



CITpoint Magazine

Maj 2021

KPMG.pl

Spis treści

Klauzula nieruchomościowa przewidziana w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w kontekście zmian w ustawie o CIT

4

Należyta staranność w podatku u źródła oraz obowiązek identyfikacji rzeczywistego właściciela w odniesieniu do dywidend

8

Właściwa kwalifikacja transakcji nabycia i sprzedaży licencji do programu komputerowego na gruncie regulacji dot. podatku u źródła oraz przychodów z zysków kapitałowych

17

Analiza dotychczasowego orzecznictwa na gruncie regulacji limitujących potrącalność kosztów podatkowych niektórych usług niematerialnych

21

Wątpliwości podatników w kwestii możliwości zaliczenia odsetek hipotetycznych od finansowania własnego (tzw. *notional interest deduction*) w świetle wyjaśnień organów podatkowych

26

Opodatkowanie CIT spółek komandytowych, a spełnienie definicji małego podatnika na gruncie ustawy o CIT

29

Wstęp

W najnowszym numerze magazynu CITPoint powracamy częściowo do kwestii, które poruszaliśmy w specjalnym wydaniu naszego magazynu z grudnia 2020 r. – na temat zmian w podatku CIT na 2021 r.

Omawiamy w szczególności wątpliwości na tle stosowania nowej definicji „spółki nieruchomościowej” i różnice pomiędzy definicją krajową, a wynikającą z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Po raz kolejny przypominamy o istotnych obowiązkach wynikających z nowych przepisów o podatku u źródła (WHT) oraz dyskutujemy o tym, na ile nowe obowiązki są konieczne do spełnienia i w jaki sposób w przypadku wypłaty dywidend – zbliża się bowiem właśnie czas na wypłaty zysków z lat poprzednich.

Poruszamy także problematykę opodatkowania spółek komandytowych – w kolejnych numerach będziemy jeszcze wracać do tej kwestii, czas możliwego odroczenia stosowania przepisów CIT w stosunku do tego rodzaju spółek upływa z końcem kwietnia.

Oprócz tego podsumowujemy obserwowane trendy w orzecznictwie dotyczące limitowania kosztów usług niematerialnych (art. 15e ustawy o CIT) – ta głośna zmiana doczekała się tu przez ostatnie lata bardzo bogatego dorobku.

Poruszamy także kwestię kwalifikacji przychodu do źródła kapitałowego lub operacyjnego – w przypadku sprzedaży licencji do oprogramowania oraz wyjaśniamy obserwowane wątpliwości, co do stosowania przepisów o kosztach hipotetycznych odsetek (notional interest deduction).

Zapraszamy do lektury.



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*

Klauzula nieruchomościowa przewidziana w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w kontekście zmian w ustawie o CIT

Do 2021 r. polskie przepisy podatkowe nie zawierały definicji spółki nieruchomościowej. Jednocześnie pojęcie to funkcjonowało w doktrynie oraz orzecznictwie i było używane w stosunku do spółek, do których zastosowanie miała tzw. klauzula nieruchomościowa, występująca w większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę oraz w krajowych ustawach o podatkach dochodowych.

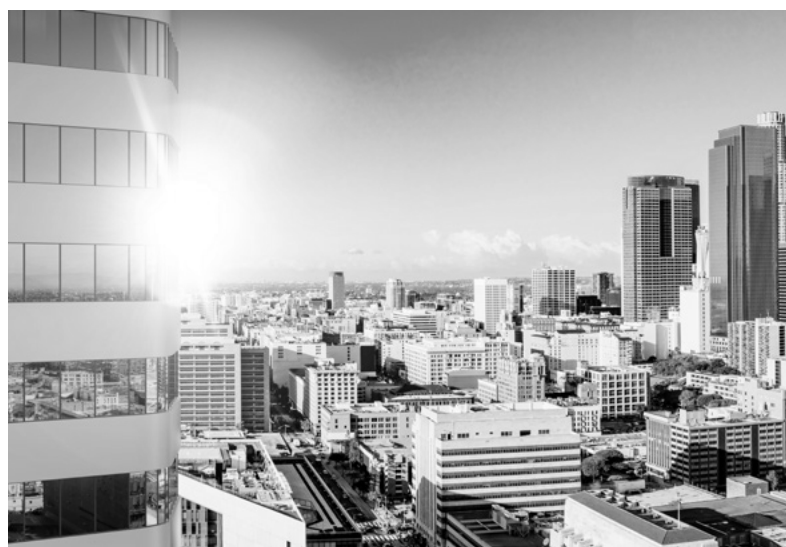
KLAUZULA NIERUCHOMOŚCIOWA

Zasadą przyjętą w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest przyznanie prawa do opodatkowania dochodu z tytułu sprzedaży nieruchomości państwu, na terytorium którego dana nieruchomość jest położona. Ponadto, w wielu umowach zdecydowano się zawrzeć klauzulę nieruchomościową, zgodnie z którą opodatkowanie dochodów ze zbycia udziałów lub akcji spółki, której majątek składa się głównie (lub w 50%, w zależności od umowy), bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości, także powinno nastąpić w państwie położenia nieruchomości.

Oczywiście umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie nakładają same obowiązków podatkowych na podatników, dlatego również w polskim ustawodawstwie krajowym funkcjonował przepis na mocy którego za dochód (przychód) osiągniany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów uważa się w szczególności dochody (przychody) osiągane z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułu uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym albo instytucji wspólnego inwestowania, w których co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium RP lub prawa do takich nieruchomości (art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 3 ust. 2b pkt 6 ustawy o PIT). Można przyjąć, że zakres normowania wskazanych powyżej przepisów pokrywa się zasadniczo z zakresem, w jakim klauzule nieruchomościowe dopuszczają opodatkowanie

dochodów nierezydentów ze zbycia udziałów / akcji polskich spółek nieruchomościowych (występują co prawda pewne różnice, np. co do zakresu samego pojęcia „spółki”, ale na potrzeby niniejszego artykułu można pominąć tego typu przypadki).

Zatem dotychczas pojęcie „spółki nieruchomościowej” funkcjonowało w kontekście wewnętrznego prawa krajowego oraz międzynarodowego prawa podatkowego jako synonim spółki, której zbycie udziałów lub akcji podlega opodatkowaniu w kraju w którym znajdują się nieruchomości stanowiące główny składnik majątku spółki.



SPÓŁKA NIERUCHOMOŚCIOWA

Z dniem 1 stycznia 2021 r. do polskiego porządku prawnego została wprowadzona legalna definicja pojęcia „spółki nieruchomościowej” – zasadniczo różniącą się od dotychczas przyjmowanego w doktrynie sposobu rozumienia tego terminu. Zgodnie z art. 4a pkt 35 ustawy o CIT (oraz art. 5a pkt 49 ustawy o PIT), przez spółkę nieruchomościową należy rozumieć inny podmiot niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność – na pierwszy dzień roku podatkowego lub obrotowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości, przekraczająca 10 mln zł;
- w przypadku pozostałych podmiotów – na ostatni dzień roku podatkowego lub obrotowego 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.

Na potrzeby dalszych rozważań spółka nieruchomościowa zdefiniowana od 2021 r. w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT będzie w niniejszym tekście określana – zgodnie z wolą ustawodawcy – jako „spółka nieruchomościowa”, natomiast spółka do której odnoszą się klauzule nieruchomościowe zawarte w umowach o unikaniu opodatkowania oraz odpowiednio w art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT i odpowiednio art. 3 ust. 2b pkt 6 ustawy o PIT jako „spółka klauzulowa”. Mówimy tutaj oczywiście o pewnym generalnym wzorcu spółki klauzulowej; ponieważ definicja spółki klauzulowej zawarta w polskiej ustawie oraz definicja spółki klauzulowej w poszczególnych umowach różnią się od siebie, ale dla uproszczenia wyводу warto posłużyć się pewnym „idealnym” wzorcem tego pojęcia.

Zdefiniowanie przez ustawodawcę pojęcia spółki nieruchomościowej jest związane z wprowadzeniem dodatkowych obowiązków dla tego typu podmiotów.

Pierwszym z nich jest pełnienie przez spółkę funkcji płatnika podatku z tytułu zbycia jej udziałów lub akcji przez

wspólnika-nierezydenta, jeżeli przedmiotem sprzedaży są udziały lub akcje dające co najmniej 5% praw głosu w spółce. Regulacja obejmuje również transakcje zbycia ogółu praw i obowiązków w spółkach niebędących osobami prawnymi, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze.

Ponadto, spółki nieruchomościowe w terminie 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, są zobowiązane przekazywać Szefowi KAS informację o podmiotach posiadających w danej spółce udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez dany podmiot praw. Z drugiej strony, obowiązkiem informacyjnym w zakresie posiadanych udziałów (oraz innych praw o podobnym charakterze) zostali obciążeni sami wspólnicy spółek nieruchomościowych, posiadający udziały lub akcje dające co najmniej 5% praw głosu w spółce.

Kolejny obowiązek dotyczy spółek nieruchomościowych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski. Podmioty takie są zobowiązane ustanowić przedstawiciela podatkowego, którego podstawowym zadaniem jest wykonywanie w imieniu i na rzecz spółki obowiązków płatnika. Wymóg ten nie dotyczy spółek nieruchomościowych opodatkowanych w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów.



Ponadto dane podatkowe spółek nieruchomościowych podlegają podaniu do publicznej wiadomości.

Odrębną zmianę związaną z pojawieniem się pojęcia spółki nieruchomościowej w ustawach o podatkach dochodowym stanowi rozszerzenie katalogu dochodów osiąganych przez nierezydentów opodatkowanych w Polsce o dochody z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (art. 3 ust. 3 pkt 4a ustawy o CIT oraz art. 3 ust. 2b pkt 6a ustawy o PIT). Co istotne, przepis ten został dodany we wspomnianym katalogu obok dotychczasowego przepisu przewidującego opodatkowanie spółek klauzulowych, a nie zamiast niego. Sugeruje to wyrażnie, że „nowe” spółki nieruchomościowe stanowią odrębną kategorię prawną w stosunku do spółek klauzulowych.



ODMIENNE DEFINICJE

Jak wynika z przytoczonej definicji, aktualnie pojęcie „spółki nieruchomościowej” ma inny zakres znaczeniowy niż pojęcie „spółki klauzulowej” („spółki nieruchomościowej” w dotychczasowym znaczeniu). W konsekwencji terminy te, choć są częściowo zbieżne, obejmują odrębne zbiory podmiotów. Z uwagi na zasadniczo węższy charakter definicji, spółki nieruchomościowe będą (w zdecydowanej większości przypadków) również spółkami klauzulowymi. Jednocześnie nie każda spółka klauzulowa będzie stanowiła spółkę nieruchomościową.

Po pierwsze należy zwrócić uwagę, że spółka spełniająca definicję spółki nieruchomościowej – oprócz odpowiedniej struktury aktywów – powinna wykazywać 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 na poziomie 60% ogółu przychodów. Choć w praktyce większość spółek, których ponad połowę majątku stanowią nieruchomości powinna zasadniczo spełniać ten warunek, to jednak nie można wykluczyć sytuacji, w której przedsiębiorstwo posiada nieruchomości o znaczącej wartości i jednocześnie nie generuje przychodów bezpośrednio z tytułu ich posiadania.

