidziany w nowelizacji warunek zmiany podmiotu/ów, które posiadają co najmniej 25% udziałów (akcji) w spółce przejmującej. Nawet, jeżeli połączenie odwrotne zostanie przeprowadzone z uzasadnionych gospodarczo przyczyn, spółka przejmująca utraci prawo do rozliczenia swoich strat podatkowych.

## BRAK PRZEPISÓW PRZEJŚCIOWYCH

Inną problematyczną kwestią jest również zakres intertemporalny stosowania nowych przepisów. W kontekście nowych przepisów, powstaje naturalne pytanie – czy nowe przepisy obejmą również czynności reorganizacyjne, które miały miejsce przed dniem w życie nowych przepisów? Niestety ustawodawca nie zdecydował się na uwzględnienie postulatów zgłaszanych w trakcie konsultacji projektu ustawy, w których postulowano o dodanie odpowiednich przepisów przejściowych, precyzujących powyższą kwestię. W trakcie konsultacji, Ministerstwo Finansów wskazało na intencję zastosowania nowych ograniczeń również do restrukturyzacji, które miały miejsce przed wejściem w życie nowych przepisów.

Jeżeli takie restrykcyjne podejście zostanie potwierdzone w praktyce organów podatkowych należy spodziewać się licznych sporów podatników i organów przed sądami administracyjnymi. Trzeba bowiem zauważyć, że taka interpretacja nowych przepisów stoi w wyraźnej opozycji do prezentowanej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady ochrony praw nabytych podatnika.

## PODSUMOWANIE

Jak wynika z uzasadnienia projektu nowych przepisów, wprowadzone ograniczenie ma na celu wyeliminowanie z obrotu gospodarczego operacji restrukturyzacyjnych, których celem jest sztuczne wykorzystanie strat podatnika, w celu pomniejszenia dochodów

wygenerowanych przez inne przedsiębiorstwo. Zdaniem ustawodawcy, obowiązujące dotychczas przepisy, zabraniające rozliczania straty spółki przejmowanej, były niewystarczające, ponieważ skutkowały stosowaniem struktur optymalizacyjnych, w których podmioty ponoszące straty, których działalność nie rokowała możliwością uzyskiwania w kolejnych latach dochodów, dokonywały przejęcia innego przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), co pozwalało na obniżenie podstawy opodatkowania z dochodowej działalności.

O ile przedstawiona argumentacja wydaje się być w pewnym stopniu uzasadniona, to zakres regulacji mającej przeciwdziałać praktykom optymalizacyjnym należy uznać za zbyt daleko idący. Nowymi przepisami ustawodawca niejako „wylewa dziecko razem z kąpielą” – z jednej strony ogranicza sztuczne działania ukierunkowane na obniżenie podstawy opodatkowania, z drugiej zaś wprowadza negatywne rozwiązania dla całego szeregu podatników dokonujących działań reorganizacji z uzasadnionych powodów biznesowych. Należy podkreślić, że nowe przepisy stanowią szczególnie niekorzystne rozwiązanie z perspektywy połączeń odwrotnych, które niejako „z definicji” będą kwalifikowane jako objęte ograniczeniami w rozliczaniu strat. Na szczególną dezaprobatę zasługuje przy tym brak przepisów przejściowych, które jasno wskazywałyby przedział czasowy do jakiego ma zastosowanie wprowadzona regulacja. Powyższe kwestie najpewniej będą miały negatywny wpływ na skłonność podatników do przeprowadzania restrukturyzacji, również tych uzasadnionych ekonomicznie, co może mieć szczególnie dotkliwe skutki w rzeczywistości pokryzysowej. ■



**Marcin Michna**

*menedżer w zespole  
ds. CIT w KPMG w Polsce*



**Maciej Kopycki**

*konsultant w zespole ds. CIT  
w KPMG w Polsce*

# Zapowiedź dalszych zmian w podatku u źródła

**Minister Finansów zapowiedział kolejne odroczenie mechanizmu pay and refund, jak i przeprowadzenie w trakcie 2021 r. nowelizacji przepisów dotyczących WHT. Z kolei, już od 1 stycznia 2021 r. ma zmienić się właściwość urzędu do spraw podatku u źródła. Niezmiennie, płatnik powinien dochowywać należytej staranności dokonując płatności podlegających WHT.**

## KOLEJNE ODROCZENIE

Minister Finansów w piśmie z 6 listopada 2020 r. poinformował, że uwzględniając wyjątkowe uwarunkowania prowadzenia procesu legislacyjnego, w szczególności ograniczenia związane z pandemią COVID-19, planowane jest wydanie rozporządzeń, na podstawie których wyłączony zostanie mechanizm obowiązkowego poboru podatku u źródła według stawki krajowej, z prawem do zwrotu całości bądź części podatku (tzw. mechanizm WHT *pay and refund*). Równolegle prowadzony będzie proces legislacyjny w zakresie konsultowanych zmian, tak by go zakończyć w 2021 r. Zatem, spodziewamy się odroczenia wejścia w życie mechanizmu *pay and refund* o kolejne 6 miesięcy, tj. do 30 czerwca 2021 r.

