

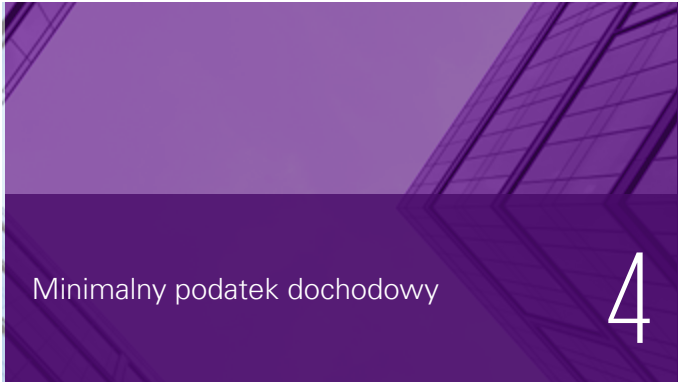


CIPoint Magazine

Październik 2021

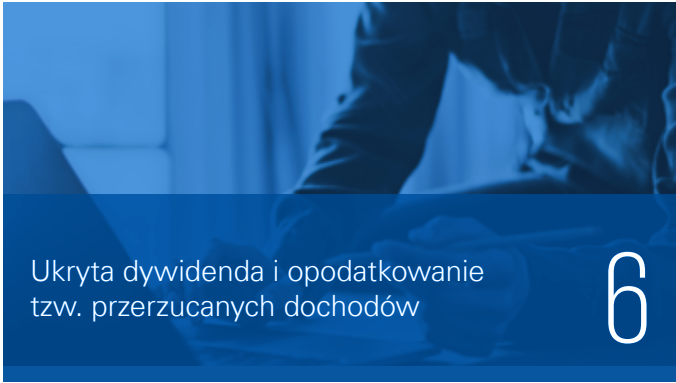
[KPMG.pl](https://www.kpmg.pl)

Spis treści



Minimalny podatek dochodowy

4



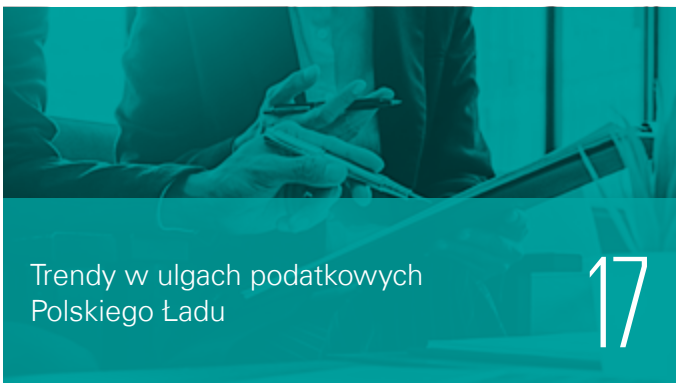
Ukryta dywidenda i opodatkowanie
tzw. przerzucanych dochodów

6



Zmiany w opodatkowaniu
reorganizacji spółek
w świetle Polskiego Ładu

12



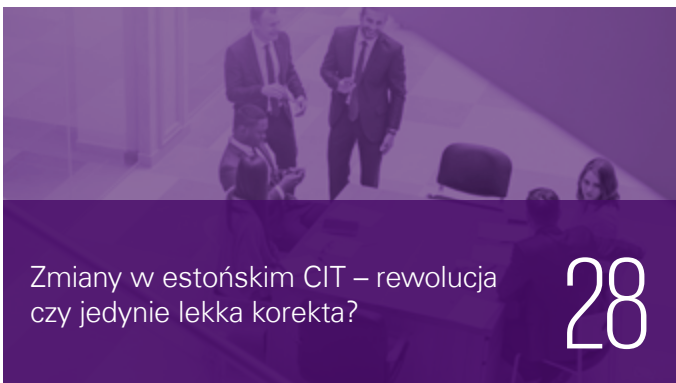
Trendy w ulgach podatkowych
Polskiego Ładu

17



„Uproszczona” podatkowa grupa kapitałowa
i polska spółka holdingowa – nowe rozwiązania
dedykowane spółkom holdingowym
i zależnym w programie Polski Ład

23



Zmiany w estońskim CIT – rewolucja
czy jedynie lekka korekta?

28



Zmiany w podatku
u źródła (WHT)

31

Wstęp

Druga połowa roku zawsze przynosi zmiany w podatkach dochodowych, które jako podatki roczne mogą być nowelizowane co do zasady od początku roku kolejnego. Poprzednie lata obfitowały w istotne zmiany podatkowe, niektóre rewolucyjne (jak opodatkowanie CIT spółek komandytowych), większość z nich przynosiła nowe obowiązki.

Od sierpnia 2021 roku szczególną uwagę Państwa oraz nas jako doradców przykuwa projekt nowelizacji ustaw podatkowych w ramach programu Polskiego Ładu. Wiele rozwiązań, takich jak głośnie podwyższenie składki zdrowotnej dotyczy osób fizycznych, jednak jak to zwykle bywa, pod warstwą medialną kryje się też szereg rozwiązań wpływających także na spółki i inne formy prowadzenia działalności gospodarczej.

W najnowszym numerze CITpoint przybliżamy Państwu istotne planowane zmiany w podatku CIT wynikające z najnowszej wersji ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – uchwalonej przez Sejm w dniu 1 października 2021 roku. Komentujemy między innymi kontrowersyjny minimalny podatek dochodowy (określany w komentarzach jako „podatek przychodowy” lub „podatek od dużych korporacji” – czy takim jest w istocie, przekonacie się Państwo z lektury) oraz koncepcję ukrytej dywidendy i przerzucania dochodów, które spowodują konieczność ponownego przyjrzenia się rozliczeniom z podmiotami powiązanymi.

Odnosimy się do nowych przepisów, zwiększających jeszcze wymogi co do neutralności podatkowej działań

reorganizacyjnych – połączeń, podziałów, czy wymiany udziałów. Opisujemy także zmiany bardziej korzystne – projekt przewiduje szereg nowych ulg i usprawnień do już istniejących możliwości odliczeń, takich jak ulga na działalność badawczo-rozwojową.

Wspominamy również o nowym reżimie spółki holdingowej – rozwiązaniu, które umożliwi po spełnieniu odpowiednich warunków na bezpodatkowe zbycie udziałów w spółkach zależnych, co otwiera nowe możliwości w planowaniu działań inwestycyjnych i reorganizacyjnych, niestety z pewnymi istotnymi ograniczeniami, które przybliżamy w artykule. Interesujące mogą być także dla Państwa ułatwienia w zawiązywaniu podatkowych grup kapitałowych, które w powiązaniu z nowymi przepisami o grupach VAT dają możliwości konsolidowania i ułatwiania rozliczeń podatkowych i lepszego zarządzania płynnością.

Polski Ład przewiduje także korzystne modyfikacje w przepisach o tzw. estońskim CIT, które mają uczynić to rozwiązanie przyjaźniejszym i przyczynić się do większego zainteresowania ze strony rynku.

Końcowo wszystko wskazuje, że ostatecznie w życie wejdą zawieszane od 2019 roku nowe przepisy o podatku u źródła (WHT) – z istotnymi modyfikacjami wprowadzanymi w ramach omawianego projektu. To już ostatni moment aby przygotować się do tych przepisów.

Na bieżąco monitorujemy dla Państwa proces legislacyjny i planowane zmiany. Chętnie omówimy je z Państwem oraz na pewno będziemy prezentować je w ramach publikacji KPMG oraz webinarów i konferencji, na które serdecznie zapraszamy.



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

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

Minimalny podatek dochodowy (tzw. podatek przychodowy)

Zgodnie z najświeższą odsłoną nowelizacji ustaw podatkowych w ramach Nowego Ładu, do ustawy o CIT ma zostać wprowadzony nowy art. 24ca. Ma on przewidywać tzw. „minimalny podatek CIT” – jest to rewolucyjny „podatek przychodowy”, o którym głośno jest obecnie w przestrzeni medialnej.

Nowa regulacja zostanie umiejscowiona tuż za przepisami dotyczącymi podatku od przychodów z budynków (tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych), co ma być swego rodzaju kontynuacją trendów – ustawodawca już od kilku lat dąży do nałożenia pewnego minimalnego poziomu opodatkowania, niezależnie od osiąganych przez podatnika dochodów.

Nowa forma podatku ma dotyczyć podatników CIT, w tym również podatkowych grup kapitałowych oraz podmiotów zagranicznych posiadających zakład podatkowy w Polsce.

Do płacenia podatku minimalnego będą zobowiązane podmioty, które poniosą stratę w źródle operacyjnym w CIT (straty w źródle kapitałowym, np. ze zbycia udziałów nie będą kwalifikować do tego podatku) albo osiągnęły udział dochodów ze źródła operacyjnego w przychodach podatkowych w wysokości nie większej niż 1%. Przepis przewiduje zatem dwie alternatywne przesłanki jego zastosowania.

Należy zwrócić uwagę, że wbrew zapowiedziom nie jest to podatek dotyczący wyłącznie największych przedsiębiorców (nie jest kierowany np. wyłącznie do przedsiębiorców spoza sektora MŚP, czy największych podatników CIT) – każdy podatnik, który spełni powyższe warunki może się na niego kwalifikować. Ustawodawca formułując takie wnioski posiłkuje się natomiast danymi statystycznymi dotyczącymi struktury podatników CIT w Polsce, powołanymi w uzasadnieniu.

Przepisy przewidują przy tym pewne wyłączenia – nowego opodatkowania ma nie stosować się do podmiotów rozpoczynających działalność, przedsiębiorstw finansowych, podmiotów dotkniętych nagłym spadkiem przychodów

(o co najmniej 30% rok do roku) oraz podmiotów rozpoczynających działalność. Co istotne, na etapie prac sejmowych dodano także korzystne wyłączenie polegające na tym, że jeśli jedna spółka będąca polskim rezydentem podatkowym posiada bezpośrednio co najmniej 75% udziałów innej spółki lub spółek, ich rok podatkowy jest tożsamy i zsumowany dla nich łącznie udział dochodów w przychodach będzie większy niż 1% to pozostaną one poza obszarem podatku minimalnego.

Wydaje się natomiast, że wypowiedzi o skierowaniu nowej formy opodatkowania wyłącznie do największych podatników wiążą się z wyłączeniem z zakresu opodatkowania podmiotów, w których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne i które nie posiadają udziałów w innych podmiotach. Ustawodawca w taki uproszczony sposób charakteryzuje ostatnio w przepisach podatkowych podmioty prywatne – w odróżnieniu od grup kapitałowych (i to wcale niekoniecznie dużych grup, patrząc na te kryteria).

W celu obliczenia podstawy opodatkowania trzeba będzie przejść przez długie wyliczenie zawierające do tego dwa matematyczne wzory. Co ciekawe, do podstawy opodatkowania wchodzić będą nie tylko przychody (4% przychodów podatkowych ze źródła operacyjnego), ale także wydatki – obliczone zgodnie ze wzorami kwoty poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych kosztów finansowania dłużnego oraz kosztów usług niematerialnych, poręczeń i licencji. Jest to więc de facto podatek „przychodowo-kosztowy” – przy czym ustawodawca stara się w jego ramach oczywiście opodatkować nadmierne koszty finansowania dłużnego i usług niematerialnych, podlegają już obecnie odrębnemu limitowaniu na podstawie odrębnych przepisów (art. 15c i 15e ustawy o CIT). Mamy tu zatem do czynienia z interesującym nakładaniem się opodatkowania

i istniejących już w ustawie ograniczeń dotyczących erozji bazy podatkowej. Warto przy tym zwrócić uwagę, że zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy art. 15e ustawy o CIT ma zostać całkowicie uchylony.

Należy również zwrócić uwagę, że w wyliczeniu podstawy opodatkowania znajduje się także odniesienie do „podatku odroczonego” (czyli kategorii rachunkowej), wynikającej z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej. Ustawodawca chce w tym przypadku odwrócić niejako w ramach podatku minimalnego skutki ewentualnych czynności optymalizacyjnych z wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych – np. znaków towarowych, know-how itp. Jest to kolejny po estońskim CIT przykład próby operowania w przepisach podatkowych regulacjami z zakresu rachunkowości. Przepis może budzić uwagę również pod tym kątem, że już od wielu lat tego typu czynności optymalizacyjne są skutecznie ograniczane innymi przepisami, w tym klauzulami przeciwko unikaniu opodatkowania. Niemniej jednak przepis w planowanym brzmieniu może dotyczyć także działań niebędących optymalizacją podatkową – de facto bowiem każdy przypadek, gdy w rozliczeniach podatnika powstaje aktywne na podatek odroczone - w wyniku ujawnienia wartości niematerialnej i prawnej dla celów podatkowych (również w wyniku szybszej amortyzacji podatkowej niż księgowej, co jest częste np. w przypadku wartości firmy) – może skutkować opodatkowaniem na podstawie analizowanych przepisów. Kluczowe będzie w tym przypadku rozumienie pojęć takich jak „ujawnienie” i „niepodlegającej dotąd amortyzacji”, które być może pozwoli interpretować ten przepis w sposób bardziej korzystny.

Kiedy już przebrniemy przez skomplikowane wyliczenie podstawy opodatkowania, to podatek do zapłaty wyniesie 10% i ma być kalkulowany rocznie. Jeśli podatnik zapłaci także regularny CIT to podatek minimalny ma być od niego odliczany. Zgodnie z najnowszą wersją ustawy, uwzględniającą autopoprawkę – wpłacie do urzędu ma podlegać nadwyżka podatku minimalnego ponad podatek CIT obliczony na zasadach ogólnych. Dodatkowo odliczenie takiej nadwyżki od podatku CIT będzie możliwe przez 3 kolejne lata podatkowe po roku, w którym podatek minimalny zostanie zapłacony.

Nowa forma opodatkowania budzi prawdopodobnie największe kontrowersje spośród wszystkich zmian w ramach przepisów Polskiego Ładu. Zdziwienie budzi fakt, że została ona wprowadzona dopiero w drugiej wersji projektu, już po konsultacjach publicznych co do oryginalnego brzmienia nowelizacji, co znacznie utrudnia polemikę z nowymi rozwiązaniami. Dodatkowo wprowadzanie tak istotnych regulacji tuż przed planowanym terminem ich obowiązywania (od 2022 r.) bez umożliwienia podatnikom przygotowania się do tych zmian narusza zasady prawnego „fair play”.



Odnosząc się do samej regulacji – sprzeciw budzić mogą dość arbitralne przesłanki podlegania opodatkowaniu (strata podatkowa lub 1% dochodowości), przenoszenie do wzoru na wyliczenie podstawy opodatkowania regulacji dotychczasowego art. 15e ustawy o CIT, bez jednak odwołania do korzystnych zwolnień (takich jak związki ponoszonych kosztów z wytworzeniem towaru lub wykonaniem usługi, uzyskanie uprzedniego porozumienia cenowego – APA, czy refakturowanie usług). Wątpliwości budzi niejako podwójne karanie podatników z tytułu ponoszenia kosztów finansowania dłużnego – raz na podstawie art. 15c i drugi raz na podstawie analizowanej regulacji. Dodatkowo we wzorze pojawia się odwołanie do podatku odroczonego – kategorii rachunkowej, która może wynikać również z działań niemających znamion optymalizacji podatkowej. Pytania budzi także fakt, dlaczego podatek minimalny – podatek od nieruchomości komercyjnych można odzyskać (zwrot podatku), podczas, gdy projektowany podatek minimalny można co najwyżej odliczyć od standardowego podatku CIT – jest to oczywiście jedno z założeń tej daniny, niemniej należy pamiętać, że zarówno strata, jak i niski dochód mogą być skutkiem działań w pełni legalnych i uzasadnionych gospodarczo (jak choćby ponoszenie znacznych kosztów inwestycyjnych). Nie jest również jasne, jaki jest stosunek planowanych przepisów do korzystnie opodatkowanych przychodów z IP-Box oraz czy przy kalkulacji kryteriów stosowania podatku należy także brać pod uwagę przychody uzyskiwane zagranicą.