Druga różnica to próg kwotowy jaki przewidziano dla spółki nieruchomościowej. Zgodnie z nową definicją wartość nieruchomości lub praw do nieruchomości w takim podmiocie musi przekraczać kwotę 10 000 000 zł lub jej równowartość w walucie obcej. Z uwagi na brak analogicznej minimalnej wartości majątku nieruchomego w postanowieniach klauzuli nieruchomościowej należy zauważyć, że podmioty posiadające taki majątek o wartości mniejszej niż 10 mln zł mogą być rozpatrywane jako spółka klauzulowa, nie spełniając jednocześnie przesłanek uznania za spółkę nieruchomościową.

Kolejna różnica wynika z faktu, że definicja spółki nieruchomościowej nakazuje oceniać udział nieruchomości w majątku, co do zasady, na koniec roku podatkowego lub obrotowego. W przypadku spółki klauzulowej brak jest takiego zastrzeżenia, a zgodnie z przyjętą praktyką stosunek majątku nieruchomego do całości aktywów rozpatruje się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zbycia udziałów (w ten sposób orzekł np. Dyrektor KIS w interpretacji z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.122.2017.1.AJ). Oznacza to, że jeżeli spółka nabędzie nieruchomości w ciągu roku podatkowego to do końca tego okresu nie jest jeszcze spółką nieruchomościową w świetle ustawowej definicji, natomiast w przypadku zbycia jej udziałów przez nierezydenta przed końcem roku taka transakcja może zostać opodatkowana w Polsce.

Jeszcze inna rozbieżność analizowanych pojęć może ujawnić się w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność. W definicji spółki nieruchomościowej, w odniesieniu do takich podmiotów, mowa jest bowiem o udziale wartości rynkowej nieruchomości w wartości rynkowej aktywów spółki. Jest to podejście przeciwstawne w stosunku do dotychczasowej praktyki orzeczniczej w zakresie spółek klauzulowych, która jednolicie przyjmowała, że wartość nieruchomości oraz majątku, na potrzeby klauzuli nieruchomościowej określa się w oparciu o jej dane bilansowe - wynikające z ksiąg podmiotu (tak np. Dyrektor KIS w interpretacji z dnia 24 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.379.2017.4.MG). W związku z tym, jeżeli wystąpią różnice w wartościach bilansowych (księgowych) oraz rynkowych majątku, podmiot może zostać sklasyfikowany jako spółka klauzulowa, jednocześnie nie spełniając kryteriów do uznania za spółkę nieruchomościową. Możliwa jest również sytuacja odwrotna, kiedy dana spółka będzie spełniała kryteria spółki nieruchomościowej, a nie będzie spełniała warunków spółki klauzulowej. Takie przypadki mogą jednak wystąpić tylko w pierwszym roku funkcjonowania, ponieważ dla podmiotów innych niż rozpoczynające działalność nowe przepisy o spółce nieruchomościowej odwołują się do wartości bilansowej majątku.

PODSUMOWANIE

Jak wykazano powyżej, podmiot objęty klauzulą nieruchomościową nie w każdym przypadku będzie spełniał definicję spółki nieruchomościowej. Fakt ten nie powinien jednak wpływać na prawo do opodatkowania zysków ze sprzedaży udziałów lub akcji w takich podmiotach. Dochody nierezydenta ze sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej zostały bowiem wymienione przez ustawodawcę obok dochodów ze zbycia udziałów w spółce klauzulowej, w katalogu dochodów opodatkowanych w Polsce. W konsekwencji już spełnienie przez dany podmiot jednej z analizowanych definicji może na gruncie prawa krajowego oznaczać opodatkowanie dochodów z tytułu zbycia jego udziałów lub akcji w ramach krajowej jurysdykcji. Należy przy tym mieć na uwadze, że w przypadku zawarcia przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z krajem rezydencji zbywcy udziałów lub akcji, możliwość opodatkowania takiego dochodu przez Polskę ostatecznie zostanie ograniczona definicją spółki klauzulowej.

Należy bowiem pamiętać, że odmienny jest cel przepisów regulujących spółki nieruchomościowe i przepisów dotyczących spółek klauzulowych. Klasyfikacja danego podmiotu jako spółki klauzulowej decyduje jedynie o przyznaniu prawa do opodatkowania zysków ze sprzedaży udziałów, akcji lub innych praw w spółce, której majątek w znacznym stopniu stanowią nieruchomości, państwu w którym owe nieruchomości się znajdują. Natomiast wprowadzenie regulacji o spółce nieruchomościowej do ustawy o CIT oraz ustawy o PIT ma na celu w głównej

mierze poprawić efektywność egzekwowania zobowiązań podatkowych od wspólników spółek nieruchomościowych niebędących polskimi rezydentami podatkowymi. W tym celu ustawodawca przewidział dla podmiotów spełniających definicję spółki nieruchomościowej oraz ich wspólników dodatkowe obowiązki, w tym pełnienie przez spółkę funkcji płatnika oraz dodatkowe zobowiązania informacyjne.

Jednocześnie ze względu na brak tożsamości analizowanych pojęć należy każdorazowo brać pod uwagę możliwość, iż spółka spełniająca znamiona pozwalające uznać dany podmiot za spółkę klauzulową niekoniecznie będzie spółką nieruchomościową w świetle nowych regulacji. Co ciekawe, wydaje się, że zapomina o tym sam ustawodawca, który w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej definicję spółki nieruchomościowej używa tego pojęcia również w odniesieniu do spółek, których dotyczą przepisy klauzul nieruchomościowych.

Zatem pomimo pojawienia się legalnego pojęcia spółki nieruchomościowej, definicja zawarta w odpowiednich klauzulach nieruchomościowych nadal powinna być istotna dla określania obowiązku podatkowego w przypadku transakcji na krajowym rynku nieruchomościowym, dokonywanych przez nierezydentów. Warto również zauważyć, że z uwagi na rozbieżność obu definicji, nie traci na znaczeniu dotychczasowy dorobek doktryny w zakresie pojęcia spółki klauzulowej. Wciąż aktualne pozostają chociażby konkluzje wynikające z utrwalonej linii orzeczniczej odnośnie zagadnień związanych z klauzulą nieruchomościową, przykładowo, w zakresie określania wartości majątku w oparciu o dane księgowe podmiotu. ■



Marcin Michna

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



Maciej Kopycki

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

Należyta staranność w podatku u źródła oraz obowiązek identyfikacji rzeczywistego właściciela w odniesieniu do dywidend

WSTĘP

Dywidendy oraz pozostałe przychody z udziału w zyskach osób prawnych podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym (tzw. podatek u źródła, „WHT”). Inaczej niż odsetki i należności licencyjne, opodatkowanie WHT stosuje się zarówno do dywidend wypłacanych wspólnikom polskim, jak i zagranicznym. Podstawę opodatkowania stanowi przychód, zaś spółka wypłacająca dywidendy zobowiązana jest działać jako płatnik podatku – co oznacza, że odpowiada za obliczenie, pobór i terminową zapłatę podatku organom podatkowym. W razie uchybienia tym obowiązkom, spółka wypłacająca dywidendę odpowiada za niepobór lub niewpłacony podatek, jak za własną zaległość podatkową.

Do poboru WHT od dywidend mogą znaleźć zastosowanie przepisy właściwych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania („UPO”), lub w przypadku kwalifikowanych wspólników podlegających opodatkowaniu w państwach członkowskich UE lub EOG, zwolnienie partycypacyjne stanowiące implementację przepisów Dyrektywy 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 członkowskich (tzw. Dyrektywa *Parent-Subsidiary*). Pierwotnie, w tym celu wystarczyło, żeby płatnik WHT był w posiadaniu oryginału ważnego certyfikatu rezydencji podatkowej odbiorcy dywidendy (art. 26 ust. 1 ustawy o CIT), a w przypadku zwolnienia partycypacyjnego dodatkowo pisemnego oświadczenia odbiorcy dywidendy o spełnieniu warunków stosowania zwolnienia.

Mając na uwadze działania podejmowane w ramach inicjatywy BEPS realizowanej przez państwa członkowskie OECD, na gruncie przepisów prawa polskiego w ostatnich latach doszło do znacznego rozszerzenia obowiązków płatników WHT, gdy stosowane są postanowienia UPO lub zwolnienia partycypacyjne z WHT.

Historycznie pierwszym z szeregu działań w tym zakresie było wprowadzenie od 1 stycznia 2015 szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 22c ustawy o CIT), której celem było przeciwdziałanie nadużywaniu zwolnienia partycypacyjnego z WHT mającego zastosowanie do dywidend wypłacanych na rzecz kwalifikowanych wspólników podlegających opodatkowaniu w państwach członkowskich UE lub EOG (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT). Wspomniana klauzula w pierwotnym brzmieniu wyłączała możliwość stosowania zwolnienia, gdy uzyskanie przychodów potencjalnie objętych zwolnieniem wynikało z czynności mających na celu przede wszystkim unikanie opodatkowania, i czynności te miały sztuczny charakter.

Kolejno, od roku podatkowego 2017 wprowadzono do polskich przepisów katalog przychodów mających swoje źródło na terytorium Polski (art. 3 ust. 3 – 5 ustawy o CIT) oraz definicję legalną pojęcia rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*; art. 4a pkt 29 ustawy o CIT), stosowaną dotychczas niejednolicie w odniesieniu do przychodów z odsetek i należności licencyjnych na gruncie przepisów niektórych UPO, czy tzw. Dyrektywy *Interest-Royalties*.

Dalszym istotnym krokiem było zawarcie i wejście w życie Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (tzw. Konwencja MLI), która do wybranych UPO, których stroną jest Polska sukcesywnie wprowadziła postanowienia o ograniczeniu korzyści traktatowych, w okolicznościach wskazujących na zamiar unikania lub uchylania się od opodatkowania.





Wreszcie, od 1 stycznia 2019 roku polski ustawodawca zdecydował się na radykalną nowelizację polskiego systemu WHT. Wśród najistotniejszych zmian wspomnieć należy znowelizowaną definicję pojęcia rzeczywistego właściciela, rozszerzenie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 22c), a przede wszystkim nałożenie na płatników obowiązku należytej staranności w rozliczeniach WHT (art. 26 ust. 1 ustawy o CIT) oraz wprowadzenie ograniczenia (częściowo zawieszonego do 30 czerwca 2021 r.) w stosowaniu UPO lub zwolnień z WHT w odniesieniu do nadwyżki płatności powyżej równowartości 2.000.000 zł, wraz z dedykowanym mechanizmem zwrotu nadpłaconego WHT, jeśli zastosowanie UPO lub WHT do nadwyżki okaże się zasadne (tzw. system *pay and refund*).

Ta ostatnia, najobszerniejsza nowelizacja nadała obecny kształt reżimu opodatkowania WHT w Polsce, w tym w odniesieniu do dywidend. Podkreślić jednak należy, że mechanizm *pay and refund* pozostaje obecnie w istotnej części zawieszony do dnia 30 czerwca 2021 roku na mocy przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2018 roku w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.).

WYPŁATA DYWIDENDY – OBECNY ZAKRES OBOWIĄZKÓW PŁATNIKA

Zgodnie z art. 22 ust. 1-1a ustawy o CIT, dywidendy podlegają w Polsce opodatkowaniu według stawki 19% WHT. Przepisy art. 22a ustawy o CIT przewidują możliwość zastosowania UPO, w myśl art. 22 ust. 4 ustawy o CIT możliwe jest również całkowite zwolnienie dywidendy z WHT pod następującymi warunkami:

1. wypłacającym dywidendę jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;
2. uzyskującym dywidendę jest spółka podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia na terytorium Polski lub innego państwa członkowskiego UE lub EOG;
3. spółka uzyskująca dywidendę posiada na podstawie tytułu własności bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę, nieprzerwanie przez okres dwóch lat, przy czym wymóg ten może być również spełniony po otrzymaniu dywidendy (w przypadku wypłaty dywidendy na rzecz spółek szwajcarskich wymóg bezpośredniego posiadania udziałów wrasta do poziomu 25%);
4. spółka uzyskująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia;
5. podmiot otrzymujący dywidendę działa w formie prawnej wskazanej w załączniku nr 4 do ustawy o CIT.