## ZMIANY W SYSTEMIE PAY AND REFUND

Ponadto, przedstawiciele Ministerstwa Finansów podczas spotkania z doradcami we wrześniu tego roku nakreślili kierunek dalszych zmian w zakresie mechanizmu *pay and refund*, wśród których rozważa się:

- ograniczenie mechanizmu *pay and refund* tylko do podmiotów powiązanych,
- ograniczenie limitu 2 mln zł do płatności pasywnych (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) i tym samym wyłączenie z limitu usług niematerialnych,
- rozszerzenie zakresu opinii o stosowaniu zwolnienia (ang. *clearance opinion*) o zwolnienia i stawki obniżone stosowane na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tym samym opinia ma zyskać nową nazwę – opinia o stosowaniu preferencji),
- wyłączenie mechanizmu *pay and refund* w przypadku dywidend krajowych,
- wskazanie na szczelbu ustawy, że standard należytej staranności jest wyższy w przypadku płatności do podmiotów powiązanych,
- zmiana w zakresie podpisywania oświadczenia o stosowaniu preferencji (WH-OSC) tj. powinno być podpisane zgodnie z zasadami reprezentacji, a nie przez cały zarząd,
- opinia o stosowaniu zwolnienia, jeśli została już wydana, będzie obowiązywała od dnia wejścia w życie mechanizmu *pay and refund*.



Poza nowelizacją zmian w przepisach, Ministerstwo Finansów potwierdziło, że trwają prace nad ostateczną wersją objaśnień, których projekt ukazał się w 19 czerwca 2019 r.

## ZMIANA URZĘDU WŁAŚCIWEGO DS. WHT

Ponadto, warto zwrócić uwagę, że Ministerstwo Finansów i Krajowa Administracja Skarbowa pracują nad zmianą właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Od 1 stycznia 2021 r. urzędy te skoncentrują się na obsłudze średnich i dużych firm. Obsługą największych firm w Polsce będzie zajmował się wyspecjalizowany urząd skarbowy o zasięgu krajowym, który powstanie na bazie Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Zgodnie z projektem rozporządzenia z dnia 19 października 2020 r. urzędem skarbowym właściwym w skali kraju za zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych (WHT) ma być Lubelski Urząd Skarbowy w Lublinie.

## NALEŻYTA STARANNOŚĆ

Już od 1 stycznia 2019 r. płatnicy podatku u źródła są zobowiązani są do zachowania tzw. należytej staranności. Obowiązek dochowywania należytej staranności dotyczy wszystkich płatności (niezależnie od ich kwoty), które podlegają WHT zgodnie z przepisami ustawy o CIT. Przy tym płatnik jest zobowiązany do dochowania należytej staranności uwzględniając charakter oraz skalę prowadzonej działalności. Trzeba jednak podkreślić, że wyłączenie odpowiedzialności płatnika nie jest możliwe m. in. jeśli podatnik i płatnik są podmiotami powiązanymi.

Weryfikacja warunków do stosowania zwolnienia, stawki obniżonej lub niepobrania WHT nie może się ograniczać jedynie do przepisów, które wprost się odnoszą do podatku u źródła tj. przedmiotu opodatkowania, statusu odbiorcy płatności, stawek WHT. W stosunku do płatności podlegających WHT organy mogą stosować klauzule przeciwdziałające unikaniu opodatkowania: ogólną (GAAR), szczególne (SAAR) i traktatowe (PPT, LoB). Oznacza to, że przy dokonywaniu płatności podlegających WHT płatnik powinien znać i rozumieć uzasadnienie gospodarcze transakcji, strukturę właścicielską / kapitałową odbiorcy, czy substancję gospodarczą odbiorcy (znać jego funkcje, aktywa i ryzyka).

Sankcje za niedochowanie należytej staranności są wysokie. Płatnik narażony jest na zapłatę podstawowej stawki WHT (najczęściej 20% lub 19%) wraz z odsetkami za zwłokę. Ponadto, płatnikowi dodatkowo grozi sankcja na podstawie Ordynacji podatkowej (tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe) na poziomie 10% wartości



brutto należności podlegających WHT. Niezależnie, od sankcji na podstawie ustawy o CIT i Ordynacji podatkowej, organy w stosunku do osób indywidualnych odpowiedzialnych za WHT mogą stosować kary na podstawie przepisów karnych skarbowych.