Wszystko to powoduje, że nowe rozwiązanie i sposób jego wprowadzenia można określić jako wysoce kontrowersyjne i wymagające uważnego monitorowania co do dalszego przebiegu procesu legislacyjnego oraz skutków, jakie odniesie wobec podatników. ■



Wojciech Majkowski

partner w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce

Ukryta dywidenda i opodatkowanie tzw. przerzucanych dochodów

Jednym z głównym celów zmian podatkowych planowanych w ramach Polskiego Ładu jest uszczelnienie systemu podatkowego. W związku z tym, wśród proponowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znalazły się kolejne rozwiązania mające przeciwdziałać erozji podstawy opodatkowania. Należą do nich m.in. wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków zakwalifikowanych jako ukryta dywidenda oraz opodatkowanie tzw. przerzucanych dochodów.

UKRYTA DYWIDENDA

Zgodnie z art. 2 pkt 31 lit. a) tiret 3 ustawy zmieniającej, do ustawy o CIT ma zostać dodany art. 16 ust. 1 pkt 15b. Zgodnie z jego treścią, za koszty uzyskania przychodów nie uważa się kosztów poniesionych przez podatnika będącego spółką w związku ze świadczeniem wykonanym przez podmiot powiązany z tą spółką lub ze wspólnikiem (akcjonariuszem) tej spółki, jeżeli poniesienie tego kosztu stanowi ukrytą dywidendę, z zastrzeżeniem ust. 1d i 1e.

W pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę, że w przytoczonym art. 16 ust. 1 pkt 15b mowa o kosztach związanych ze świadczeniami wykonanymi przez podmioty powiązane zarówno ze spółką, jak również z jej wspólnikami. Wskazuje to, że regulacja będzie dotyczyła nie tylko wypłat na rzecz wspólników spółki oraz podmiotów z nimi powiązanych, ale również podmiotów

powiązanych z samym podatnikiem. W tym kontekście określenie „ukryta dywidenda” wydaje się nieco mylące, ponieważ wskazuje na przekazanie środków przez spółkę na rzecz wspólników, ew. podmiotów powiązanych ze wspólnikami. W rzeczywistości natomiast proponowane rozwiązanie ma obejmować istotnie szerszy zakres wypłat, włącznie z płatnościami w obrębie grup kapitałowych (np. płatności na rzecz spółek zależnych).

Ukrytą dywidendę, zgodnie z proponowanym art. 16 ust. 1d ustawy o CIT, mają stanowić koszty spółki będącej podatnikiem, jeżeli:

1. ich wysokość lub termin poniesienia w jakikolwiek sposób są uzależnione od osiągnięcia zysku przez podatnika lub wysokości tego zysku lub
2. racjonalnie działający podatnik nie poniósłby takich kosztów lub mógłby ponieść niższe koszty w przypadku wykonania porównywalnego świadczenia przez podmiot niepowiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, przy czym przy określaniu wysokości tych kosztów przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio, lub
3. koszty te obejmują wynagrodzenie za prawo do korzystania z aktywów, które stanowiły własność lub współwłasność wspólnika (akcjonariusza) lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem (akcjonariuszem) przed utworzeniem podatnika.

Pierwsza z powyższych przesłanek może być szczególnie dotkliwa w przypadku przyjęcia przez podmioty powiązane sposobu ustalenia wynagrodzenia opartego o wskaźniki dochodowości. Taka metoda ustalenia (lub korygowania) cen transferowych jest często spotykana w praktyce gospodarczej i ma na celu określenie ceny na rynkowym poziomie. Tymczasem w świetle nowych



przepisów, w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, ustalenie wynagrodzenia zależnego od zysków nabywcy stanie się zupełnie nieracjonalne ze względów podatkowych, ponieważ podmiot dokonujący płatności nie zaliczy poniesionego wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Co istotne, z uwagi na użycie spójnika „lub” w przepisie wymieniającym przesłanki wystąpienia ukrytej dywidendy, nie będzie miało w takim przypadku znaczenia to, że wynagrodzenie zostało ustalone w sposób rynkowy a podatnik działał w sposób racjonalny.

Kolejna przesłanka, o której mowa w proponowanym art. 16 ust. 1d pkt 2 ustawy o CIT, odnosi się do transakcji o nierynkowym charakterze. W tym przypadku regulacja o ukrytej dywidendzie częściowo powiela obowiązujące przepisy o cenach transferowych, które obligują podmioty powiązane do ustalania rynkowych warunków w ramach przeprowadzanych transakcji. Natomiast zakładając, że nowe przepisy będą traktowane jako regulacja szczególna w relacji do przepisów o cenach transferowych, instytucja ukrytej dywidendy pozwoli organom podatkowym na bezpośrednie wyłączenie kosztów danego świadczenia z kosztów uzyskania przychodów, bez konieczności szacowania ich rynkowej wysokości czy dokonywania recharakteryzacji transakcji na transakcję jaką zawarłyby w danym przypadku podmioty niepowiązane.

Zagadnienie relacji analizowanych przepisów do regulacji z zakresu cen transferowych jest o tyle istotne, że ich łączne zastosowanie do jednej transakcji może skutkować wyjątkowo negatywnymi konsekwencjami pod kątem obciążenia podatkowego. Przykładowo, z jednej strony organ podatkowy mógłby uznać, że podmioty powiązane ustaliły poziom wynagrodzenia na zbyt niskim poziomie, tym samym organ mógłby doszacować przychód po stronie świadczeniodawcy. Jednocześnie, organ podatkowy w stosunku do tej samej transakcji, może uznać ją za nieracjonalną z punktu widzenia świadczeniobiorcy i wyłączyć całość kosztów związanych

z tą transakcją z kosztów uzyskania przychodów tego podmiotu. W związku z tym istotne znaczenie będzie miała praktyka organów podatkowych w sytuacjach, w których możliwe będzie zastosowanie proponowanego art. 16 ust. 1 pkt 15b ustawy o CIT oraz przepisów o cenach transferowych.

Na podstawie ostatniej z przesłanek wymienionych w art. 16 ust. 1d ustawy o CIT, wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów mają podlegać wydatki poniesione przez spółkę w związku z wykorzystywaniem w działalności aktywów, które przed powstaniem tego podatnika CIT stanowiły własność lub współwłasność jej wspólnika lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem. Ustawodawca w tym przypadku dąży do ograniczenia dystrybucji zysku spółek poprzez wypłatę wspólnikom należności, np. z tytułu najmu czy dzierżawy nieruchomości. Taki schemat pozwala podatnikowi CIT na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów środków przekazywanych wspólnikom, a w konsekwencji ich jednokrotne opodatkowanie. Jak wynika z wypowiedzi przedstawicieli Ministerstwa Finansów, przepisy o ukrytej dywidendzie mają na celu wyeliminowanie tego typu praktyk poprzez skłonienie wspólników do wnoszenia aktywów wykorzystywanych w działalności spółki na poczet jej kapitałów własnych.

Należy przy tym zwrócić uwagę na bardzo szeroki zakres przedstawionej regulacji, która odnosi się do wszystkich aktywów, które należały do wspólników lub podmiotów z nimi powiązanych zanim zdecydowano się na utworzenie spółki. Przykładowo, przepis może znaleźć zastosowanie w przypadku działalności grup kapitałowych korzystających ze wspólnego aktywa (np. jednego dla całej grupy znaku towarowego). W takiej sytuacji znak towarowy nie może być własnością każdego podmiotu z grupy, co oznacza, że część podmiotów będzie „skazana” na zastosowanie przepisów o ukrytej dywidendzie.



Jednocześnie zakładane jest wprowadzenie częściowego wyłączenia stosowania nowej regulacji. Zgodnie z proponowanym art. 16 ust. 1e ustawy o CIT, przepisy ust. 1d pkt 2 i 3 nie będą stosowane jeżeli suma poniesionych w roku podatkowym przez podatnika kosztów stanowiących ukrytą dywidendę na podstawie tych przepisów, jest niższa niż kwota zysku brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, uzyskanego w roku obrotowym, w którym koszty te zostały uwzględnione w wyniku finansowym podatnika.

Z jednej strony powyższe rozwiązanie można rozpatrywać pozytywnie z perspektywy podatników. Dzięki regulacji podmioty wykazujące zysk w księgach rachunkowych będą częściowo wyłączone z reżimu przepisów o ukrytej dywidendzie (należy przy tym zauważyć, że wyłączenie nie dotyczy kosztów spełniających przesłankę z art. 16 ust. 1d pkt 1 ustawy o CIT). Jednocześnie zastosowanie progu wyłączającego w postaci kwoty zysku brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości może spowodować nie do końca racjonalne konsekwencje stosowania nowych przepisów.

Po pierwsze, przewidziane kryterium będzie działało wybiórczo. Nawet minimalne przekroczenie wskazanego progu spowoduje konieczność wyłączenia przez podatnika z kosztów podatkowych wszystkich wydatków spełniających przesłanki wskazane w art. 16 ust. 1d pkt 2-3 ustawy o CIT. W tym samym czasie inny podmiot, u którego wartość ukrytej dywidendy będzie na bardzo zbliżonym poziomie w odniesieniu do kwoty zysku brutto (w ujęciu procentowym), jednak ostatecznie okaże się minimalnie mniejsza niż zysk danego podmiotu, pozostanie całkowicie wyłączony ze stosowania tych przepisów.

Należy też zwrócić uwagę, że regulacja uderza w podatników, którzy nie osiągają zysku z całkowicie

uzasadnionych gospodarczo powodów, jak np. spółki przeżywające okresowe problemy gospodarcze. W takim przypadku niemal każde świadczenie od podmiotu powiązanego będzie implikowało ryzyko zakwestionowania poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu.

Po drugie, odwołanie się do pojęcia zysku brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości może okazać się problematyczne w toku stosowania analizowanej regulacji. Przede wszystkim z powodu różnic występujących pomiędzy wynikiem finansowym a wynikiem ustalonym dla celów podatkowych. W skrajnych przypadkach może dojść do sytuacji, w których podatek nie będzie korzystał z wyłączenia pomimo osiągnięcia dochodu podatkowego znacznie przekraczającego koszty zakwalifikowane jako ukryta dywidenda, ponieważ jego wynik bilansowy zostanie dodatkowo pomniejszony np. o wartość odpisów aktualizujących.

Po trzecie, przepis nakazuje porównanie „sumy poniesionych w roku podatkowym przez podatnika kosztów stanowiących ukrytą dywidendę” do kwoty zysku brutto „uzyskanego w roku obrotowym, w którym koszty te zostały uwzględnione w wyniku finansowym podatnika”. Może to oznaczać konieczność zestawienia wartości z różnych okresów. Przykładowo, koszty naliczonych odsetek wpływają na wynik finansowy na zasadzie memoriałowej, natomiast dla celów podatkowych odsetki mogą stanowić koszty uzyskania przychodów dopiero w okresie, w którym zostaną zapłacone. W takich przypadkach stosowanie wyłączenia będzie problematyczne, szczególnie w świetle braku szczegółowych przepisów przejściowych.

W związku z przedstawionymi powyżej wątpliwościami pozytywnie należy ocenić odroczenie wejścia w życie przepisów o ukrytej dywidendzie oraz zapowiedzi przedstawicieli Ministerstwa Finansów o możliwych zmianach w treści regulacji. Zgodnie z ustawą zmieniającą analizowane rozwiązanie ma obowiązywać dopiero od 1 stycznia 2023 r. (a więc rok później niż większość zmian proponowanych w ramach Polskiego Ładu), a do tego czasu jego ostateczny kształt zostanie doprecyzowany.

OPODATKOWANIE PRZERZUCONYCH DOCHODÓW

Kolejną regulacją, mającą na celu ograniczenie działań optymalizacyjnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, jest art. 24aa ustawy o CIT. Przepis ten przewiduje wprowadzenie odrębnego źródła przychodu, w postaci tzw. przerzuconych dochodów, które będą opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym, ze stawką wynoszącą 19%.

Zgodnie z art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT, za przerzucone dochody mają zostać uznane określone koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego ze spółką stanowiące należność tego podmiotu, jeżeli:

1. faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez ten podmiot powiązany za rok, w którym otrzymał należność, w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia jest niższy o co najmniej 25% niż kwota podatku dochodowego, który byłby od niego należny, gdyby dochody tego podmiotu zostały opodatkowane z zastosowaniem 19% stawki podatku, przy czym przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu, oraz
2. koszty te:
 - a) podlegające zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub
 - b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność

- stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Przepis przewiduje więc dwa kryteria uznania kosztu poniesionego na rzecz podmiotu powiązanego za przerzucony dochód podatnika. Po pierwsze podmiot otrzymujący płatność jest opodatkowany (od całości swoich dochodów) podatkiem dochodowym z efektywną stawką 14,25% lub niższą. Po drugie, koszty ponoszone na rzecz podmiotu powiązanego podlegają u tego podmiotu powiązanego zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego, bądź też otrzymane kwoty podlegają szybkiej redystrybucji przez podmiot powiązany (tj. podlegają wypłacie w formie dywidendy za rok w którym należność została otrzymana), a jednocześnie kwoty podlegające odliczeniu lub dystrybucji odpowiadają za co najmniej 50% przychodów tego podmiotu powiązanego.

Dodatkowo, zgodnie z art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT, aby koszty spełniały definicję przerzuconych dochodów muszą zaliczać się do wymienionych w przepisie kategorii wydatków (m.in. koszty usług niematerialnych i opłat licencyjnych, koszty finansowania dłużnego czy opłaty z tytułu przeniesienia funkcji, aktywów oraz ryzyk), a łączna wartość takich kosztów, poniesionych przez podatnika w roku podatkowym (również na

rzecz podmiotów niepowiązanych), musi wynosić co najmniej 3% sumy jego kosztów uzyskania przychodów poniesionych w danym roku.

W nowych przepisach przewidziano również wyłączenie, zgodnie z którym opodatkowanie przerzuconych dochodów nie wystąpi, jeżeli powyższe koszty zostały poniesione na rzecz podmiotu powiązanego podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.

Zaproponowany mechanizm opodatkowania przerzuconych dochodów budzi wiele wątpliwości. W pierwszej kolejności należy wskazać, że już obecnie ustawa o CIT przewiduje szereg instrumentów mających na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania poprzez przenoszenie dochodów przez polskich podatników. Należą do nich m.in. przepisy o cenach transferowych, ograniczenia w transakcjach z rajami podatkowymi czy przepisy art. 15c (limit kosztów finansowania dłużnego) i art. 15e (limit kosztów usług niematerialnych i licencji) – z zastrzeżeniem, że finalna wersja ustawy zmieniającej zakłada usunięcie tego przepisu na rzecz omówionych przepisów o ukrytej dywidendzie oraz o minimalnym podatku dochodowym. Ponadto, zwalczanie struktur mających na celu sztuczne zaniżanie podstawy opodatkowania jest możliwe na podstawie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR).