Przygotowując się do wypłaty dywidendy spółka powinna zadbać o uzyskanie aktualnego, oryginalnego certyfikatu rezydencji podatkowej odbiorcy dywidendy (art. 26 ust. 1 oraz ust. 1i-1j ustawy o CIT), jednak z uwagi na sytuację epidemiczną, obecnie dopuszczalne jest wydłużenie stosowania certyfikatów rezydencji podatkowej wydanych w 2019 lub (od 16 kwietnia 2021 r.) w 2020 roku w drodze pisemnego oświadczenia odbiorcy dywidendy o braku zmian w jego rezydencji podatkowej i danych objętych certyfikatem, stosownie do przepisów art. 31ya ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1842).



W przypadku stosowania zwolnienia partycypacyjnego konieczne jest również uzyskanie pisemnego oświadczenia odbiorcy dywidendy o spełnieniu warunków do zastosowania takiego zwolnienia, odnoszących się do rezydencji podatkowej odbiorcy i niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów. Oświadczenie powinno być aktualne, ponieważ przepisy szczególne o zapobieganiu, przeciwdziałaniu i zwalczaniu COVID-19 nie zawierają uregulowań analogicznych do tych dotyczących wydłużenia ważności certyfikatów rezydencji podatkowej.

Dodatkowo, jeśli z dniem 30 czerwca 2021 roku starci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2018 roku w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wówczas katalog obowiązków płatników wypłacających dywidendę zostanie powiększony o:

- konieczność badania sumy wypłacanych w danym roku za granicę na rzecz tego samego odbiorcy należności podlegających WHT w kontekście limitu 2.000.000 zł,
- pobór WHT od nadwyżki sumy płatności powyżej limitu 2.000.000 zł, albo terminowe złożenie oświadczenia o braku przesłanek negatywnych do stosowania preferencyjnego opodatkowania na podstawie UPO, lub stosowania zwolnienia partycypacyjnego, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT.

Po wypłacie dywidendy należy z kolei pamiętać o:

1. obowiązku zapłaty podatku (WHT) w terminie do w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu pobrania podatku – podatek podlega zapłacie na rachunek bankowy właściwego naczelnika urzędu skarbowego, którym w przypadku płatności zagranicznych w myśl przepisów § 6 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2371 ze zm.) w brzmieniu od 1 stycznia 2021 roku jest Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie (w sprawie płatności dokonywanych w do odbiorców w Polsce oraz do osób fizycznych właściwość nie uległa zmianie),
2. obowiązku uwzględnienia płatności w informacji IFT-2R (gdy odbiorca jest polskim nierezydentem podatkowym),
3. obowiązku uwzględnienia płatności w deklaracji CIT-6R (gdy odbiorca jest polskim rezydentem podatkowym) lub CIT-10Z (gdy odbiorca jest polskim nierezydentem podatkowym).

Niezależnie od powyższego, dokonując wypłaty dywidendy spółka działając jako płatnik WHT powinna dochować również należytej staranności, przy uwzględnieniu charakteru oraz skali prowadzonej działalności, a także powiązań z odbiorcą dywidendy.

OBOWIĄZEK NALEŻYTEJ STARANNOŚCI

Poza wspomnianymi powyżej, technicznymi warunkami zastosowania UPO lub zwolnienia partycypacyjnego do dywidend oraz obowiązkami w zakresie zapłaty i zaraportowania WHT, konieczne jest także dołożenie należytej staranności przy wykonywaniu obowiązków płatnika, co wynika z treści art. 26 ust. 1 ustawy o CIT w brzmieniu nadanym od 1 stycznia 2019 roku. Obowiązek dochowania należytej staranności dotyczy zatem wykonywania obowiązków płatnika, do których obok obliczenia, pobrania i zapłaty podatku należy także udokumentowanie i zweryfikowanie rezydencji podatkowej odbiorcy płatności.

Pojęcie „należytej staranności” nie zostało zdefiniowane w przepisach. Jest to pojęcie nieostre, co oznacza, że jego wykładania może różnić się od okoliczności danej sprawy. Tym samym, stosowanie „należytej staranności” stanowi obszar ryzyka prawnego z uwagi na uznaniowy charakter wykładni stosowanej przez organy podatkowe.

W myśl art. 26 ust. 1 ustawy o CIT, płatnik WHT jest obowiązany do dochowania należytej staranności, a przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Pomocny w interpretacji pojęcia „należytej staranności” może być projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła”, w którym na stronach 27-32 opisano koncept należytej staranności na gruncie rozliczeń WHT, z perspektywy Ministerstwa Finansów (dotychczas nie opublikowano wersji finalnej objaśnień, a zatem wykonywanie obowiązków zgodnie z treścią projektu nie dalej płatnikom WHT ochrony w razie zastosowania się i sporu z organami).

Z treści projektu wynika, że obowiązek dochowania należytej staranności aktualizuje się, gdy płatnik stosuje obniżone stawki WHT wynikające z UPO, albo zwolnienia partycypacyjne, niezależnie od kwoty płatności, zaś zakres wymagań wobec płatnika powinien być wyższy, gdy odbiorcą płatności jest podmiot powiązany. W treści projektu objaśnień wskazano również, że obowiązek należytej staranności powinien być rozumiany m.in. jako weryfikowanie zgodności otrzymanych od podatnika WHT (odbiorcy płatności) dokumentów ze stanem faktycznym (np. w kontekście formalnej rezydencji podatkowej i faktycznego miejsca zarządu, zastosowanych struktur optymalizacyjnych, występowania powiązań z podmiotami o rezydencji w tzw. rajach podatkowych), czy też weryfikacji statusu uprawnionego właściciela (ang. *beneficial owner*) w kontekście rzeczywistego charakteru jego działalności gospodarczej (o czym szerzej w kontekście dywidend w dalszej części artykułu). Wspominana weryfikacja powinna odbywać się z uwzględnieniem informacji dostępnych publicznie, jednak w przypadku podmiotów powiązanych, weryfikacja powinna uwzględniać także dane dostępne wewnętrznie (niepubliczne).

Niestety, *gross* treści projektu objaśnień w zakresie dochowywania należytej staranności koncentruje się wokół nieobecnego literalnie w przepisach prawa materialnego o opodatkowaniu WHT dywidend, kryterium rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*). Z kolei, w świetle treści art. 26 ust. 1 ustawy o CIT, obowiązek dochowania należytej staranności dotyczy zarówno płatności odsetkowych, należności licencyjnych, jak i dywidend.

Ze względu na niedookreślony charakter obowiązku dochowywania należytej staranności, a także fakt, że na gruncie prawa podatkowego ciężar dowodzenia spoczywa na podatniku (w tym przypadku, na płatniku WHT), w praktyce przyjmuje się najszerszą interpretację, która sprowadza się do weryfikacji nie tylko ustawowych (lub umownych) warunków preferencji podatkowych, ale również obejmuje skompletowanie wszystkich dostępnych dowodów potwierdzających fakt spełnienia warunków do zastosowania preferencyjnego

opodatkowania (lub zwolnienia) WHT, w tym także weryfikację odbiorcy płatności z perspektywy prowadzenia rzeczywistej działalności oraz posiadania statusu rzeczywistego odbiorcy płatności.

Istotnymi wskazówkami w zakresie czynności faktycznych, które składają się na dochowanie należytej staranności mogą być w szczególności kryteria zwrotu nadpłaconego WHT, lub braku stosowania do wypłat limitu 2.000.000 zł, określone przepisami art. 26 ust. 7a, 7g oraz przepisami art. 28b ust. 4 ustawy o CIT, wśród których obok certyfikatów rezydencji podatkowej i oświadczeń podatników o spełnieniu warunkach zwolnień partycypacyjnych, wymienić należy np. dokumentację dokonanych płatności, dokumenty handlowe (faktury, umowy), oświadczenia o rzeczywistym charakterze działalności podatnika, czy posiadaniu statusu rzeczywistego właściciela płatności.





STATUS RZECZYWISTEGO WŁAŚCIELI (ANG. BENEFICIAL OWNER) W ODNIESIENIU DO DYWIDEND

W przepisach prawa materialnego ustawy o CIT dotyczących opodatkowania dywidend, jak również w przepisach Dyrektywy *Parent-Subsidiary* brak wyrażonego wprost wymogu spełnienia przez odbiorcę dywidendy statusu rzeczywistego właściciela należności (ang. *beneficial owner*, dalej: „BO”). Niemniej, w praktyce zdarza się, że organy podatkowe wymagają weryfikacji odbiorcy dywidendy z perspektywy spełnienia tego kryterium.

Takie kryterium może wynikać z postanowień UPO (np. UPO zawarte z Niemcami, z Włochami, z Francją, czy z Królestwem Niderlandów), które przewidują preferencyjne opodatkowanie lub nawet zwolnienie dywidend pod warunkiem zachowania przez odbiorcę dywidendy statusu rzeczywistego właściciela (lub interpretowanego równoznacznie, rzeczywistego odbiorcy) należności.

Na gruncie przepisów ustawy o CIT, takie kryterium można pośrednio wydedukować z przepisów o mechanizmie *pay and refund* (ograniczeniu stosowania zwolnień lub UPO do płatności nie przekraczających w danym roku 2.000.000 zł oraz zwrotu nadpłaconego WHT), ponieważ przepisy art. 28b ustawy o CIT nie różnicują procedury zwrotu nadpłaty oraz zakresu koniecznych dokumentów w zależności od rodzaju płatności objętej WHT.

W konsekwencji po efektywnym wejściu w życie znowelizowanych przepisów WHT (które pozostają zawieszane do dnia 30 czerwca 2021 roku) płatnik co do zasady powinien w pierwszej kolejności obliczyć, pobrać i wpłacić podatek a następnie wystąpić o jego zwrot (jeżeli to on poniósł ekonomiczny ciężar podatku), oczywiście po uprzedniej weryfikacji możliwości zastosowania preferencyjnego opodatkowania z zachowaniem obowiązku należytej staranności w tym zakresie. Niemniej jednak nowy mechanizm przewiduje dwa odstępstwa od powyższej zasady, z których jedno w szczególności

dotyczy płatnika tj. złożenie oświadczenia przez płatnika potwierdzającego, że posiada on wszystkie wymagane przepisami prawa podatkowego dokumenty potwierdzające spełnienie warunków do zastosowania preferencyjnego opodatkowania oraz, że po przeprowadzeniu weryfikacji (przy zachowaniu należytej staranności), nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 ustawy o CIT (jest to odesłanie do przesłanki rzeczywistego właściciela oraz prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby).

Taka konstrukcja przepisu wprowadza dość istotne wątpliwości interpretacyjne w zakresie stosowania tzw. zwolnienia partycypacyjnego zaimplementowanego do ustawy o CIT na podstawie Dyrektywy *Parent-Subsidiary*, ponieważ o ile materialnoprawne warunki zastosowania zwolnienia z opodatkowania dywidend określone w ustawie o CIT nie przewidują literalnie obowiązku weryfikacji odbiorcy płatności z perspektywy posiadania statusu rzeczywistego właściciela (BO), to konstrukcja warunków na potrzeby oświadczenia płatnika, o którym mowa w zdaniu poprzednim, wskazuje, że taki obowiązek występuje.