## PROCEDURA WHT

W ramach dochowywania należytej staranności, obok zabezpieczenia podejścia poprzez wystąpienie o opinie o stosowaniu zwolnienia czy o interpretację podatkową, płatnik WHT powinien wprowadzić wewnętrzną procedurę pozwalającą weryfikować warunki dokonywania płatności, w tym dokumentacyjne, jak i przypisać obowiązki związane z WHT odpowiednim pracownikom. Procedura WHT wpisuje się również w nowy obowiązek związany z realizacją strategii podatkowej. ■



**Iwona Krzezińska**

*menedżer w zespole ds. CIT  
w KPMG w Polsce*

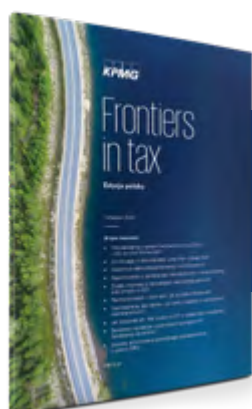
# Publikacje



**CITPoint Magazine**  
Wrzesień 2020



**CITPoint Magazine**  
Maj 2020



**Frontiers in tax**



**Pracownik za granicą.**  
Jak firmy w Polsce delegują pracowników?



**Roczne zeznania podatkowe Polaków PIT 2019**

Zachęcamy do zapoznania się z publikacjami KPMG dotyczącymi **odporności funkcji biznesowych w nowej rzeczywistości** oraz sprawdzenia, jak eksperci KPMG mogą wspierać Twoją firmę w tym trudnym czasie. **Masz pytanie?** Wyślij e-mail na adres: [mam pytanie@kpmg.pl](mailto:mam pytanie@kpmg.pl). Ekspert z danego zakresu niezwłocznie udzieli odpowiedzi na Twoje zapytanie.

# Kontakt



KPMG Poland

## KPMG w Polsce

ul. Inflancka 4A

00-189 Warszawa

T: +48 22 528 11 00

F: +48 22 528 10 09

E: [kpmg@kpmg.pl](mailto:kpmg@kpmg.pl)

## Anna Sińczuk

### Doradztwo podatkowe

Partner

E: [asinczuk@kpmg.pl](mailto:asinczuk@kpmg.pl)

T: +48 22 528 11 92

## Przemysław Szywacz

### Doradztwo podatkowe

Partner

E: [pszywacz@kpmg.pl](mailto:pszywacz@kpmg.pl)

T: +48 22 528 10 03

## Wojciech Majkowski

### Doradztwo podatkowe

Dyrektor

E: [wmajkowski@kpmg.pl](mailto:wmajkowski@kpmg.pl)

T: +48 22 528 16 80

## Znajdź nas:

[kpmg.pl](http://kpmg.pl) [youtube.com/kpmgpoland](https://www.youtube.com/kpmgpoland)

[facebook.com/kpmgpoland](https://www.facebook.com/kpmgpoland)

[twitter.com/kpmgpoland](https://twitter.com/kpmgpoland)

[linkedin.com/company/kpmg\\_poland](https://www.linkedin.com/company/kpmg_poland)

[instagram.com/kpmgpoland](https://www.instagram.com/kpmgpoland)

[pinterest.com/kpmgpoland](https://www.pinterest.com/kpmgpoland)

[webcasty.kpmg.pl](http://webcasty.kpmg.pl)

## Biura KPMG w Polsce

### Warszawa

ul. Inflancka 4A  
00-189 Warszawa

T: +48 22 528 11 00

F: +48 22 528 10 09

E: [kpmg@kpmg.pl](mailto:kpmg@kpmg.pl)

### pl Kraków

ul. Opolska 114 31-323 Kraków

T: +48 12 424 94 00

F: +48 12 424 94 01

E: [krakow@kpmg.pl](mailto:krakow@kpmg.pl)

### pl Poznań

ul. Roosevelta 22 60-829 Poznań

T: +48 61 845 46 00

F: +48 61 845 46 01

E: [poznan@kpmg.pl](mailto:poznan@kpmg.pl)

### pl Wrocław

ul. Szczytnicka 11 50-382 Wrocław

T: +48 71 370 49 00

F: +48 71 370 49 01

E: [wroclaw@kpmg.pl](mailto:wroclaw@kpmg.pl)

### pl Gdańsk

al. Zwycięstwa 13A 80-219 Gdańsk

T: +48 58 772 95 00

F: +48 58 772 95 01

E: [gdansk@kpmg.pl](mailto:gdansk@kpmg.pl)

### pl Katowice

ul. Francuska 36 40-028 Katowice

T: +48 32 778 88 00

F: +48 32 778 88 10

E: [katowice@kpmg.pl](mailto:katowice@kpmg.pl)

### pl Łódź

ul. Składowa 35 90-127 Łódź

T: +48 42 232 77 00

F: +48 42 232 77 01

E: [lodz@kpmg.pl](mailto:lodz@kpmg.pl)

© 2020 KPMG Tax M.Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy. Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji.

**kpmg.pl**

**mam pytanie@kpmg.pl**