Trudno więc zrozumieć konieczność wprowadzenia kolejnego instrumentu ograniczającego możliwości nieuzasadnionego transferu zysków w sytuacji, gdy organy podatkowe wydają się już teraz posiadać wystarczające możliwości kwestionowania rozliczeń podatników w takich przypadkach. Nie przekonuje w tym zakresie również sam ustawodawca, wskazując w uzasadnieniu do wprowadzanych zmian na schematy podatkowe, które w praktyce nigdy albo bardzo rzadko były stosowane przez polskich podatników (właśnie ze względu na przewidziane już w prawie krajowym mechanizmy przeciwdziałania).

Odrębną kwestią związaną z opodatkowaniem przerzucanych dochodów jest skomplikowanie przepisów regulujących to zagadnienie. Należy również wskazać na trudności, jakie przyniesie dla podatników ich wprowadzenie. Zaproponowane regulacje będą oznaczały dla polskich podmiotów konieczność przeprowadzenia złożonych analiz pod kątem przesłanek opodatkowania przerzucanych dochodów. Weryfikacji będzie należało poddać np. wartość wydatków objętych przedmiotowymi przepisami, w odniesieniu do progu 3% wszystkich kosztów uzyskania przychodów podatnika. W tym kontekście z pewnością pojawią się wątpliwości i spory odnośnie kwalifikacji części kosztów do katalogu wskazanego w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT.

Niebagatelny problem będzie również weryfikacja powiązanego kontrahenta pod kątem przekazywania otrzymanych płatności innym podmiotom oraz udziału wypłacanych należności w wartości jego przychodów. Podatnicy mogą być również zobowiązani do porównania efektywnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów podmiotu zagranicznego, z hipotetyczną sytuacją jego opodatkowania stawką krajową. W takim przypadku nie trudno będzie o szereg praktycznych problemów, związanych np. z uzyskaniem niezbędnych danych i dokumentów.

Nawet w przypadku możliwości skorzystania z wyłączenia, o którym mowa w art. 24aa ust. 10 ustawy o CIT, podatnik będzie musiał poddać weryfikacji czy jego

kontrahent podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie UE lub EOG oraz – co szczególnie problematyczne ze względu na brak jasnej definicji – czy prowadzi w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą.

Warto przy okazji wspomnieć, że z obecnej treści proponowanych przepisów wynika, że przerzucane dochody mogą obejmować również koszty poniesione na rzecz polskich podatników, korzystających z preferencyjnej stawki 9% na podstawie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. W tym przypadku co prawda powinno znaleźć zastosowanie wyłączenie z art. 24aa ust. 10, niemniej konieczne będzie zgromadzenie dokumentacji potwierdzającej prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej przez krajowego kontrahenta. Przy czym sama sytuacja, w której podatnik będzie zobowiązany do analizy możliwości zastosowania wyłączenia przy płatnościach na rzecz polskich podmiotów wydaje się wręcz absurdalna, szczególnie w świetle uzasadnienia ustawy zmieniającej, zgodnie z którym: „*Nowo dodany artykułu 24aa ma na celu wyeliminować możliwość uzyskania korzyści podatkowej poprzez schematy podatkowe, których celem jest transfer dochodów do jurysdykcji podatkowej o znikomej efektywnej stawce opodatkowania*”.

UCHYLENIE ART. 15E USTAWY O CIT

W ramach uwzględnienia części postulatów zgłaszanych w trakcie konsultacji pierwotnego projektu zmian podatkowych stanowiących element Polskiego Ładu, ustawodawca zdecydował się na uchylenie przepisu art. 15e ustawy o CIT, zgodnie z którym podatnicy są zobowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty usług niematerialnych i licencji poniesione na rzecz podmiotów powiązanych, w części przekraczającej określony próg.

Takie rozwiązanie częściowo adresuje wskazane powyżej uwagi, dotyczące pokrywania się zakresu obecnie obowiązujących przepisów z nowymi regulacjami. Należy jednak zauważyć, że zastąpienie



PODSUMOWANIE

Analizując opisane powyżej propozycje zmian w podatku dochodowym od osób prawnych trudno oprzeć się wrażeniu, że – po raz kolejny – regulacje ukierunkowane na walkę z agresywną optymalizacją podatkową będą wiązały się z wieloma niekorzystnymi skutkami dla podatników, którzy w swojej działalności nie posługują się agresywną optymalizacją podatkową.

Przepisy o ukrytej dywidendzie i opodatkowaniu przerzucanych dochodów nałożą bowiem liczne nowe obowiązki na znaczną część podatników, w szczególności działających w ramach struktur podmiotów powiązanych. Dodatkowo, analiza treści proponowanych zmian już teraz wskazuje na wiele potencjalnych problemów związanych z ich zastosowaniem w praktyce. Jednocześnie szeroki zakres nowych instrumentów mających uszczelnić system podatkowy budzi wątpliwości w kontekście już obowiązujących regulacji, które pozwalają organom podatkowym kwestionować rozliczenia podatników. W tym kontekście pojawia się pytanie o proporcjonalność nowych rozwiązań.

W konsekwencji wydaje się, że chociaż opisane zmiany mogą nie wpłynąć bezpośrednio na zwiększenie obciążenia podatkowego większości podmiotów których dotyczą, to ich wprowadzenie będzie oznaczało dla polskich przedsiębiorców konieczność zwrócenia jeszcze większej uwagi na podatkowe konsekwencje zawieranych transakcji i zwiększenie kosztów szeroko rozumianej obsługi rozliczeń podatkowych. ■

art. 15e ustawy o CIT przez proponowane przepisy (w tym instytucje ukrytej dywidendy i opodatkowania przerzucanych dochodów) będzie skutkowało pojawieniem się innych problemów.

Przepisy o limitowaniu kosztów usług niematerialnych i licencji stanowiły w ostatnich latach przedmiot licznych wątpliwości, które były stopniowo rozwiązywane w ramach interpretacji indywidualnych oraz orzeczeń sądów administracyjnych. Wprowadzenie w to miejsce nowych i niejasnych regulacji będzie wiązało się z koniecznością ponownego rozstrzygania problemów interpretacyjnych, do których nie znajdzie już zastosowania linia orzecznicza ugruntowana w odniesieniu do art. 15e ustawy o CIT.

Innym problem, również wynikający z uchylecia powyższego przepisu, pojawi się w przypadku podatników, którzy w celu uniknięcia limitowania określonych w nim kosztów, zdecydowali się na zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego, tzw. APA. Jeżeli art. 15e zostanie wykreślony z ustawy o CIT, to część zawartych porozumień (oraz trwających postępowań ws. ich zawarcia) istotnie straci na znaczeniu z perspektywy podatników, którzy ponieśli już nakłady w celu zabezpieczenia swojej pozycji pod kątem limitu kosztów usług niematerialnych.



Marcin Michna

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



Maciej Kopycki

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

Zmiany w opodatkowaniu reorganizacji spółek w świetle Polskiego Ładu

Aktualnie transakcje powiązane z reorganizacją spółek (takie jak: wymiana udziałów, połączenia lub podziały spółek) są, po spełnieniu pewnych warunków, neutralne podatkowo. Jednak, w projekcie dotyczącym zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw w ramach programu Polski Ład zaproponowano szereg zmian w opodatkowaniu reorganizacji spółek, które zaostrzają warunki neutralności.

W tym kontekście warto mieć na uwadze, że warunki neutralności podatkowej połączeń, podziałów, wymiany udziałów, jak również transakcji mających za przedmiot przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, w ostatnich latach były kilkakrotnie zawężane, m.in. poprzez rozszerzenie stosowania małej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, czy dodaniu domniemania podjęcia reorganizacji głównie w celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania (art. 12 ust. 13 i 14 ustawy o CIT). W dalszej części artykułu wspomniane działania nazywane będą łącznie czynnościami reorganizacyjnymi.

DOTYCHCZASOWE REGULACJE

Obecnie obowiązujące przepisy w przedmiocie opodatkowania reorganizacji spółek stanowią implementację dyrektywy Rady 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, zwanej popularnie *Merger Directive* (dalej: „Dyrektywa”).

Przepis art. 4 ust. 1. Dyrektywy stanowi, że łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez

odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów, a ich wartością do celów podatkowych. Tymczasem z brzmienia przepisu art. 7 ust. 1. Dyrektywy wynika, że w przypadku, gdy spółka przejmująca posiada udział w kapitale spółki przekazującej, wszelkie zyski przysługujące spółce przejmującej przy wycofaniu jej udziałów nie podlegają opodatkowaniu. Zatem, spełnienie opisanych warunków umożliwia każdorazowe skorzystanie z przepisów implementujących Dyrektywę przy kolejnych czynnościach prawnych dotyczących reorganizacji.

W kontekście inicjowanych przez Ministerstwo Finansów zmian i ich uzasadnienia, warto podkreślić, że z tekstu Dyrektywy nie wynika, by neutralność podatkowa miała dotyczyć wyłącznie dokonania tylko jednej transakcji. Zgodzić się jednak należy z podnoszonym w uzasadnieniu komentowanych zmian wnioskiem, że neutralność podatkowa czynności reorganizacyjnych nie oznacza nieograniczonego w czasie zwolnienia, lecz odroczenie opodatkowania.

W ramach implementacji Dyrektywy przyjęto także rozwiązania mające na celu uniemożliwienie stosowania neutralności podatkowej w stosunku do reorganizacji, których celem było uchylanie się od obowiązków podatkowych. Przykładami instytucji, które zapobiegają nadużywaniu reorganizacji w celu szkodliwej optymalizacji podatkowej są zasady kontynuacji wyceny czy klauzule antyabuzywne.

Na gruncie obecnych przepisów ustawy o CIT opodatkowanie występuje w dacie przeprowadzenia innej czynności prawnej dotyczącej dalszego obrotu (np. sprzedaż udziałów otrzymanych skutkiem wymiany), co realizuje cel Dyrektywy. Natomiast dokonanie uzasadnionych ekonomicznie czynności reorganizacyjnych, przy spełnieniu pozostałych warunków (np. uzyskania kwalifikowanej większości praw głosu przy wymianie udziałów, lub co najmniej 10% udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej przy połączeniu) pozwala zachować neutralność podatkową.

Podsumowując, obecne przepisy ustawy o CIT, zgodnie z zaimplementowaną Dyrektywą, zapewniają neutralność podatkową reorganizacji. Jednocześnie, polskie regulacje zawierają szereg instytucji zapobiegających dokonywaniu reorganizacji w sposób pozorny, dokonywanych np. głównie w celu uzyskania korzyści podatkowych.

PROJEKTOWANE ZMIANY

Nowelizacja dokonywana w ramach programu Polski Ład ma w zamierzeniu wprowadzić:

- modyfikację zakresu pojęcia przychodu, który uzyskiwać mają strony reorganizacji, w tym wspólnicy, spółki przejmujące i spółki dzielone (projektowane zmiany do art. 12 ust. 1 pkt 8b, 8c i 9, a także dodanie nowych przepisów w art. 12 ust. 1 pkt 8ba-8bc, pkt 8d-8f),
- modyfikację wyłączeń z przychodu wartości majątku nabytego skutkiem połączenia lub podziału przez wydzielenie (projektowane zmiany do art. 12 ust. 4 pkt 3e i pkt 12 oraz dodanie nowych przepisów w art. 12 ust. 4 pkt 3g i 3h),
- modyfikację warunków neutralności wymiany udziałów (projektowane zmiany do art. 12 ust. 12 oraz nowe przepisy art. 12 ust. 11 pkt 3 i 4).

Dla uporządkowania proponowanych w ramach Polskiego Ładu zmian w dalszej części artykułu zostały one omówione w odniesieniu do poszczególnych rodzajów działań reorganizacyjnych:

- a. wkładów niepieniężnych (aportów) przedsiębiorstw i ich zorganizowanych części,
- b. wymiany udziałów,
- c. połączeń i podziałów spółek.

Zmiany w zakresie aportów ZCP i przedsiębiorstw – skutki dla wspólnika wnoszącego wkład

W świetle obecnego brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 12 ust. 4 pkt 25 ustawy o CIT, wspólnik wnoszący wkład niepieniężny do spółki powinien rozpoznać przychód odpowiadający wartości wkładu, chyba, że przedmiotem wkładu jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący, albo przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część (ZCP).

Zmiana polegać ma na rozszerzeniu brzmienia art. 12 ust. 4 pkt 25 pkt b) ustawy o CIT o warunek kontynuacji wyceny podatkowej składników przedsiębiorstwa lub ZCP przez spółkę otrzymującą wkład.



Dotychczas kontynuacja wyceny podatkowej składników wnoszonego aportem przedsiębiorstwa lub ZCP odnoszona była do aktywów w postaci środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Dodatkowo, w mocy pozostają przepisy uniemożliwiające rozpoznanie przez wspólnika wyższego kosztu odpłatnego zbycia udziałów objętych za aport przedsiębiorstwa lub ZCP niż wartość podatkowa przekazywanych składników majątkowych. Nowelizacja w proponowanym brzmieniu uczyni zatem z zasady kontynuacji wyceny jeden z warunków neutralności aportu dla wspólnika.

ZMIANY W ZAKRESIE WYMIANY UDZIAŁÓW – SKUTKI DLA SPÓŁKI NABYWAJĄCEJ UDZIAŁY ORAZ WSPÓLNIKA WNOSZĄCEGO APORT

W projekcie znajduje się propozycja wprowadzenia do ustawy o CIT nowego art. 12 ust. 1 pkt 8bb, który określać będzie, że przychodem spółki nabywającej udziały – z zastrzeżeniem przepisów ust. 3 i 4 – będzie w szczególności nadwyżka wartości rynkowej udziałów otrzymanych tytułem wkładu nad wartością rynkową udziałów wydanych wspólnikowi wnoszącemu aport, wraz z zapłatą w gotówce. Wartość rynkowa udziałów

wnoszonych aportem, oraz udziałów wydanych w zamian za wkład ma być ustalana na dzień wymiany udziałów.

Omawiana regulacja zakłada możliwość powstania obowiązku podatkowego po stronie spółki otrzymującej aport w przypadku, gdy w zamian za aport wyda ona udziały o zbyt niskiej wartości rynkowej.

Z perspektywy wspólnika wnoszącego wkład o wartości przychodu decydować ma nowy przepis art. 12 ust. 1 pkt 8bc, zgodnie z którym przychodem będzie nadwyżka wartości rynkowej udziałów wydanych w zamian za aport, wraz z zapłatą w gotówce, ponad (a także) wartość rynkową udziałów będących przedmiotem aportu. Także w tym przypadku wartość rynkowa powinna zostać ustalona na dzień wymiany udziałów.

W praktyce, omawiana zmiana zwiększy koszty dokonywanych reorganizacji, ponieważ konieczne będzie dokonywanie aktualnych wycen wartości rynkowej. Oznaczenie daty, na którą ma być dokonywana wycena może stanowić także źródło istotnych problemów praktycznych, ponieważ – poza przypadkiem transakcji na akcjach spółek notowanych na giełdzie – wycen aktywnych gospodarczo spółek (ich udziałów) z reguły dokonuje się na pewien, możliwie nieodległy punkt w przeszłości, pozwalający na rzetelne określenie np. stanu zapasów, produkcji w toku, czy rozliczeń.

ZMIANY W ZAKRESIE WYMIANY UDZIAŁÓW – NOWE WARUNKI STOSOWANIA ZWOLNIENIA

Wśród zmian do reżimu opodatkowania wymiany udziałów proponowane jest także dodanie dodatkowych warunków neutralności odnoszących się do sposobu nabycia lub objęcia udziałów będących przedmiotem aportu:

- a. (nowy art. 12 ust. 11 pkt 3), tj. wymiana udziałów może być neutralna, o ile wnoszone aportem udziały nie zostały uprzednio nabyte lub objęte skutkiem innej wymiany udziałów, albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów,
- b. (nowy art. 12 ust. 11 pkt 4) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość zbywanych przez tego wspólnika udziałów, jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, przy czym porównanie należy dokonać przy założeniu, że do transakcji wymiany udziałów miałyby nie dojść.

Zatem, komentowane zmiany można streścić jako wprowadzenie dodatkowych warunków neutralności wymiany udziałów poprzez ograniczenie neutralności do pierwszej czynności reorganizacyjnej, oraz zachowania „kontynuacji” podatkowej wyceny udziałów.

Zasada „kontynuacji” podatkowej wyceny udziałów obowiązuje w aktualnych przepisach Ustawy o CIT, ponieważ brak jest możliwości nadania udziałom otrzymanym przez wspólnika w ramach wymiany udziałów wartości wyższej niż wartość podatkowa udziałów wnoszonych aportem.

Natomiast, odbieranie przymiotu neutralności podatkowej kolejnym wymianom udziałów wydaje się być zbyt daleko idącym obostrzeniem, ponieważ po stronie wspólnika wymiana udziałów powoduje już obecnie jedynie odroczenie momentu podatkowego, a nie jego unikanie.

Warto również nadmienić, że na gruncie dotychczasowych przepisów neutralność podatkowa wymiany udziałów jest obwarowana warunkiem istnienia uzasadnienia ekonomicznego, co powinno należycie zabezpieczać interesy fiskalne.

ZMIANY W ZAKRESIE WYMIANY UDZIAŁÓW – OGRANICZENIE STOSOWANIA ZWOLNIENIA

Wreszcie, zmiany proponowane są także do brzmienia art. 12 ust. 12 ustawy o CIT, poprzez uściślenie, że rozłożona w czasie na okres do 6 miesięcy, neutralna podatkowo wymiana udziałów dotyczyć będzie wyłącznie przypadków, gdy otrzymująca aport spółka nabędzie je od tego samego wspólnika.

W praktyce, zmiana ta ograniczy neutralność wymiany udziałów do sytuacji, w której udziały wnosi wspólnik większościowy. Odpowiednio, należy spodziewać się, że takie brzmienie art. 12 ust. 12 ustawy o CIT utrudni, np. konsolidację struktur holdingowych w odniesieniu do przedsiębiorstw rodzinnych.



ZMIANY W ZAKRESIE NEUTRALNOŚCI PODATKOWEJ POŁĄCZEŃ I PODZIAŁÓW

Analogicznie do proponowanych, nowych warunków neutralności wymiany udziałów, także neutralność połączeń i podziałów dla wspólników ma zostać ograniczona do czynności, w których:

- a. udziały w spółce przejmowanej lub dzielonej nie zostały nabyte w wyniku wymiany udziałów, połączeń lub podziałów (neutralność tylko dla pierwszej czynności reorganizacyjnej),
- b. wartość podatkowa udziałów objętych skutkiem połączenia lub podziału nie będzie wyższa od wartości podatkowej udziałów spółki przejmowanej lub dzielonej, z założeniem, że dla celów porównania nie doszło do łączenia lub podziału.

Zatem proponowana do treści art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT zmiana – z perspektywy wspólników – ma uzależnić neutralność podatkową połączeń i podziałów od tego, czy nie czynność reorganizacyjna jest pierwszą, czy też kolejną (uwzględniając zarówno połączenia, podziały, jak i wymiany udziałów).

Jednakże gross zmian w odniesieniu do połączeń i podziałów dotyczy spółek przejmujących (lub nowo zawiązanych), ponieważ dla tych podmiotów wartość przychodu określać mają:

- a) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału nadwyżka wartości rynkowej przejętego majątku ponad wartość podatkową składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników (proponowane nowe brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 8c)
- b) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału nadwyżka wartości rynkowej przejętego majątku ponad wartość emisyjną udziałów przydzielonych udziałowcom spółek łączonych lub spółki dzielonej (nowy art. 12 ust. 1 pkt 8d),
- c) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, oraz proporcjonalnie do posiadanych udziałów w spółce przejmowanej lub dzielonej, nadwyżka wartości rynkowej przejętego majątku ponad cenę nabycia udziałów w spółce przejmowanej lub dzielonej (nowy art. 12 ust. 1 pkt 8f).

Wyżej streszczone zmiany, interpretowane łącznie z proponowanym, nowym brzmieniem art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT, wyłączający z przychodów wartość przejętego majątku pod warunkiem kontynuacji wyceny podatkowej, oraz przypisania tychże składników do działalności prowadzonej na terytorium Polski, powinny pozwolić na zachowanie neutralności podatkowej połączeń i podziałów. Nie sposób jednak nie zauważyć, że ciężar neutralności został tu przeniesiony z warunku wydania przez spółkę przejmującą udziałów



o odpowiedniej wartości emisyjnej nie tylko na warunek kontynuacji wyceny podatkowej, ale także przy wykorzystywaniu nabytych w drodze połączenia lub podziału składników do działalności wykonywanej na terytorium Polski. Ponadto, niełatwe już dotychczas w interpretacji przepisy, w ramach dalszego uszczelniania staną się jeszcze mniej zrozumiałe dla odbiorców.

Zgodnie z brzmieniem aktualnie obowiązujących przepisów, neutralność podatkowa połączeń jest obwarowana licznymi warunkami, takimi jak wydanie udziałów o odpowiedniej wartości emisyjnej, czy istnienie uzasadnienia ekonomicznego dla przeprowadzanej reorganizacji.

Dość daleko idąca modyfikacja i wprowadzenie dodatkowych warunków, które mogą powodować opodatkowania połączeń i podziałów – nawet w sytuacji, gdy będą to działania w pełni uzasadnione biznesowo, i przy których nie ma ryzyka unikania opodatkowania, należy ocenić negatywnie.

Rezygnacja z zasady neutralności i opodatkowanie połączeń i podziałów w przypadku, gdy są one dokonywane w wyniku wcześniejszych działań zniechęca podatników do dokonywania reorganizacji i poprawiania efektywności struktur biznesowych.

Zmiany zaproponowane w projekcie, tj. w szczególności przepisy art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11), w zakresie w jakim przewidują opodatkowanie kolejnych transakcji wymiany udziałów, połączenia lub podziału spółek mogą także budzić kontrowersje w kontekście zgodności z przytoczonymi w części wstępnej artykułu przepisami Dyrektywy. Proponowane rozwiązania mogą bowiem ograniczyć realizację głównego celu Dyrektywy,

którym jest dążenie do usunięcia przeszkód w działaniu rynku wewnętrznego Unii Europejskiej takiego jak podwójne opodatkowanie.

Odrębnym zagadnieniem, które od lata zdaje się pozostawać niedocenione, jest naruszenie zaufania podatników do jakości i stabilności tworzonego prawa w Polsce, co nie sprzyja poprawie klimatu inwestycyjnego.

PODSUMOWANIE

Projektodawca kompleksowo zmierzył się z zagadnieniem opodatkowania i warunków neutralności reorganizacji. Rezygnację z neutralności kolejnych czynności reorganizacyjnych, czy komplikowanie tychże reorganizacji poprzez odnoszenie warunków do wartości rynkowej może przynieść negatywne skutki zarówno w szerokim kontekście klimatu inwestycyjnego w Polsce, jak i praktycznego stopnia skomplikowania czynności reorganizacyjnych zmierzających przeciw do urzeczywistnienia swobody przepływu kapitału, będącej filarem stosunków gospodarczych w UE. Dodatkowo, komentowane zmiany mogą budzić wątpliwość w kontekście ich zgodności z przepisami Dyrektywy, co w rezultacie może doprowadzić do dalszych zmian legislacyjnych w bliskiej przyszłości.

Na marginesie należy odnieść się także do zastosowanej techniki prawodawczej. Mianowicie, projekt nowelizacji nie zawiera przepisów przejściowych w zakresie reorganizacji, co oznacza, że nowe przepisy mogłyby mieć zastosowanie do reorganizacji dokonywanych od 1 stycznia 2022 roku, z uwzględnieniem jednak zdarzeń mających miejsce przed tą datą. W takiej sytuacji zmiany mogą uderzyć w podatników, którzy realizują długofalowe strategie biznesowe, uwzględniające

działania reorganizacyjne, rozpoczęte w latach ubiegłych i planowane także w najbliższej przyszłości.

Podsumowując, w ocenie autorów, już dotychczasowy, zaostrzony od połowy poprzedniej dekady reżim opodatkowania i neutralności reorganizacji stanowił dla podatników istotne wyzwanie. Wydawać by się zatem mogło, że uszczelnienie systemu podatkowego zapewniało realizację celu fiskalnego i tym samym należycie zabezpieczało interesy Skarbu Państwa. Trudno tym samym oprzeć się wrażeniu, że kolejne zmiany nie mają na celu wyłącznie zwiększenia bazy podatkowej o dalsze aspekty życia gospodarczego, pomimo ryzyka niezgodności zmian z przepisami prawa wspólnotowego. ■



Dariusz Wójtowicz

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



Mateusz Bolesta

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



Trendy w ulgach podatkowych Polskiego Ładu

Ustawodawca w ramach programu Polski Ład proponuje kilka nowych preferencji podatkowych. Od 2022 roku znacząco poszerzyć ma się portfolio ulg podatkowych w PIT i CIT, z których będą mogli skorzystać podatnicy. Dodano przykładowo zupełnie nowe rozwiązania w obszarach, które do tej pory nie były przez ustawodawcę dodatkowo premiowane.

Warto zaznaczyć, że po nowelizacji wsparciu podlegał będzie w zasadzie cały proces powstawania produktu, począwszy od prac koncepcyjnych, na przygotowaniu do sprzedaży skończywszy.

Z JAKICH ULG DO TEJ PORY MOGLI SKORZYSTAĆ PRZEDSIĘBIORCY?

Do tej pory w ustawach o podatkach dochodowych dostępnych było kilka bardzo istotnych preferencji podatkowych m.in. ulga B+R, IP BOX, zwolnienie strefowe czy odliczenie 50% kosztów uzyskania przychodów w PIT. Możliwość dodatkowych odliczeń powstała również w stosunku do wydatków na działania wspierające walkę z COVID-19. Można stwierdzić, że dotychczas ulgi podatkowe w PIT i CIT związane były ze szczególnymi rodzajami działalności prowadzonej przez podatników i w konsekwencji z ich dobrodziejstw korzystało stosunkowo niewielu przedsiębiorców. Natomiast Polski Ład zdecydowanie rozszerza ulgi dając przedsiębiorcom znacznie większe możliwości do skorzystania z preferencji podatkowych.

- wprowadzenie ulgi na pierwszą ofertę publiczną (w CIT),
- wprowadzenie ulgi na zwiększenie sprzedaży,
- wprowadzenie ulgi dla inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne (jedynie w PIT),
- 3. Wsparcie kultury
 - wprowadzenie ulgi na mecenasów sportu, kultury i nauki,
 - wprowadzenie ulgi na zabytki (w PIT).

JAKIE ZMIANY PROPONUJE USTAWODAWCA?

Proponowane przez ustawodawcę zmiany w ulgach podatkowych można podzielić na trzy następujące kategorie:

1. Innowacja działalności
 - zwiększenie odliczeń w ramach ulgi B+R,
 - wprowadzenie ulgi na innowacyjnych pracowników,
 - zwiększenie atrakcyjności ulgi IP BOX,
2. Ekspansja biznesu
 - wprowadzenie ulgi na robotyzację,
 - wprowadzenie ulgi na produkcję próbną,
 - wprowadzenie ulgi konsolidacyjnej (w CIT)



ZWIĘKSZENIE ATRAKCYJNOŚCI ULGI B+R

Ustawodawca proponuje podniesienie pułapu odliczalności kosztów kwalifikowanych przeznaczonych na prace B+R:

- ze 100% na 200% dla wydatków na wynagrodzenia i składki pracowników B+R,
- ze 150% na 200% dla wszystkich wydatków centrum badawczo-rozwojowego.

Bez zmian pozostaje zatem limit 100% odliczalności kosztów kwalifikowanych na pozostałe wydatki związane z pracami B+R. Powyżej proponowana zmiana w praktyce oznacza zatem, że każdy 1 mln PLN wydany przez pracodawcę na wynagrodzenia i składki pracowników wykonujących czynności B+R, to efektywnie prawie 600 tys. PLN oszczędności podatkowej.

Propozycja zmian w uldze B+R w naszej ocenie nie tylko powinna zachęcić podatników do tworzenia centrów badawczo-rozwojowych, ale także wpłynąć na zwiększenie zatrudnienia kadr wykonujących czynności B+R u przedsiębiorców. Analizując opisywaną oraz kolejne proponowane zmiany odnosimy wrażenie, że wspieranie rozwoju innowacyjnych kadr u przedsiębiorców jest przeważającą intencją ustawodawcy.

ULGA NA INNOWACYJNYCH PRACOWNIKÓW

Rozwiązanie to ma umożliwiać podatnikom, którzy nie osiągnęli wystarczających dochodów w danym roku, odliczenie ulgi B+R poprzez dokonanie pomniejszenia zaliczek na PIT od wynagrodzeń i składek innowacyjnych pracowników. Warunkiem jest jednak, aby pracownicy B+R co najmniej połowę swojego czasu pracy przeznaczali na prace B+R (wedle zapowiedzi Ministerstwa urlopy czy okresy zwolnień lekarskich nie będą negatywnie wpływały na kalkulację 50% udziału czasu pracy B+R w całości czasu pracy). Odliczeniu podlegał będzie natomiast wynik mnożenia nieodliczonej kwoty ulgi B+R oraz stosowanej przez tego podatnika stawki podatku PIT/CIT.

Możliwość obniżenia zaliczek w naszej ocenie poprawi bieżącą płynność finansową wielu przedsiębiorców (w szczególności tych, którzy nie są nowymi podmiotami i nie przysługuje im zwrot gotówkowy), których biznes ma problemy z generowaniem dochodów. Nierzadko bowiem podmioty dokonujące wysokich nakładów na inwestycje nie osiągają z tego tytułu szybkich wysokich zwrotów, a zatem możliwość dodatkowego odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi B+R dotychczas nie stanowiła dla nich realnej pomocy z powodu braku puli dochodów, które mogliby obniżyć.

Warto na marginesie dodać, że w projekcie nie zrezygnowano z możliwości przeniesienia nierozliczonej ulgi B+R na następne 6 lat podatkowych, ulga na innowacyjnych



pracowników ma zatem stanowić dla podatnika alternatywną formę rozliczenia pozostałej ulgi B+R.

ZWIĘKSZENIE ATRAKCYJNOŚCI ULGI IP BOX

Do tej pory podatnicy, którzy kwalifikowali dane wydatki do ulgi IP BOX, rozliczając dochód z tytułu kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką CIT, nie mogli tych samych wydatków rozliczyć w ramach ulgi B+R.

Obecnie ustawodawca proponuje możliwość symultanicznego rozliczania ulgi B+R i IP BOX, poprzez dodanie przepisu umożliwiającego ujęcie w kalkulacji dochodu IP BOX kosztów kwalifikowanych B+R, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia prawa własności intelektualnej.

Zmiana w naszej ocenie będzie szczególnie korzystna dla podatników, którzy rozliczali cały dochód według reżimu IP BOX, nie mając faktycznej możliwości dodatkowego odliczenia poniesionych kosztów B+R.

Wydaje się, że w związku z połączeniem tych dwóch instrumentów może powstać wątpliwość czy koszt B+R, który doprowadził do powstania danego prawa własności intelektualnej (IP) i będzie mógł być objęty łącznym rozliczeniem, powinien również wykazywać bezpośredni związek z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, co może prowadzić do sporów z organami podatkowymi w tej materii.

ULGA NA ROBOTYZACJĘ

To co wyróżnia ulgę na robotyzację spośród innych rozwiązań, to fakt, że ustawodawca zapowiedział stosunkowo krótki okres, w którym podatnicy będą mogli korzystać z tej preferencji. Obecnie proponuje się bowiem, że odliczeniu będą podlegały wydatki poniesione w okresie 1 stycznia 2022 roku do 31 grudnia 2026 roku.

Proponowana forma ulgi nie odbiega od propozycji, które pojawiały się już kilka lat temu. I tak, ulga na robotyzację to możliwość dodatkowego odliczenia 50% wydatków na robotyzację, z ograniczeniem możliwości tego odliczenia do wysokości dochodów uzyskiwanych z tego źródła przychodów. Ustawodawca wprowadza do przepisów również definicję legalną robota przemysłowego oraz katalog otwarty maszyn i urządzeń, które będzie można uznać za kwalifikowane do tej ulgi.

Kosztami podlegającymi dodatkowemu odliczeniu będą mogły być przede wszystkim wydatki na nabycie lub leasing nowych robotów i maszyn z nimi powiązanych, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do uruchomienia i oddania do używania robota czy wydatki na usługi szkoleniowe dot. tych robotów czy maszyn.

Warto też podnieść, że w ramach ulgi premiowane będzie wyłącznie nabycie nowego robota, stąd powstaje wątpliwość czy wykluczy to transfer technologii na preferencyjnych warunkach, na przykład pomiędzy podmiotami powiązanymi. Niejasności mogą powstać również w kontekście wymogu rozliczenia wyłącznie nowych robotów. Pytanie np. czy roboty powinny zostać zakupione w okresie, w którym rozwiązania prawne będą już w przepisach (2022-2026) czy mogą to być aktywa nabyte wcześniej (Ministerstwo zapowiedziało, że intencją ustawodawcy było objęcie ulgą zakupu robotów, który to został dokonany wyłącznie w okresie obowiązywania tych przepisów).

Kluczowy charakter, determinujący ewentualną popularność ulgi, może mieć jednak kwestia sposobu jej rozliczenia. Kosztami uzyskania przychodów w przypadku robotów czy innych maszyn i urządzeń będą przecież dokonywane od nich odpisy amortyzacyjne. Stąd powstaje kolejna wątpliwość, czy w roku zakupu takiej technologii zaliczymy do kosztów uzyskania przychodów dodatkowe 50% takiego wydatku lub jedynie 50% odpisu amortyzacyjnego za ten rok. Jeszcze jednym aspektem rozliczeń ulgi, na który warto zwrócić uwagę jest rozliczenie przyznanej ulgi po okresie obowiązywania przepisów. Wydaje się, że celem ustawodawcy jest wyznaczenie okresu na ponoszenie, a nie również rozliczanie ulgi (w tym drugim wariancie de facto możliwość rozliczenia całej ulgi byłaby pewnie możliwa tylko w sytuacji, w której podatnik poniósł koszty robotyzacji zaraz po ich wejściu w życie), tym niemniej w całości nie można wykluczyć, że pojawią się wątpliwości/spory w tej materii.

Zważywszy na treść uzasadnienia do przepisów, w którym robotyzacji poświęcono kilkanaście stron, akcentując, że jest to kluczowy aspekt gospodarki (który państwo zamierza wspierać), oczekiwane byłoby, aby wprowadzić rozwiązania pozwalające na skorzystanie z preferencji znacznie bardziej efektywnie.

ULGA NA PRODUKCJĘ PRÓBNĄ (PROTOTYP)

Ulgą ta ma zapewniać podatnikom możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania 30% kosztów produkcji próbnej oraz wprowadzenia nowego produktu na rynek. W przypadku tej ulgi, pomimo że proponowana wysokość dodatkowego odliczenia jest najniższa (tylko 30%, podobnie jak początkowo w uldze B+R), ustawodawca wprowadził dodatkowy limit odliczenia, który nie może przekroczyć 10% dochodu z tego źródła przychodu.

Z kolei zdaniem ustawodawcy „prototypowy” charakter może mieć jedynie wytworzony produkt. Usługi są wprost wyłączone na mocy nowych regulacji.

Ustawodawca zaproponował również definicję legalnej produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia nowego produktu na rynek. Etap produkcji próbnej nowego produktu to okres pomiędzy dniem poniesienia przez podatnika pierwszego wydatku na produkcję próbną a dniem rozpoczęcia produkcji tego produktu próbnego.

Definicja produkcji próbnej nowego produktu zawiera kluczowy aspekt dla rozumienia znaczenia tej preferencji. Mianowicie, produkcja próbna musi dotyczyć produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo – rozwojowych (wyłączona jest zatem możliwość zakupu przez podatnika prototypu stanowiącego rezultat prac B+R innego podmiotu). Z kolei, zdaniem ustawodawcy, wprowadzenie produktu na rynek to działania podejmowane w celu przygotowania dokumentacji w tym zakresie.





ULGA KONSOLIDACYJNA

Ustawodawca w ramach wsparcia ekspansji biznesu proponuje również ulgę podatkową, która ma umożliwić odliczenie od podstawy opodatkowania max. 250 000 PLN wydane na nabycie udziałów lub akcji innego podmiotu, przy czym wydatki te mogą stanowić kwotę do wysokości dochodu podatnika. Co istotne, ustawodawca nie przewidział możliwości odliczenia ww. wydatków w przypadku objęcia udziałów lub akcji (tj. nabycia pierwotnego w zamian za wkład).

Wydatkami, które można będzie zaliczyć do ulgi, to wydatki na obsługę prawną nabycia czy opłaty i podatki wymagane przez przepisy prawa. Wyłączona ma być oczywiście cena nabycia udziałów i koszty związane z pozyskaniem finansowania na to nabycie.

Projekt ustawy zawiera ponadto katalog zamknięty dla kosztów produkcji próbnej i kosztów wprowadzenia produktu na rynek. Odpowiednio będzie to cena nabycia i wytworzenia nowego środka trwałego lub wydatki na ulepszenie środka trwałego wprowadzonego do ewidencji czy też koszty nabycia dodatkowych materiałów i surowców. Kosztami wprowadzenia nowego produktu na rynek będą mogły być przede wszystkim wydatki związane z uzyskaniem dokumentacji umożliwiającej rozpoczęcie sprzedaży produktu.

Na marginesie można dodać, że ulga na prototyp, choć praktycznie powiązana z ulgą B+R, wprowadza inne wymogi weryfikacji związku kosztów z prowadzonymi pracami. Przepisy o uldze B+R posługują się wymogiem bezpośredniego związku wydatków z działalnością B+R. Z kolei przepisy dot. ulgi na prototyp stawiają jednak wymogi „niezbędności” związku środka trwałego z procesem uruchomienia produkcji próbnej oraz nabycia materiałów i surowców wyłącznie w celu produkcji próbnej.

Wydaje się, że wyżej opisane ograniczenia mogą prowadzić do wyraźnego oddzielenia wydatków związanych z pracami B+R od tych dotyczących produkcji próbnej. Podobnie w przypadku materiałów i surowców należało będzie wyodrębnić te bezpośrednio związane z pracami B+R od tych nabytych wyłącznie na cele produkcji B+R. W praktyce podatnik, który nabędzie materiały z zamiarem wykorzystania ich w pracach B+R, jeśli zrobi to dopiero na etapie produkcji próbnej, będzie musiał pamiętać o ich przeniesieniu do rozliczenia ulgi na prototyp, co wprowadza konieczność dodatkowego monitoringu procesów i analizy wydatkowanych kosztów. Stąd niektórzy przedsiębiorcy staną przed wyzwaniem właściwego przyporządkowywania wydatków do właściwych ulg, pamiętając jednocześnie, że wydatki związane z ulgą na prototyp można rozliczyć tylko w roku ich faktycznego poniesienia.

Nieodliczona część ulgi na prototyp, podobnie jak ulga B+R, będzie mogła przez podatnika zostać rozliczona przez następne 6 lat podatkowych.

Kolejno trzeba podkreślić, że podmiot, którego udziały (akcje) będą nabywane, nie może być podmiotem powiązaniem przez min. 2 lata, podmiot nabywany jak i nabywca muszą prosperować co najmniej 2 lata, a udziały (akcje) należy nabyć jedną transakcją.

Ustawodawca wprowadza również dodatkowy wymóg stosowania ulgi tj. przedmiot działalności spółki nabywanej musi być tożsamy z przedmiotem działalności nabywającego lub z nim racjonalnie powiązany. Zatem wyklucza to ze stosowania ulgi nabywanie udziałów spółek „na przyszłość”, to jest zwiększających portfolio działalności podatnika jak i takich, których racjonalny związek z działalnością nabywającego może się ujawnić dopiero w przyszłości. W związku z tym, że ustawodawca nie przewidział jasnych wytycznych spełnienia ww. wymogu, w praktyce może prowadzić to do wielu wątpliwości i sporów z organem podatkowym.

Ponadto, należy pamiętać, że odliczenia będzie dokonywać się w roku nabycia udziałów, gdzie wydatki te powinny być faktycznie poniesione w tym roku podatkowym. Dodatkowo, podatnik nie może zbyć lub umorzyć nabytych udziałów (akcji) przez najbliższe 3 lata.

ULGA NA PIERWSZĄ OFERTĘ PUBLICZNĄ

Ministerstwo przewidziało w ramach pakietu ulg na ekspansję biznesu również tzw. ulgę na przygotowanie pierwszej oferty publicznej na giełdzie (eng. initial public offering, IPO). Odliczenia od podstawy opodatkowania będzie można dokonać w wysokości 150% kosztów poniesionych na przygotowanie prospektu emisyjnego i związane z tym opłaty natury formalnej jak i 50% kosztów na doradztwo prawne, podatkowe i finansowe (do limitu 50 000 PLN).

Powyższe wydatki będą musiały ponadto charakteryzować się bezpośrednim i wyłącznym związkiem z dokonaniem IPO oraz zostać poniesione w roku dokonania oferty publicznej na akcje lub w roku ją poprzedzającym. Odliczenia wydatków dokonuje się w zeznaniu za rok wprowadzenia akcji do obrotu.

ULGA NA ZWIĘKSZENIE SPRZEDAŻY

Ustawodawca proponuje również wprowadzenie ulgi podatkowej na zwiększenie przychodów ze sprzedaży produktów. Rozwiązanie to ma polegać na możliwości dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków, do wysokości 1 000 000 PLN, poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży produktów wytworzonych przez danego podatnika (z wyłączeniem sprzedaży do podmiotów powiązanych). Wyluczone z ulgi są zatem wszelkie formy sprzedaży własnych produktów na zagraniczne rynki zbytu, na których faktyczną sprzedaż prowadzi lokalny podmiot powiązany wykorzystujący swoje know how w tym zakresie.

Ponadto, przepis wprowadza wymogi dotyczące wykazania, że wydatki poniesione na zwiększenie sprzedaży przyniosły swój efekt. Przez zwiększenie sprzedaży rozumie się zwiększenie przychodów przez dwa kolejne lata podatkowe (tj. rok poniesienia wydatków i następny) w stosunku do przychodów z roku sprzed poniesienia kosztów. Podatnicy ponoszący koszty przez dłuższy okres będą zatem zobowiązani do przyporządkowywania tym wydatkom odpowiednio przychodów przeszłych jak i monitorowania wysokości przychodów przyszłych w celu wykazania, że ulga została zasadnie rozliczona. Ustawodawca nie połączył faktycznego zwiększenia przychodów z promowanym produktem, ale z okresem poniesienia wydatków w czasie. Może to w szczególności mieć znaczenie dla kosztów ponoszonych na przełomie roku.

Przez zwiększenie przychodów ze sprzedaży należy rozumieć trzy następujące aktywności tj.: www. zwiększenie przychodów, osiągnięcie przychodów z produktów dotychczas nieoferowanych lub osiągnięcie przychodów z produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju. Dodajmy, że wymogi dot. wzrostu przychodów przez dwa kolejne lata podatkowe najprawdopodobniej dotyczyć będą tylko przychodów dotychczas oferowanych (wariant pierwszy). Ponieważ w odniesieniu do nieoferowanych dotychczas produktów przepis wydaje się nie być wystarczająco precyzyjny, trudno wyrokować w jaki sposób www. wymóg powinien w praktyce być stosowany. Natomiast należy mieć na względzie, że wymóg wzrostu przychodów dotyczy tylko tych, które podatek opodatkuje w Polsce.

Ustawodawca wprowadza zamknięty katalog kosztów objętych www. ulgą tj. wydatki na organizację targów, działania promocyjno – informacyjne czy przygotowywanie niezbędnej dokumentacji. Przy czym obowiązek wykazania przychodów ze sprzedaży (skutek bezpośredni) w przypadku, w którym mają na niego wpłynąć wyłącznie koszty pośrednio związane z takim przychodem (marketing, targi, dokumentacja) może powodować, iż podatnicy, którzy rozliczą ulgę w nadziei na osiągnięcie takich przychodów, mogą być zmuszeni do jej korekty w przyszłości. Bowiem, brak spełnienia warunku wzrostu przychodu spowoduje niezasadne rozliczenie ulgi w okresach poniesienia www. kosztów pośrednich.



Wydatki podatek odlicza w roku, w którym poniesiono koszty zwiększenia przychodów ze sprzedaży. W przypadku niemożliwości odliczenia całej ulgi (niski dochód/strata) można ją odliczyć analogicznie jak w przypadku ulgi B+R czy ulgi na prototyp tj. przez kolejne 6 lat podatkowych.

Co ciekawe ulga ta, choć odnosi się do kolejnego kroku cyklu życia produktu (sprzedaż), formalnie nie musi dotyczyć produktów wytworzonych w skutek prac B+R.

ULGA DLA INWESTUJĄCYCH W ALTERNATYWNE SPÓŁKI INWESTYCYJNE

Rozwiązanie to przewidziane jest wyłącznie dla podatników PIT, którym ustawodawca oferuje dodatkowe odliczenie 50% wydatków, maksymalnie do wysokości 250 000 PLN, poniesionych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w alternatywnej spółce inwestycyjnej (ASI) lub spółce kapitałowej posiadającej odpowiednią ilość udziałów ASI.

Możliwość stosowania ulgi, podobnie jak w przypadku ulgi na konsolidację, przysługuje, jeżeli min. 2 lata od tego nabycia czy objęcia podatek i ASI nie byli podmiotami powiązanymi, podatek będzie posiadał udziały (akcje) w ASI przez co najmniej 2 lata oraz po spełnieniu dodatkowych wymogów formalnych.

Odliczenia wydatków podatek będzie mógł dokonać w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki.

ULGA NA MECENASÓW SPORTU, KULTURY I NAUKI

Ustawodawca poza wsparciem działalności innowacyjnej i biznesowej, przewidział również możliwość otrzymania ulgi za działanie na rzecz sportu, kultury i nauki.

Skorzystać z ulgi w postaci dodatkowego odliczenia 50% kosztów może podmiot, do wysokości osiąganego dochodu, który ponosi koszty na finansowanie klubów sportowych, stypendiów czy imprez sportowych (niemasowych). Przy czym można uznać, że ustawodawca wyłączając ze wsparcia imprezy o charakterze masowym de facto uczynił z ulgi mechanizm wsparcia sportu amatorskiego.

W zakresie kultury podatek może ponosić wydatki na instytucje kultury czy działalność kulturalną realizowaną przez odpowiednie uczelnie i szkoły. Z kolei w przypadku szkolnictwa wyższego wsparciem będą objęte wydatki na

stypendia, finansowanie pracownikowi nauki czy praktyki zawodowej.

Odliczenia podatnik dokona w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniósł ww. koszty.

ULGA NA ZABYTKI

Ulga ta przewidziana jest tylko dla podatników PIT, oferując możliwość dodatkowego odliczenia wydatków na odpłatne nabycie zabytku, fundusz remontowy lub różnego rodzaju prace konserwatorskie, restauratorskie czy roboty budowlane.

Powyższe rozwiązania dotyczą jednak tylko zabytków nieruchomości, których właścicielem lub współwłaścicielem jest podatnik korzystający z ulgi. Wykluczone jest zatem (w przeciwieństwie do ulgi na sport, kulturę i naukę) wspieranie innych podmiotów działających w tej sferze życia publicznego.

Ponadto, odliczenie wydatków dotyczy tylko 50% poniesionych kosztów, do limitu 500 000 PLN.

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki. Niewykorzystaną ulgę podatnik może rozliczyć w 6 kolejno następujących po sobie latach podatkowych.

PODSUMOWANIE

Rozszerzenie zakresu stosowania ulgi B+R oraz możliwość jej symultanicznego rozliczenia z ulgą IP BOX jest istotną zmianą, która w największym stopniu wpłynie na bieżącą działalność podatników. Wydaje się bowiem, że rynek dobrze poznał już zalety tych obydwu preferencji podatkowych, stworzył wewnętrzne standardy ich dokumentowania oraz nauczył się je poprawnie rozliczać.

Pozostałe rozwiązania natomiast, choć jest ich zdecydowanie więcej niż można było się spodziewać, wydają się być osadzone w licznych wymogach, przez co najprawdopodobniej będą stosowane przez dość istotnie ograniczone grono podatników. Dodatkowo, efektywnie oferują one stosunkowo niewielkie oszczędności podatkowe, aby zachęcić do ich szerokiego stosowania.

Powstaje również pytanie dlaczego ustawodawca tak mocno zróżnicował limity wsparcia w ramach różnych ulg (w szczególności tych powiązanych z działaniami B+R). Niestety nie znajdziemy w tym zakresie wzmianki w treści uzasadnienia do przepisów.

Niemniej jednak rozwój ulg w szczególności powiązanych z pracami B+R może istotnie zachęcić podatników do ich stosowania. Natomiast biorąc pod uwagę pojawiające się wątpliwości w stosowaniu poszczególnych preferencji nieuniknione będzie wykonanie odpowiednich analiz poniesionych wydatków oraz weryfikacji treści brzemienia regulacji w celu właściwego zastosowania ulg na odpowiednim etapie cyklu życia danego produktu.

Warto również zwrócić uwagę, iż kwestia ulg podatkowych stanowi istotny aspekt analiz pod kątem podatku minimalnego. Powstaje bowiem wątpliwość, czy ulgi, obniżające wysokość dochodu podatnika, spowodują jednocześnie, że dany podatnik wejdzie w reżim podatku minimalnego, w którego zamyśle opodatkowane miałyby być tylko podmioty celowo obniżające wysokość dochodów do opodatkowania. Z zapowiedzi Ministerstwa wynika, że w kontekście podatku minimalnego ma być weryfikowany tzw. dochód brutto, czyli dochód bez uwzględniania odliczeń podatkowych. Ministerstwo podkreśliło, że objęcie kalkulacją podatku minimalnego ulg „nie było intencją ustawodawcy”, tym niemniej jednak powstaje wątpliwość czy w ten sam sposób przepisy będą interpretować organy podatkowe i sądy, a przedsiębiorcy nie będą zmuszeni weryfikować opłacalności wdrożenia danej preferencji z uwzględnieniem potencjalnych obciążeń podatkiem minimalnym. ■



Grzegorz Wójcik

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



Oskar Matuszczak

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

„Uproszczona” podatkowa grupa kapitałowa i polska spółka holdingowa – nowe rozwiązania dedykowane spółkom holdingowym i zależnym w programie Polski Ład

Podatkowa grupa kapitałowa i polska spółka holdingowa to mechanizmy, które mają ułatwiać rozliczenia w CIT w przypadku spółek holdingowych i spółek zależnych spełniających określone kryteria. Regulacje w powyższym zakresie stanowią dwa alternatywne wobec siebie rozwiązania, które przewidują możliwość rozliczenia CIT na preferencyjnych warunkach.

Zgodnie z opublikowanym projektem ustawy, program Polski Ład wprowadza do ustawy o CIT nowy rozdział 5b dotyczący opodatkowania spółek holdingowych. W dotychczasowym stanie prawnym, w odróżnieniu od rozwiązań stosowanych w wielu innych państwach, polskie przepisy nie przewidywały zwolnienia z opodatkowania dla sprzedaży udziałów w spółkach zależnych (tzw. zwolnienie partycypacyjne). Sprzedaż udziałów lub akcji w spółkach podlegała więc co do zasady opodatkowaniu – i to w ramach wyodrębnionego źródła kapitałowego (osobno od przychodów z działalności operacyjnej). Do tej pory zwolnienie partycypacyjne przewidywały wyjątkowo ustawy szczególne – takie jak ustawa o wspieraniu innowacyjności w stosunku do udziałów w kwalifikowanych spółkach prowadzących działalność badawczo-rozwojową.

Nowe przepisy wprowadzają zwolnienie z opodatkowania dla dochodów spółki holdingowej z tytułu odpłatnego zbycia udziałów lub akcji oraz szczególne zwolnienie dot. dywidend, co zgodnie z uzasadnieniem do projektu ma sprzyjać lokalizacji spółek holdingowych w Polsce. Regulacje te mają być rozwiązaniem alternatywnym do funkcjonujących już zasad opodatkowania podatkowych grup kapitałowych, w odniesieniu do których projekt ustawy przewiduje złagodzenie wybranych kryteriów, jak również inne, mniej korzystne zmiany.

SPÓŁKA HOLDINGOWA...

Zgodnie z projektowanym brzmieniem przepisu, spółką holdingową w rozumieniu ustawy może być spółka z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółka akcyjna będąca polskim rezydentem podatkowym, która łącznie spełnia określone warunki. Podstawowym wymogiem jest posiadanie przez spółkę holdingową nieprzerwanie przez okres co najmniej 1 roku bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów lub akcji w kapitale spółki zależnej. Jednocześnie za spółkę holdingową nie zostanie uznany podmiot, w którym udziały lub akcje posiada wspólnik będący podmiotem z tzw. raju podatkowego – przy czym kryterium to odnosi się zarówno do bezpośredniego, jak i pośredniego posiadania udziałów lub akcji.

Spółka holdingowa nie może również korzystać z określonych zwolnień podatkowych, w tym np. dot.

dochodów z działalności prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej czy zwolnienia z opodatkowania dywidend, o którym mowa w art. 22 ust. 4. Podmiot powinien także prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą – na potrzeby weryfikacji tego kryterium odpowiednie zastosowanie znajduje przepis ustawy o CIT dotyczący przesłanek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez zagraniczne jednostki kontrolowane (CFC), dotyczący tzw. substancji biznesowej. Warunek ten ma charakter antyabuzowy, a jego celem ma być wspieranie realnych inwestycji i promowanie rzeczywistego biznesu.

Należy podkreślić, że w celu uniknięcia nakładania się na siebie dwóch preferencyjnych reżimów podatkowych spółka holdingowa nie może być spółką tworzącą podatkową grupę kapitałową. Tym samym, opodatkowanie według zasad właściwych dla spółek holdingowych stanowi alternatywę dla omówionych w dalszej części artykułu podatkowych grup kapitałowych.

... I SPÓŁKA ZALEŻNA

Z kolei spółka zależna to podmiot, w którym co najmniej 10% udziałów lub akcji nieprzerwanie przez co najmniej 1 rok posiada bezpośrednio spółka holdingowa (zgodnie z warunkiem wskazanym powyżej). Dodatkowo nowe zasady mają dotyczyć holdingów jednopoziomowych, w związku z czym spółka zależna nie może posiadać



więcej niż 5% udziałów lub akcji w kapitale innej spółki (w rozumieniu ustawy o CIT, gdzie obecnie „spółką” jest także spółka osobowa będąca podatnikiem – np. spółka komandytowa), ani m.in. tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym czy ogółu praw obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną. Podobnie jak spółka holdingowa, również spółka zależna nie może korzystać z określonych zwolnień podatkowych ani należeć do PGK.

Przepis przewiduje rozróżnienie na krajową spółkę zależną (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna będąca polskim rezydentem podatkowym) oraz zagraniczną spółkę zależną (spółka posiadająca osobowość prawną spełniająca wymienione w przepisie warunki).

ZASADY OPODATKOWANIA DYWIDEND

W zamian za wprowadzenie omówionego w dalszej części artykułu korzystnego zwolnienia partycypacyjnego na zbyciu udziałów, projekt przewiduje ograniczenie prawa do zwolnienia z opodatkowania dywidend. Obecnie po spełnieniu warunków wskazanych w art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o CIT możliwe jest zwolnienie wypłacanych i otrzymywanych dywidend z opodatkowania w całości.

Projektowany art. 24n ustawy o CIT przewiduje ograniczone zwolnienie z podatku dochodowego dla dywidend uzyskanych przez spółkę holdingową od spółki zależnej (zarówno krajowej, jak i zagranicznej). Zwolnienie obejmie 95% kwoty dywidend, a nie ich całkowitą kwotę jak w przypadku obecnego zwolnienia, stanowiącego implementację przepisów dyrektywy unijnej.

Pozostałe 5% będzie podlegało opodatkowaniu na zasadach ogólnych, w źródle kapitałowym, według stawki 19% i nie będzie objęte innymi zwolnieniami. Do kwoty dywidendy nieobjętej zwolnieniem otrzymanej od zagranicznej spółki zależnej może jednak znaleźć metoda unikania podwójnego opodatkowania (kredytu podatkowego), zgodnie z którą odliczeniu będzie

podlegał podatek zapłacony za granicą proporcjonalnie przypadający na część dywidendy nieobjętą zwolnieniem w Polsce (5% dywidendy).

Warto podkreślić (i jest to rozwiązanie korzystne), że w przeciwieństwie do obowiązującego obecnie zwolnienia dla dywidend wypłacanych przez podmioty krajowe, analizowany przepis może znaleźć zastosowanie także do dywidend otrzymywanych przez polskie spółki holdingowe od podmiotów spoza UE, EOG lub Szwajcarii.

ZWOLNIENIE DLA DOCHODÓW ZE ZBYCIA UDZIAŁÓW LUB AKCJI

Jednocześnie zgodnie z proponowanym art. 24o ustawy o CIT, dochody osiągnięte przez spółkę holdingową z tytułu odpłatnego zbycia udziałów lub akcji spółki zależnej (krajowej lub zagranicznej) na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych są zwolnione od podatku dochodowego. Warunkiem formalnym zastosowania zwolnienia jest złożenie przez spółkę holdingową do właściwego dla niej naczelnika urzędu skarbowego oświadczenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia na co najmniej 5 dni przed dniem zbycia, zawierającego wymienione w przepisie elementy. W innym przypadku dochody byłyby opodatkowane według zasad ogólnych, tj. stawki 19%.

Przepis zawiera jednak istotne wyłączenie, zgodnie z którym zwolnienie nie ma zastosowania do zbycia udziałów lub akcji spółki zależnej, jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki (bezpośrednio lub pośrednio) stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości. Tym samym w wielu przypadkach przepis nie znajdzie zastosowania do sprzedaży udziałów lub akcji w podmiotach prowadzących działalność w branży nieruchomościowej, co ogranicza atrakcyjność tego rozwiązania.

CZYM JEST PGK?

Przepisy ustawy o CIT regulujące zasady funkcjonowania PGK należy czytać mając na względzie dwie perspektywy: i) jakie warunki należy spełnić, aby uzyskać status PGK (oraz jakie będą tego korzyści podatkowe) i ii) co należy robić, aby tego statusu nie stracić (oraz jakie będą tego konsekwencje podatkowe).

Warto mieć na uwadze, że w szczególności na płaszczyźnie utrzymania statusu PGK od 2022 r. ma się zmienić i to całkiem sporo. Ustawodawca przewiduje bowiem likwidację progu rentowności tj. minimalnego udziału dochodów PGK w przychodach spółek wchodzących w jej skład.





Zaczynając jednak od początku, PGK to mechanizm pozwalający wspólnie rozliczać CIT spółkom, które wchodzi w jej skład. W efekcie, bilansowane są dochody i straty podmiotów należących do PGK a rozliczeniu podlega tylko łączny dochód osiągany przez to PGK (grupa uzyskuje status podatnika).

Założenia przyświecające idei powołania do życia PGK wydają się korzystne i praktyczne dla podatników. Z drugiej strony jednak ustawodawca przewidział zaporowe progi utworzenia jak i utrzymania PGK.

Świadczy o tym choćby nieduże zainteresowanie tą instytucją, które zgodnie z literą uzasadnienia do przepisów, miało lec u podstaw proponowanej nowelizacji. Wracając na chwilę do historii, warto przypomnieć, że to kolejna zmiana liberalizująca warunki funkcjonowania PGK, przykładowo u jej początków (instytucja PGK pojawiła się w przepisach CIT z początkiem 1996 r.) minimalny limit kapitału zakładowego dla każdej ze spółek wynosił 1 milion PLN, a próg rentowności 8%.

PROPONOWANE ZMIANY W PGK

Przyjrzyjmy się zatem teraz jakie zmiany w zakresie PGK proponuje ustawodawca od 2022 roku:

1. obniżenie wysokości przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek do 250 000 PLN (z 500 000 PLN),
2. dopuszczenie możliwości posiadania przez spółki zależne udziałów w innych spółkach zależnych (do tej pory taka możliwość była wyłączona),
3. możliwość sporządzenia umowy PGK w formie pisemnej (do tej pory obligatoryjna była forma notarialna),
4. zniesienie 2% progu rentowności (do tej pory nieuzyskanie wymaganej rentowności skutkowało utratą statusu PGK) czy

5. możliwość kontynuowania działalności PGK w przypadku połączenia przez zawiązanie przez spółki zależne nowej spółki zależnej lub podziału spółki zależnej i zawiązania nowej spółki lub spółek zależnych (do tej pory możliwe było wyłącznie połączenie spółek zależnych).

Nowelizacja obejmuje również dodanie nowych przepisów oferujących dwa warianty rozliczenia strat uzyskanych przed powstaniem PGK (do tej pory co do zasady taka strata ulegała zamrożeniu na okres członkostwa spółki zależnej w PGK):

1. przez spółkę zależną po utracie statusu przez PGK – zmiana co do zasady jest niekorzystna, zgodnie z projektem bowiem strata będzie musiała zostać odliczona w okresie 5 lat wliczając w to okres członkostwa w PGK,
2. przez PGK w trakcie posiadania przez nią tego statusu – zmiana co do zasady jest korzystna, pozwala bowiem rozliczyć stratę w krótszym okresie np. wraz z dochodami rozliczanymi w ramach PGK, bez potrzeby jej zamrożenia na okres członkostwa w PGK.

Możliwość rozliczenia straty, w szczególności w ramach PGK, ma być jednak obwarowana dodatkowymi warunkami, w tym wymogiem osiągnięcia zarówno przez samą PGK jak i spółkę zależną dochodu pozwalającego taką stratę odliczyć.

Faktycznie zatem możliwość rozliczenia strat powstałych przed utworzeniem PGK, będzie mocno ograniczona. Wykluczone zostają bowiem przykładowo następujące sytuacje: i) osiąganie przez PGK dochodów wyłącznie za pośrednictwem innych spółek niż ta, której strata ma zostać odliczona czy ii) odliczenie straty od dochodu spółki zależnej, jeżeli dochód ten pokrył straty innych spółek wchodzących w skład PGK (PGK nie wykazała dochodu). Ponadto, odliczenie straty nie będzie mogło

przekroczyć 50% wysokości straty oraz kwoty dochodu ze źródła przychodów osiągniętego przez tę spółkę w roku odliczenia.

NOWELIZACJA PGK – WSTĘPNE OBSERWACJE

Czy zatem proponowane zmiany można ocenić wyłącznie pozytywnie? Jak ustawodawca sam wskazał w uzasadnieniu do projektu ustawy, instytucja PGK cieszy się bardzo małą popularnością, stąd obniżenie barier wejścia, w tym likwidacja progu rentowności jako warunku przyszłego i niepewnego, wydaje się krokiem w dobrym kierunku.

Z całą pewnością również proponowana zmiana obejmie generalnie dużą liczbę przedsiębiorców, zgodnie bowiem z danymi GUS spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych jest w Polsce przeszło 450 tysięcy. Niestety nie udało nam się dotrzeć do danych na temat ich średniego kapitału zakładowego, w związku z czym ciężko ocenić, czy obniżenie jego minimalnej wartości do 250 000 PLN to jest realna zmiana, która wpłynie na atrakcyjność PGK.

Wątpliwości jest jednak co najmniej kilka. Faktycznie mocno ograniczony mechanizm odliczania strat czy objęcie obowiązkiem sporządzenia dokumentacji TP w przypadku transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, to z całą pewnością nie są rozwiązania oczekiwane przez rynek.

Ponadto, zastanawiać może dlaczego nowelizacja dodaje do katalogu podmiotów, które mogą być członkami PGK, wyłącznie prostą spółkę akcyjną, skoro objęte opodatkowaniem CIT są również spółki komandytowo-akcyjne czy ostatnio też komandytowe oraz jawne. Wskazuje się również, że możliwość wzajemnego posiadania udziałów przez spółki zależne, przy zachowaniu rygору co najmniej 75% bezpośredniego udziału spółki

dominującej w kapitałach spółek zależnych, nie będzie przesłanką zachęcającą do wejścia w reżim PGK.

Kolejnym istotnym aspektem jest również objęcie PGK reżimem tzw. podatku minimalnego. Analizowana regulacja w naszej ocenie w sposób szczególny może wpłynąć na rozliczenia podatkowe PGK, które jak wskazywaliśmy powyżej, będą podlegać dodatkowym rygorom w zakresie odliczania strat podatkowych.

Warto również zwrócić uwagę, że ustawodawca początkowo planował połączyć implementację przepisów regulujących tzw. Grupy VAT z mechanizmem PGK i w tym celu planował zliberalizować warunki dla PGK (miało nie być możliwości utworzenia Grupy VAT bez posiadania statusu PGK). Obecnie oba te rozwiązania warto natomiast rozpatrywać odrębnie lub komplementarnie. ■



Anna Pypkowska

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



Oskar Matuszczak

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

Zmiany w estońskim CIT – rewolucja czy jedynie lekka korekta?

Jedną z najbardziej nagłaśnianych zmian podatkowych wprowadzonych do polskiego porządku prawnego począwszy od 2021 roku były regulacje dotyczące tzw. estońskiego CIT.

Tytułem przypomnienia, podstawowym założeniem tej formy opodatkowania jest odroczenie momentu powstania zobowiązania podatkowego do momentu wypłaty zysku na rzecz udziałowca, tj. zamiast corocznego rozliczania podatku, przedsiębiorca zapłaci podatek wtedy, gdy dokona wypłaty nadwyżki finansowej w formie dywidendy. Estoński CIT miał zasadniczo na celu zachęcenie spółek kapitałowych do inwestycji zgromadzonego kapitału, a tym samym intensyfikowania rozwoju prowadzonej działalności, co z kolei miało prowadzić do zwiększania obrotu gospodarczego. Jak pokazała praktyka, nowy sposób opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów nie wzbudził jednak większego entuzjazmu wśród przedsiębiorców, głównie ze względu na bardzo rygorystyczne warunki, jakie należało spełnić w celu możliwości jego zastosowania. Niewielkie zainteresowanie estońskim CIT przez polskie spółki kapitałowe zostało dostrzeżone przez ustawodawcę, który w projekcie Polskiego Ładu zawarł szereg zmian, które mają zasadniczo na celu uproszczenie i doprecyzowanie istniejących regulacji, a tym samym zwiększenie atrakcyjności tej formy opodatkowania.

ROZSZERZENIE KATALOGU PODMIOTÓW UPRAWNIONYCH DO OPODATKOWANIA ESTOŃSKIM CIT

Pierwszą korzystną zmianą jest objęcie regulacjami dotyczącymi estońskiego CIT również podatników

prowadzących działalność w formie spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, której współnikami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia, jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Dotychczas opodatkowanie estońskim CIT było zarezerwowane jedynie dla podmiotów działających w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej. Zmiany w tym zakresie spowodują, zatem rozszerzenie kręgu podmiotów, które mogą zostać objęte ryczałtem od dochodów i które będą chciały zdecydować się na taki krok.

REZYGNACJA Z KONIECZNOŚCI PONOSZENIA OKREŚLONYCH NAKŁADÓW INWESTYCYJNYCH

W dotychczasowym stanie prawnym podatnik był zobowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne, przez które należy rozumieć wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub ich wytwarzanie, w określonej w ustawie kwocie. Zgodnie z proponowanym projektem nowelizacji, podatnik chcący skorzystać z opodatkowania estońskim CIT nie będzie już bezwzględnie zobowiązany do dokonania takich inwestycji. W ramach pierwotnego projektu Polskiego Ładu zakładano, że niezależnie od powyższego, poniesienie przez podatnika określonych nakładów na cele inwestycyjne będzie w dalszym ciągu niosło za sobą określone korzyści,





bowiem ma uprawniać do obniżenia stawki ryczałtu o pięć punktów procentowych, niemniej w ostatnim brzmieniu proponowanych przepisów zdecydowano się na wykreślenie tej preferencji.

REZYGNACJA Z WARUNKU DOTYCZĄCEGO GÓRNEGO LIMITU PRZYCHODÓW

Aktualnie przepisy dotyczące estońskiego CIT dopuszczają możliwość skorzystania z tej formy opodatkowania wyłącznie, jeżeli łączne przychody z działalności podatnika osiągnięte w poprzednim roku podatkowym lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła kwoty 100 milionów złotych (z uwzględnieniem VAT). W Polskim Ładzie ustawodawca przewidział jednak usunięcie wskazanego warunku w związku z czym z ryczałtu od dochodów będą mogły również zasadniczo skorzystać podmioty generujące przychody przewyższające wskazany pułap. Jednocześnie, zaproponowano również rezygnację ze związanej z powyższym punktem konieczności ustalenia tzw. domiaru zobowiązania podatkowego dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym u podatników, którzy przekroczyli omawiany limit przychodów w wysokości 100 milionów złotych.

UELASTYCZNIE NIE TERMINÓW SPŁATY ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W ZAKRESIE TZW. KOREKTY WSTĘPNEJ

Znowelizowane przepisy wprowadzają również uelastycznienie terminów dla podatników przy składaniu tzw. korekty wstępnej, czyli obowiązku uiszczenia podatku od różnic między wynikiem podatkowym a bilansowym dla firm, które decydują przejść z „normalnego” CIT na

estoński. W szczególności, podatnicy będą mieć czas do zapłaty ryczałtu z rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto maksymalnie do 20 dnia siódmego miesiąca roku podatkowego, w którym dokonano tej dyspozycji. Proponowane zmiany zakładają, że obowiązek zapłaty tego podatku będzie odłożony w czasie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. Tym samym, jeśli podatnik zdecyduje się na stosowanie estońskiego CIT dłużej niż 4 lata, zobowiązanie z owego tytułu powinno zasadniczo wygasnąć całkowicie.

PRZESUNIĘCIE MOMENTU OPODATKOWANIA DOCHODÓW Z ZYSKÓW ZATRZYMANÝCH

W ślad za obecnym brzmieniem przepisów, jeśli podatnik podjąłby decyzję o rezygnacji ze stosowania estońskiego CIT, jest on zobowiązany do zapłaty podatku od zysków zatrzymanych w okresach, w których był objęty wskazanym reżimem opodatkowania. W tym zakresie ustawodawca postanowił jednak na zmianę podejścia w tym zakresie i zgodnie z proponowanym brzmieniem nowych przepisów, opodatkowanie zysków zatrzymanych zostanie przesunięte dopiero na moment ich faktycznej dystrybucji, np. wypłaty w formie dywidendy. W związku z powyższym, samo wyjście przez podatnika z opodatkowania estońskim CIT nie będzie rodzić konieczności zapłaty podatku.

OBNIŻENIE STAWKI RYCZAŁTU OD DOCHODÓW

Jedną z najistotniejszych zmian jakie zostały zaproponowane jest również obniżenie stawki ryczałtu od dochodów zarówno dla małych podatników, jak i pozostałych. Dotychczasowe regulacje dotyczące estońskiego CIT przewidywały stawkę ryczałtu w wysokości 15% podstawy opodatkowania dla małych podatników oraz podatników generujących przychody o wysokości nie większej niż 100 milionów złotych, a także 25% podstawy opodatkowania w przypadku pozostałych podatników. W ramach nowelizacji zaproponowano redukcję wskazanych stawek ryczałtu o pięć punktów procentowych. Stawki te będą zatem wynosić odpowiednio 10% podstawy opodatkowania w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności oraz 20% w przypadku pozostałych.

PODSUMOWANIE

Jak zostało omówione powyżej, projekt Polskiego Ładu w zakresie dotyczącym estońskiego CIT wprowadza szereg korzystnych zmian, które mają na celu zachęcenie większej ilości podatników do skorzystania z tego reżimu opodatkowania. Na etapie wprowadzania regulacji dotyczących estońskiego CIT do polskiego porządku prawnego wskazywano, że miały one znaleźć zastosowanie dla większości polskich podatników CIT,

w których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne (ok. 200 tys. podmiotów). Ustawodawcy nie udało się jednak zrealizować zakładanego celu, bowiem zgodnie z informacjami podawanymi na koniec maja 2021 roku, ze wskazanej możliwości skorzystało dotychczas wyłącznie 360 spółek. Liberalizację niektórych przepisów o estońskim CIT zaproponowaną w Polskim Ładzie należy odebrać jako pozytywny krok do zwiększenia atrakcyjności tego niewątpliwie interesującego rozwiązania pozwalającego na przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego do momentu wypłacenia zysków ze spółki. Pomimo szeregu zachęcających zmian, ustawodawca postanowił jednak pozostawić część restrykcyjnych warunków dotyczących w szczególności braku posiadania udziałów w kapitale innej spółki, niesporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z MSR oraz zatrudniania co najmniej 3 osób (bez uwzględniania udziałowców). Powyższe obostrzenia powodują, że znacząca część spółek, która chciałaby zdecydować się na przejście na omawianą preferencyjną formę opodatkowania, w dalszym ciągu nie będzie miała takiej możliwości tylko ze względu na fakt, że posiadają one spółki zależne, są zobowiązane sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z międzynarodowymi standardami bądź nie zatrudniają bezpośrednio odpowiedniej ilości pracowników. Należy zatem uznać, że zaproponowane zmiany nie mają charakteru rewolucyjnego, niemniej po ich implementacji estoński CIT z pewnością stanie się opcją bardziej dostępną dla szerszego grona podmiotów. Czas pokaże ilu z nich w efekcie da się przekonać do przejścia na omawianą alternatywną formę opodatkowania dochodów. W obliczu zaproponowanej nowelizacji istniejących regulacji warto ponownie wykonać indywidualną analizę możliwości oraz potencjalnych korzyści wynikających z przyjęcia systemu estońskiego. ■



Mateusz Rychlik

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



Maciej Klimczak

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

Zmiany w podatku u źródła (WHT)



Opublikowany projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, stanowiącej część podatkową programu Polski Ład zawiera zapowiadane już zmiany w obszarze przepisów dotyczących podatku u źródła, a w tym m.in. zawężenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego stosowania procedury zwrotu podatku czy rozszerzenie zakresu opinii o stosowaniu zwolnienia z WHT. Poniżej przedstawiamy listę wraz z omówieniem najważniejszych projektowanych zmian w zakresie podatku u źródła.

1. ZAWĘŻENIE ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO I PODMIOTOWEGO STOSOWANIA PROCEDURY ZWROTU WHT (PAY&REFUND)

Mechanizm pay&refund

Wraz z początkiem 2019 roku ustawodawca dokonał zmiany w zakresie sposobu poboru podatku u źródła. Przedmiotowa zmiana sprowadzała się do wprowadzenia w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika (relief at source) obowiązku poboru podatku przez płatnika połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (tax refund). Polscy płatnicy wypłacający odsetki, dywidendy, należności licencyjne bądź wynagrodzenie za niektóre

usługi niematerialne na rzecz zagranicznych podatników zobowiązani zostali więc do pobrania podatku u źródła, a dopiero po jego pobraniu zagraniczni podatnicy lub sami płatnicy (jeśli ponieśli ekonomiczny ciężar podatku) będą mogli wystąpić z wnioskiem o zwrot pobranego podatku.

Stosowanie powyżej wskazanego mechanizmu poboru podatku u źródła było z uwagi na liczne wątpliwości i problemy praktyczne kilkakrotnie odraczane na mocy rozporządzeń Ministra Finansów. Zgodnie z ostatnim rozporządzeniem, w przypadku płatników CIT, wejście w życie nowego mechanizmu poboru podatku u źródła, planowane początkowo na 1 stycznia 2019 roku, zostało odroczone do 31 grudnia 2021 roku.

Projektowane zmiany dotyczące mechanizmu zwrotu podatku

Projektowane przepisy zawężają stosowanie mechanizmu pay&refund jedynie do podmiotów powiązanych zdefiniowanych w przepisach o cenach transferowych oraz do płatności o charakterze „biernym” tj. przede wszystkim odsetek, należności licencyjnych oraz dywidend. Ponadto, planowane jest również wyłączenie z mechanizmu dywidend wypłacanych na rzecz polskich rezydentów podatkowych. Mechanizm zwrotu podatku po dokonaniu nowelizacji nie będzie więc dotyczył już płatności za usługi (niezależnie od powiązania płatnika i podatnika) oraz innych płatności wypłacanych do podmiotów niepowiązanych.

Podsumowując należy zaznaczyć, że znowelizowany mechanizm WHT pay&refund:

- znajdzie zastosowanie jedynie do płatności pasywnych – odsetek, należności licencyjnych i dywidend,
- będzie dotyczyć jedynie wypłat do podmiotów powiązanych,
- nie znajdzie zastosowania do spółek będących polskimi rezydentami podatkowymi.

Ponadto, pragniemy wskazać, że zgodnie z projektem ustawy wymóg przedstawienia dokumentów wymaganych w procedurze pay&refund (oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności oraz oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód) w zakresie statusu rzeczywistego właściciela i prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej stosuje się gdy z przepisów odrębnych lub umów o unikaniu podwójnego

opodatkowania wynika obowiązek badania spełnienia przesłanek, o których mowa w tych przepisach.

2. KLAUZULA ANTI-AVOIDANCE W ZAKRESIE MECHANIZMU PAY&REFUND

Projekt ustawy przewiduje również dodanie do ustawy o CIT art. 26 ust. 2ec wprowadzającego mechanizm mający na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Projekt nowelizacji wprowadza narzędzie pozwalające organom podatkowym na dokonanie reklasyfikacji należności na objęte przepisami art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz 22 ust. 1 ustawy o CIT tj. odpowiednio na należności odsetkowe, licencyjne oraz dywidendowe. Omawiany przepis stanowi, że jeżeli doszło do wypłaty należności, która bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie została zaklasyfikowana do należności odsetkowych, licencyjnych albo dywidendowych, należy zastosować mechanizm pay&refund. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przedmiotowy przepis w zaproponowanym brzmieniu tworzy ryzyko dokonania przez organy podatkowe arbitralnej reklasyfikacji płatności. Wątpliwości w tym zakresie dotyczą również sposobu weryfikowania przez płatników uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Ponadto, brak wskazania w przepisie w sposób jednoznaczny jakich płatności będzie on dotyczył prowadzić może do dokonania szeregu błędnych reklasyfikacji, a tym samym również do naruszenia zasady pewności obrotu gospodarczego.

3. ROZSZERZENIE ZAKRESU OPINII O STOSOWANIU ZWOLNIENIA (OPINII O STOSOWANIU PREFERENCJI)

Projekt przewiduje rozszerzenie zakresu opinii o stosowaniu zwolnienia (tzw. *clearance opinion*) uregulowanej w art. 26b ustawy o CIT na preferencje przewidziane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednocześnie sformułowanie „opinia o stosowaniu zwolnienia” zostało zmienione na „opinia o stosowaniu preferencji”.

W związku z tym art. 26b ust. 1 otrzymuje nowe brzmienie, zgodnie z którym: „Organ podatkowy na wniosek złożony przez podatnika, płatnika lub podmiot dokonujący wypłaty należności za pośrednictwem podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze wydaje opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego, od wypłacanych na rzecz podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, lub stosowaniu stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobraniu podatku zgodnie z taką umową (opinia o stosowaniu preferencji), jeżeli we wniosku zostało wykazane spełnienie warunków określonych w art. 21 ust. 3–9 lub w art. 22 ust. 4–6 albo warunków zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.”

Z punktu widzenia polskich płatników czy zagranicznych



podatników WHT w Polsce, warto dokonać przeglądu dokonywanych płatności odsetek, dywidend i należności licencyjnych do jurysdykcji podatkowych, co do których do tej pory nie było możliwe uzyskanie *clearance opinion* tj. spoza państw członkowskich Unii Europejskiej lub w innych państwach należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Szczególnie ważne mogą być wypłaty do takich jurysdykcji jak Stany Zjednoczone, Wielka Brytania czy Chiny. Opinia o stosowaniu zwolnienia – jak pokazują doświadczenia dotychczasowego wykorzystania tego instrumentu – stanowi korzystną i chętnie używaną przez podatników i płatników instytucję prawną, która teraz staje się jeszcze bardziej dostępna.

Co istotne rozszerzeniu uległ również krąg podmiotów, które mogą o opinię zawnieść. Będzie się on przedstawiać następująco:

1. podatnik (jak dotychczas),
2. płatnik (tutaj Projekt nie przewiduje już wyraźnie wymogu, aby płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku),
3. a także podmiot dokonujący wypłaty należności za pośrednictwem podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze.

Oznacza to, że w praktyce również dom maklerski czy bank prowadzący działalność maklerską będzie uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o *clearance opinion*.

W tym zakresie przepisy mają wejść w życie 1 stycznia 2022 roku.

4. ZMIANA W ZAKRESIE WYMAGU DOCHOWANIA NALEŻYTEJ STARANNOŚCI

Wymóg dochowania należytej staranności przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż podstawowa (19% dla dywidend i zasadniczo 20% dla odsetek i należności licencyjnych), zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika z art. 26 ust. 1 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.

Obowiązek ten spoczywa na płatniku. Ponad dwa lata stosowania przepisów uwzględniających wymóg dochowania należytej staranności przysporzyły wielu wątpliwości interpretacyjnych. Część z nich rozstrzygana była nawet przez Naczelnego Sąd Administracyjny np. w wyroku z dnia 27 kwietnia 2021 roku (II FSK 240/21), gdzie stwierdzono, że: „żaden przepis [ustawy o CIT] nie przewiduje takiej konieczności, a dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła konieczne jest spełnienie wyłącznie przesłanek określonych w art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p. i dochowanie przez polskiego płatnika należytej staranności przy weryfikacji spełniania tych przesłanek”.

Proponowana zmiana obejmuje modyfikację zdania czwartego art. 26 ust. 1, który będzie stanowił, że „Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.” Ustawodawca nie rozwiewa zatem kluczowych wątpliwości interpretacyjnych co do wykonywania tego obowiązku. Obowiązek dochowania należytej staranności ma zostać wzbogacony o kolejne kryterium istotne przy jego wypełnianiu, jakim są relacje pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Wydaje się zatem, że w przypadku podmiotów powiązanych standard zachowania należytej staranności powinien być wyższy niż w przypadku podmiotów niepowiązanych. Ważne powinno być także jednolite i konsekwentne wykonywanie obowiązku dochowania należytej staranności zarówno w relacjach z podmiotami powiązanymi, jak i niepowiązanymi.

5. UPROSZCZENIE SPOSOBU PODPISYWANIA OŚWIADCZENIA PŁATNIKA (WH-OSC)

Przedmiotowa zmiana odnosi się do uregulowanego w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT oświadczenia płatnika podatku dochodowego od osób prawnych o spełnieniu warunków do niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia bądź stawki podatku, a mianowicie istotnej kwestii podpisywania tego oświadczenia.

Według dotychczas obowiązującej regulacji art. 26 ust.

7b ustawy o CIT: „oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.”.

Zgodnie z proponowaną w Projekcie modyfikacją art. 26 ust. 7b Ustawy o CIT ma kształtować się następująco: „Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, a w przypadku gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy – wyznaczona osoba wchodząca w skład tego organu, przy czym nie jest dopuszczalne złożenie tego oświadczenia przez pełnomocnika.”

Po wejściu w życie tej zmiany, oświadczenie płatnika będzie mogło być składane przez jednego (wyznaczonego) z członków zarządu (w podmiotach, w których występują organy), ale nie przez pełnomocnika.

Wydaje się, że zmiana ta ma na celu ograniczyć kłopotliwy w praktyce obowiązek składania podpisu przez wszystkie osoby posiadające status kierownika jednostki w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Częściowo te wątpliwości były już wyjaśniane w Projekcie objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła” (strona 38-39) poprzez odesłanie do pouczenia z formularza WH-OSC. Jednak objaśnienia te nie wyszły do tej pory z fazy projektowej i można przypuszczać, że ustawodawca uznał zmianę prawa za adekwatniejszą formę rozstrzygnięcia tego problemu interpretacyjnego.

Konsekwentnie – w związku ze zmianą sposobu podpisywania oświadczenia, zostaną uchylone również przepisy art. 26 ust. 7d i 7e, co powinno oznaczać również zmianę treści formularza WH-OSC przez Ministra Finansów. Od 1 stycznia 2022 roku zatem, warto pamiętać o tym, aby stosować aktualne (zmodyfikowane) formularze.

6. WYDŁUŻENIE WAŻNOŚCI WYDANYCH CLEARANCE OPINIONS DO DNIA 1 STYCZNIA 2025 ROKU

W związku ze zmianami w instytucji opinii o stosowaniu zwolnienia (według nowej nomenklatury opinii





o stosowaniu preferencji), prawodawca przedłużył również w ramach przepisów przejściowych okres obowiązywania dotychczas wydanych opinii. Zgodnie z art 63 Projektu: „W przypadku opinii o stosowaniu zwolnienia, o których mowa w art. 26b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, wydanych do dnia 31 grudnia 2021 r., okres wskazany w art. 26b ust. 7 pkt 1 tej ustawy upływa z dniem 1 stycznia 2025 r.”.

Wydłużenie maksymalnego okresu obowiązywania clearance opinii nie jest jednak bezwzględne i warto pamiętać o istnieniu pozostałych przesłanek wygaśnięcia opinii wymienionych w pkt 2 i 3 tej jednostki redakcyjnej, a związanych z zajęciem istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia [a od 1 stycznia 2022 r. także warunków zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania]. Pozostałe przesłanki wygaśnięcia clearance opinii są istotne zwłaszcza w realiach dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej i prawnej.

7. BRAK OBOWIĄZKU ZAWIADOMIENIA Z ART. 26 UST. 3E USTAWY O CIT DLA WYPŁAT NIEPRZEKRACZAJĄCYCH 500 TYS. ZŁ

W odniesieniu do podatku u źródła od niektórych należności wypłacanych na rzecz podatnika podlegającemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium RP i prowadzących działalność przez położony na terytorium RP zagraniczny zakład możliwe jest niepobieranie tego podatku na warunkach wskazanych w art. 26 ust. 1d Ustawy o CIT. Niemniej, związany jest z tym obowiązek zgłoszeniowy przewidziany w art. 26 ust. 3e ustawy o CIT.

Według tego przepisu: „Jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, których wartość przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę, o której mowa w ust. 1, obejmuje należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek,

płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek.”

Projekt przewiduje w tym zakresie dwie zmiany. Po pierwsze obowiązek zawiadomienia będzie dotyczyć nie jak dotychczas wszystkich rodzajów płatności z art. 21 ust. 1, a zostanie zawężony do należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 tj. z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

Po drugie, nowo wprowadzony Projektem art. 26 ust. 3ea ma stanowić, że „zawiadomienia, o którym mowa w ust. 3e, nie składa się, jeżeli kwota wypłaconych należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek, nie przekroczyła w roku 500 000 zł, przy czym przepis ust. 2k stosuje się odpowiednio”. Częściowo zatem z płatników zostanie zdjęty ciężar dokonywania zawiadomień co do należności poniżej ustawowego progu. Niemniej, z drugiej strony przepis ten wymusi na płatnikach kontrolę, czy co do danej płatności została przekroczona kwota 500 000 zł, czy też nie. Przepis nowego ust. 3ea nakazuje również odpowiednie stosowanie zasady przeliczania kwot wyrażonych w walutach obcych z ust. 2k, zgodnie z którą wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.

8. POZOSTAŁE ZMIANY

Posługiwanie się kopią certyfikatu rezydencji

Projektodawca planuje wprowadzenie do ustawy o CIT ogólnej zasady możliwości posługiwania się kopią certyfikatu rezydencji dla potwierdzenia miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych. Warunkiem dla posłużenia się przedmiotową kopią jest brak

uzasadnionych wątpliwości co do zgodności przedłożonej kopii ze stanem faktycznym.

Zmiana w zakresie definicji Rzeczywistego Właściciela (Beneficial Owner)

Jedna ze zmian przepisów w zakresie WHT obejmuje modyfikację definicji rzeczywistego właściciela. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy zmiana polegająca na wyeliminowaniu z treści przepisów słów „*prawnie lub faktycznie*” w odniesieniu do podmiotu zobowiązanego do przekazania należności innemu podmiotowi, ma charakter wyłącznie techniczny. Aktualnie jednym z warunków uznania za rzeczywistego właściciela jest warunek, aby dany podmiot nie był pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy przedmiotowa zmiana powinna ograniczyć wątpliwości interpretacyjne związane z pojęciem rzeczywistego właściciela, jednakże w praktyce skutek ten może być odwrotny. Wątpliwości dotyczące wykładni definicji BO m.in. z uwagi na niejednorodną wykładnię pojęcia „*zobowiązania*” czy „*innego podmiotu zobowiązanego*” mogą zostać spotęgowane. Należy bowiem zauważyć, że w omawianym przepisie pozostaje nadal kategoria innego podmiotu zobowiązanego do przekazania należności, co prowadzić może do wniosku, że w praktyce nadal istniał będzie obowiązek badania czy zobowiązanie podmiotu do przekazania należności występuje i jaki jest jego charakter.

Kolejną zmianą w zakresie definicji rzeczywistego właściciela jest usunięcie z przesłanki prowadzenia przez niego rzeczywistej działalności gospodarczej referencji do art. 24a ust. 18 ustawy o CIT (*przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w odniesieniu do zagranicznej jednostki kontrolowanej*). W jej miejscu projektodawca umieścił natomiast kolejną przesłankę stanowiącą, że przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności. Nadal wymagane więc będzie wykazanie istnienia substratu majątkowo-osobowego, jednakże uwzględnieniu będą podlegały charakter i skala prowadzenia działalności przez podmioty w związku z otrzymywanymi płatnościami.

Powyżej wskazane zmiany miały na celu zbliżenie wykładni pojęcia rzeczywistego właściciela na gruncie ustawy o CIT do jego rozumienia na gruncie międzynarodowym.

Zmiany w zakresie należności wypłacanych za pośrednictwem rachunku zbiorczego

Proponowane zmiany obejmują także obszar wypłat należności za pośrednictwem rachunków papierów

wartościowych albo rachunków zbiorczych. Nowy przepis art. 26 ust. 2ca ma wprowadzić obowiązek przekazywania podmiotom prowadzącym wskazane powyżej rachunki przez podmioty wypłacające należności za pośrednictwem tych rachunków (a więc np. spółki giełdowe) informacji o występowaniu powiązań pomiędzy podmiotami wypłacającymi a odbiorcami należności (np. spółki giełdowe – akcjonariusze w zakresie wypłacanych dywidend). Należy mieć na uwadze, że przepis wprowadza również obowiązek bieżącej aktualizacji zgłoszonej informacji.

Ponadto, zgodnie z projektowanym art. 26b ust. 1 ustawy o CIT, podmioty dokonujące wypłaty należności za pośrednictwem podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze będą miały możliwość występowania o opinię o stosowaniu zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego, stosowaniu stawki wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobraniu podatku zgodnie z taką umową (*opinia o stosowaniu preferencji*). Zmiana ta ułatwi w praktyce możliwość zastosowania preferencji podatkowych związanych z podatkiem u źródła w zakresie należności wypłacanych przez spółki giełdowe na rzecz swoich akcjonariuszy.

Przedstawione powyżej najważniejsze, naszym zdaniem, zmiany w zakresie podatku u źródła w podatku dochodowym od osób prawnych stanowią kolejny obszar zmian Polskiego Ładu, które obejmą podmioty zagraniczne. Przynoszą one z jednej strony nowe możliwości, szczególnie co do stosowania preferencji w tym podatku, z drugiej jednak przysparzają nowych obowiązków, w tym także związanych z samym przystosowaniem się podatników i płatników WHT do nowych regulacji. ■



Karolina Jaskulska

starszy konsultant w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce



Maciej Sawczuk

starszy konsultant w zespole ds. CIT
w KPMG w Polsce

Publikacje



Frontiers in tax.
Czerwiec 2021



**Roczne zeznania podatkowe
Polaków PIT 2020**



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



**CITPoint
Magazine. Maj 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
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

Partner
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
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków

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

Poznań

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

Wrocław

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

Gdańsk

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

Katowice

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

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
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