Ponadto, oświadczenie płatnika, o którym mowa powyżej jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej skarbowej, co w praktyce, w związku z wieloma wątpliwościami w zakresie interpretacji należytej staranności, skutecznie zniechęca ze stosowania tego typu rozwiązania. W efekcie o wiele bardziej popularnym rozwiązaniem jest opinia o zastosowaniu zwolnienia, przy czym z wnioskiem o jej wydanie może wystąpić podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar podatku, co w praktyce dotyczy w znacznej większości podatników – odbiorców płatności, a nie płatników.

KRYTERIUM BO NA GRUNCIE DYREKTYWY PARENT-SUBSIDIARY

Analizując materialnoprawne warunki tzw. zwolnienia partycypacyjnego zaimplementowanego do Ustawy o CIT, w zakresie wystąpienia obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego odbiorcy (BO) należy odwołać się do aktu źródłowego, który był podstawą implementacji tj. do Dyrektywy *Parent-Subsidiary*.

Co istotne, a zarazem najbardziej kontrowersyjne, przepisy Dyrektywy *Parent-Subsidiary* w żadnym aspekcie dla zastosowania zwolnienia partycypacyjnego nie przewidują spełnienia wymogu posiadania przez odbiorcę dywidendy statusu rzeczywistego właściciela. Uzasadnienie dla takiego stanu rzeczy znajduje się w motywach Dyrektywy *Parent-Subsidiary*, określających cel jej przyjęcia, z których wynika, że „*Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędne jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.*”

Nie sposób zatem doszukać się w Dyrektywie *Parent-Subsidiary* obowiązku posiadania przez odbiorcę płatności statusu rzeczywistego właściciela, bowiem taki obowiązek po pierwsze nie wynika z literalnego brzmienia przepisów Dyrektywy jak również nie wynika z celu jaki przyświecał jej przyjęciu.

Można zatem uznać, że wymogi nałożone na płatników podatku wynikające z ustawy o CIT, w zakresie zwolnienia partycypacyjnego mają szerszy zakres niż obowiązki wynikające z aktu implementowanego.

KRYTERIUM BO W KONTEKŚCIE KLAUZULI SZCZEGÓLNEJ NA PODSTAWIE ART. 22C

Obowiązująca od 2015 roku, oraz istotnie znowelizowana od 1 stycznia 2019 roku klauzula szczególna uregulowana w art. 22c ustawy o CIT, przewiduje wyłączenie stosowania zwolnienia partycypacyjnego zaimplementowanego na podstawie Dyrektywy *Parent-Subsidiary*, gdy osiągnięcie przychodów z tytułu dywidendy

następuje w związku z czynnością, której głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia oraz czynność ta nie ma rzeczywistego charakteru tj. nie jest dokonana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

Powyższa regulacja również stanowi implementację szczególnego instrumentu abuzywnego przewidzianego w Dyrektywie *Parent-Subsidiary*. Należy podkreślić, że analizowana klauzula nie wprowadza literalnie obowiązku badania statusu rzeczywistego właściciela dla odbiorcy należności, niemniej jednak jej szeroki zakres nakazujący szczegółowe badanie motywów wypłaty, w praktyce może wymuszać na płatnikach szczegółową weryfikację w tym zakresie, chociażby dla celów właściwego uzasadnienia podjętej czynności wypłaty dywidendy.

OBOWIĄZEK NALEŻYTEJ STARANNOŚCI W WHT NA GRUNCIE ORZECZNICTWA

Pomimo relatywnie krótkiego okresu obowiązywania znowelizowanych przepisów o WHT uwzględniających obowiązek dochowania należytej staranności, zagadnienie to jest już przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych.

Z treści stanowisk organów podatkowych referowanych w uzasadnieniach sądów administracyjnych wynika, że obowiązek należytej staranności występuje niezależnie od kwoty płatności i dotyczy weryfikacji przesłanek podmiotowych i przedmiotowych po stronie odbiorcy płatności, w tym także pod kątem zgodności zebranych dokumentów ze stanem faktycznym. Z treści przepisów art. 28b ustawy o CIT (regulujących tryb i przesłanki zwrotu nadpłaty WHT), organy podatkowe domniemają również obowiązek badania statusu rzeczywistego właściciela (BO) odbiorcy płatności.



Takie podejście nie znajduje jednak akceptacji w orzecznictwie sądów administracyjnych, które stoją na stanowisku, zgodnie z którym: „uzyskanie prawa do zwolnienia podatkowego z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT od spełnienia dodatkowych warunków wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 5-6 ustawy o CIT. (...) przesłanki uprawniające do skorzystania ze wspomnianego zwolnienia określone zostały wyłącznie w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (...). Okoliczności z art. 28b ust. 4 pkt 5-6 ustawy o CIT nie warunkują prawa do zwolnienia podatkowego. Wpływają natomiast na możliwość bezpośredniego zastosowania przez płatnika wspomnianego zwolnienia podatkowego, w przypadku, gdy płatnik posiada wiedzę o niemożliwości spełnienia przez podatnika warunków z art. 28b ust. 4 pkt 4-6- czyli o m.in. o niemożliwości złożenia wymaganych oświadczeń.” (w ten sposób: WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 11.03.2020 r., sygn. I SA/Wr 977/19, orzeczenie nieprawomocne). Analogiczne stanowisko zajął WSA w Łodzi w wyroku z dnia 9.11.2020 r., sygn. I SA/Łd 322/20.

Z kolei odmiennego zdania był skład orzekający WSA w Warszawie, który w wyroku z dnia 15.10.2020 r., sygn. III SA/Wa 2639/19 (wyrok nieprawomocny) stwierdził, że argumentacja o braku zawarcia przesłanki statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do zwolnienia partycypacyjnego (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT) w przepisach materialnych, a tym samym o braku tego kryterium w kontekście przepisów art. 26 ust. 2e ustawy o CIT o limicie płatności (*pay and refund*) jest nie do pogodzenia z dyrektywą wykładni zakładającą racjonalność ustawodawcy. Zatem, zdaniem tego Sądu także przy wypłacie dywidend należy badać status rzeczywistego właściciela odbiorcy dywidendy. Takie samo stanowisko WSA w Warszawie zaprezentował również w nieprawomocnym wyroku z dnia 15.10.2020 r., sygn. III SA/Wa 2400/19.

Interesujące wnioski należy jednakże wyciągnąć z orzeczeń WSA w Warszawie z dnia 11.08.2020 r., sygn. III SA/Wa 2284/19 oraz z dnia 16.07.2020 r., sygn. III SA/Wa 2262/19, w których Sąd zwrócił uwagę, że dla kwot płatności nie przekraczających w danym roku na rzecz tego samego odbiorcy 2.000.000 zł, z treści art. 26 ust. 1 ustawy o CIT wynika, że „(...) płatnik, przy weryfikacji warunków niepobrania podatku u źródła nie jest zobowiązany do szczegółowego weryfikowania przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy o CIT”, oraz „Jak bowiem wynika z treści art. 26 ust. 7a ustawy o CIT wolą ustawodawcy jest konieczność przeprowadzenia poszerzonej weryfikacji obejmującej dodatkowe warunki, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 w razie zaniechania poboru, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku u źródła z tytułu należności wypłacanych w ramach roku podatkowego płatnika na rzecz danego podmiotu w kwocie przewyższającej 2.000.000 PLN.”. Tym samym, zdaniem sądów usprawiedliwionym jest twierdzenie, że wymóg należytej staranności płatnika WHT nie jest równoznaczny dla płatności nie przekraczających 2.000.000 zł z koniecznością rozszerzonej weryfikacji odbiorcy dywidendy, w tym również w kontekście kryterium uprawnionego właściciela.

Niestety, na tym etapie brak jeszcze wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, które zapewne ujednolicią podejście sądów i mogą stać się albo podporą dla organów podatkowych, albo fundamentem argumentacji podatników w sporach z fiskusem o zakres dochowania należytej staranności w indywidualnych sprawach.

REKOMENDACJE

Nowelizacja ustawy o CIT w zakresie obowiązków płatnika WHT, przyniosła szereg praktycznych wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności dotyczących pojęcia należytej staranności oraz obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego odbiorcy płatności z tytułu dywidendy.

Ten ostatni wymóg może wynikać np. z niektórych, wspomnianych powyżej UPO, jednak nie powinien on mieć zastosowania do zwolnienia partycypacyjnego przewidzianego w zaimplementowanej do polskiego porządku prawnego Dyrektywie *Parent-Subsidiary*.

Z perspektywy zabezpieczenia spółki od ryzyka podatkowego związanego z rozliczeniami WHT od wpłacanej dywidendy, zakres interpretacyjny pojęcia należytej staranności, jak również konstrukcja oświadczenia płatnika dla celów WHT (przy wniosku o zwrot nadpłaty) przemawiają za tym, żeby weryfikować status odbiorcy dywidendy również w sytuacji stosowania zwolnienia partycypacyjnego.

W rezultacie, mając na uwadze powyższe wątpliwości interpretacyjne oraz obecną praktykę organów podatkowych rekomendowane jest każdorazowe weryfikowanie odbiorców dywidendy z perspektywy spełnienia statusu rzeczywistego odbiorcy oraz prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej.





W celu odpowiedniego zarządzania obowiązkami związanymi w prawidłowym rozliczaniu podatku u źródła niewątpliwie pomocne okazuje się wprowadzenie wewnętrznych procedur, które określą zasady postępowania przy rozliczaniu podatkowym płatności podlegających podatkowi u źródła, w tym również dywidend, a z pewnością ich stosowanie może być argumentem za dochowywaniem przez spółkę należytej staranności w rozliczeniach WHT.

Oprócz stosowania wewnętrznych polityk i procedur, podczas weryfikowania statusu odbiorcy płatności rekomendowane jest również dokumentowanie prowadzonych działań. Pomocne w weryfikowaniu odbiorcy płatności okazać się mogą np. kwestionariusze dedykowane dla odbiorców płatności, które zawierają kierunkowe pytania wraz z listą przykładowych dokumentów pozwalających na usystematyzowane zebranie informacji pozwalających ocenić czy odbiorca płatności posiada dostateczną substancję biznesową oraz spełnia kryterium rzeczywistego właściciela należności.

W przypadku stosowania zwolnienia partycypacyjnego, rozwiązaniem zasługującym na szczególną uwagę jest uzyskanie opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b ustawy o CIT. Opinia wydawana jest na wniosek płatnika, w oparciu o szereg dokumentów źródłowych, i na najwcześniejszym możliwym etapie (zanim dokonywana będzie płatność) pozwala na ograniczenie lub nawet wyeliminowanie ryzyka kwestionowania staranności płatnika dokonującego wypłaty zwolnionej z WHT dywidendy. W braku zmian po stronie odbiorcy płatności, opinia pozostaje ważna przez okres 36 miesięcy, a w przypadku pełnego wejścia w życie mechanizmu *pay and refund*, pozwala na niestosowanie wspomnianego limitu 2.000.000 zł, od którego uzależnione jest uprawnienie do zastosowania zwolnienia. ■



Dariusz Wójtowicz

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



Mateusz Nurzyński

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

Właściwa kwalifikacja transakcji nabycia i sprzedaży licencji do programu komputerowego na gruncie regulacji dot. podatku u źródła oraz przychodów z zysków kapitałowych

W realiach współczesnego obrotu gospodarczego na rynku działają podmioty, które w ramach prowadzonej działalności nabywają od podmiotów zagranicznych licencje do programów komputerowych z zamiarem ich dalszej odsprzedaży. Tego typu transakcje rodzą określone skutki na gruncie prawa podatkowego i to na podatniku (płatniku) spoczywa ciężar dochowania właściwych obowiązków.

W takiej sytuacji pojawiają się wątpliwości, czy przychód osiągnięty przez nierezydenta (z tytułu sprzedaży na rzecz polskiego podmiotu takiej licencji) jest objęty podatkiem u źródła (WHT) z tytułu przeniesienia praw autorskich na nabywcę oraz czy przychód rezydenta (z tytułu dalszej odsprzedaży nabytej licencji) stanowi tzw. przychód z zysków kapitałowych.

Zgodnie z ustawą o CIT, przychody nierezydenta z tytułu sprzedaży m. in. praw autorskich lub praw pokrewnych na rzecz polskiego podmiotu są objęte podatkiem u źródła (WHT) wg. stawki 20%.

Ponadto, w myśl przepisów ustawy o CIT, przychody osiągane z tytułu autorskich lub pokrewnych praw majątkowych oraz licencji stanowią tzw. przychody z zysków kapitałowych.

LICENCJA A WHT

W celu ustalenia, czy płatność z tytułu licencji do programu komputerowego nabytej od nierezydenta w celu dalszej odsprzedaży rodzi obowiązki na gruncie WHT ze strony polskiego podmiotu, w pierwszej kolejności kluczowym jest rozstrzygnięcie, czy wypłacane należności stanowią przychody nierezydenta z tytułu praw autorskich.

Należy zauważyć, że ustawie o CIT próżno szukać definicji „praw autorskich”. Z tego względu zasadnym jest posłużenie się definicją, która znajduje się w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej: „ustawa o prawach autorskich”).

Zgodnie z ustawą o prawach autorskich, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy utwór, który stanowi przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Są to m.in. utwory wyrażone: słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (wliczając w to programy komputerowe).

Z kolei prawa majątkowe do programu komputerowego (z pewnym zastrzeżeniem) obejmują prawo do:

1. trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu komputerowego w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiejkolwiek formie;
2. tłumaczenia, przystosowywania, zmiany układu lub jakichkolwiek innych zmian w programie komputerowym, z zachowaniem praw osoby, która tych zmian dokonała,
3. rozpowszechniania, w tym użyczenia lub najmu, programu komputerowego lub jego kopii.

Mając na uwadze powyższe aby uznać, że w ramach umowy łączącej kontrahentów, której przedmiotem jest sprzedaż licencji do programu komputerowego, dochodzi do uzyskania przychodów z praw autorskich, w ramach takiej umowy musi zostać spełniona przynajmniej jedna z wyżej wskazanych przesłanek, tj. na nabywcę lub użytkownika muszą przejść autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego w określonych obszarach eksploatacji.

Za takim rozumieniem przepisów przemawia również treść samej ustawy o prawach autorskich, zgodnie z którą przejście prawa własności egzemplarza utworu nie jest równoznaczne z przejściem praw autorskich. Innymi słowy, jeżeli umowa nie stanowi inaczej, przeniesienie własności egzemplarza utworu nie powoduje przejścia autorskich praw majątkowych do utworu na jego nabywcę.

Posiłkowo można posłużyć się także treścią Komentarza do Modelowej Konwencji OECD, który choć nie stanowi źródła prawa, jest często pomocniczo wykorzystywany przez krajowe organy i sądy administracyjne w celu interpretacji postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z Komentarzem OECD, porozumienia między właścicielem praw autorskich do programu a pośrednikiem zobowiązanym do dystrybucji często przewidują, że dystrybutor ma prawo do rozprowadzania kopii oprogramowania bez prawa do kopiowania ich. Zatem w ramach tego typu transakcji prawa nabyte w odniesieniu do praw autorskich ograniczają się jedynie do praw niezbędnych dla pośrednika handlowego umożliwiających mu dystrybucję kopii programów. W zakresie takich transakcji dystrybutorzy płacą wyłącznie za nabycie kopii oprogramowania, a nie za korzystanie z jakiegokolwiek prawa do korzystania z praw autorskich do nich.



Tym samym, można wyjść z założenia, że transakcja nabycia licencji do programu komputerowego od nierezydenta w celu jej dalszej odsprzedaży i związana z nią płatność na rzecz nierezydenta nie rodzą po stronie obowiązku płatnika obowiązków na gruncie WHT. Niewłaściwym byłoby bowiem uznanie przedmiotowej płatności jako przychodów nierezydenta z tytułu przeniesienia praw autorskich (lub pokrewnych), ponieważ w stosunku do polskiego podmiotu (działającego jako swojego rodzaju pośrednik) nie powinno dojść do przeniesienia praw autorskich. Jednakże, należy mieć na uwadze, że zastosowanie powyższej koncepcji wymaga odpowiednio skonstruowanych zapisów umownych.

Prawidłowość powyższego rozumowania została potwierdzona w licznych interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego¹. Przykładowo, zgodnie z interpretacją Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 czerwca 2020 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.73.2020.2.MR (stanowisko wnioskodawcy było prawidłowe): „(...)należy uznać, że wypłaty dokonywane przez Spółkę na rzecz Dostawcy nie stanowią przychodów z praw autorskich - w ramach prowadzonej działalności dystrybucyjnej przez Spółkę nie dochodzi bowiem w żaden sposób do przeniesienia na Spółkę praw autorskich, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Tym samym, Wnioskodawca nie ma obowiązku pobierania podatku u źródła w związku z dokonywaniem płatności na rzecz Dostawcy.”

LICENCJA A PRZYCHODY Z ZYSKÓW KAPITAŁOWYCH

Przepis art. 7b ust. 1 ustawy o CIT zawiera zamknięty katalog przychodów, które należy zakwalifikować jako tzw. przychody z zysków kapitałowych. Przepis referuje do kategorii praw stanowiących dla podatnika „wartości niematerialne i prawne”, które to wartości są kreowane u podatnika wyłącznie poprzez nabycie danego prawa. Zgodnie z ustawą o CIT amortyzacji podlegają, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

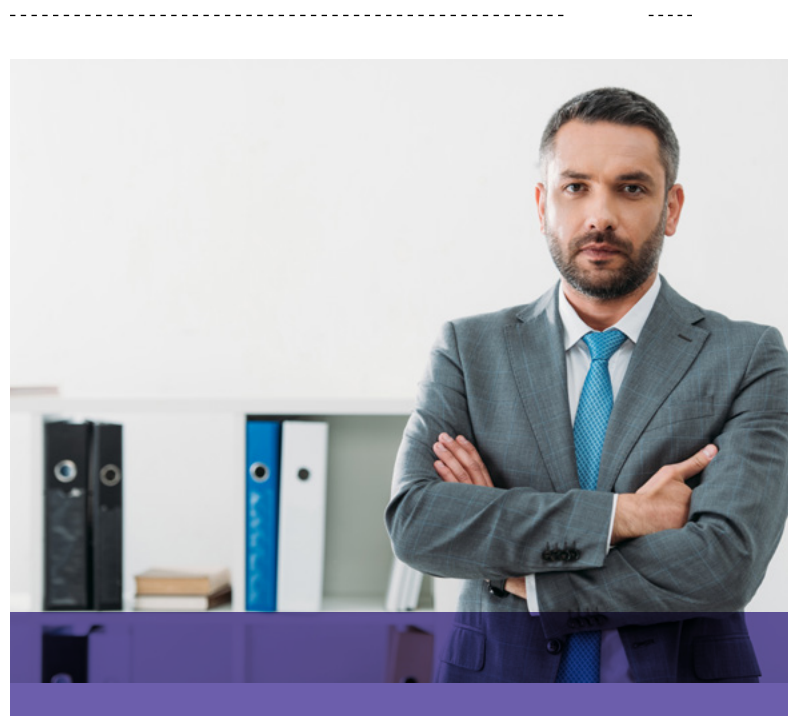
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej,
- wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo

oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu, (są to tzw. wartości niematerialne i prawne; dalej: „WNIP”).

Mając na uwadze powyższe, należy wyjść z założenia, że przychodami z zysków kapitałowych są m.in. przychody z tytułu zbycia praw majątkowych, które stanowią dla podatnika WNIP. Innymi słowy, z tytułu zbycia tych praw, które spełniają następujące przesłanki:

1. zostały nabyte przez podatnika od innego podmiotu,
2. nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
3. ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok,
4. są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu².



¹ m. in. interpretacja z dnia 4 czerwca 2019 r. (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.116.2019.1.MS); interpretacja indywidualna z dnia 11 czerwca 2019 r., (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.165.2019.1.BG).

² Prawidłowość tak przedstawionego rozumienia odesłania do art. 16b ust. 1 pkt 4 – 7 ustawy o CIT została potwierdzona m. in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 października 2018 r. (sygn. I SA/Rz 740/18), zgodnie z którym: „(...) odesłanie z art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a i e u.p.d.o.p. do art. 14b ust. 1 pkt 3-7 u.p.d.o.p. nie polega na prostym wskazaniu rodzaju praw majątkowych wyszczególnionych pod kolejnymi punktami od 4 do 7 ustępu 1 art. 16b u.p.d.o.p., lecz nakazuje uwzględnić także warunki, którym powinny odpowiadać te prawa majątkowe zgodnie z treścią przepisu prawnego do którego następuje odesłanie.”



Zatem w sytuacji, w której nabyte licencje do programu komputerowego z zamiarem dalszej jej odsprzedaży nie stanowią dla podatnika WNIP, przychód z ich sprzedaży nie stanowi przychodów z zysków kapitałowych.

Prawidłowość powyższego stanowiska została potwierdzona m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 listopada 2018 r. (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.450.2018.1.PH), zgodnie z którą:

„(...) przychody uzyskane z odsprzedaży licencji, udzielenia sublicencji oprogramowania komputerowego niestanowiącego u Wnioskodawcy wartości niematerialnych i prawnych, należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł. Natomiast w sytuacji gdy udzielenie sublicencji dotyczy licencji stanowiących wartości niematerialne i prawne, przychody z tego tytułu należy zaliczyć do przychodów z zysków kapitałowych.”

Jednakże, nie można całkowicie wykluczyć, że w ocenie organów podatkowych, ustawa o CIT w kontekście regulacji dot. przychodów z zysków kapitałowych, odsyła wyłącznie do wyliczenia określonych praw majątkowych. Idąc tym tropem, przychód z zysków kapitałowych generowałaby sama sprzedaż licencji, które niekoniecznie musi stanowić dla zbywcy WNIP. Kwestia ta powinna każdorazowo podlegać szczegółowej analizie w szczególności w oparciu o zapisy umowne dotyczące transferu poszczególnych praw.

INDYWIDUALNE PODEJŚCIE MOŻE SKUTKOWAĆ EFEKTYWNYM ROZWIĄZANIEM

W toku analizy, czy płatności na rzecz nierezydentów z tytułu nabycia licencji do programu komputerowego, konieczna jest każdorazowa weryfikacja warunków umowy łączących kontrahentów pod kątem tego, czy

w ramach licencji przechodzą na nabywcę autorskie prawa majątkowe do nabytej licencji. W przypadku braku cesji takich praw na kupującego, płatność na rzecz nierezydenta z tytułu transakcji zakupu licencji nie powinna rodzić obowiązków płatnika na gruncie WHT.

W przedmiocie zakwalifikowania do właściwego źródła przychodów ze sprzedanej licencji, podatnik powinien przeanalizować, czy sprzedawana licencja nie spełnia warunków uznania za WNIP. Jeżeli nie, przychód ten może stanowić przychód z działalności operacyjnej podatnika.

W zależności od zapisów umownych podatnik może zdecydować o możliwie najbardziej korzystnym dla niego skutku opodatkowania. ■



Grzegorz Wójcik

menedżer w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce



Marcin Szałwiński

konsultant w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce



Analiza dotychczasowego orzecznictwa na gruncie regulacji limitujących potrącalność kosztów podatkowych niektórych usług niematerialnych

W 2018 r. do ustawy o CIT zostały wprowadzone przepisy limitujące możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na nabycie m. in. niektórych usług niematerialnych oraz opłat za korzystanie z praw i wartości o charakterze niematerialnym (art. 15e). Celem wprowadzenia tych regulacji było ograniczenie transferu dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi w myśl przepisów o cenach transferowych oraz do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej, przedmiotowe rodzaje transakcji objęte zakresem art. 15e ust. 1 ustawy o CIT mogą być narzędziem umożliwiającym kreowanie „tarczy podatkowej”, a także mieć związek z tzw. agresywną optymalizacją podatkową. Jednocześnie ustawodawca dopuścił możliwość pełnego rozliczenia kosztów do wysokości 3 mln zł powiększonego o 5% tzw. podatkowej EBITDA. Zostały wprowadzone także wyjątki dla określonych rodzajów kosztów, co do których wyłączono zastosowanie limitu.

Od czasu wejścia w życie art. 15e ustawy o CIT mnożą się jednak wątpliwości, co do prawidłowości ustalenia samego limitu kosztów, jak i wartości kosztów podlegających limitowaniu. Paradoksalnie problemów tych nie rozwiązały również objaśnienia Ministra Finansów, a liczne spory interpretacyjne znajdują nadal swój finał na wokandzie sądów administracyjnych. Z tego względu można wskazać już obszary, które będą wiązać się z ryzykiem sporu z organami podatkowymi. Zatem, w ramach niniejszego artykułu chcielibyśmy zaprezentować wybrane kwestie budzące wątpliwości interpretacyjne, co do stosowania regulacji art. 15e ustawy o CIT.

USŁUGI NIEMATERIALNE PODLEGAJĄCE LIMITOWANIU

Podatnicy zobowiązani są wyłączyć z kosztów uzyskania przychodu koszty usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów z rajów podatkowych powyżej określonego limitu. Zasadniczo zakres powyższych świadczeń zbliżony jest w swoim brzmieniu do art. 21 ust. 1 pkt 2a) ustawy o CIT. Pierwotnie w ustawie nowelizującej planowano również uwzględnienie usług księgowych, prawnych oraz rekrutacji pracowników i pozyskania personelu, które jednak ostatecznie nie zostały ujęte w dyspozycji art. 15e ust. 1.

Problematyczne z punktu widzenia brzmienia obu powyższych przepisów pozostaje określenie zakresu świadczeń o podobnym charakterze. Jak wskazywało w swoich wyjaśnieniach Ministerstwo Finansów, analizę podobieństwa usług można oprzeć o wykładnię poczynioną przez sąd na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a) w wyroku z dnia 5 lipca 2016 r. sygn. akt II FSK 2369/15. Jak wskazano w orzeczeniu *„Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a jest objęte jego zakresem decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych.”*

Powyższy wyrok stanowi istotne odniesienie do analiz stanów faktycznych podejmowanych przez sądy administracyjne na gruncie objęcia określonych usług niematerialnych limitem z art. 15e. Przedmiotem sporów często są świadczenia typowe podejmowane w ramach współpracy podmiotów w grupach kapitałowych. Przykładowo w wyrokach z dn. 17 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/GI 1746/20) oraz z dn. 5 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Kr 1263/20) sądy administracyjne analizowały konieczność ujęcia w ramach powyższego limitu usług IT. Co ciekawe, pomimo zasadniczo zbliżonych stanów faktycznych w obu sprawach, w pierwszym przypadku WSA w Gliwicach przychylił się do stanowiska podatnika, zgodnie z którym nie powinny one mieścić się w zakresie art. 15e ust. 1 Ustawy o CIT. Natomiast WSA w Krakowie przyznał rację organowi podatkowemu, że przedmiotowe świadczenia mają charakter zbliżony do usług doradczych oraz zarządzania i kontroli, czy badania rynku.

Trudności w tym zakresie dostarcza również analiza usług pośrednictwa obejmujących m.in. takie świadczenia jak negocjowanie cen, warunków umów z dostawcami oraz zawieranie kontraktów handlowych. W wyroku z dn. 13 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1250/19) skład sędziowski dokonując analizy podobieństwa charakteru takich usług do świadczeń wymienionych



w art. 15e uznał, że nie powinny one być objęte zakresem niniejszej regulacji. Z kolei, w wyroku z dn. 16 stycznia 2019 r. (sygn. akt I SA/Go 495/18) sąd uznał, że cechy charakterystyczne dla świadczeń doradczych, badania rynku oraz przetwarzania danych przeważają nad elementami charakterystycznymi dla innych świadczeń. Stanowisko to zostało wydane pomimo zasadniczo zbliżonego charakteru usług pośrednictwa opisanych w stanie faktycznym pierwszej sprawy.

Kwestia ujęcia niektórych usług w zakresie świadczeń o podobnym charakterze do tych wymienionych w art. 15e ustawy o CIT jest zasadniczo indywidualna i zależy od ich charakteru i specyfiki w odniesieniu do danego podatnika. Niejednokrotnie usługi określane w umowie w ten sam sposób mogą w istocie stanowić świadczenia o znacznie odmiennym charakterze. Często również zdarzają się sytuacje, gdy usługa może obejmować swoim charakterem kilka świadczeń (tzw. świadczenia złożone). Istotne jest wówczas prawidłowe określenie, w jaki sposób analizować, czy kompleksowe świadczenia mieszczą się w dyspozycji analizowanego przepisu. Jak wynika ze stanowisk sądów administracyjnych *„niedopuszczalne jest objęcie zakresem art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. usługi kompleksowej, w której jedynie pojedyncze pomocnicze świadczenie stanowi usługę z katalogu zawartego w tym przepisie. Tak samo jednak niedopuszczalne jest, aby niejednorodne usługi kompleksowe, obejmujące w przeważającym zakresie usługi wymienione w art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz usługi do nich podobne, wyłączyć z omawianego limitowania ze względu na to, że określony przez strony w umowie cel jej zawarcia, co do zasady, nie jest wymieniony wśród usług z art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.”*



następnie oceny podlegania poszczególnych usług pod limit z art. 15e Ustawy o CIT na podstawie samych kodów PKWiU.

Z kolei sądy administracyjne prezentują pogląd, że uzależnienie wydania interpretacji indywidualnej od podania symbolu PKWiU nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Organ podatkowy powinien zatem samodzielnie ocenić rzeczywisty zakres i charakter danej usługi, a nie opis usługi, zaliczanej do danej pozycji PKWiU, nawet wówczas gdy wnioskodawca w przedstawionym stanie faktycznym podejmie próbę jej przypisania. Stanowisko takie potwierdzają wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych, przykładowo z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. akt I SA/Po 871/19), czy z dnia 27 kwietnia 2020 r. (sygn. akt III SA/Wa 846/19). Należy również zwrócić uwagę, że powyższy pogląd podziela także NSA (wyroki z dnia 19 lutego 2021 r. (sygn. akt II FSK 2441/20) oraz z dnia 26 sierpnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 2566/19). Powstaje zatem pytanie, czy i w jakim zakresie uzyskane przez podatników interpretacje indywidualne będą chronić ich interesy, jeżeli podstawą oceny kwalifikacji podatkowej usług niematerialnych był jedynie numer PKWiU.

KOSZTY BEZPOŚREDNIO ZWIĄZANE Z WYTWORZENIEM LUB NABYCIEM TOWARU LUB ŚWIADCZENIEM USŁUGI

Istotne problemy interpretacyjne związane są również z wykładnią art. 15e ust. 11 pkt 1) ustawy o CIT. Próbę zdefiniowania przedmiotowych kosztów podjął w swoich wyjaśnieniach Minister Finansów. Uznał on, że koszt taki powinien być w jakimkolwiek stopniu „inkorporowany” w produkcie, towarze lub usłudze, co w ostateczności wpływa na finalną cenę towaru lub usługi. Podejście takie przyjęte zostało również przez organy podatkowe, które w swoich interpretacjach opierały się o wykładnię dokonaną przez Ministra Finansów.

Z kolei jak wskazuje część doktryny, nie ma żadnej wiążącej podstawy prawnej dla twierdzenia, że analizowane wyłączenie powinno znaleźć zastosowanie jedynie w przypadku kosztów usług, które zostały inkorporowane w cenie zbywanych przez podatnika towaru lub usługi.

Powyższa kwestia nie znalazła również swojego jednoznacznego rozstrzygnięcia przed sądami administracyjnymi. Pomimo wyroków negujących stanowisko prezentowane przez organy podatkowe - np. z dnia 6 lutego 2020 r. (sygn. akt I SA/Po 935/19) czy z dnia 3 kwietnia 2019 r. (sygn. akt I SA/Wr 1246/18), niektóre sądy administracyjne uznają nadal stanowisko przedstawione w wyjaśnieniu Ministerstwa Finansów za prawidłowe - np. wyroki z dnia 2 sierpnia 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 339/19) czy z dn. 9 lipca 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 545/19).

Na podstawie wykładni prezentowanej przez sądy administracyjne można dojść do wniosku, że dla celów analizy usług kompleksowych, istotny jest ich rzeczywisty charakter. Ponadto, należy je analizować z punktu widzenia danego świadczenia całościowo, określając czy w przeważającym stopniu składa się ono ze świadczeń o podobnym charakterze do wymienionych w art. 15e ustawy o CIT. Podejście takie zostało potwierdzone m. in. w wyrokach z dnia 10 grudnia 2019 r. (sygn. akt I SA/GI 910/19), z dn. 23 października 2019 r. (sygn. akt I SA/GI 603/19), czy z dnia 4 lipca 2019 r. (sygn. akt I SA/GI 580/19).

STOSOWANIE POLSKIEJ KLASYFIKACJI WYROBÓW I USŁUG DLA OKREŚLENIA CHARAKTERU ŚWIADCZENIA

W wydanych przez Ministra Finansów wyjaśnieniach w zakresie wykładni art. 15e ustawy o CIT wskazano, że definicja pojęć w nich zawartych oraz interpretacja, co do zasady, powinna uwzględniać również podział usług wynikający z PKWiU. Doprowadziło to do sytuacji, w której organy podatkowe zwracały się do podatników z prośbą o uzupełnienie stanów faktycznych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych o przyporządkowanie nabywanych usług do określonego kodu. Ci z kolei spełniali prośby fiskusa dokonując odpowiedniego ich przypisania na podstawie własnej wiedzy lub w oparciu o stanowiska Urzędów Statystycznych. Organ podatkowy dokonywał

Niektóre z powyższych spraw znalazły już swój finał na wokandzie NSA. W wyroku z dn. 23 stycznia 2020 r. (sygn. akt II FSK 1750/19) skład orzekający NSA stwierdził, że „*Ustanawiając wyłączenie ograniczenia limitowania wydatków, ustawodawca nie uzależnił tego wyłączenia od inkorporowania poniesionego wydatku wprost w cenie produktu*”. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku NSA z dnia 11 marca 2021 r. (sygn. akt II FSK 1369/20). Z drugiej jednak strony, w wyroku z dnia 29 września 2020 r. sygn. akt II FSK 3651/18 skład sędziowski NSA uznał usługi związane z obsługą działań deweloperskich za niezwiązane bezpośrednio z wytworzeniem przez podatnika towaru lub świadczenia usługi w ramach realizowanych projektów nieruchomościowych. Uzasadnił przy tym, że ze względu na brak powiązań spornych usług z aktywnością podatnika, polegającą na wytworzeniu lub nabyciu przez niego towaru lub świadczeniem usług bezpodstawną była analiza, czy mogą być one „bepośrednio związane” z tą aktywnością. Niniejsze orzeczenie nie odnosiło się jednak do rozważań w zakresie inkorporowania kosztów usług w cenę finalnego świadczenia.

Można więc zauważyć, że problem wykładni art. 15 ust. 11 pkt 1) ustawy o CIT pomimo pierwszych rozstrzygnięć NSA nadal będzie przedmiotem sporów i dyskusji zarówno z organami podatkowymi jak i z sądami administracyjnymi co do możliwości wyłączenia usług niematerialnych z zastosowania limitu.

Jednocześnie, w zakresie analizowanej regulacji należy również zwrócić uwagę na inny rodzaj transakcji podejmowany przez podmioty powiązane w ramach grup kapitałowych. Mowa o stanach faktycznych dotyczących opłat za należności licencyjne z tytułu udostępnianych znaków towarowych. W niniejszym zakresie organy podatkowe zasadniczo uznają, że świadczenia tego typu mają bezpośredni związek z wytwarzaniem towarów lub świadczeniem usług. Znajduje to potwierdzenie w wydawanych interpretacjach indywidualnych (przykładowo interpretacja indywidualna z dnia 5 lutego 2021 r. – nr 0114-KDIP2-2.4010.338.2020.1.JG, czy interpretacja indywidualna z dnia 26 listopada 2020 r. – nr 0114-KDIP2-2.4010.292.2020.1.RK). Ponosząc różnego rodzaju opłaty licencyjne warto zatem mieć na uwadze także to stanowisko.

DZIAŁALNOŚĆ „STREFOWA”

Kolejnym obszarem sporów podatników z organami podatkowymi jest obowiązek uwzględnienia dochodów zwolnionych w związku z prowadzeniem działalności w specjalnej strefie ekonomicznej. W tym zakresie wątpliwości interpretacyjne dotyczą wykładni art. 15e ust. 4 ustawy o CIT, odwołującego się do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących ustalania przedmiotu opodatkowania do przychodów i kosztów objętych dyspozycją ustępu pierwszego niniejszej regulacji.

Ustawa nie odnosi się przy tym bezpośrednio do wyłączenia z podstawy opodatkowania dochodu uzyskiwanego z działalności gospodarczej uzyskiwanej na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych (art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT). W związku z tym organy podatkowe stoją na stanowisku, że gdyby zamiarem ustawodawcy było wyłączenie przedmiotowego dochodu z dyspozycji art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, zawarłby on stosowny zapis.

Z takim stanowiskiem nie zgadzają się jednak sądy administracyjne. Uzasadniają one, że zastosowanie mechanizmu ujętego w art. 7 ust. 3, w związku z art. 15e ust. 4 ustawy o CIT, którego uwzględnienie jest przejawem wykorzystania metody wykładni systemowej wewnętrznej, prowadzi do wyłączenia zastosowania regulacji art. 15e ust. 1 w odniesieniu do dochodów niepodlegających opodatkowaniu jak i wolnych o podatku. Oznacza to więc, że dochodów osiąganych z działalności strefowej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT nie należy uwzględniać zarówno przy obliczaniu limitu jak i nadwyżki ponad ten limit, zgodnie z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT. Stanowisko takie potwierdzone zostało przez NSA m.in. w wyroku z dn. 28 października 2020 r. (sygn. akt II FSK 2569/19), a także w wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych – przykładowo z dn. 17 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/GI 1745/20) czy z dn. 5 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Kr 1262/20).

KOSZTY FINANSOWANIA DŁUŻNEGO A KOSZTY USŁUG NIEMATERIALNYCH

Innym przykładem wątpliwości jest kolizja norm wynikających z art. 15e oraz 15c ustawy o CIT. Niektóre świadczenia mogą mieć charakter wskazujący na objęcie ich limitem obu powyższych regulacji. W szczególności mogą to być koszty gwarancji lub poręczeń udzielane przez podmioty powiązane na wykonanie określonych zobowiązań umownych, czy zabezpieczenie spłaty kredytów i pożyczek. W art. 15c ust. 5 ustawy o CIT ustawodawca przewidział możliwość wyłączenia zarówno z obliczania limitu kosztów finansowania dłużnego, jak i nadwyżki ponad ten limit kosztów z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.





Wątpliwości podatników pojawiły się jednak w związku z analizą dyspozycji art. 15e ust. 5 ustawy o CIT, w którym przewidziano wyłączenie kosztów finansowania dłużnego z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT wyłącznie w zakresie obliczania limitu kosztów usług niematerialnych.

Niemniej jednak, organy podatkowe potwierdził w swojej interpretacji z dnia 19 kwietnia 2019 r. (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.77.2019.1.ŚS), że w przypadku wyłączenia określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15c ust. 1 ustawy o CIT, nie będą one już podlegały ograniczeniu w zaliczeniu do kosztów podatkowych na podstawie art. 15e ustawy o CIT. Podobne stanowisko wyraził w skład sędziowski WSA w wyroku z dn. 13 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1289/19).

Natomiast nie jest jednak jednoznaczne, czy podatnik w ramach kalkulacji limitów powinien stosować najpierw ograniczenia wynikające z art. 15c czy 15e ustawy o CIT. W zaprezentowanych powyżej stanach faktycznych ani organy podatkowe ani sąd nie negowały wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów świadczeń najpierw na podstawie art. 15c ustawy o CIT a następnie odniesienie pozostałej części do art. 15e ustawy o CIT. Zasadnym wydaje się przyjęcie, że podatnik mógłby również najpierw zastosować odpowiednie wyłączenia na podstawie tego drugiego przechodząc następnie do analizy regulacji wyłączeń w zakresie kosztów finansowania dłużnego. Miałoby to istotne znaczenie w szczególności w odniesieniu do różnic metodologicznych kalkulacji EBITDA oraz możliwości odliczenia niepodatkowych kosztów w następnych latach podatkowych przewidzianych w art. 15c ust. 18 oraz art. 15e ust. 9 ustawy o CIT. ■



Jarosław Nożewski

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



Jan Szymczyk

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



Wątpliwości podatników w kwestii możliwości zaliczenia odsetek hipotetycznych od finansowania własnego (tzw. *notional interest deduction*) w świetle wyjaśnień organów podatkowych

ZAGADNIENIA OGÓLNE

W 2019 roku wprowadzono do polskiego prawa podatkowego przepisy dotyczące możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty odsetek hipotetycznych od finansowania własnego (ang. *notional interest deduction*). Rozpoznanie takich kosztów możliwe jest od 1 stycznia 2020 r.

Celem tej instytucji jest zachęcanie podatników do finansowania działalności przedsiębiorstwa w drodze dopłat (zamiast finansowania zewnętrznego) oraz do zatrzymywania jego zysków (zamiast ich wypłaty w formie dywidendy).

Powyższa kwota jest obliczana jako iloczyn stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

1. dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w kodeksie spółek handlowych lub
2. zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Możliwość rozpoznania powyższego kosztu przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.



Istotnym aspektem jest również ograniczenie wysokości kosztów możliwych do odliczenia w roku podatkowym do kwoty 250 000 zł. Ponadto, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce, to podatnik utraci prawa do odliczenia kosztu na podstawie diskutowanego rozwiązania. W przypadku dokonania zwrotu dopłaty przed upływem 3 lat, wówczas w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, przychodem podatnika jest wartość odpowiadająca odliczonym kosztom uzyskania przychodów.

Warto także wskazać, że z początkiem 2021 r. komentowaną instytucję poszerzono także o wprowadzenie szczegółowej klauzuli antyabuzywnej (tzw. SAAR). Mianowicie, rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów kwoty odsetek hipotetycznych nie jest możliwe, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania tej kwoty za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

WCZEŚNIEJSZA WYPŁATA ZYSKU PRZEKAZANEGO NA KAPITAŁ REZERWOWY LUB ZAPASOWY SPÓŁKI

Tak jest wspomnieliśmy powyżej, w przypadku gdy podatnik dokona zwrotu dopłaty przed upływem 3 lat (licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona), to roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, powinien on rozpoznać przychód w wysokości wartości odpowiadającej odliczonym kosztom uzyskania przychodów. Przepis ten jest stosowany odpowiednio do zwrócenia jedynie części

dopłaty – wówczas powinno rozpoznać się przychód w wysokości proporcjonalnej do wysokości zwróconej dopłaty (art. 15cb ust. 7 i 8 ustawy o CIT).

Ustawodawca nie wprowadził jednak analogicznego rozwiązania w przypadku dokonania przez podatnika wypłaty zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki. Istnieje co prawda przepis (art. 15cb ust. 5), zgodnie z którym rozpoznanie kosztów odsetek hipotetycznych jest możliwe jedynie gdy, zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce. Nie wskazano jednak, w jaki sposób ma postąpić podatnik, który dokonał wypłaty zysku wcześniej przekazanego na kapitał rezerwowy lub kapitałowy, mimo rozpoznania kosztów kwoty odsetek hipotetycznych.

Jak wskazano w interpelacji Ministra Finansów z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. DD5.8201.4.2020.AM, podatnik w powyższej sytuacji powinien zastosować mechanizm wskazany dla zwrotu dopłaty. Zatem, konieczne będzie rozpoznanie przychodu podatkowego w roku podatkowym, w którym wypłaty zysku, w wysokości wartości odpowiadającej odliczonym kosztom uzyskania przychodów. Analogicznie w przypadku, gdy wypłacono jedynie część zysku, przychód powinien zostać rozpoznany w wysokości proporcjonalnej.

Jedyną alternatywą do powyższego rozwiązania wydaje się dokonanie przez podatnika korekty rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w roku, w którym rozpoznano koszt z tytułu odsetek hipotetycznych poprzez ich „odwrócenie”. Jednak jak wskazał Minister Finansów w powyżej cytowanej interpelacji, w przypadku dokonania zwrotu dopłat, „nie wystąpi zatem konieczność wstecznego korygowania rozliczeń podatkowych”.

Biorąc zatem pod uwagę stanowisko Ministra Finansów, należy uznać, że korygowanie rozliczenia podatkowego nie będzie właściwym rozwiązaniem także w przypadku wypłaty zysku.

Warto w tym miejscu powołać także interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lutego 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.330.2020.1.AR, w której stwierdził on, że „zwrot zysku” dokonany przez podatnika przed upływem 3-letniego terminu od dnia podjęcia uchwały powinien skutkować wykazaniem przychodu zgodnie z powyżej opisywanym mechanizmem. W przeciwnym bowiem przypadku, jak wskazał organ podatkowy, „*przepis art. 15cb ust. 5 w części dotyczącej wypłaty zysku byłby martwy*”.



PRZEKAZANIE ZYSKÓW ZATRZYMANÝCH NA KAPITAŁ ZAKŁADOWY SPÓŁKI

Istnieją również wątpliwości co do sytuacji, w której podatnik po rozpoznaniu kosztów z tytułu odsetek hipotetycznych na podstawie zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki dokonuje następnie przekazania tego zysku na kapitał zakładowy.

W tym przypadku Minister Finansów w cytowanej interpelacji wskazał, że podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej jest dokonywane na podstawie uchwały wspólników lub walnego zgromadzenia. Udziałowcy (akcjonariusze) mogą w ten sposób otrzymać nowe udziały (akcje) albo wartość posiadanych dotychczas przez nich udziałów (akcji) jest podwyższana.

W ocenie Ministra Finansów, podjęcie uchwały o zmianie umowy spółki i o zwiększeniu jej kapitału zakładowego z zysków zatrzymanych w spółce, która korzystała z odliczenia kosztów z tytułu odsetek hipotetycznych, powoduje utratę prawa do odliczania hipotetycznych odsetek, w części przypadającej na te zyski oraz rozpoznanie na „bieżąco” przychodu podatkowego z tego tytułu. Zatem również w tym przypadku nie powinno się dokonywać korekty rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w roku podjęcia uchwały o przekazaniu zysku na kapitał rezerwowy lub zapasowy.

W tym miejscu warto powołać również interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 października 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.267.2020.1.AW. Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego wskazał, że zgromadzenie wspólników podjęło uchwałę w przedmiocie zatrzymania zysków spółki i przekazania ich na kapitał zapasowy. Następnie, w trakcie tego samego zgromadzenia, podjęto uchwałę w przedmiocie podwyższenia kapitału zakładowego spółki poprzez utworzenie nowych udziałów i przekazania na ich opłacenie części kwoty kapitału zapasowego. Organ podatkowy nie zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy, który chciał rozpoznać koszty uzyskania przychodów

z tytułu odsetek hipotetycznych na podstawie całej kwoty przekazanej na kapitał zapasowy (tj. zgodnie z pierwszą uchwałą). Jak wskazał organ, „*Celem niniejszego przepisu jest stworzenie zachęty do akumulacji (gromadzenia) zysków w spółkach kapitałowych poprzez zwiększenie podatkowej atrakcyjności finansowania własnego a nie jednocześnie ich rozdysponowanie poprzez utworzenie nowych udziałów*”.

OCENA REGULACJI:

Niezależnie od powyższych wątpliwości, wprowadzenie regulacji w zakresie możliwości rozliczania odsetek hipotetycznych od finansowania własnego w kosztach podatkowych należy ocenić pozytywnie. Wydaje się, że finansowanie własne w postaci zatrzymania wypracowanego zysku w spółce lub zastosowania instytucji dopłat do kapitału może okazać się realną alternatywą do finansowania dłużnego dla wielu podatników. ■



Joanna Marciniak

młodszy menedżer w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce



Jacek Kendysz

supervisor w zespole ds. CIT w KPMG w Polsce

Opodatkowanie CIT spółek komandytowych, a spełnienie definicji małego podatnika na gruncie ustawy o CIT

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2123; dalej: „Ustawa Nowelizująca”) wprowadziła przełomowe dla polskiego systemu podatkowego regulacje przewidujące opodatkowanie spółek komandytowych. Ustawa Nowelizująca weszła zasadniczo w życie 1 stycznia 2021 r., lecz spółki komandytowe miały możliwość częściowego odroczenia stosowania jej przepisów do końca kwietnia 2021 r.



Co ważne w tym kontekście, zgodnie z art. 13 ust. 1 Ustawy Nowelizującej, do dochodów wspólników spółki komandytowej uzyskanych z udziału w zyskach spółki, osiągniętych przez taką spółkę przed dniem, w którym stała się ona podatnikiem CIT (tj. przed 1 stycznia 2021 r., a w razie odroczenia opodatkowania przed 1 maja 2021 r.) stosować należy przepisy sprzed wejścia w życie tej ustawy, tj. nie są one podwójnie opodatkowane (raz na poziomie spółki i ponownie na poziomie wspólników). Niemniej jednak, przepisy Ustawy Nowelizującej nie zaadresowały wszystkich obszarów, które mogą mieć istotne znaczenie z punktu widzenia przejścia na nowe zasady opodatkowania spółek komandytowych i kontynuacji prowadzenia działalności gospodarczej w ramach tej formy prawnej.

Jednym z nich jest spełnienie przez spółkę komandytową przesłanek do uznania jej za małego podatnika, o którym mowa w art. 4a pkt 10 ustawy o CIT. Co do zasady rozumie się przez niego podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku

VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym równowartości kwoty 2 mln euro. Równowartość ustala się dokonując przeliczenia 2 mln euro według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł. Status małego podatnika nabywa się automatycznie przez sam fakt spełnienia powyższego warunku przychodowego oraz niewystąpienia innych zdarzeń, z którymi ustawa o CIT wiąże wyłączenie tej możliwości, np. powstania spółki w wyniku określonych działań restrukturyzacyjnych.

W tym miejscu wskazać należy na wątpliwości dotyczące sposobu ustalania statusu małego podatnika za pierwszy rok podatkowy spółki komandytowej. Z punktu widzenia przepisów ustawy o CIT nie ma bowiem możliwości przypisania jej przychodów za poprzedni rok podatkowy, gdyż nie była ona jeszcze wtedy podatnikiem – w tym czasie role te pełnili odpowiednio jej wspólnicy.

Zgodnie z dotychczas udostępnionymi w mediach interpretacjami Ministerstwa Finansów i wykładnią intencjonalną ustanowionych przepisów, dopuszczalne wydaje się przyjęcie fikcji ustalenia przychodów spółki komandytowej na bazie przychodów wspólników w roku poprzedzającym. Powyższe podejście oznaczałoby umożliwienie spółkom komandytowym skorzystanie ze statusu małego podatnika już od stycznia lub maja 2021 r. (w zależności od dnia uzyskania statusu podatnika CIT). Idąc w ślad za dotychczasowymi ministerialnymi interpretacjami, zgodnie z którymi istniejąca spółka komandytowa, która stała się lub stanie się podatnikiem w 2021 r. nie może być uznana za podmiot rozpoczynający prowadzenie działalności – co może być szczególnie istotne z punktu widzenia możliwości stosowania preferencyjnej 9% stawki CIT – należy poddać analizie, który okres powinien być właściwy dla celów obliczenia sumy przychodów, a tym samym kwalifikacji jako małego podatnika na gruncie ustawy o CIT.

Pamiętać należy, że przed nadaniem spółce komandytowej statusu podatnika CIT, rok podatkowy rozpatrywać powinno się w kontekście poszczególnych wspólników. Innymi słowy – rok ten jest niezależny od niej samej. Tym samym, jeżeli rok podatkowy wspólnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym, to poprzedni rok podatkowy wspólnika obejmował okres 1.01.2020 – 31.12.2020. Z kolei obecny rok podatkowy wspólnika powinien obejmować okres 1.01.2021 – 31.12.2021 – niezależnie od tego, że spółka komandytowa uzyska status podatnika z dniem 1.05.2021.

Wydaje się, że dla spełnienia warunku uzyskania statusu małego podatnika w postaci nieprzekroczenia limitu równowartości 2 mln euro pod uwagę należy wziąć okres 1.01.2020-31.01.2020 – w przypadku spółek komandytowych, którym nadano status podatnika CIT z początkiem 2021 r. Natomiast wobec tych, dla których zastosowano odroczenie do końca kwietnia 2021 r. okres 1.01.2021-30.04.2021. Warto w tym kontekście pamiętać, że jedną z głównych korzyści wynikających ze statusu małego podatnika jest możliwość skorzystania z preferencyjnej 9% stawki CIT (przy założeniu spełnienia pozostałych przesłanek, o których mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 i nast. Ustawy o CIT).

Ponadto, zasadnym wydaje się przyjęcie, że dla celów ustalania statusu małego podatnika, spółki komandytowe, które dokonały odroczenia opodatkowania do końca kwietnia 2021 i posiadają rok podatkowy zbieżny z kalendarzowym, będą przyjmowały fikcję opierającą się na uznaniu, że w jednym roku kalendarzowym wystąpią dwa odrębne „lata podatkowe” tj. 1.01.2021-30.04.2021 (jako rok referencyjny), a następnie już w formie podatnika CIT 1.05.2021-31.12.2021. Powyższe doprowadzić może do szerszego przyznania podmiotom statusu małego podatnika, jak i stosowania obniżonej

stawki CIT, albowiem okresy w ramach przyznanych limitów ulegną skróceniu. Co więcej, krótszy okres pierwszego roku opodatkowania (od maja do końca grudnia 2021) doprowadzić może także do ułatwionej możliwości skorzystania z preferencji małego podatnika w roku 2022, albowiem – ponownie – będzie on krótszy niż zwykły rok kalendarzowy.

Podsumowując wskazać należy, że brak odpowiednich przepisów przejściowych w Ustawie Nowelizującej rodzi szereg wątpliwości, w szczególności w zakresie regulacji, które z definicji referują do wcześniejszych okresów podatkowych. W kontekście spełnienia definicji małego podatnika, o której mowa w art. 4a pkt 10 ustawy o CIT przez spółkę komandytową, zasadne wydaje się przyjęcie poprzedzającego roku podatkowego, pomimo że nie była ona podatnikiem CIT, tj. oparcie się *de facto* o lata podatkowe wspólników. W przypadku wspólników, u których rok podatkowy jest zbieżny z kalendarzowym (tj. 1.01.2021 – 31.12.2021) wydaje się, że dla oceny czy spółka komandytowa będzie posiadać status małego podatnika zasadne będzie wzięcie pod uwagę roku 2020, jeżeli spółka nabydzie status podatnika CIT z początkiem 2021 r. lub okresu wynoszącego 4 miesiące (tj. 1.01-2021-30.04.2021), jeżeli spółka nabydzie ten status z początkiem maja 2021 r. W drugim przypadku, takie podejście prowadzić może do rozszerzenia możliwości korzystania ze statusu małego podatnika przez szereg podmiotów, albowiem próg, którego nie należy przekraczać wynosić powinien nadal 2 mln euro, i nie będzie rozliczany proporcjonalnie. Ponadto, analogicznie, badanie statusu małego podatnika dla spółek komandytowych, które stały się podatnikiem od maja 2021 r., a posiadają rok obrotowy zbieżny z kalendarzowym, powinno w 2022 roku być przeprowadzone uwzględniając jedynie okres maj-grudzień 2021. ■



dr Konrad Kleszczewski

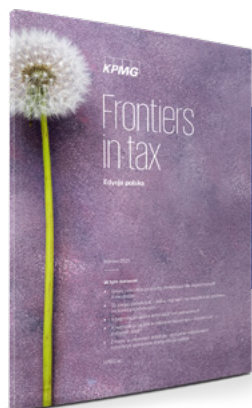
*menedżer w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce*



Paweł Szala

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

Publikacje



**Frontiers in tax.
Marzec 2021**



**Roczne zeznania podatkowe
Polaków PIT 2020**



**Polski system podatkowy
wg uczestników
X Kongresu Podatków
i Rachunkowości KPMG**



**CITPoint Magazine.
Grudzień 2020**



**PITpoint Magazine.
Styczeń 2021**



**Podatkowe
Podsumowanie
Tygodnia (podcast)**

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

Anna Sińczuk

Doradztwo podatkowe

Partner

E: asinczuk@kpmg.pl

T: +48 22 528 11 92

Przemysław Szywacz

Doradztwo podatkowe

Partner

E: pszywacz@kpmg.pl

T: +48 22 528 10 03

Wojciech Majkowski

Doradztwo podatkowe

Dyrektor

E: wmajkowski@kpmg.pl

T: +48 22 528 16 80

Znajdź nas:

kpmg.pl

youtube.com/kpmgpoland

facebook.com/kpmgpoland

twitter.com/kpmgpoland

linkedin.com/company/kpmg_poland

instagram.com/kpmgpoland

pinterest.com/kpmgpoland

kpmgspot.pl

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

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13A
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

© 2021 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl