

DORADCA PODATKOWY

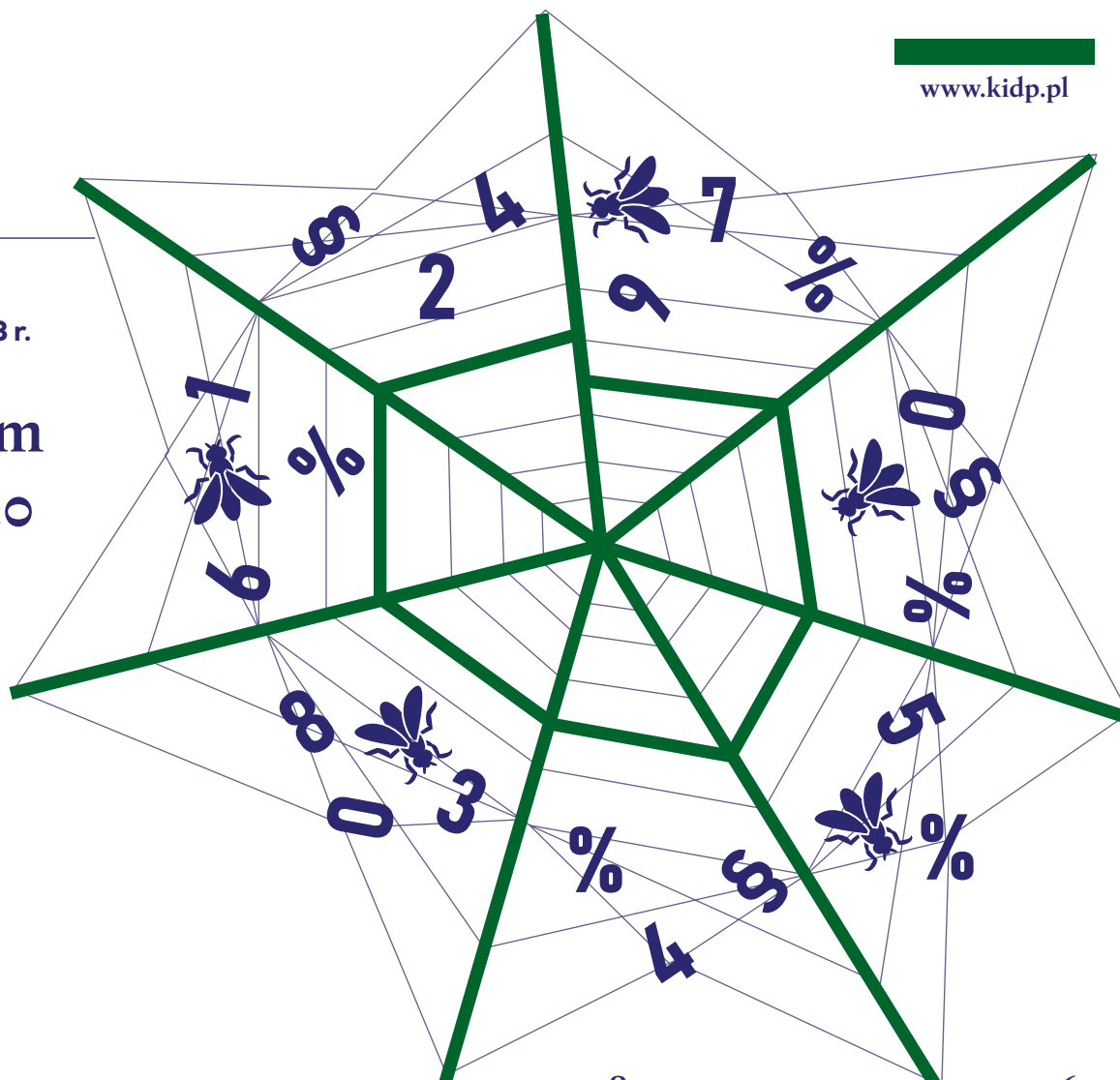
www.kidp.pl

2

Podatek u źródła
od 1 stycznia 2023 r.
czyli co nowego

w Polskim Ładzie 3.0

URSZULA SAŁACIŃSKA-
MATWIEJCZYK



22

Podatek
od przerzuconych
dochodów po
nowelizacji

DR MIKOŁAJ KONDEJ, MICHAŁ STĘPIEŃ

8

Przesłanki
utworzenia grupy
VAT
od 2023 r.

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

16

**Estoński
CIT**

PATRYCJA KUBIESA

SPIS TREŚCI

- 2** Podatek u źródła od 1 stycznia 2023 r. czyli co nowego w Polskim Ładzie 3.0
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 8** Przesłanki utworzenia grupy VAT od 2023 r.
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 16** Estoński CIT
PATRYCJA KUBIESA
- 22** Podatek od przerzuconych dochodów po nowelizacji
DR MIKOŁAJ KONDEJ, MICHAŁ STĘPIEŃ
- 34** Podatek przychodowy w Polskim Ładzie, czyli wydanie drugie. Poprawione
AGNIESZKA CZERNIK
- 44** Zmiana formy opodatkowania za 2022 rok. Naprawa Polskiego Ładu?
MONIKA M. BRZOSTOWSKA
- 48** VAT w Trybunale, podsumowanie pierwszych miesięcy 2022 r.
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 52** Rozliczenie od 1 stycznia 2023 roku najmu prywatnego małżonków pozostających w separacji
DR ADAM BOJARSKI



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie Kwartalnika Doradca Podatkowy dotyczące tematyki Polskiego Ładu. To kolejny wyjątkowy numer poświęcony tematyce, która wzbudza wiele kontrowersji i cieszy się ogromnym zainteresowaniem wśród doradców podatkowych oraz podatników. Poprzednie wydanie dotyczyło Polskiego Ładu 2.0, w tym numerze przybliżone zostaną tematy po nowelizacji od 1 stycznia 2023 r.

W redakcji Kwartalnika Doradca Podatkowy zawsze dokładamy starań, aby teksty były nie tylko dobre od strony merytorycznej, ale opisywały ważne i aktualne zagadnienia związane z tytułową tematyką. Dlatego oprócz wiedzy teoretycznej zawsze kładziemy nacisk na praktyczną stronę przekazywanych informacji, licząc, że dzięki tekstom naszego pisma doradcy zyskują wiedzę, która przyda im się w codziennej pracy.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł Urszuli Sałacińskiej-Matwiejczuk „Podatek u źródła od 1 stycznia 2023 r. – czyli co nowego w Polskim Ładzie 3.0”. Jednym z obszarów, w jakich zostały wprowadzone zmiany, jest podatek u źródła. Zmiany, chociaż nie wprowadzają wielkiej rewolucji, to jednak mają znaczenie zwłaszcza dla płatników, którzy dokonują wypłat od należności wskazanych w ustawie.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury artykułu Justyny Zająk- Wysockiej „Przesłanki utworzenia Grupy VAT od 2023 r.”. W ramach programu „Polski Ład” przewidziano wiele zmian prawa podatkowego obowiązujących od 1 stycznia 2023

roku. Jedną z nich jest wprowadzenie możliwości tworzenia tzw. grup VAT, co w założeniu ma zadziałać pobudzająco na polską gospodarkę po okresie pandemii.

Zasługującym na zainteresowanie artykułem jest tekst Patrycji Kubiesy, gdzie autorka zajęła się omówieniem nowych zasad w zakresie estońskiego CIT, które wprowadzone zostały tzw. Polskim Ładem 3.0, a w rzeczywistości ustawą z dnia 7 października 2022 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Część zmian obowiązywało już w roku 2022.

W tym numerze znajdują Państwo kolejne ciekawe artykuły m.in. tekst Moniki Brzostowskiej będący próbą odpowiedzi na pytanie, czy zmiana formy opodatkowania za 2022 rok jest naprawą Polskiego Ładu oraz artykuł dr. Mikołaja Kondeja i Michała Stępnia poruszający ważny temat podatku od przerzuconych dochodów po nowelizacji.

Z pewnością zainteresuje również Państwa artykuł Agnieszki Czernik „Podatek przychodowy w Polskim Ładzie 3.0”. Polski Ład w wersji 3.0 poprawiając regulację podatku dochodowego od osób prawnych, niewątpliwie poszerzył zakres zwolnień podmiotowych i uprościł zamknięcie roczne wielu mikrojednostek oraz małych jednostek, sporządzających co roku swoje sprawozdania finansowe korzystające z uproszczeń wynikających z załączników do ustawy o rachunkowości.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury,

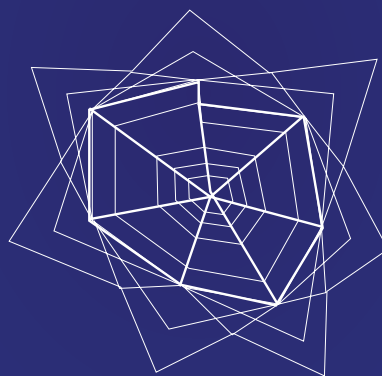
IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

Podatek u źródła
od 1 stycznia 2023 r.
czyli co nowego

w Polskim Ładzie 3.0



*Wraz z kolejnymi nowelizacjami ustaw
podatkowych w 2022 roku zmianom podlegała
po kolei większość podatków.*

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

Najnowsza nowelizacja przepisów podatkowych – ustawa z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Polski Ład 3.0) – zawiera m.in. zmiany dotyczące zryczałtowanego podatku od niektórych dochodów, powszechnie zwanego podatkiem u źródła (ang. Withholding Tax – WHT).

Zarys ogólny

Polski Ład wprowadzany stopniowo w 2022 roku znacząco zmienił podatkową rzeczywistość. Główne zmiany na początku roku objęły podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jednak końcówka roku w kontekście zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu zdecydowanie należy do podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Jednym z obszarów, w jakich zostały wprowadzone zmiany, jest podatek u źródła. Zmiany, chociaż nie wprowadzają wielkiej rewolucji, to jednak mają znaczenie zwłaszcza dla płatników, którzy dokonują wypłat od należności wskazanych w ustawie. Zostały też wprowadzone jako odpowiedź na pojawiające się głosy w sprawie nieścisłości w obecnie obowiązujących przepisach w zakresie WHT. Jednak zmiany w podatku u źródła nie dotyczą jedynie podatku dochodowego od osób prawnych – choć w poniższych rozważaniach mowa jest przede wszystkim o przepisach tej ustawy, to w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

By nieco złagodzić przepisy, ustawodawca dał podatnikom i płatnikom narzędzia, dzięki którym nie będą musieli stosować mechanizmu *pay and refund* (zapłaty i zwrotu) po przekroczeniu limitu 2 mln zł wypłat rocznie.

zostały wprowadzone analogiczne rozwiązania, głównie w zakresie oświadczeń składanych przez płatników.

Tło zmian

Od 1 stycznia 2022 r. obowiązuje obecne brzmienie przepisów dotyczących podatku u źródła, jednak pomysł wprowadzenia limitu wypłat w wysokości 2 mln zł, do którego to limitu nie ma obowiązku poboru podatku u źródła w przypadku spełnienia przesłanek do zastosowania zwolnienia, powstał już w 2018 roku. Ciągłe odsuwany w czasie z uwagi na niedostosowanie przepisów do panujących warunków gospodarczych, ostatecznie

wszedł w życie w 2022 roku. By nieco złagodzić przepisy, ustawodawca dał podatnikom i płatnikom narzędzia, dzięki którym nie będą musieli stosować mechanizmu *pay and refund* (zapłaty i zwrotu) po przekroczeniu limitu 2 mln zł wypłat rocznie. Są to: opinia o stosowaniu preferencji w podatku u źródła oraz oświadczenie płatnika o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia lub preferencyjnej stawki podatku. Jednak, jak to w praktyce (zwłaszcza podatkowej) bywa, proste i przejrzyste przepisy, niebudzące żadnych wątpliwości interpretacyjnych, należą do rzadkości. W tym przypadku również nie mogło się obyć bez niejasności, które potrzebowałyby wyjaśnienia lub doprecyzowania.

Wątpliwości

Dotychczasowe brzmienie przepisów z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczących oświadczenia płatnika o spełnianiu warunków do zastosowania zwolnienia bądź prefe-

przypadku powstanie obowiązek zapłaty podatku, czy jednak płatnik będzie miał możliwość po raz kolejny złożyć oświadczenie WH-OSC? Bo czytając przepis, odpowiedź na pierwsze pytanie zdaje się być twierdząca, zaś na drugie – przecząca. Jednakże taka interpretacja mija się

ust. 7g ustawy CIT) mogą być składane tylko jednokrotnie¹. Tak rozumiane przepisy stanowiły przeciwieństwo dla zasady jasności prawa podatkowego, która jest warunkiem poprawnej legislacji. Jaka więc powinna być w takim przypadku reakcja racjonalnego ustawodawcy?

Zgodnie z rozporządzeniem terminy stosowania pierwotnego oświadczenia złożonego przez płatników zostały przedłużone do końca roku podatkowego, w którym płatnik złożył to oświadczenie.

rencji (WH-OSC) już od początku budziło wątpliwości. Kwestią, która powodowała największe zamieszanie, była częstotliwość składania oświadczenia WH-OSC przez płatnika – jak często takie oświadczenie może być składane i ile razy w roku płatnik ma taką możliwość? Literalne brzmienie przepisów obowiązujących w 2022 roku wskazywało, że oświadczenie może być złożone w ciągu jednego roku dwukrotnie – pierwszy raz do momentu wpłaty podatku za miesiąc, w którym doszło do przekroczenia obowiązującego limitu z mln zł (oświadczenie pierwotne), drugi raz natomiast po upływie drugiego miesiąca po miesiącu, w którym zostało złożone oświadczenie pierwotne (oświadczenie następcze). Jednak co w przypadku, gdy po złożeniu oświadczenia następczego będą występować między podmiotami kolejne wypłaty – czy w takim

z celem wprowadzonego rozwiązania, a którego założeniem było złożenie przez płatnika oświadczenia pozwalającego na niepobieranie bądź pobranie podatku w stawce niższej niż wynikająca z ustawy przez cały rok podatkowy (bądź do momentu zmiany okoliczności faktycznych). Mimo to interpretacja przepisów w takim brzmieniu była podtrzymywana przez organy podatkowe – tak np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 7 września 2022 roku wskazał: (...) *Biorąc pod uwagę powyższe, nie można zgodzić się z Państwem, że postępujecie Państwo prawidłowo składając kolejne oświadczenia zarządu WH-OSC w celu skorzystania z preferencji w zakresie zwolnienia z poboru podatku u źródła dla tytułów określonych w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem oświadczenie pierwotne (art. 26 ust. 7f ustawy CIT) oraz oświadczenie następcze (art. 26*

Na początek – rozporządzenie

Na reakcję ustawodawcy w związku z wątpliwościami podatników nie trzeba było – o dziwo – długo czekać. 30 sierpnia 2022 r. w Dzienniku Ustaw pojawiło się rozporządzenie ministra finansów z 29 sierpnia 2022 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów wykonywania przez płatników obowiązków w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego. Zgodnie z rozporządzeniem terminy stosowania pierwotnego oświadczenia złożonego przez płatników zostały przedłużone do końca roku podatkowego, w którym płatnik złożył to oświadczenie². Co to oznacza? Dokładnie to, że płatnicy, którzy do 31 grudnia 2022 roku złożyli lub złożą oświadczenie pierwotne w terminie przewidzianym w przepisach podatkowych, będą mogli na podstawie takiego oświad-

czenia nie pobierać podatku bądź pobierać go w stawce obniżonej do końca roku podatkowego – zarówno takiego, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym (a więc do końca 2022 r.), jak i takiego, który zakończy się po 2022 roku. Co istotne, i na co należy zwrócić uwagę, to fakt, że przedłużenie wynikające z przywołanego wyżej rozporządzenia dotyczy tylko takich oświadczeń, które zostały złożone w terminie oraz ich ważność na dzień wejścia w życie niniejszego rozporządzenia nie wygasła.

Co nowego w Polskim Ładzie?

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw wprowadziła kolejną „rewolucję” w podatkach

Kontynuując proces pozytywnych zmian, który został zapoczątkowany wspomnianym wyżej rozporządzeniem, ustawodawca postanowił uregulować ustawowo kwestie związane ze sporną interpretacją przepisów dotyczących oświadczenia płatnika o spełnianiu warunków do zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki w podatku u źródła.

Nowelizacja przepisów w zakresie podatku u źródła przyniosła zmianę w zakresie terminu, w jakim płatnik powinien złożyć oświadczenie dla celów skorzystania z preferencji w podatku. Art. 26 ust. 7c od 1 stycznia 2023 roku będzie brzmiał: *Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, płatnik jest obowiązany złożyć do organu podatkowego wskazanego w art. 28b ust. 15, nie później niż ostatniego dnia drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym doszło do przekroczenia kwoty określonej w ust. 2e, przy czym wykonanie tego obowiązku po*

datku za miesiąc, w którym doszło do przekroczenia kwoty 2 milionów złotych.

Co więcej, nie jest to jedyna zmiana w zakresie oświadczenia. Budzące wiele wątpliwości przepisy dotyczące oświadczenia następczego uległy modyfikacji w ten sposób, że art. 26 ust. 7f otrzymał brzmienie: *Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, płatnik może nie stosować przepisu ust. 2e do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym złożył to oświadczenie, przy czym przepis ust. 2j stosuje się odpowiednio..* Co istotne, takie brzmienie przepisu obowiązuje od 1 stycznia 2022 r. Co to oznacza? Otóż płatnicy, którzy do tej pory mieli wątpliwości, w jaki sposób postępować w przypadku wypłat kolejnych należności,

Otóż płatnicy, którzy do tej pory mieli wątpliwości, w jaki sposób postępować w przypadku wypłat kolejnych należności, ale już po upływie kilku miesięcy od złożenia oświadczenia, zarówno pierwotnego, jak i następczego, aktualnie takich wątpliwości mieć nie powinni.

– tym razem skupiając się przede wszystkim na podatku dochodowym od osób prawnych. Jednym z zagadnień, nad którymi pochylił się ustawodawca – i zrobił to z korzyścią dla podatników – jest podatek u źródła.

dokonaniu wypłaty nie zwania płatnika z obowiązku dochowania należytej staranności przed jej dokonaniem.. Dzięki temu płatnicy zyskali więcej czasu na złożenie oświadczenia, które obecnie musi zostać złożone nie później niż w dniu wpłaty po-

ale już po upływie kilku miesięcy od złożenia oświadczenia, zarówno pierwotnego, jak i następczego, aktualnie takich wątpliwości mieć nie powinni – cytowany przepis daje im uprawnienie do stosowania do końca roku zwolnienia na podstawie

raz złożonego oświadczenia. Jest to duże ułatwienie i na pewno zminimalizowanie kontrowersji oraz wątpliwości, jakie pojawiały się coraz częściej wokół dotychczasowego brzmienia przepisów.

Nie tylko oświadczenie – czyli inne zmiany w WHT

Zmiany w podatku u źródła objęły swoim zakresem nie tylko oświadczenie płatnika – choć jest to zdecydowanie najbardziej zauważalna zmiana, która będzie oddziaływać na wszystkich płatników składających przedmiotowe oświadczenie. Pozostałe zmiany mają charakter raczej doprecyzowujący i nie tak znaczący dla większości jak zmiany opisane powyżej.

Wydawanie opinii o stosowaniu preferencji zostało zmodyfikowane w ten sposób, że usunięto w nich odwołanie do regulacji w zakresie wnioskowania o zwrot podatku – dotychczasowe brzmienie mogło być interpretowane w ten

taki sposób, że odwołanie w przepisach mogło sugerować takowe rozwiązanie, dlatego ustawodawca zdecydował o usunięciu powodującego wątpliwości zapisu.

Inną zmianą, którą wprowadza ustawa z 7 października, jest ułatwienie dla emitentów krótkoterminowych obligacji na rynku regulowanym – dotychczas niepobranie podatku w przypadku obligacji dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczypospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, następowało pod warunkiem złożenia przez emitenta do właściwego organu podatkowego oświadczenia, że emitent dochował należytej staranno-

jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji, nie później niż do dnia wypłaty odsetek lub dyskonta od obligacji. Od 1 stycznia 2023 r. obowiązek ten zostanie usunięty, w związku z czym emitenci nie będą musieli składać oświadczeń o dochowaniu należytej staranności, by móc skorzystać ze zwolnienia z podatku u źródła od odsetek wypłacanych na rzecz obligatariuszy.

Z tematów niewyjaśnionych

Przed wejściem w życie ustawy zgłaszano postulaty również innych zmian, które jednak nie zostały wprowadzone ani do tej pory nie wyjaśniono wątpliwości. M.in. w zakresie składanego oświadczenia płatnika – dotychczas w przypadku poświadczenia nieprawdy w składanym oświadczeniu płatnikowi groziła kara grzywny przewidziana w kodeksie karnym skarbowym za poświadczenie nieprawdy. W 2022 roku wysokość grzywny wynosiła

Cytowany przepis [...] to duże ułatwienie i na pewno zminimalizowanie kontrowersji oraz wątpliwości, jakie pojawiały się coraz częściej wokół dotychczasowego brzmienia przepisów.

sposób, że płatnik będzie uprawniony do złożenia wniosku o wydanie opinii jedynie w sytuacji, gdy poniosł ciężar ekonomiczny podatku (art. 26b ust. 9 ustawy o CIT i art. 41 ust. 9 ustawy o PIT). Choć nie było to wskazane wprost, jednak

ści w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych (CIT i PIT) o warunkach zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 50c, w stosunku do tych podmiotów powiązanych. Oświadczenie takie składało się

do 28,9 mln zł. W przypadku spółek kapitałowych odpowiedzialność za prawdziwość złożonego oświadczenia spoczywa przede wszystkim na członkach zarządu spółki będącej płatnikiem jako osobach zarządzających podmiotem. Wskazana kwo-

ta stanowiła doskonały motywator dla osób zarządzających (które *de facto* podpisują się pod składanym oświadczeniem) do dokładnego i bezspornego udokumentowania

wych. Niestety jest to kolejny przykład, gdzie objaśnienia podatkowe będą stanowić źródło prawa (choć oficjalnie są jedynie wskazówkami interpretacyjnymi, nie zaś obowiąz-

ności), jednak już samo wprowadzenie jakiegokolwiek zmiany ułatwiającej interpretację przepisów wydaje się być sporym krokiem do przodu i ukłonem w stronę podat-

Od 1 stycznia 2023 r. obowiązek ten zostanie usunięty, w związku z czym emitenci nie będą musieli składać oświadczeń o dochowaniu należytej staranności, by móc skorzystać ze zwolnienia z podatku u źródła od odsetek wypłacanych na rzecz obligatariuszy.

faktów stanowiących podstawę do złożenia oświadczenia o stosowaniu preferencji w podatku u źródła. Warto również pamiętać, że nieprawdziwe informacje zamieszczone w oświadczeniu mogą spowodować powstanie dodatkowego zobowiązania podatkowego – w tym przypadku w wysokości od 10 do 30% podstawy opodatkowania (czyli należności, od której płatnik nie pobrał podatku lub pobrał podatek w stawce niższej, wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – nienależnie).

Postulatem zgłaszanym również jako konieczność zmiany (doprecyzowania) przepisów była także definicja rzeczywistego właściciela wypłacanej należności. Z uwagi na nieprecyzyjność niektórych stwierdzeń, które definiują beneficjenta rzeczywistego, w ramach konsultacji zgłaszano prośby dotyczące kompleksowej zmiany przepisów w tym zakresie. Ustawodawca jednak nie przychylił się do prośby, w zamian za to obiecując wydanie w tym zakresie objaśnień podatko-

zującymi przepisami). Jednakże do tej pory nic się w tym przedmiocie nie pojawiło, dlatego pozostaje mieć nadzieję, że stanowisko Ministerstwa Finansów w tej sprawie zostanie jak najszybciej przedstawione, by podatnicy i płatnicy mogli bez żadnych wątpliwości i przeszkód móc stosować przepisy podatkowe w tym zakresie.

Podsumowanie

Zmiany wprowadzane ustawą z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw można ocenić pozytywnie, biorąc pod uwagę wątpliwości i problemy interpretacyjne wynikające z dotychczasowego brzmienia przepisów. Co prawda nie wszystkie postulaty zmian zostały uwzględnione przez ustawodawcę (jak np. obowiązujące sankcje za poświadczanie nieprawdy w składanym oświadczeniu czy definicja rzeczywistego właściciela wypłacanych

ników i płatników obowiązanych do stosowania przepisów. Czy można liczyć na dalsze tego typu ułatwienia i kiedy to nastąpi – myślę, że ustawodawca jeszcze niejednokrotnie zaskoczy i w tym temacie nie powiedział także ostatniego słowa. Dlatego z nadzieją (i niewielkim niepokojem) można patrzeć w przyszłość, co ciekawego ona przyniesie w zakresie zarówno podatku u źródła, jak i innych obowiązujących przepisów prawa podatkowego. 🐣



URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK,
DORADCA PODATKOWY

1_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.469.2022.2.DP.

2_ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów wykonywania przez płatników obowiązków w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz. U. 2022 poz. 1829).

Przesłanki utworzenia grupy

VAT od 2023 r.



*W ramach programu „Polski Ład”
przewidziano wiele zmian prawa podatkowego
mających obowiązywać od 1 stycznia 2023 roku.*

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Wprowadzenie

Jedną z nich jest wprowadzenie możliwości tworzenia tzw. grup VAT, co w założeniu ma zadziałać pobudzająco na polską gospodarkę po okresie pandemii. Wprowadzenie tej regulacji odbywa się w ramach implementacji jednego z postanowień Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ (dalej: Dyrektywa VAT). Co ciekawe, grupy VAT zostały wprowadzone do unijnego systemu VAT na mocy drugiej dyrektywy VAT już w 1967 r., gdy UE liczyła zaledwie 6 członków². Choć grupy te działają już w blisko 20 krajach UE, to jest to konstrukcja dotąd nieznaną polskiemu porządkowi prawnemu i obecnie ma charakter pilotażowy³. Zgodnie z treścią implementowanego art. 11 Dyrektywy VAT, orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE⁴ oraz stanowiskiem Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego system grupowego rozliczania VAT wprowadzić można tylko po konsultacji z Komitetem ds. VAT, więc — zdaniem Komisji — obowiązek skonsultowania się z odpowiednim wyprzedzeniem z Komitetem ds. VAT należy wypełnić przed opublikowaniem krajowych przepisów lub przepisów merytorycznie zmieniających istniejące, dotyczących grupowego rozliczania VAT⁵. Ministerstwo Finansów w swoich Objasnieniach podatkowych w zakresie grup VAT z 11 października 2022 r.⁶ (dalej: Objasnienia) nie wprost przyznaje, że takie konsultacje z Komitetem VAT przeprowadzono, nie rozwijając

Główną korzyścią, jaka ma płynąć z nowelizacji, jest zapewnienie pełnej neutralności na gruncie VAT czynności wykonywanych pomiędzy członkami jednej grupy VAT oraz ich odformalizowanie.

jednak szerzej, do jakich konkluzji podczas konsultacji strony doszły.

Mocą ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej: ustawa zmieniająca)⁷ wprowadzona zostanie w Polsce możliwość tworzenia grup VAT. Pierwotnie ustawa w tym zakresie miała wejść w życie 1 lipca 2022 r., jednak również ten akt prawny zmieniano, przesuwając także moment wejścia w życie przepisów o grupach VAT na 1 stycznia 2023 r., a w zakresie dotyczącym ewidencji na 1 lipca 2023 r. (art. 89 pkt 4 i 4a ustawy zmieniającej).

Główną korzyścią, jaka ma płynąć z nowelizacji, jest zapewnienie pełnej neutralności na grun-

cie VAT czynności wykonywanych pomiędzy członkami jednej grupy VAT oraz ich odformalizowanie. Jak wskazuje Komitet VAT, uzasadnieniem grupowania VAT jest także zapewnienie państwu członkowskim „narzędzia” do zwalczania nadużyć i oszustw, ochrona interesów państwa poprzez mechanizm solidarnej odpowiedzialności w grupie VAT, uproszczenie procedur administracyjnych dla podatników, co ma zmniejszać koszty obsługi w zakresie podatku VAT.

Jak wskazano w Komunikacie Komisji, grupę VAT można opisać jako fikcyjny twór do celów VAT, w przypadku którego aspekt ekonomiczny jest ważniejszy niż forma prawna, zatem ten szczególnie rodzaj podatnika istnieje tylko do celów VAT⁸. Obecnie współpracu-

jący ze sobą podatnicy powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie przy transakcjach między sobą rozliczali podatek od towarów i usług odrębnie poprzez złożenie pliku JPK_VAT zawierającego w sobie deklarację VAT i ewidencję. Wystawiali sobie także wzajemnie faktury VAT.

Podatnikiem jest już grupa VAT jako całość, więc składany będzie tylko jeden zbiorczy plik JPK, zamiast odrębnych plików JPK dla każdego z powiązanych podmiotów. Członkowie grupy VAT obowiązani będą prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję czynności, o których mowa w art. 8c ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.), czyli dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na rzecz innych członków tej grupy VAT. Zakres prowadzonej ewidencji będzie inny w okresie od dnia 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r., niż od 1 lipca 2023 r. Należy dodać, że na żądanie organu podatkowego członkowie grupy VAT przekazują taką ewidencję w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania.

Reprezentowaniem w zakresie obowiązków grupy VAT ma zajmować się jej przedstawiciel (art. 2 pkt 48 u.p.t.u.), którego właściwy naczelnik urzędu skarbowego jest również właściwym organem podatkowym grupy VAT (art. 3 ust. 7 u.p.t.u.). Grupę VAT będą mogli utworzyć podatnicy posiadający siedzibę na terytorium kraju lub nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju (art. 15a ust. 2 u.p.t.u.). Nowelizacja przewiduje także przepisy określające zasady dokonywania częściowych odliczeń w grupach VAT i ustalania proporcji.

Trzy rodzaje powiązań

Nowy art. 15a u.p.t.u. zawiera szereg przesłanek, których spełnienie będzie niezbędne do utworzenia grupy VAT. Zgodnie z nowymi przepisami grupą VAT jest grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowana jako podatek VAT (art. 2 pkt 47 u.p.t.u.). Jak zauważa Komitet VAT, dyrektywa VAT nie wyróżnia żadnego z trzech przywołanych powiązań względem pozostałych, a ich istnienie występować będzie w różnym nasileniu zależnie od okoliczności (np. wielkości czy rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej). Wskazuje dalej, że kryteria powiązania powinny być stosowane holistycznie oraz elastycznie, kierując się funkcjonalnym kryterium, jakim jest ścisłe wzajemne powiązanie podmiotów, dlatego też — zdaniem komitetu VAT — nie wszystkie powiązania muszą być spełnione w takim samym stopniu. Pozwoli to uniknąć dyskryminowania ze względu na strukturę przedsiębiorstwa⁹.

Pomocne w interpretacji poszczególnych przesłanek występowania powiązań mogą być Objasnienia Ministerstwa Finansów, w których przypomniano, iż podatek, który zastosuje się w danym okresie rozliczeniowym do tych objaśnień podatkowych zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, powinien zostać objęty ochroną w zakresie z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej, a więc analogiczną do ochrony wynikającej z wydanej interpretacji indywidualnej. W praktyce jednak jest duże ryzyko, iż w przypadku zastosowania się do treści Objasnień lub nawet powielenia stanu faktycznego wskazanego w nich przykładu organ podatkowy stwierdzi rozbieżność i ochrona nie obejmie podatnika.

Przesłanka powiązania finansowego

Przywołane już powiązanie finansowe zachodzi, jeżeli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy (art. 15a ust. 3 u.p.t.u.)¹⁰. Projekt ustawy poza cytowaniem treści proponowanego przepisu w żaden sposób go dodatkowo nie omawia, natomiast w Objasnieniach podatkowych Ministerstwo Finansów dodaje jedynie nieco enigmatyczne zdanie: „Spełnienie w tym przypadku przewidzianego limitu daje pewność co do występowania powiązań finansowych”¹¹. Można zakładać, iż dopowiedzenie to odnosi się do każdego z warunków, skoro mowa jest o „pewności”, a w każdym z nich użyto obiektywnego kryterium procentowego (50%). Komitet VAT przedstawiając schemat weryfikacji powiązań podmiotów na cele utworzenia grupy VAT, dodaje, iż stwierdzenie istnienia powiązania finansowego powoduje powstanie domniemania wrzuszalnego (*rebuttable presumption*), iż istnieją także powiązanie ekonomiczne oraz organizacyjne. Obalenie owego domniemania mogłoby nastąpić dopiero poprzez wykazanie braku jednego z pozostałych powiązań¹². Przeciwnie do tej koncepcji odniesiono się w Objasnieniach, stwierdzając, iż nie do pogodzenia z celem regulacji dotyczących testu powiązań jest wniosek, że gdy powiązania finansowe zostaną ustalone, to można zakładać obecność powiązań ekonomicznych i organizacyjnych. Zdaniem autorów Objasnień takie założenie redukowałoby potrójny test (tj. powiązań finansowych, go-

Nowy art. 15a u.p.t.u. zawiera szereg przesłanek, których spełnienie będzie niezbędne do utworzenia grupy VAT. Zgodnie z nowymi przepisami grupą VAT jest grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowana jako podatnik podatku VAT (art. 2 pkt 47 u.p.t.u.).

spodarczych i organizacyjnych) do jednego warunku, czyli powiązania finansowego, więc byłoby sprzeczne z wolą ustawodawcy (także prawodawcy unijnego), który wymienił też więzi ekonomiczne i organizacyjne ustanawiając tym samym wymóg oceny każdej z nich. Można się zastanawiać, jak rozumieć opinię Komitetu VAT w kontekście „domniemanie” oraz natury tego ostatniego, jednak w obliczu powyższych wyjaśnień przedstawicieli rządu w praktyce stosowanie tego domniemanie może być ryzykowne. Wykładając art. 11 Dyrektywy VAT oraz art. 15 u.p.t.u., wnioskowanie o istnieniu wzruszalnego domniemanie prawnego w tym zakresie wydaje się być *contra legem*, a mając na uwadze *ratio legis* tych przepisów, trudno też stosować takie domniemanie faktyczne.

Powiązanie ekonomiczne

Dla zaistnienia powiązania ekonomicznego wymaga się, by przedmiot głównej działalności członków grupy VAT miał taki sam charakter lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniały się i były współzależne, lub

by członek grupy VAT prowadził działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT (art. 15a ust. 4 u.p.t.u.)¹³. Również kolejne przesłanki (warianty) wymienione w tym przepisie należy stosować alternatywnie, czyli spełnienie jednej z nich będzie implikować istnienie powiązania ekonomicznego. Projektodawca tłumaczy, że mają one pozbawiać podmioty o sztucznych strukturach bez jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego możliwości uznania za jednego podatnika. Między podmiotami, których działalność gospodarcza byłaby całkowicie niezwiązana, nie zaistnieje wymóg powiązań ekonomicznych określony w artykule 11 Dyrektywy VAT.

Odnosnie do przesłanki dotyczącej tego samego charakteru przedmiotu głównej działalności członków grupy VAT autor projektu ustawy stwierdza, że działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju nawet, jeżeli ich działania są prowadzone w różnych sektorach gospodarki, np. usługi audytowe, jak dodano w Objaśnieniach. W nich też Ministerstwo Finansów uzupełnia, że określenie charakteru głównej działalności ułatwić może

analiza struktury przychodów. Zważywszy na to, że pojęcie „charakter” słownikowo definiowane jest jako „zespół cech właściwych danemu przedmiotowi lub zjawisku, odróżniających je od innych przedmiotów i zjawisk tego samego rodzaju”, to przesłanka ta będzie spełniona, gdy przedmiot głównej działalności poszczególnych podmiotów posiada taki sam zespół cech. Już samo prowadzenie działalności przez poszczególne spółki w tym samym sektorze ma być uznawane za wystarczające, a za przykład podaje się różne spółki operujące w sektorze finansowym, takie jak: bank, bank hipoteczny, agent rozliczeniowy, towarzystwo funduszy inwestycyjnych, zakład ubezpieczeń, agent transferowy, spółka leasingowa, spółka faktoringowa, dom maklerski, etc.

Zgodnie z treścią uzasadnienia projektu ustawy kolejna przesłanka w ramach powiązania ekonomicznego, tj. uzupełniania się i współzależności rodzajów działalności członków grupy VAT może „obejmować przypadki, gdy towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków”. Podano tutaj przykład firmy produkującej części

samochodowe dla producenta samochodów. Przesłanka ta zachodzić ma również w sytuacji, gdy towary lub usługi są konsumowane wspólnie. Rozumie się przez to sytuację, w której przykładowo członek grupy VAT dostarcza usługi posprzedawcze klientom, którzy zakupili produkty od innego członka. W Objaśnieniach analizę tego wariantu rozszerzono o odwołania słownikowe. Na wstępie Ministerstwo Finansów odwołuje się do semantyki słów „uzupełnić” oraz „współzależny”. To pierwsze oznacza „uczynienie kompletnym, dopełnienie”, natomiast drugie odnosi się do podmiotu „pozostającego we wzajemnej zależności, zależnego od czegoś wraz z czymś albo kimś innym”. W konsekwencji przesłankę tę proponuje się rozumieć jako „prowadzenie różnej działalności przez podmioty, ale w sposób powodujący, że działalność ta staje się kompletna, pozostająca we wzajemnej zależności”. Analogicznie zatem do uzasadnienia wskazano, że może to dotyczyć sytuacji, w których towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków, np. firma produkująca części dla producenta docelowego towaru albo gdy towary lub usługi są konsumowane wspólnie. Przywołano tutaj kolejny przykład, gdy jeden podmiot odpowiada za dostawy sprzętu elektronicznego, zaś drugi serwisuje urządzenia nabyte od pierwszego podmiotu. W kontekście działalności finansowej Ministerstwo wyjaśnia, że opisywaną przesłankę powinno się rozumieć jako świadczenie wszelkich usług, które się uzupełniają i są współzależne. Nawet jeśli usługi te świadczone są przez różne podmioty i w różnych obszarach, to często występują razem, stanowiąc całość. W szczególności może to być wszelka działalność finansowa polegająca na udzielaniu finansowania

(np. kredyty, leasing, faktoring) czy też na prowadzeniu działalności maklerskiej, depozytowej, ubezpieczeniowej lub gwarancyjnej. Dalej Ministerstwo wskazuje, że działalności te, nawet prowadzone w różnych sektorach gospodarki, uzupełniają się wzajemnie, dzięki czemu klient otrzymuje kompletną usługę finansową, nawet kiedy świadczyć ją będą różne podmioty (np. oferowana przez trzy różne podmioty usługa prowadzenia rachunku bankowego, leasingu pojazdu i jego ubezpieczenia). Przesłanka uzupełniania się i współzależności rodzajów działalności członków grupy VAT będzie także spełniona, gdy działalność prowadzona jest przez różne podmioty w różnych obszarach gospodarki, lecz wspólnie tworzą one jedną całość oferowaną określonej grupie klientów jako pakiet odpowiadający ich zapotrzebowaniu. Podano tutaj kilka przykładowych sytuacji, gdy omawiana przesłanka będzie spełniona: 1) bank przy personalizacji kart płatniczych i rozliczaniu transakcji dokonywanych przy ich użyciu korzysta z usług agenta rozliczeniowego; 2) bank oferujący rachunek lokaty terminowej, której elementem jest inwestycja w fundusze inwestycyjne zarządzane przez TFI; 3) spółka świadcząca usługi telefonicznej obsługi klienta (*call center*) zajmująca się sprzedażą usług finansowych i obsługą telefoniczną klientów banku, zakładu ubezpieczeń i spółki leasingowej; 4) usługi świadczone przez poszczególne spółki oferowane jako pewna całość, np. rachunek bankowy przeznaczony dla klientów biznesowych z ofertą leasingu oraz ubezpieczenia czy rachunek bankowy powiązany np. z usługami księgowymi.

Ostatnia z możliwości wystąpienia powiązania ekonomicznego zachodzi, gdy członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w ca-

łości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT. Projektodawca wskazuje, że taki stan zaistnieje, gdy podmiot bezpośrednio dostarcza towary lub usługi innemu członkowi grupy, nawet jeśli działalność tego ostatniego nie jest koniecznie zależna od tych dostaw lub usług (np. w przypadku usług wsparcia administracyjnego czy — co dodano w Objaśnieniach — usług doradczych, spedycyjnych). Zgodnie z Objaśnieniami przesłanka ta koncentruje się na odbiorcy, który korzysta z działalności danego podmiotu — w tym kontekście rodzaj działalności nie jest istotny, więc może być to działalność doradcza, kadrowa, informatyczna, zarządcza itd. pod warunkiem, że w co najmniej dużej mierze korzystają z niej inni członkowie danej grupy VAT. Znow, w celu odkodowania znaczenia zwrotu „w dużej mierze”, autorzy Objaśnień odsyłają do hasła „dużo” w słowniku języka polskiego, które oznacza „dużą liczbę, ilość, w dużym stopniu, zakresie”. Dlatego też powiązanie ekonomiczne wystąpi, jeżeli z działalności danego członka grupy VAT będą korzystać w dużym stopniu inni członkowie tej grupy. Stopień ten można ustalić np. na podstawie skali przychodów generowanych z tytułu świadczenia usług na rzecz innych członków grupy VAT w stosunku do przychodów generowanych przez inne podmioty. Warto zwrócić uwagę, że nie jest konieczne wystąpienie bezwzględnej większości tych przychodów (tj. aby np. ponad 50% przychodów pochodziło od członków grupy VAT). Wystarczającym powinno być korzystanie przez pozostałych członków grupy VAT z działalności danego podmiotu w znaczącym stopniu, czyli przykładowo, aby przychody uzyskiwane od innych podmiotów tworzących grupę były wyższe niż przychody generowane od innych pojedynczych podmiotów.

Powiązanie organizacyjne

To powiązanie między podmiotami występuje z kolei wtedy, gdy prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio znajdują się one pod wspólnym kierownictwem lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu (art. 15a ust. 5 u.p.t.u.).

Kluczowym jego przymiotem ma być możliwość narzucenia swojej „woli” podlegającym pewnej formie nadzoru i weryfikacji członkom grupy VAT.

Już w myśl Objaśnień organizacja działań w koordynacji może być także ustalana konsensualnie, tj. na podstawie umownych ustaleń. Z tym może się wiązać wymóg uzyskania wcześniejszej

Test powiązań

Za art. 15a ust. 6 u.p.t.u. można powtórzyć, iż przez cały okres istnienia grupy VAT nieprzerwanie muszą zachodzić wszystkie trzy rodzaje powiązań. W Objaśnieniach próbuje się jednak uspokajać podatników, tłumacząc, że wymaganie to nie oznacza braku możli-

To powiązanie między podmiotami występuje z kolei wtedy, gdy prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio znajdują się one pod wspólnym kierownictwem lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu (art. 15a ust. 5 u.p.t.u.).

Zarówno w myśl uzasadnienia ustawy, jak i zawartości przywoływanych Objaśnień, istotny z punktu widzenia tej przesłanki będzie sposób podejmowania decyzji w grupie VAT. Całkowite lub częściowe podzielenie struktur zarządzania będzie wiązało się z podejmowaniem decyzji w grupie VAT przez jeden podmiot zapewniający strategiczne przywództwo całej grupie. Aby zweryfikować, czy taki zarządzający i zarazem działający poprzecznie w całej grupie podmiot istnieje, należy ustalić jego miejsce w hierarchii (np. dzielone kierownictwo najwyższego szczebla) lub rodzaj decyzji leżących w jego gestii (np. wspólne zarządzanie sprawami prawnymi lub finansowymi).

zgody w odniesieniu do czynności zarządczych, takich jak mianowanie kadry kierowniczej lub innych kluczowych stanowisk, zawieranie dużych kontraktów, ustalanie cen towarów i usług. Dalej w Objaśnieniach czytamy: „Organizacja działań w porozumieniu może przykładowo zmierzać do osiągnięcia wspólnego celu w postaci zaoferowania klientowi finalnej usługi o określonych wspólnie cechach lub też działania podmiotów z uwzględnieniem wspólnej strategii, np.: bank i spółka TFI (towarzystwo funduszy inwestycyjnych) wspólnie ustalają cechy oferowanych przez siebie usług tak, żeby razem mogły stanowić spójny produkt dla klienta”.

wości dokonywania przekształceń wewnątrz grupy. Wskazuje się przykłady możliwych działań modelujących kształt grupy bez uszczerbku na jej ciągłości. Dopuszczalna więc będzie zmiana wariantu powiązań ekonomicznych. Przykładem może być sytuacja, gdy początkowo główna działalność członków grupy VAT ma taki sam charakter, a po zmianie główny przedmiot działalności członków grupy zaczyna się różnić, ale w to miejsce pojawia się powiązanie oparte o prowadzenie działalności w znacznej mierze na rzecz drugiego członka grupy VAT. Również modyfikacja powiązań dokonana poprzez sprzedaż pakietu akcji zwykłych w celu nabycia

**Na gruncie nowych przepisów obrotu
w ramach grupy nie będą już podlegać VAT, zniknie
też obowiązek dokumentowania ich fakturami,
dlatego też w tym zakresie przestaje obowiązywać
konieczność stosowania mechanizmu
podzielonej płatności (*split payment*)
oraz weryfikacji kontrahenta w wykazie
podatników (tzw. biała lista).**

pakietu akcji uprzywilejowanych w ramach procesu restrukturyzacji automatycznie nie spowoduje utraty statusu podatnika przez grupę VAT. Inną irrelevantną z punktu widzenia spełniania przesłanek powiązań zmianą będzie czasowe zaprzestanie korzystania z towarów i usług (np. nieskładanie zamówień z uwagi na zapelnienie magazynów, przerwy technologiczne, awarie, niekorzystanie z usług księgowych i doradczych w okresach, gdy nie wpływają terminy sprawozdawcze) nabywanych od innego członka grupy VAT. Tak więc przerwy (lecz nie całkowity i trwały brak) powiązań wynikające ze specyfiki prowadzonej działalności nie powinny (według zapewnień Ministerstwa) skutkować utratą ciągłości spełniania omawianych przesłanek.

Ministerstwo w Objaśnieniach podało także model struktury spełniającej test powiązań. Powiązania finansowe: gmina D posiada bezpośrednio 75% udziałów u każdego z podmiotów A, B i C. Powiązania ekonomiczne: gmina D (drugi wa-

riant powiązań ekonomicznych) wynajmuje na rzecz podmiotu B nieruchomości mieszkaniowe i usługowe. Podmiot B (drugi wariant powiązań ekonomicznych) wynajmuje część nieruchomości C. Podmiot C z kolei (drugi wariant powiązań ekonomicznych) świadczy usługi w postaci organizacji imprez rekreacyjnych na rzecz gminy (D), natomiast podmiot A (trzeci wariant powiązań ekonomicznych) dostarcza na rzecz B, C i D energię ciepłą. Powiązania organizacyjne: gmina D oraz podmioty A, B i C ustaliły w umowie sposób organizacji swoich działań w porozumieniu.

Kolejne nowe przepisy przewidują, iż warunek istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT musi być spełniony nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika, dany podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT, grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT ani zostać rozszerzona lub

pomniejszona o żaden podmiot (art. 15a ust. 6-9 u.p.t.u.). Warto dodać, iż samo spełnienie powyższych przesłanek nie tworzy grupy VAT *ipso iure*, lecz wymaga dodatkowych czynności, tj. zawarcia umowy o utworzeniu grupy VAT oraz dokonania rejestracji.

Podsumowanie

Komitet VAT wypowiedział się w zakresie grup VAT, określając je jako korzystne (win-win) zarówno dla biznesu, jak i dla administracji. Co warte zauważenia, system grupowego rozliczania VAT może przynieść korzyści finansowe grupom VAT, w których członkowie nie mają prawa do odliczenia lub mają prawo tylko do częściowego odliczenia: „Niepodlegający odliczeniu VAT należny z tytułu transakcji przeprowadzonych przez jednego z członków grupy na rzecz innego członka, który nie ma prawa do odliczenia lub ma prawo tylko do częściowego od-

liczenia, jest dla państwa w rzeczywistości stracony, ponieważ transakcje wewnętrzne nie mają miejsca do celów VAT. W takim przypadku istnienie grupy VAT eliminuje koszty VAT ponoszone w związku z transakcjami przeprowadzanymi wewnątrz grupy¹⁴.

Na gruncie nowych przepisów obroty w ramach grupy nie będą już podlegać VAT, zniknie też obowiązek dokumentowania ich fakturami, dlatego też w tym zakresie przestaje obowiązywać konieczność stosowania mechanizmu podzielonej płatności (*split payment*) oraz weryfikacji kontrahenta w wykazie podatników (tzw. biała lista).

Z drugiej strony, z uwagi na ryzyko utraty statusu podatnika VAT przez daną grupę nowa regulacja może petryfikować w danych okolicznościach niepożądaną konfigurację podmiotową — jest wysoce prawdopodobne, że zmiana struk-

tury spowoduje utratę tego statusu, a ponowne założenie grupy VAT będzie się wiązało z kolejnymi obowiązkami formalnymi.

Jak wskazano w uzasadnieniu ustawy, grupa VAT jest prawną formą współdziałania do celów VAT i jako szczególny rodzaj podatnika istnieje tylko do celów podatku VAT. Pomimo tego, że każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną, to utworzenie grupy do celów VAT ma nadrzędne znaczenie na gruncie ustawy o VAT w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek — członek grupy staje się częścią nowego odrębnego podatnika VAT, czyli grupy VAT. Tak więc po przystąpieniu do grupy VAT jakakolwiek możliwa istniejąca jednocześnie forma prawna członka grupy traci znaczenie do celów VAT, a członek grupy staje się częścią nowego odrębnego podatnika

VAT – grupy VAT. Jednak, jak zaznacza projektodawca, brak grup VAT zniechęca podatników do tworzenia Podatkowych Grup Kapitałowych w ramach podatku dochodowego od osób prawnych. W zestawieniu z nowelizacją Kodeksu Spółek Handlowych z bieżącego roku wprowadzającą tzw. grupy spółek, wprowadzenie grupy VAT wpisuje się w ciąg zmian prawnych adresowanych przede wszystkim dla niektórych dużych podmiotów gospodarczych, które łącznie będą mogły korzystać z tych konstrukcji, choć — jak się podkreśla — grupy VAT są instytucją całkowicie niezależną od innych konstrukcji prawnych. ↪



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA**
DORADCA PODATKOWY

1_Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 ze zm.

2_KE, VAT Expert Group, Meaning of „financial, economic and organisational links” among VAT group members, Bruksela, 19 III 2018 r., s. 3, <https://circabc.europa.eu/sd/a/72e5508c-9b72-431e-a34d-6dbd90e79418/944%20E2%80%93%20ANNEX%20E2%80%93%20Opinion%20of%20the%20VAT%20Expert%20Group%20on%20links%20among%20VAT%20group%20members.pdf>, dostęp: 25 XI 2022 r.

3_J. Sarnowski, P. Selera, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021, nr 6, <https://sip.lex.pl/#/publication/151387006/sarnowski-jan-selera-pawel-grupy-vat-nowe-narzedzie-wspierania-inwestycji-i-rozwoju?keyword=Meaning%20of%20%22financial,%20economic%20and%20organisational%20links%22%20among%20VAT%20group%20members&cm=SFIRST>, dostęp: 22 XI 2022 r.

4_Zob. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07, *Ampliscentifica*, pkt 18, ZOTSiS 2008, nr 5, poz. I-4019.

5_Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 2 VII 2009 r. w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Bruksela 2009, s. 4, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52009DC0325>, dostęp: 25 XI 2022 r.

6_Objaśnienia podatkowe w zakresie grup VAT z 11 października 2022 r., <https://www.gov.pl/attachment/58862722-d44d-46df-9001-6d254564fc4a>, dostęp: 25 XI 2022 r.

7_Dz. U. poz. 2105 ze zm.

8_Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego..., s. 5.

9_KE, VAT Expert Group, Meaning of..., s. 10.

10_Komitet VAT wskazuje, że w poszczególnych krajach członkowskich, które zaimplementowały przepisy o grupach VAT, udział w kapitale zakładowym (akcji) lub prawach głosu waha się od co najmniej 10% (Belgia) do 75% (Austria), jednak większość państw stosuje próg ponad 50%, KE, VAT Expert Group, Meaning of..., s. 10.

11_Objaśnienia podatkowe..., s. 7.

12_KE, VAT Expert Group, Meaning of..., s. 12.

13_Komitet VAT pisze, że Dyrektywa VAT nie wymaga, aby działalność była podobna lub taka sama, a artykuł 11 nie może ograniczać ani zmieniać zakresu artykułu 9 Dyrektywy VAT., KE, VAT Expert Group, Meaning of..., s. 12.

14_Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego..., s. 12.

Estoński CIT



*Ryczałt od dochodów spółek,
czyli tzw. estoński CIT, to jedna z nowości
od roku 2021 dla podatników podatku
dochodowego od osób prawnych.*

PATRYCJA KUBIESA

Jak się jednak okazuje, zupełnie niestabilna z uwagi na corocznie zmieniane przepisy w jego zakresie. Od 2023 roku w odniesieniu do estońskiego CIT podatnicy powinni pamiętać o nowych zasadach, które wprowadzone zostały tzw. Polskim Łądem 3.0, a w rzeczywistości ustawą z dnia 7 października 2022 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Część zmian obowiązywała już w roku 2022.

Wygaśnięcie podatku od korekty wstępnej

Podatnicy, którzy rozważają wejście w system ryczału od dochodów spółek, zobowiązani są do sporządzenia informacji o przychodach i kosztach, czyli tzw. korekty wstępnej. Zgodnie z art. 7aa ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w informacji tej uwzględnia się:

- 1) przychody, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, w kwocie odpowiadającej:
- a) przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, oraz
- b) kosztem zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 w latach podatkowych poprzedzających pierwszy

(..) pojawiały się interpretacje tego przepisu wskazujące, iż terminem zapłaty jest trzeci miesiąc roku następującego po roku podatkowym, w którym podatnik osiągnął dochód (stratę), a zatem jest to koniec trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałem.

rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz

- 2) koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15, w kwocie odpowiadającej:
- a) przychodom zaliczonym do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami

o rachunkowości, oraz

- b) kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15.

Po określeniu poziomu przychodów oraz kosztów w korekcie wstępnej, podatnik przystępuje do określenia poziomu dochodu, rozumianego jako różnica przychodów i kosztów wskazanych w informacji. W przypadku kiedy pojawi się nad-

Z drugiej strony pojawiły się interpretacje, iż jest to koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po pierwszym roku opodatkowania ryczałtem.

wyżka przychodów nad kosztami w korekcie wstępnej, czyli ustalony zostanie dochód, podatnik jest zobowiązany do zapłacenia 19% podatku od tego dochodu. W odwrotnej zaś sytuacji, a zatem kiedy pojawi się nadwyżka kosztów nad przychodami, podatnik nic nie dopłaca, ale też nie otrzymuje. Od dnia 1 stycznia 2022 roku ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie pewnej zachęty podatkowej, polegającej na tym, iż podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe, przy czym w przypadku stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres dłuższy niż cztery lata podatkowe zobowiązanie podatkowe wygasa w całości. I w tym miejscu pojawiły się słuszne wątpliwości, a mianowicie czy w sytuacji, kiedy podatnik jest w systemie ryczałtu od dochodów spółek dokładnie cztery lata, będzie mógł również skorzystać z tego uprawnienia. W nowelizacji z dnia 7 października 2022 roku wprowadzono zatem zmianę rozwiązującą problematyczną kwestię, i tak z dniem 1 stycznia

2023 roku podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe, przy czym w przypadku stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres co najmniej czterech lat podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa w całości. Po tej zmianie podatnicy nie powinni mieć wątpliwości, że w przypadku bycia w systemie przez okres 4 lat podatek do zapłaty z korekty wstępnej nie wystąpi.

Doprecyzowanie terminu płatności podatku od dochodu z przekształcenia

Kolejną kwestią skorygowaną w ramach pakietu Polski Ład 3.0 jest rozwiązanie problemu z interpretacją przepisu dotyczącego terminu płatności podatku należnego od dochodu z przekształcenia. Zgodnie z art. 7aa ust. 2 pkt. 3 dochód z przekształcenia odpowiada sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku

finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia spółki, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W przypadku podatnika, który został utworzony z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, płatność podatku od ustalonego dochodu z przekształcenia dokonywana była w terminie złożenia zeznania rocznego CIT-8. Tym samym pojawiały się interpretacje tego przepisu wskazujące, iż terminem zapłaty jest trzeci miesiąc roku następującego po roku podatkowym, w którym podatnik osiągnął dochód (stratę), a zatem jest to koniec trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Z drugiej strony pojawiły się interpretacje, iż jest to koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po pierwszym roku opodatkowania ryczałtem. Mając na uwadze te wątpliwości interpretacyjne, na kanwie literalnego brzmienia przepisu art. 7aa ust. 9 pkt 4 ustawy CIT wprowadzono zmianę przepisu jednoznacznie wskazującą, iż termin na złożenie zeznania wykazującego dochód z przekształcenia oraz zapłatę podatku upływa wraz z końcem trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Zmiany w kryterium zatrudnienia

Kryterium zatrudnienia to jeden z elementów, który zdecydowanie nie powinien nastroczać wielu problemów dla podatników. Niestety

z uwagi na coraz szersze wprowadzanie ulgi w zakresie opodatkowania dla osób na umowach o pracę, ale także na umowach innych niż umowa o pracę, pojawił się praktyczny problem zastosowania tego kryterium w przypadku, kiedy zleceniobiorcy korzystają ze zwolnień podatkowych. Jednym z kryteriów wejścia w system estoński, a także w dalszej kolejności utrzymania tego systemu przez okres czteroletni, jest spełnianie warunku minimalnego zatrudnienia. Podatnicy, którzy wchodzi w system estoński, mają do wyboru dwie opcje:

- a) zatrudnianie na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osób w przeliczeniu na pełne etaty, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
- b) ponoszenie miesięcznych wydatków w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Nowelizacja z dnia 7 października 2022 roku wprowadzająca zmiany od 1 stycznia 2023 r. ma na celu ułatwienie spełnienia kryterium zatrudnienia w odniesieniu do umów innych niż umowa o pracę. Od 1 stycznia 2023 roku podatnicy będą mieli możliwość spełnienia kryterium zatrudnienia w zakresie umów innych niż umowa o pracę, w przypadku, kiedy ponoszą miesięczne wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami

tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Zmiana jaka się zatem pojawia, to umożliwienie tego, aby w przypadku umów innych niż umowa o pracę poza warunkiem ponoszenia trzykrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób konieczne było, aby

**Mając na uwadze
te wątpliwości interpretacyjne,
na kanwie literalnego brzmienia
przepisu art. 7aa ust. 9 pkt 4
ustawy CIT wprowadzono
zmianę przepisu jednoznacznie
wskazującą, iż termin na złożenie
zeznania wykazującego dochód
z przekształcenia oraz zapłatę
podatku upływa wraz z końcem
trzeciego miesiąca pierwszego
roku opodatkowania ryczałtem
od dochodów spółek.**

przedsiębiorca był płatnikiem albo podatku PIT, albo składek na ubezpieczenia społeczne lub składek na ubezpieczenie zdrowotne. Co za tym idzie, spełnienie kryterium zatrudnienia będzie możliwe także poprzez posiadanie osób na umowie o dzieło, czy np. osoby na umowie zleceniu korzystającej ze zwolnienia podatku do 26 roku życia. Analogiczna zmiana przepisów dotyczy także małych podatników, którzy w ramach opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (estoński CIT) mają obowiązek ponoszenia miesięcznie wydatków w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby fizycznej, niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Doprecyzowanie terminu składania ZAW-RD

Podatnik, który chce wejść w system ryczałtu od dochodów spółek, azobowiązany jest do zawiadomienia o fakcie wyboru takiej formy opodatkowania w ramach podatku dochodowego od osób prawnych. Możliwość taka jest dla podatnika zarówno od rozpoczęcia nowego roku podatkowego, jak i również w trakcie trwającego roku podatkowego. W pierwszej sytuacji podatnik, który chce dokonać wyboru

W roku 2022 podatnicy zostali zaskoczeni interpretacją w zakresie terminu płatności podatku w przypadku zaliczek na poczet dywidendy.

opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zawiadamia o tym fakcie naczelnika urzędu skarbowego do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego. W przypadku z kolei, kiedy chce wejść w ten system, a jest w trakcie trwania swojego roku podatkowego, ma również taką możliwość pod warunkiem zamknięcia ksiąg rachunkowych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, sporządzenia sprawozdania finansowego za ten okres oraz zeznania rocznego CIT-8. Warunkiem formalnym do spełnienia jest jednak, aby podatnik przede wszystkim dokonał zawiadomienia o takiej decyzji. I tu rozpoczęła się problematyka ustalenia terminu złożenia tego zawiadomienia właśnie w trakcie trwania roku podatkowego. Organy podatkowe wielokrotnie twierdziły, iż ZAW-RD, czyli zawiadomienie o wyborze ryczałtu od dochodów spółek musi być dokonane przed rozpoczęciem stosowania ryczałtu. Ustawą z dnia 7 października 2022 roku wprowadzono modyfikację przepisu, który wskazuje, iż z dniem 1 stycznia 2023 roku podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknie księgi rachun-

kowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz złoży zawiadomienie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego na ryczałcie od dochodów spółek.

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą

Podatnicy, którzy wybrali ryczałt od dochodów spółek zgodnie z art. 28m ust. 1 ustawy o CIT, mają do opodatkowania aż sześć podstaw opodatkowania. Należą do nich:

- 1)** zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a)** do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo współnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b)** na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
- 2)** ukryte zyski (dochód z tytułu ukrytych zysków);
- 3)** wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);

- 4) nadwyżka wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 5) suma zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
- 6) wartość przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarchowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą nadal nie zostają zdefiniowane przez ustawodawcę, natomiast od dnia 1 stycznia 2023 roku wprowadzony zostaje przepis, który wskazuje, co nie jest wydatkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą, ale jedynie w odniesieniu do wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku. Nie są zatem wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z użytkowaniem samochodów osobowych, środków

transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 2) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

Ujednoczenie terminu zapłaty estońskiego CIT

W roku 2022 podatnicy zostali zaskoczeni interpretacją w zakresie terminu płatności podatku w przypadku zaliczek na poczet dywidendy. Jak wynikało bowiem z interpretacji indywidualnej z dnia 5 maja 2022 roku (sygn. 0111-KDI-B1-1.4010.67.2022.4.BS), Wskazać należy, iż właściwy w sprawie art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wyznacza termin zapłaty ryczałtu „do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego”. Przepis ten nie reguluje obowiązku zapłaty do 20. dnia siódmego miesiąca następnego roku podatkowego, ale roku podatkowego, czyli roku, w którym uzyskany został dochód z tytułu zaliczki. W powyższym zakresie pomocniczo należy wskazać na treść przepisu art. 28n ust. 2, w świetle którego podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe. Natomiast jeśli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca. Tym samym, w świetle art. 28n ust. 2 w związku z art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, w przypadku podjęcia

uchwały o podziale zysku w drugiej połowie danego roku podatkowego lub później, termin zapłaty ryczałtu przypadnie i tak 20 lipca danego roku podatkowego. Tym samym podatnicy, którzy dokonali wypłaty zaliczki na poczet dywidendy np. w październiku, narażeni byli na konieczność zapłaty podatku wraz z odsetkami liczonymi od 20 lipca tego roku. Nowelizacja art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych poprzez art. 1 pkt 34 ustawy z dnia 7 października 2022 r. (Dz.U.2022.2180) zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych z dniem 26 października 2022 r. wprowadza eliminację obowiązku zapłaty odsetek w przypadku podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto, wypłaty zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy lub rozdysponowania dochodu z tytułu zysku netto po zakończeniu opodatkowania ryczałtem, po upływie szóstego miesiąca roku podatkowego. Jednocześnie z przepisem przejściowym art. 23 ust. 11 ustawy z dnia 7 października 2022 roku zmiana będzie miała zastosowanie do dochodów uzyskanych po dniu 30 czerwca 2022 r. przez podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, których rok podatkowy rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2021 r. Tym samym termin płatności ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat – przypadnie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Przepis ten znajdzie zastosowanie także w odniesieniu do zaliczek na poczet dywidendy. ↪



PATRYCJA KUBIESA,
DORADCA PODATKOWY

Podatek
od przeliczonych dochodów po
nowelizacji



*Ustawa z dnia 7 października 2022 r.
o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych
oraz niektórych innych ustaw¹ wprowadza istotne zmiany
w podatku od przeliczonych dochodów. Część z tych zmian
określono jako doprecyzowujące, co oznacza, że mogą
one mieć wpływ na ustalenie, czy i w jakiej kwocie podatek
ten będzie należny w rozliczeniu za 2022 r.*

DR MIKOŁAJ KONDEJ, MICHAŁ STĘPIEŃ

Podatek od przerzuconych dochodów wprowadzono w ramach polskiego ładu do art. 24aa ustawy o CIT. Wraz z przepisami o ukrytej dywidendzie, które ostatecznie zostały uchylone, miał on zastępować art. 15e ustawy o CIT, a więc przepis który regulował ograniczenia w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków na usługi niematerialne. Pierwotne brzmienie przepisów budziło istotne wątpliwości, które szczegółowo omówiono w wydaniu specjalnym Kwartalnika Doradca Podatkowy, opublikowanym w kwietniu 2022 r.² Niniejsze opracowanie koncentruje się na omówieniu zmian pomiędzy obecną regulacją a znowelizowanym brzmieniem przepisów wynikającym z ustawy nowelizującej.

1. Katalog kosztów i *safe harbour*

Podatek od przerzuconych dochodów może być naliczony w przypadku ponoszenia przez podatnika, na rzecz podmiotów powiązanych, wydatków wymienionych w katalogu wskazanym w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT. Katalog ten, który w ramach nowelizacji nie uległ istotnym zmianom, w dużej mierze odpowiada za wartości art. 15c i 15e ustawy o CIT, obejmując koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo

do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT,

- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 4) finansowania dłużnego związane z uzyskaniem środków finansowych i korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetek, opłat, prowizji, premii, części odsetkowej raty leasingowej, kar i opłat za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych,
- 5) opłat i wynagrodzeń za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

Dla określenia powyższego katalogu w dalszej części artykułu posłużono się pojęciami kwalifikowanego katalogu oraz wydatków/kosztów kwalifikowanych.

W ramach nowelizacji doprecyzowano, że podstawa opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów obejmuje wyłącznie wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Jest to doprecyzowanie trafne. W przypadku płatności, które nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, nie istnieje bowiem ryzyko erozji podstawy opodatkowania, a więc nie ma potrzeby obejmowania takich płatności podatkiem od przerzuconych dochodów. Gdyby za przerzucony

dochód uznawać również wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, prowadziłyby to efektywnie do podwójnego opodatkowania dochodu. Wyłączenie wydatku z kosztów i opodatkowanie go podatkiem od przerzuconych dochodów skutkowałoby bowiem dwukrotną sankcją z tego samego tytułu.

2. Zmiany w zakresie *safe harbour*

W przypadku ponoszenia przez podatnika wydatków wymienionych w katalogu pierwszą kwestią wymagającą sprawdzenia jest to, czy suma kosztów poniesionych przez podatnika przekracza próg *safe harbour*. Według przepisów obowiązujących w 2022 r. podatek od przerzuconych dochodów był należny w sytuacji, jeżeli suma kosztów poniesionych w roku podatkowym na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych³ stanowiła co najmniej 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych w tym roku w jakiegokolwiek formie. W ramach nowelizacji wskazany warunek zmieniono i przeniesiono do art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT. Od 2023 r. kalkulacja *safe harbour* wymaga porównania kosztów ponoszonych przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych (a nie, jak było wcześniej, powiązanych i niepowiązanych) w stosunku do ogółu kosztów uzyskania przychodów.

W uzasadnieniu nowelizacji wskazano wprost, że zarówno w liczniku, jak i mianowniku proporcji uwzględnia się wyłącznie koszty zaliczone w danym roku do

kosztów uzyskania przychodów podatnika. Zmianę w tym ostatnim zakresie, biorąc pod uwagę treść uzasadnienia, należy uznać za doprecyzowującą.

W prasie codziennej zaprezentowano pogląd, że próg 3% należy obliczać z wyłączeniem płatności ponoszonych na rzecz podmiotów z UE lub EOG⁴, co miałyby wynikać

że znowelizowane przepisy wprost wskazują na prawidłową kolejność działania. Najpierw należy ustalić, czy spełniony jest próg *safe harbour*, a dopiero później, jeżeli spełnione są inne warunki dla uznania danej płatności za przerzucony dochód, można wyłączyć ją z opodatkowania. Również przepisy w brzmieniu sprzed nowelizacji trudno inaczej

rze *safe harbour*. W naszym odczuciu próg 3% miał stanowić prosty warunek wyłączający stosowanie podatku od przerzuconych dochodów w tych przypadkach, gdy koszty usług z kwalifikowanego katalogu pozostają niewielkie w stosunku do skali działalności danego podmiotu.

Na marginesie trzeba zwrócić uwagę, że próg *safe harbour* “nie

W ramach nowelizacji doprecyzowano, że podstawa opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów obejmuje wyłącznie wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

z ust. 10, który przewiduje, że przepisów podatku o przerzuconych dochodach (art. 24aa ust. 1–9 ustawy o CIT) nie stosuje się w takim zakresie, w jakim polski podatnik ponosi koszty na rzecz podmiotu podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim UE lub w państwie należącym do EOG i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Nie podzielimy takiej interpretacji przepisów. Po pierwsze nie wydaje się ona znajdować uzasadnienia w ich literze. Ust. 10 określając zakres wyłączenia, wskazuje, że przepisów podatku od przerzuconych dochodów nie stosuje się “w zakresie, w jakim koszty, o których mowa w ust. 2”, a więc po nowelizacji te koszty, w odniesieniu do których już zweryfikowano spełnienie warunku *safe harbour*, są ponoszone na rzecz podmiotu z EU/EOG prowadzącego istotną działalność gospodarczą. Oznacza to,

odczytywać. Płatności do podmiotów niepowiązanych, które do końca 2022 r. wlicza się do limitu 3%, nigdy nie spełniają warunków z ust. 2, a więc nie znajdują się w zakresie hipotezy ust. 10, która wprost referuje do kosztów spełniających warunki z ust. 2. Trudno znaleźć byłoby uzasadnienie dla wyłączenia z licznika wyłącznie płatności do podmiotów powiązanych z UE/EOG, a uwzględnienia tych, które trafiają do podmiotów niepowiązanych z tychże obszarów. Ponadto wydaje się dość jasne, że rolą ust. 10 miało pozostawać wyłączenie z opodatkowania tych płatności, które ostatecznie trafiają do UE/EOG⁵. Obliczanie *safe harbour* wyłącznie w odniesieniu do płatności spoza UE/EOG mogłoby stać w sprzeczności z celem regulacji, umożliwiając ich proste obchodzenie, poprzez podstawienie jako pośrednika płatności podmiotu z UE/EOG, w celu sztucznego znalezienia się w obsza-

chroni” płatności na rzecz podmiotów rajowych, wskazanych w ust. 115, które od 2023 r. będą automatycznie objęte podatkiem od przerzuconych dochodów.

3. Objęcie podatkiem wyłącznie płatności poza RP

Za przerzucony dochód uznaje się, po nowelizacji, wyłącznie płatności na rzecz podmiotów niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ten element nowelizacji budzi wątpliwości pod kątem jego zgodności z porządkiem wspólnotowym. Fakt, iż podatkiem objęte są wyłącznie płatności na rzecz podmiotów zagranicznych, wydaje się sprawiać, że podatek od przerzuconych dochodów nabiera charakteru dyskryminującego. Warunki zastosowania podatku od przerzuconych dochodów nie gwa-

rantują, że znajdzie on zastosowanie wyłącznie do transakcji o charakterze abuzywnym. Równocześnie uchwalone przepisy stawiają w gorszej sytuacji zagraniczne podmioty od podmiotów lokalnych. Podatnicy mogą bowiem dokonywać płatności na rzecz nisko opodatkowanych podmiotów powiązanych zlokalizowanych w Polsce, np. korzystających z 9% stawki CIT, nie narażając się na opodatkowanie podatkiem od przerzuconych dochodów, podczas gdy realizacja tej samej płatności na rzecz podmiotu zagranicznego, który korzystałby w kraju swojej siedziby z takiej stawki, mogłaby skutkować objęciem płatności podatkiem od przerzuconych dochodów w Polsce. Regulacji nie wydaje się ratować fakt, iż dotyczy ona wyłącznie płatności realizowanych na rzecz podmiotów powiązanych. Stawia ona bowiem w lepszej sytuacji grupy zlokalizowane w Polsce od grup częściowo zlokalizowanych za granicą. Wydaje się, że z powyższych powodów ustawodawca zdecydował się wprowadzić do ustawy wyłączenie stosowania podatku dla płatności na rzecz podmiotów prowadzących istotną rzeczywistą działalność gospodarczą w ramach UE/EOG. W dalszym ciągu istnieje tu jednak zróżnicowanie, bowiem płatności krajowe są wolne od opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów, niezależnie od tego, czy spełniają one wskazany warunek.

Warto podkreślić, że zmianę wskazującą, że podatek od przerzuconych dochodów nalicza się jedynie w odniesieniu do płatności na rzecz nierezydentów, w uzasadnieniu określono jako doprecyzowującą. Wydaje się to oznaczać, że również w 2022 r. w intencji projektodawcy podatkiem od przerzuconych dochodów nie miały pozostać objęte płatności np. na rzecz podmiotów korzystających z IP BOX czy z 9% stawki CIT dla małych po-

datników. Powyższe nie znajduje jednak potwierdzenia w brzmieniu przepisów.

4. Warunki odnoszące się do odbiorcy płatności

W przypadku jeżeli kwota kosztów kwalifikowanych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych⁶ jest wyższa niż 3% ogółu kosztów podatnika, ustalenie czy należy jest podatek od przerzuconych dochodów, wymaga zweryfikowania szeregu okoliczności związanych z działalnością i opodatkowaniem odbiorcy płatności. Należy bowiem ustalić:

- 1) jaka jest stawka opodatkowania odbiorcy płatności,
- 2) jaki procent przychodów odbiorcy płatności stanowią ponoszone przez podatnika i podmioty z nim powiązane wydatki mieszczące się w kwalifikowanym katalogu,
- 3) jaki procent kwalifikowanych przychodów z katalogu jest przekazywany przez odbiorcę płatności innemu podmiotowi (podmiotowi trzeciemu).

4.1. Stawka opodatkowania odbiorcy płatności

Pierwszym warunkiem objęcia płatności podatkiem od przerzuconych dochodów jest poziom opodatkowania odbiorcy płatności. W ramach nowelizacji, która wejdzie w życie 1 stycznia 2023 r., w warunku tym wprowadzono istotną zmianę.

Na gruncie przepisów obowiązujących w 2022 r. dla ustalenia, czy konkretne wydatki stanowią przerzucony dochód, niezbędne pozostawało, w pewnym uproszczeniu, ustalenie czy faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez ten podmiot powiązany za rok, w którym otrzymał on należność, w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowa-

nia lub położenia, pozostawał niższy niż podatek dochodowy, który podmiot taki zapłaciłby, gdyby do dochodów takiego podmiotu przyłożyć stawkę 14,25%. Warunek ten budził liczne trudności interpretacyjne, między innymi związane z tym, jaki dochód należy przyłożyć do stawki 14,25%, by ustalić, czy warunek jest spełniony⁷.

Po nowelizacji, która w tym zakresie ma charakter zmieniający, warunek efektywnego niskiego opodatkowania ma być odnoszony nie do tego, jaka pozostaje efektywna stawka opodatkowania odbiorcy płatności jako podmiotu, a do tego, jak opodatkowana jest konkretna płatność otrzymywana od polskiego podatnika. W nowo dodanych ust. 2a i 2b ustawodawca wskazuje, jak obliczyć stawkę opodatkowania strumienia płatności otrzymywanych z Polski, na potrzeby porównania jej z progiem 14,25%. W ust. 2a wskazano, że następuje to poprzez pomniejszenie nominalnej stawki podatku dochodowego, obowiązującej w państwie siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem w odniesieniu do przychodu z tytułu wymienionego w ust. 3, o związane z tym przychodem odliczenia od podstawy opodatkowania lub podatku, lub zwrotu podatku, z wyjątkiem kosztów związanych z tym przychodem. Chodzi więc w istocie o ustalenie teoretycznej stawki opodatkowania przychodu otrzymywanego przez podmiot zagraniczny od polskiego podmiotu. Przepis nakazuje nam z jednej strony wziąć pod uwagę nominalną stawkę podatku właściwą dla danej płatności, z drugiej zaś zredukować ją w przypadku, jeżeli fakt otrzymania tej płatności implikuje uzyskanie w jurysdykcji odbiorcy preferencji podatkowej wpływającej na efektywny poziom opodatkowania tej płatności. W uzasadnieniu ustawy wskazano

szereg przykładów, jak powinna być liczona efektywna stawka opodatkowania, które warto przywołać dla zobrazowania, jak ma działać wskazany mechanizm w praktyce.

PRZYKŁAD 1 – UPRAWNIENIE DO PROCENTOWEGO ZWROTU PODATKU

Podmiot powiązany z siedzibą w państwie Y uzyskał od polskiej spółki płatność za usługi zarządzania w wysokości 100. Stawka nominalna podatku dochodowego w państwie Y wynosi 15%, jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi usług niematerialnych podmiot ten jest uprawniony do zwrotu podatku w wysokości 5%. Stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1, po korekcie o efekt zwrotu, wyniosłaby zatem $15\% - 5\% = 10\%$.

PRZYKŁAD 2 – ODLICZENIE KWOTOWE OD DOCHODU

Podmiot powiązany z siedzibą w państwie X uzyskał od polskiej spółki odsetki w wysokości 100. Stawka nominalna podatku dochodowego w państwie X wynosi 30%, jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi odsetek podmiot ten będzie uprawniony do ulgi – odliczenia kwotowego od dochodu równego 60. Odliczenie to będzie miało wpływ na pomniejszenie podatku o $60 \cdot 30\% = 18$. Jest to równoważne zmniejszeniu stawki podatku o $18\% [(60/100) \cdot 30\%]$. Stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1, po korekcie o efekt ulgi, wyniosłaby zatem $30\% - 18\% = 12\%$.

Zmieniając powyższy przykład, jeżeli podmiot powiązany uzyskał od polskiej spółki odsetki w wysokości 200, a stawka nominalna wynosi 30% i ulga (odliczenie kwotowe) wynosi 60, będzie to równoważne zmniejszeniu stawki podatku o $9\% [(60/200) \cdot 30\%]$. Stawka podatku dochodowego po korekcie o efekt ulgi wyniosłaby zatem $30\% - 9\% = 21\%$.

PRZYKŁAD 3 – ODLICZENIE

PROCENTOWE OD PRZYCHODU

Jeżeli podmiot powiązany uzyskał od polskiej spółki odsetki (w dowolnej wysokości), stawka nominalna wynosi 30%, lecz przysługuje specyficzna ulga w postaci odliczenia 20% przychodu z odsetek, będzie to równoważne zmniejszeniu nominalnej stawki podatku o 6% ($0,2 \cdot 30\%$). Stawka podatku dochodowego po korekcie o efekt ulgi wyniosłaby zatem $30\% - 6\% = 24\%$.

Ponownie należy zwrócić uwagę, że zaproponowany model zakłada ustalenie efektywnej stawki opodatkowania przychodu, a nie dochodu odbiorcy płatności. Oznacza to, że podatek od przerzuconych dochodów może być należny nawet w przypadku, w którym płatność podlega efektywnemu opodatkowaniu w innej jurysdykcji niż jurysdykcja bezpośredniego odbiorcy płatności (np. bezpośredni odbiorca jedynie refakturuje bez marży usługi na rzecz polskiego podmiotu). W tym kontekście przepis nie realizuje więc wyłącznie funkcji antyabuzywnej.

Potencjalnie problematyczny może pozostawać art. 24aa ust. 2b ustawy o CIT, zgodnie z którym jeżeli podmiot powiązany /.../ podlega częściowemu zwolnieniu lub częściowemu wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym, stawkę ustala się, pomniejszając nominalną stawkę podatku dochodowego o procentową wartość przysługującego zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania. Przepis ten, inaczej niż art. 24aa ust. 1b ustawy o CIT, literalnie nie dotyczy wyłącznie zwolnień związanych z konkretnym przychodem otrzymywanym od polskiego podatnika. Może to wynikać z tego, iż oczekiwaniem ustawodawcy mogło pozostać to, aby płatność do podmiotu zwolnionego podmiotowo spełniała warunek efektywnego niskiego opodatkowania⁸. Problematyczne pozostawać będzie jednak stoso-

wanie tego przepisu w przypadku zwolnień częściowych. Nie wydaje się rozsądne odczytywanie przepisu w taki sposób, by każde częściowe zwolnienie odbiorcy płatności skutkowało koniecznością proporcjonalnej redukcji nominalnej stawki podatku dochodowego, ustalonej na potrzeby testu niskiego efektywnego opodatkowania, w oparciu o iloraz kwoty dochodu zwolnionego do całkowitego dochodu odbiorcy płatności. Z uzasadnienia jasno wynika, że celem przepisów pozostaje ustalenie teoretycznego poziomu opodatkowania konkretnej płatności otrzymywanej od polskiego odbiorcy, a zatem tylko takie zwolnienie, które obejmuje daną płatność, powinno skutkować pomniejszeniem nominalnej stawki podatku dochodowego na podstawie art. 24aa ust. 2b.

W zakresie testu niskiego opodatkowania, gdy odbiorcą płatności pozostaje podmiot transparentny podatkowo, należy zwrócić też uwagę na art. 24aa ust. 5. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy dochody (przychody) i koszty podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez co najmniej jeden inny podmiot lub jedną osobę fizyczną, stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 pkt 1, ustala się dla tego innego podmiotu lub tej osoby fizycznej. Zdania pierwszego nie stosuje się do podmiotów lub osób fizycznych, które posiadają w tym podmiocie powiązanym bezpośrednio lub pośrednio mniej niż 5% prawa do uczestnictwa w zysku. Z powyższego wynika, że w sytuacji gdy odbiorcą płatności jest podmiot transparentny, analizie pod kątem efektywnej stawki opodatkowania podlegają zasadniczo jego wspólnicy (podmioty regulujące podatek za podmiot transparentny). Wyjątek od tej ogólnej zasady ma stanowić sytuacja wspólników, którzy w podmiocie powiązanym posiadają nie

więcej niż 5% praw do uczestnictwa w zysku. Przepis wskazuje, że w takim przypadku nie stosuje się zasady mówiącej o tym, że stawkę opodatkowania ustala się na poziomie wspólnika. Literalnie odczytując przepis, należałoby przyjąć, iż

z uwzględnieniem deklarowanego przez projektodawców celu, a więc przyjmować, że w odniesieniu do płatności realizowanych na rzecz podmiotu transparentnego podatek od przerzuconych dochodów nie znajduje zastosowania w części,

się stosunkowo jasne, że podatek od przerzuconych dochodów powinien znajdować zastosowanie wyłącznie do tych płatności, które są opodatkowane po stronie odbiorcy według stawki niższej niż progowa. Uwzględniając powyższe, wydaje

Od 2023 r. kalkulacja *safe harbour* wymaga porównania kosztów ponoszonych przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych (...) w stosunku do ogółu kosztów uzyskania przychodów.

w takim przypadku zastosowanie powinna znaleźć zasada ogólna, w myśl której uwzględniana jest stawka nominalna właściwa dla odbiorcy płatności. Przyjęcie takiego podejścia oznaczałoby jednak konieczność opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów transakcji, w części przypadającej na wspólników podmiotu transparentnego posiadających w nim mniej niż 5%. W świetle uzasadnienia nie było to celem nowelizacji. W dokumencie tym wskazano bowiem wyraźnie, że ze względów efektywności, zdecydowano się przy tym na wyłączenie obowiązku takiego badania [badania warunku niskiego opodatkowania] w przypadku wspólników (podmiotów lub osób fizycznych), które posiadają w danym podmiocie powiązanym bezpośrednio lub pośrednio poniżej 5% prawa do uczestnictwa w zysku (w takich przypadkach i w tym zakresie podatek od przerzuconych dochodów nie będzie zatem miał zastosowania). W naszej ocenie treść przepisu należy w efekcie odczytywać

w jakiej przychód z takiej płatności przypada na wspólników, posiadających w tym podmiocie udział poniżej 5%.

Istotnym problemem, który wiąże się z art 24aa ust. 2 pkt. 1, jest fakt, iż ustawodawca wskazuje w nim, że warunek niskiego opodatkowania jest spełniony w przypadku gdy *dochód (przychód) tego podmiotu uzyskany z jednego z tytułów wymienionych w ust. 3 podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14,25%*. Wątpliwość dotyczy użycia sformułowania *uzyskany z jednego z tytułów wymienionych w ust. 3*. Można je odczytywać w taki sposób, iż jeżeli jakkolwiek dochód uzyskany przez zagranicznego odbiorcę z tytułu kwalifikowanych płatności jest opodatkowany efektywną stawką niższą niż 14,25%, wszystkie płatności na rzecz tego podmiotu automatycznie spełniają warunek niskiego opodatkowania. Uzasadnienie nie dostarcza wskazówek w tym zakresie, niemniej celowościowo i systemowo wydaje

się, że przepis należałoby interpretować w ten sposób, iż spełnienie progu efektywnego niskiego opodatkowania przez jedną płatność nie powoduje automatycznego spełnienia tego warunku w odniesieniu do innych płatności realizowanych przez podatnika na rzecz podmiotu powiązanego. Kwestią dyskusyjną, o której piszemy dalej, może pozostawać to, jak powyższe odnosić do odpisów amortyzacyjnych.

4.2. PROCENT PRZYCHODÓW PODMIOTU POWIĄZANEGO OTRZYMANY Z RP Z TYTUŁU WYDATKÓW Z KATALOGU

Kolejnym warunkiem objęcia płatności podatkiem od przerzuconych dochodów pozostaje, by przychody odbiorcy płatności, wynikające z ponoszonych wydatków kwalifikowanych, stanowiły co najmniej 50% ogółu przychodów podmiotu powiązanego określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowo-

ści. Począwszy od 2023 roku doprecyzowano, że 50% przychodów ma pochodzić od polskich rezydentów

ich sumowania. Takie podejście nie jest jednak zgodne z intencją projektodawców, których zamysł wprost

Za przerzucony dochód uznaje się, po nowelizacji, wyłącznie płatności na rzecz podmiotów niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ten element nowelizacji budzi wątpliwości pod kątem jego zgodności z porządkiem wspólnotowym.

podatkowych: podatnika lub podmiotów będących podmiotami powiązаныmi z podatnikiem. Zmiana taka ograniczy stosowanie przepisów tylko do struktur, gdzie podmioty polskie mają znaczący udział w przychodach odbiorcy płatności, tzn. tych, gdzie przychody z tytułu kosztów kwalifikowanych dokonywane przez polskie podmioty powiązane wynoszą co najmniej 50% ogółu przychodów podmioty zagranicznego. Warto zwrócić uwagę, że posłużenie się w treści przepisu słowem "lub"⁹ sprawia, że spotkaliśmy się z odczytywaniem przepisów w taki sposób, w którym obliczając 50% próg przychodów podmiotu powiązanego, brano pod uwagę przychody od danego podatnika oraz osobno od innych podmiotów powiązanych będących rezydentami podatkowymi, a nie dokonywano

przedstawiono w poniższych fragmentach uzasadnienia:

jeżeli jednak podmiot powiązany otrzymuje przychody z tytułu wskazanych należności pasywnych również od innych spółek z siedzibą lub zarządem na terytorium RP, wartość otrzymanych przez podmiot powiązany przychodów określa się łącznie dla tej spółki i tych innych spółek powiązanych, z siedzibą lub zarządem na terytorium RP /.../

Przykład 4 – Sumowanie przychodów na potrzeby ustalenia, czy podmiot powiązany uzyskuje 50% przychodów z Polski.

Przykładowo spółka A z siedzibą w Polsce wypłaca należności licencyjne w wysokości 40 swojemu wspólnikowi, podmiotowi X z siedzibą na Cyprze, i spełnione są wszystkie warunki właściwe dla podatku od przerzuconych dochodów. Spółka A posiada wiedzę, że podmiot X jest udziałowcem dwóch

innych spółek z siedzibą w Polsce: spółki B i spółki C (są to podmioty powiązane ze spółką A). Podmiot X deklaruje, że otrzymuje od spółki B należności licencyjne w wysokości 30, a od spółki C odsetki w wysokości 20 oraz że księguje, dla potrzeb rachunkowości, łączne przychody 100, w tym 90 od spółek A, B i C (tj. 40+30+20).

W takim przypadku przychody od spółki A oraz dwóch innych spółek powiązanych z siedzibą w Polsce, ze wskazanych przychodów pasywnych (w tym przypadku należności licencyjnych i odsetek) wynoszą ponad 50% łącznych przychodów podmiotu X. Przychody spółek B i C wlicza się do proporcji bez względu na to, czy spółki te podlegają podatkowi od przerzuconych dochodów, czy nie (np. z uwagi na próg 3%).

W świetle uzasadnienia, w naszej ocenie, próg 50% należy obliczyć, sumując przychody wynikające z transakcji objętych kwalifikowanym katalogiem uzyskane przez zagranicznego odbiorcę płatności od podmiotu dokonującego płatności oraz powiązanych z nim podmiotów powiązanych, a następnie porównując je do ogółu przychodów podmiotu powiązanego.

4.3. PRZEKAZANIE ODPOWIEDNIEJ WYSOKOŚCI UZYSKIWANYCH PRZYCHODÓW NA RZECZ INNEGO PODMIOTU

Dla objęcia płatności podatkiem od przerzuconych dochodów podmiot powiązany musi przekazywać odpowiednią część uzyskiwanych od podatnika i powiązanych z nim podmiotów przychodów na rzecz innego podmiotu: (a) zaliczając wydatki z tego tytułu do kosztów podatkowych lub te wydatki/przychody odliczając od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku w jakiegokolwiek formie, lub (b) jeżeli przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, w formie dywidendy lub innych przychodów

z udziału w zyskach osób prawnych. Począwszy od 2023 roku warunkiem zastosowania przepisów o przerzuconych dochodach jest przekazanie przez podmiot powiązany w jakiegokolwiek formie co najmniej 10% przychodów z tytułu kosztów kwalifikowanych¹⁰. Warto podkreślić, iż przepis nie wskazuje, że to przekazanie ma nastąpić na rzecz podmiotu powiązanego. Sprawia to, że literalny zakres przepisu pozostaje niezwykle szeroki. Nie jest dla nas do końca jasne, czy taka była intencja projektodawców.

Analizując przepis, należy zastanowić się, co należy rozumieć pod pojęciem "przekazania co najmniej 10% przychodów". Mimo że przepis posługuje się pojęciem przekazania "w jakiegokolwiek formie", nie wydaje się, żeby chodziło w nim o każdy przypadek, gdy uzyskany przez podatnika przychód finansuje koszt lub wypłatę dywidendy. To sprawiłoby bowiem, że hipoteza warunku byłaby praktycznie zawsze spełniona. Praktycznie każdy przychód uzyskiwany przez podatnika jest bowiem bądź przeznaczany na dywidendę, bądź wydatkowany, w większości przypadków zaś wydatek taki stanowi koszt. Tak szerokie rozumienie wskazanego warunku prowadziłyby więc w praktyce do tego, że byłby to warunek martwy. Tymczasem, jak się wydaje, chodziło o to, by stosowanie podatku od przerzuconych dochodów ograniczyć jedynie do tych podmiotów, które w jakiś sposób pośredniczą w płatności¹¹. Intencją mogło być więc naszym zdaniem objęcie zakresem normy wyłącznie tych sytuacji, gdy podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu bądź dokonuje dystrybucji zysku w formie dywidendy, bądź też otrzymaną płatność przekazuje innemu podmiotowi powiązanemu, pełniąc wyłącznie funkcję pośrednika w płatności. Tak interpretując

wskazany warunek, poza jego zakresem pozostawałaby np. wypłata wynagrodzeń pracownikom czy uiszczenie na rzecz podmiotu powiązanego opłaty za wynajem lokalu, w którym pracownicy odbiorcy płatności wykonują czynności niezbędne do świadczenia usługi.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że zmiany w zakresie warunku przekazywania płatności mają charakter doprecyzowujący. Trudno jednak jest się z tym zgodzić. W 2022 roku aby zastosować przepisy o przerzuconych dochodach, *wydatki kwalifikowane: a) podlegające zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku podmiotu powiązanego lub b) wypłacone przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność, stanowiąc muszą co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości*. Tym samym zgodnie z przepisami obowiązującymi w 2022 roku próg 50% był stosowany zarówno jeżeli chodzi o udział przychodów z kwalifikowanych źródeł uzyskiwanych przez podmiot powiązany w stosunku do ogółu jego przychodów, jak i w odniesieniu do tego, jaka część uzyskanych przychodów została przekazana dalej. Począwszy od 2023 roku próg 50% będzie dotyczył tylko udziału przychodów z kwalifikowanych źródeł uzyskiwanych przez podmiot powiązany w ogóle jego przychodów. W zakresie procentu przychodu, który musi zostać przekazany dalej, aby płatność została objęta podatkiem od przerzuconych dochodów, będzie obowiązywał próg 10%.

Co więcej, począwszy od 2023 roku doprecyzowano, że termin wypłaty dywidendy lub innych

przychodów z udziału w zyskach osób prawnych nie będzie istotny dla możliwości zastosowania przepisów. Wydaje się, że podobnie należało interpretować przepisy sprzed nowelizacji, które posługiwały się pojęciem *udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym [podmiot] otrzymał należność*.

5. Pośrednie transakcje

Zgodnie z przepisami obowiązującymi w 2022 roku za przerzucone dochody można uznać koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego. Mając na uwadze liczne wątpliwości dotyczące tego, jak stosować regulacje w odniesieniu do wydatków pośrednio ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, ustawodawca zdecydował się wyeliminować to odniesienie z przepisów ustawy począwszy od 2023 roku. Od 2023 r. warunkiem zastosowania podatku od przerzuconych dochodów będzie bezpośrednie poniesienie wydatku na rzecz podmiotu powiązanego. Jednakże znowelizowane przepisy przewidują odpowiednie stosowanie przepisów o podatku od przerzuconych dochodów również do podatnika ponoszącego koszty z kwalifikowanego katalogu na rzecz podmiotu powiązanego niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który nie spełnia warunków skutkujących uznaniem wydatku za przerzucony dochód, jeżeli ten podmiot przekazuje, w jakiegokolwiek formie, otrzymane od podatnika należności na rzecz podmiotu powiązanego z tym podatnikiem i spełniającego warunki określone w ust. 2.

Ustawodawca w ramach nowelizacji wskazuje więc dużo bardziej wyraźnie, kiedy mimo że bezpośredni odbiorca płatności nie spełnia

warunków do objęcia go podatkiem od przerzuconych dochodów, podatek ten może być mimo to należny. Na gruncie znowelizowanych przepisów wydaje się bardziej jasne to, iż badaniu podlega wyłącznie bezpośredni odbiorca płatności oraz podmiot, któremu ten odbiorca przekazuje płatność. Wydaje się to eliminować konieczność badania ewentualnych dalszych podmiotów, między którymi transferowana jest płatność.

Bardzo podobną regulacją odnoszącą się do płatności na rzecz podmiotów transparentnych zawarto w art. 24aa ust. 14 pkt 1. Nie jest dla nas do końca jasne, dlaczego zdaniem ustawodawcy nie wystarcza w tym zakresie art. 24aa ust. 14 pkt. 2 znowelizowanej ustawy, który odnosi się szeroko do "podmiotów", a więc wydawałoby się obejmuje również spółki transparentne.

W ramach nowelizacji ustawodawca wprost wskazuje, że sam fakt, iż bezpośredni odbiorca płatności prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą w UE/EOG, nie eliminuje konieczności badania, czy podmiot, któremu ten odbiorca przekazuje płatność, spełnia warunki dla objęcia go podatkiem od przerzuconych dochodów. Wynika to z faktu, iż w ust. 14 pkt 2 in fine ustawodawca wprost wskazuje, że przepis ust. 10 [przewidujący wyłączenie dla podmiotów z UE/EOG prowadzących istotną działalność gospodarczą] stosuje się odpowiednio wyłącznie w przypadku, gdy warunki określone w tym przepisie spełni ostatni z wymienionych podmiotów. Nie do końca jasne pozostaje dla autorów, czy intencją było, by powyższe traktować jako doprecyzowanie czy zmianę. Na gruncie poprzedniego brzmienia przepisu wyrażane były podobne poglądy, w myśl których spełnienie tego warunku należało badać na poziomie rzeczywistego odbiorcy płatności¹².

Zasada, iż dla zweryfikowania czy nie mamy do czynienia z przerzuceniem dochodem, musimy badać nie tylko, czy warunki dla objęcia płatności podatkiem od przerzuconych dochodów spełnia bezpośredni odbiorca płatności, ale również czy spełnia je podmiot, któremu on je przekazuje, prowadzi do pewnych wątpliwości interpretacyjnych. Po pierwsze istotne wątpliwości budzi, jak na poziomie podmiotu trzeciego badać warunek 50%. W uzasadnieniu wskazano, że *.../ spełnienie warunków wymienionych w ust. 2 przez drugi podmiot zagraniczny, do którego przekazuje należności spółka pośrednicząca, należy oceniać odpowiednio, tj. biorąc pod uwagę, że wypłata następuje pomiędzy dwoma zagranicznymi podmiotami i w szczególności warunek dotyczący 50% progu przychodów może odnosić się jedynie do płatności od zagranicznego podmiotu pośredniczącego. Nie wiadomo jednak, co to dokładnie znaczy. Ustęp 2 pkt. 2 wskazuje, że podatek od przerzuconych dochodów pozostaje należny gdy ten podmiot powiązany uzyskuje od podatnika lub innych spółek, o których mowa w art. 3 ust. 1, powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 z tym podatnikiem, z tytułów wymienionych w ust. 3, co najmniej 50% ogółu przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości. Jest jasne, że gdy płatność jest przekazywana przez podmiot pośredniczący na poziomie podmiotu trzeciego, nie należy badać udziału przychodów od polskiego podatnika (takie mogą bowiem nie występować), a udział przychodów uzyskiwanych od pośrednika. Wydaje się też, że próg 50% należy w dalszym ciągu odnosić do udziału przychodów uzyskiwanych przez podmiot trzeci pośrednio od polskich podatników (w wyniku kosztów ponoszonych przez polskich podatników przekazanych przez ich odbiorcę do pod-*

miotu trzeciego), a nie odnosić ten próg do udziału przychodów uzyskiwanych od podmiotu pośredniczącego. Biorąc pod uwagę bowiem, że przepis wymaga, aby w mianowniku uwzględniać tylko płatności z katalogu, trudno przyjąć, że intencją ustawodawcy pozostawało to, aby badać pod kątem katalogu wydatków kwalifikowanych wydatki podmiotu pośredniczącego. Stąd też uważamy, że na poziomie podmiotu trzeciego udział 50% będzie spełniony tylko w przypadku, jeżeli wydatki ponoszone przez polskich podatników, zaliczone do katalogu i przekazywane do podmiotu trzeciego będą stanowić 50% jego przychodów. Z perspektywy celowościowej racjonalne wydaje się przyjmowanie, że dla celów tej kalkulacji należy zsumować wydatki, które podmiot trzeci uzyskuje od polskich podmiotów bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów.

Również w zakresie stosowania progu *safe harbour* racjonalne wydaje się przyjmowanie, iż w dalszym ciągu progi wskazane w tym przepisie należy odnosić do polskiego podatnika.

6. Wyłącznie dla istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej

Po nowelizacji podatku od przerzuconych dochodów w dalszym ciągu nie stosuje się w zakresie, w jakim koszty kwalifikowane 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. Przy czym w sytuacji kiedy spółka będąca podatnikiem z siedzibą lub zarządem

na terytorium RP ponosi koszty wskazanych świadczeń pasywnych na rzecz podmiotu powiązanego, który nie spełnia warunków wymienionych w art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT, jeżeli ten podmiot przekazuje te należności otrzymane od spółki na rzecz podmiotu powiązanego z tą spółką i spełniającego powyższe warunki, wyłączenie stosuje się odpowiednio tylko w przypadku, gdy warunki określone w tym przepisie spełni ostatni z wymienionych podmiotów. Przypomnieć należy, że oznacza to, że fakt, iż rzeczywistym odbiorcą płatności jest podmiot z UE/EOG, nie pozwala uniknąć konieczności badania podmiotu, któremu bezpośredni odbiorca przekazuje płatność, pod kątem tego czy spełnia on warunki uzależniające naliczenie podatku od przerzuconych dochodów. Podobną interpretację przypisywano przepisom sprzed nowelizacji¹³.

7. Ciężar dowodu

Począwszy od 1 stycznia 2023 roku ciężar dowodu, że dany wydatek nie spełnia definicji przerzuconego dochodu, będzie spoczywać na wszystkich polskich podatnikach dokonujących płatności do zagranicznych podmiotów powiązanych. W przypadku braku wykazania, że któryś z warunków pobrania podatku jest niespełniony, polski podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku. Zmiana ta ma istotny aspekt praktyczny, tj. począwszy od 2023 roku polscy podatnicy, by nie pobrać podatku, będą musieli zgromadzić dowody potwierdzające, że ponoszone przez nich na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych wydatki nie stanowią przerzuconych dochodów.

Trudno przyjąć, by ustawodawcy chodziło o obowiązek posiadania przez polskiego podatnika

dowodów wskazujących przykładowo na udział przychodów uzyskanych przez zagranicznego odbiorcę płatności od polskich podmiotów, z kwalifikowanych źródeł, do ogółu jego przychodów. Wymagałoby to bowiem w praktyce posiadania przez polskiego podatnika kopii ksiąg zagranicznego odbiorcy płatności. Wydaje się więc, że przy zeznaniu rocznym wystarczające będą oparcie się na oświadczeniach składanych przez kontrahenta zagranicznego oraz w toku ewentualnej kontroli złożenie wniosku o przeprowadzenie dowodu z ksiąg rachunkowych zagranicznego kontrahenta – realizowanego w drodze pomocy prawnej przez zagraniczną administrację podatkową.

To co się zmienia, to fakt, że to podatnik będzie musiał doprowadzić do ujawnienia przez podmioty zagraniczne danych pozwalających na wykazanie, że podatek od przerzuconych dochodów nie jest należny. W przypadku bierności podatnika w sferze dowodowej, organ będzie mógł objąć realizowane przez niego płatności podatkiem, bez konieczności wykazania któregośkolwiek z warunków zastosowania przepisów.

8. Płatności rajowe

Przepisy obowiązujące od 2023 roku wprowadzają również niepodlegające obaleniu domniemanie, że koszty kwalifikowane ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych z siedzibą /zarządem/, położeniem lub rejestracją w: 1) terytorium lub kraju będącym na liście krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową lub wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, lub 2) na terytorium państwa, z którym Rzeczpospolita Polska lub UE nie ratyfikowała umowy międzynarodowej stanowiącej

podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych – stanowią przerzucone dochody. Wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, gdy podmiot powiązany stanowi zagraniczną jednostkę kontrolowaną lub przychody tego podmiotu powiązanego wynikające z kosztów kwalifikowanych zostały opodatkowane podatkiem dochodowym w Rzeczypospolitej Polskiej (a więc zasadniczo te przypadki, gdy od płatności pobrano w Polsce podatek u źródła).

W przypadku płatności rajowych dokonywanych bezpośrednio przez podmiot będący polskim rezydentem podatkowym będą one zasadniczo opodatkowane w Polsce podatkiem u źródła z uwagi na podobny katalog płatności objętych zakresem tego podatku (wyjątkiem mogą być opłaty i wynagrodzenia za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk), więc powyższe domniemanie co do zasady nie będzie miało zastosowania. Z praktycznego punktu widzenia znajdzie ono zastosowanie w przypadku, jeżeli podmiot powiązany przekazuje należności otrzymane od polskiego podatnika na rzecz innego podmiotu powiązanego z podatnikiem i spełniającego warunki dla objęcia go podatkiem od przerzuconych dochodów oraz w zakresie tych wydatków kwalifikowanych, które nie podlegają podatkowi u źródła.

9. Inne zmiany

W przepisach wprowadzono również szereg innych zmian, które wydają się jednak mieć mniejszą skalę oddziaływania. Zmienione przepisy wprost wskazują, że stosuje się je odpowiednio do transakcji pomiędzy podatnikiem a zagranicznym zakładem tego podatnika.

Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem przepisów, w przypad-

ku podatkowej grupy kapitałowej podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest ta grupa, a nie jak wcześniej każda ze spółek tworzących tę grupę. Celem zmiany jest zapewnienie spójności z art. 1a ustawy CIT oraz ułatwienie rozliczenia podatku od przerzuconych dochodów przez grupę i jego wyka-

dotyczyć to nabycia przez polską spółkę wartości niematerialnych i prawnych, które będą następnie amortyzowane dla celów podatkowych. W takim przypadku podstawę opodatkowania ustala się w poszczególnych latach, w których odpisy amortyzacyjne zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wydaje się to oznaczać, że w przypad-

niemniej samo brzmienie regulacji nie wydaje się dostarczać w tym zakresie jednoznacznych odpowiedzi.

Znowelizowane przepisy doprecyzowują również kwestię pomniejszenia podatku od przerzuconych dochodów o podatek u źródła. Wskazują one, że pomniejszenie o pobrany podatek u źródła nie może przekroczyć kwoty podatku od przerzuconych dochodów i regulują, iż w przypadku gdy po zapłacie podatku ulegnie zwrotowi lub zmniejszy się jego kwota, podatnik jest obowiązany do zwrotu nienależnie dokonanego pomniejszenia w zeznaniu za rok podatkowy, w którym kwota podatku u źródła została zmniejszona.

**Istotnym problemem,
który towarzyszył zarówno
pierwotnym, jak i znowelizowanym
przepisom, jest brak uwzględnienia
przez ustawodawcę możliwości
wystąpienia różnic pomiędzy
rokiem sprawozdawczym
polskiego podatnika podatku
od przerzuconych dochodów
i zagranicznego odbiorcy
płatności.**

zania w zeznaniu podatkowym.

W uzasadnieniu wskazano również, jak podatek od przerzuconych dochodów obliczać w przypadku kosztów rozliczanych w czasie. W dokumencie tym wskazano, że *gdy koszty podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym innym niż rok, w którym koszty te zostały poniesione, podstawę opodatkowania ustala się w roku, w którym koszty te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przykładowo, może*

ku kosztów rozliczanych w czasie spełnienie warunków dla ustalenia, czy mamy do czynienia z przerzucenym dochodem, następuje nie w momencie transakcji, a dopiero w momencie zaliczenia wydatków do kosztów. Powstaje przy tym pytanie, czy ustalając wymóg niskiego opodatkowania, należy cofać się do tego, jak historycznie opodatkował transakcję zagraniczny kontrahent. Takie podejście, patrząc na cel przepisów, wydawałoby się rozsądne,

10. Ocena regulacji po nowelizacji

Celem nowelizowanych przepisów było ograniczenie wątpliwości interpretacyjnych poprzez zmianę redakcji i struktury art. 24aa ustawy o CIT, w tym zastosowanie bardziej czytelnej siatki pojęciowej dotyczącej ponoszonych przez poszczególne podmioty kosztów, uzyskiwanych przychodów oraz związanych z nimi należności. W ocenie autorów cel ten został w pewnej części osiągnięty. Znowelizowane przepisy, chociaż wciąż bardzo trudne, są dużo czytelniejsze od pierwotnych, który nie bez powodu przy ich omawianiu na łamach kwartalnika określono pierwotnie jako "interpretacyjną łamigłówkę"¹⁴. Mimo że w ramach nowelizacji nie zdołano się ustrzec powstania pewnych niejasności, skala problemów zmniejszyła się na tyle, iż przepisy da się już zrozumieć bez konieczności złożonych zabiegów interpretacyjnych.


Istotnym problemem, który towarzyszył zarówno pierwotnym, jak i znowelizowanym przepisom, jest brak uwzględnienia przez usta-

wodawcę możliwości wystąpienia różnic pomiędzy rokiem sprawozdawczym polskiego podatnika podatku od przerzuconych dochodów i zagranicznego odbiorcy płatności. Podatek od przerzuconych dochodów jest rozliczany w zeznaniu rocznym i regulowany w terminie do złożenia tego zeznania (art. 24aa ust. 9 ustawy o CIT). Na wskazany moment mogą tymczasem nie być znane jeszcze wartości, od których uzależniona jest wymagalność tej daniny publicznej. W odniesieniu do przepisów sprzed nowelizacji, mowa tu w szczególności o braku możliwości ustalenia efektywnej stawki opodatkowania odbiorcy płatności. Podobny problem występuje również na gruncie obu stanów prawnych przy ustalaniu tego, czy zagraniczny odbiorca płatności uzyskuje co najmniej 50% płatności od polskich podmiotów.

Problematyczny w dalszym ciągu pozostaje przy tym warunek

przekazania odpowiedniej wysokości uzyskiwanych przychodów na rzecz innego podmiotu. Literalnie jest on sformułowany bowiem tak szeroko, że można uznać go za spełniony praktycznie w każdym przypadku. Niezależnie od tego w dalszym ciągu aktualne pozostają wątpliwości, czemu wskazany przepis właściwie ma służyć, skoro istotą erozji podatkowej wydaje się transfer dochodu do jurysdykcji o niskim efektywnym opodatkowaniu. Kontrowersje może budzić więc, dlaczego ustawodawca uzależnia stosowanie podatku od tego, w jakiej części dochód jest transferowany z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu dalej.

Równocześnie jednak, biorąc pod uwagę potwierdzenie przez nowelizację, że dla zastosowania podatku, 50% dochodów zagranicznego odbiorcy płatności musi pochodzić z kwalifikowanych płatności od polskich podmiotów, podatek

od przerzuconych dochodów traci część zębów, którymi pierwotnie straszył podatników. Rodzi to pytania, czy pozostaje on, nawet w połączeniu z podatkiem minimalnym, instrumentem wystarczającym dla faktycznego zapobieżenia erozji bazy podatkowej. Autorzy mają co do tego wątpliwości. 



DR MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY



MICHAŁ STĘPIEŃ,
DORADCA PODATKOWY

1_ Zwana dalej ustawą nowelizującą.

2_ M. Kondej, Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka, Kwartalnik Doradca Podatkowy, Polski Ład wydanie specjalne, Kwiecień 2022, s 18–33.

3_ Przy ustalaniu sumy kosztów, zgodnie z literą art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT, nie stosowało się art. 15c ust. 1.

4_ A. Lucyga–Bierbaumer, K. Bednarska–Nowak, Podatek od przerzuconych dochodów w 2022 r. – praktyczny instruktaż, Dziennik Gazeta Prawna, 7 listopada 2022.

5_ Potwierdza to m.in. fakt, że w znovelizowanych przepisach podkreślono, iż spełnienie wymogu istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej przez pośrednika nie oznacza wyłączenia przepisów o podatku od przerzuconych dochodów w odniesieniu do ostatecznego odbiorcy płatności, jeżeli ten jest spoza UE/EKG.

6_ W 2022 r. na rzecz podmiotów niepowiązanych i powiązanych.

7_ Zob. omówienie tej problematyki w tekście: M. Kondej, Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka, Kwartalnik Doradca Podatkowy, Polski Ład wydanie specjalne, Kwiecień 2022, s 24–25.

8_ Budzi to jednak opisane wcześniej wątpliwości związane z dyskryminacyjnym charakterem podatku.

9_ Art. 24aa ust. 2 pkt 2 Ten podmiot powiązany uzyskuje od podatnika lub innych spółek, o których mowa w art. 3 ust. 1, powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 z tym podatnikiem, z tytułów wymienionych w ust. 3 co najmniej 50% ogółu przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości.

10_ Co warto podkreślić, może też ono zostać dokonane na rzecz podmiotów niepowiązanych, np. wypłata wynagrodzenia pracownikom czy z tytułu najmu biura.

11_ Dostrzec to można, gdy zwróci się uwagę, że definicja istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej, sformułowana

przez ustawodawcę na potrzeby stosowania podatku od przerzuconych dochodów, tym różni się od definicji beneficjenta rzeczywistego, że nie wyłącza jej spełnienia fakt pozostawania pośrednikiem.

12_ M. Kondej, Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka, Kwartalnik Doradca Podatkowy, Polski Ład wydanie specjalne, Kwiecień 2022, s 30–31.

13_ M. Kondej, Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka, Kwartalnik Doradca Podatkowy, Polski Ład wydanie specjalne, Kwiecień 2022, s. 30.

14_ M. Kondej, Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka, Kwartalnik Doradca Podatkowy, Polski Ład wydanie specjalne, Kwiecień 2022, s 18–33.

Podatek przychodowy
w Polskim Ładzie
czyli
wydanie drugie.
Poprawione.

###

Ponoć „Boh Trojcu lubit”. Zatem w ramach poprawiania Polskiego Ładu w wersji 3.0 – stworzonej przede wszystkim z myślą o CIT, zamieniono Wielką Czwórkę na Wielką Trójkę, a więc mamy już tylko 3 elementy podatku przychodowego. Dodatkowo poszerzono katalog podmiotów mogących się uwolnić od tego przykrego tudzież skomplikowanego obowiązku wyliczania minimalnego podatku dochodowego. Wprowadzono również alternatywny – uproszczony system liczenia minimalnego podatku dochodowego, gdyby któremuś z podatników CIT szczególnie zależało na oszczędności czasu. Przesunięto termin wejścia w życie przepisów dotyczących tego podatku na 1 stycznia 2024 roku.

AGNIESZKA CZERNIK

Zamiana „wskaznika dochodowości podatkowej” z 1% na 2%

Podatek od spółek będących podatnikami w rozumieniu art. 3 ust. 1 (rezydenci polscy) oraz podatkowych grup kapitałowych, które w roku podatkowym:

1) poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych

albo

2) osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określony zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2%

– wynosi 10% podstawy opodatkowania (minimalny podatek dochodowy).

PRZYKŁAD 1.

Gdyby Spółka komandytowa w roku podatkowym 2022 poniosła stratę w wysokości 5 000 zł, wykazując ją w zeznaniu podatkowym CIT-8 za 2022 rok, to Spółka taka musiałaby liczyć się z zapłaceniem dodatkowego podatku – minimalnego podatku dochodowego. Stawka tego podatku wyniosłaby 10%, a podstawa wyliczenia tych 10% okaże się dosyć skomplikowana.

Na mocy Polskiego Ładu 3.0 – w latach 2022–2023 Spółka ta nie musi w ogóle martwić się swoją rentownością, natomiast w roku 2024 musi osiągnąć dochód w wysokości przekraczającej 10 000 PLN, przy założeniu niezmiennych przychodów:

$$\frac{10\ 000}{500\ 000} = 2\%$$

PRZYKŁAD 2.

Spółka komandytowa w roku podatkowym 2024 wygenerowała i wykazała w zeznaniu podatkowym CIT-8 dochód w wysokości 15 000 zł i przychody w wysokości 500 000 zł.

Jak wiadomo, udział dochodów w przychodach w wysokości nie większej niż 2% oznacza konieczność zapłaty podatku, a więc

$$\frac{D}{P} \leq 2\%$$

$$\frac{15\ 000}{500\ 000} = 3\%$$

Zatem warunek do opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym Spółki został spełniony, gdyż udział dochodu w przychodzie był wyższy niż 2%.

Spółka nie musi liczyć się z zapłaceniem dodatkowego podatku – minimalnego podatku dochodowego.

Zmiany w składnikach straty, których nie należy brać pod uwagę dla celów minimalnego podatku dochodowego...

Dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach, o których mowa w ust. 1, **nie uwzględnia się:**

1) zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulep-

szczenia środków trwałych oraz wykorzystywania środków trwałych na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1;

Amortyzacja ST = KUZP

Nabycie, wytworzenie, ulepszenie ST = KUZP /amortyzacja jednorazowa, zaliczenie bezpośrednio w koszty/

Leasing finansowy / Leasing operacyjny

2) przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeżeli:

a) cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych

– **nie dotyczy przedsiębiorstw prywatnych, chyba że powstaną znowu ceny towarów umowne, regulowane przez państwo** oraz

b) podatnik w roku podatkowym poniosł stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych z transakcji, o której mowa w lit. a, albo osiągnął udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 2%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju.

Te dwa warunki – lit. a) i b) – są z sobą powiązane i muszą wystąpić łącznie; w ostatnim warunku pod-

niesiono udział dochodów w przychodach z 1% do 2%.

PRZYKŁAD 3.

Spółka komandytowa poniosła w roku podatkowym stratę 5 000 zł, jednakże po wyłączeniu amortyzacji ST:

- odpisów liniowych w wysokości: 18 500 zł
- odpisów jednorazowych – niskocennych ST: 30 000 zł
- odpisów jednorazowych – ulga amortyzacyjna między 10 000 a 100 000 zł (art. 16k ust. 14-21 uCIT): 85 000 zł
- leasingu operacyjnego: 60 000 zł...
...okazało się, iż spółka nie poniosła straty wyliczanej dla celów minimalnego podatku dochodowego.

Dodatkowo nie bierzemy pod uwagę takich aspektów i elementów, jak:

- przychodów i KUZP uzyskanych w ramach faktoringu (z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz instytucji finansowej);
- wzrostu kosztów uzyskania przychodów w stosunku rocznym – tutaj mamy wpływ inflacji oraz wojny i postanowiono go wyeliminować – z tytułu zakupu energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego – dodatnia różnica między stanem KUZP z tego tytułu na koniec roku (np. 31/12/2024) a stanem KUZP z tego tytułu na koniec roku poprzedzającego (np. 31/12/2023);
- zaliczonej odpowiednio do przychodów oraz KUZP wartości podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych kupowanych i sprzedanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami (też kwestia inflacji i wojny; wniosek BCC);
- zapłaconych przez podmiot do tego obowiązany kwot podatku akcyzowego, podatku od sprzedaży detalicznej, podatku od gier, opłaty paliwowej oraz opłaty emisyjnej;

- 20% kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 4g-4h, tj. wynagrodzeń z tytułu umów o pracę, zasiłków pieniężnych wypłacanych przez zakład pracy i składek na FUS-płatnik, FP, FGŚP, FS. Trudno zrozumieć cel tego przepisu; być może ustawodawca założył 20% inflację i 20% podwyżkę wynagrodzeń w roku 2024, stąd też starał się wyeliminować wpływ inflacji na wysokość minimalnego podatku dochodowego.

Podstawa opodatkowania – 3 elementy zamiast 4

Podstawę opodatkowania stanowi suma:

- 1) obniżonej wskutek zmian w Polskim Ładzie 3,0 kwoty odpowiadającej 1,5% (zamiast 4%) wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym, zamiast uprzedniej

oraz

- 2) poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - P_o) - (K - A_m - K_{fd})] \times 30\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
 P_o – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13,
 K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikają-

cych z art. 15c ust. 1,

A_m – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,

K_{fd} – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1,

oraz

Zlikwidowano konieczność uwzględniania kolejnego elementu, jakim była wartość odroczonego podatku dochodowego wynikająca z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej w zakresie, w jakim skutkuje ona zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto,

oraz

- 3) kosztów:

- a) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,

- b) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,

- c) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

– poniesionych bezpośrednio lub

pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają o 3 000 000 zł kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - P_o) - (K - A_m - O)] \times 5\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,

P_o – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13,

K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1,

A_m – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,

O – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odsetki, bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1.

PRZYKŁAD 4.

Podstawa opodatkowana to suma 3 składników = 1,5% x P + KFD na rzecz podmiotów powiązanych (wg wzoru) + koszty usług poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych (wg wzoru).

Polski Ład w wersji 1.0:

$$\text{Składnik I} = 4\% \times \text{przychody} = 4\% \times 8\,000\,000 = 320\,000 \text{ zł}$$

Polski Ład w wersji 3.0:

$$\text{Składnik I} = 1,5\% \times \text{przychody} = 1,5\% \times 8\,000\,000 = 120\,000 \text{ zł}$$

Różnica już przy wyliczaniu pierwszego składnika wynosi 200 000 zł na korzyść podatnika.

Składnik II – koszty finansowania dłużnego wg wzorów:

KROK 1 – podajemy (wyliczamy) kwotę finansowania dłużnego (wg definicji z art. 15c ust. 12 uCIT – katalog kosztów): 1 000 000 zł.

KROK 2 – wyliczamy wzór:

$$P - 8\,000\,000$$

$$P_o - 1\,000\,000$$

$$K - 7\,920\,000$$

$$A_m - 1\,920\,000$$

$$K_{fd} - 1\,000\,000$$

$$[(P - P_o) - (K - A_m - K_{fd})] \times 30\% =$$

$$[(8\,000\,000 - 1\,000\,000) - (7\,920\,000 -$$

$$- 1\,920\,000 - 1\,000\,000)] \times 30\% =$$

$$[7\,000\,000 - 5\,000\,000] \times 30\% =$$

$$2\,000\,000 \times 30\% = 600\,000 \text{ zł}$$

$$K_{fd} - \text{wzór} = 1\,000\,000 - 600\,000 = 400\,000 \text{ zł}$$

Koszty finansowania dłużnego, wynoszącego 1 000 000 zł przewyższają kwotę wyliczoną według wzoru, wynoszącą 600 000 zł o 400 000 zł.

Składnik III – poniesione koszty i wyliczenia wg wzoru:

Etap 1 – wyliczamy koszty poniesione na rzecz podmiotów powiązanych:

— koszty usług doradczych: 500 000 zł

— koszty usług reklamowych: 500 000 zł

— opłaty i należności za korzystanie z praw autorskich, licencji, praw własności przemysłowych: 500 000 zł

— przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika – nie wystąpiło: 0,00 zł.

Koszty ogółem: 1 500 000 zł.

Etap 2 – wyliczamy wzór:

$$P - 8\,000\,000$$

$$P_o - 1\,000\,000$$

$$K - 7\,920\,000$$

$$A_m - 1\,920\,000$$

$$O - 1\,000\,000$$

$$[(P - P_o) - (K - A_m - O)] \times 5\% =$$

$$[(8\,000\,000 - 1\,000\,000) - (7\,920\,000 -$$

$$- 1\,920\,000 - 1\,000\,000)] \times 5\% =$$

$$[7\,000\,000 - 5\,000\,000] \times 5\% =$$

$$2\,000\,000 \times 5\% = 100\,000 \text{ zł}$$

Kwota wyliczona według wzoru wynosi 100 000 zł.

Koszty ogółem – 1 500 000 zł nie przekraczają o 3 000 000 zł kwoty 100 000 zł, lecz o 1 400 000 zł.

$$1\,500\,000 - 100\,000 = 1\,400\,000 \text{ zł}$$

Zatem III składnik wynosi: 0,00 zł.

Podstawa opodatkowania = 120 000 + 400 000 + 0 = 520 000 zł

10% x podstawa opodatkowania = 10% x 520 000 zł = 52 000 zł

Z powyższych wyliczeń podstawy opodatkowania i stawki minimalnego podatku wynikałoby, iż podatek ten wyniesie 52 000 zł.

Jednakże po drodze możemy napotkać jeszcze wiele wyjątków.

Ustawodawca w ramach ust. 3a dodanego do art. 24ca zdecydował się obdarzyć podatników CIT prawem wyboru i przedstawił alternatywny sposób wyliczania minimalnego podatku dochodowego w wariantcie uproszczonym. Polega on na wyliczeniu kwoty stanowiącej 3% wartości przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

PRZYKŁAD 5.

Podstawa opodatkowania = 3% x przychody = 3% x 8 000 000 = 240 000 zł.

Podatek = 10% X 240 000 = 24 000 zł.

Różnica pomiędzy wariantem skomplikowanym a wariantem w wersji uproszczonej jest niebagatelna, wynosi:

$$52\,000 - 24\,000 = 28\,000 \text{ zł.}$$

Zatem stosować należy wersję uproszczoną – 3% przychodów.

Do przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 4, przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

To te przychody i koszty, które występują we wzorach przy wyliczaniu składnika II oraz składnika III podstawy opodatkowania.

Stosujemy tutaj również art. 7 ust. 3 uCIT, a zatem nie uwzględniamy:

- 1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku;
- 2) przychodów wymienionych w art. 21, art. 22 i art. 24b, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli są związane z działalnością zakładu;
- 2a) straty poniesionej ze źródła przychodów;
- 3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustalaniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład;
- 4) strat przedsiębiorców przekształconych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę;

5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;

6) strat instytucji kredytowej związanych z działalnością oddziału tej instytucji, którego składniki majątkowe zostały wniesione do spółki tytułem wkładu niepieniężnego na utworzenie banku na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2020 r. poz. 1896, z późn. zm.);

7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

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

Powyższy katalog nie ma wpływu na wysokości składników podstawy opodatkowania, wyliczonych w przykładzie 4.

Przez przychody i koszty, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 4, rozumie się również przychody i koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5.

Przychody i koszty, używane przez nas we wzorach, służących do wyliczenia składnika II i składnika III podstawy opodatkowania,

to również te przychody i koszty ze wspólnych źródeł przychodów, które przysługują podatnikowi CIT, na przykład spółce komandytowej z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną.

Przy wyliczaniu nadwyżki kosztów, o których mowa w ust. 3 pkt 2, przepisy art. 15c ust. 8–11 stosuje się.

Przy wyliczaniu składnika II do podstawy opodatkowania nie bierzemy pod uwagę:

- ✓ kosztów finansowania dłużnego wynikających z kredytów (pożyczek) wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku którego spełnione są łącznie następujące warunki:
 - a) wykonawca projektu podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - b) aktywa, których projekt dotyczy, znajdują się w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - c) koszty finansowania zewnętrznego są wykazywane dla celów podatkowych w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - d) dochody są osiągane w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Dochodu wynikającego z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej nie uwzględnia się przy obliczaniu przychodów i kosztów, o których mowa w art. 15c ust. 1.

Długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym.

W przypadku podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę

także kosztów finansowania dłużnego i przychodów o charakterze odsetkowym wynikających z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.

Większości podatników CIT te wykluczenia nie dotyczą.

Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 3 pkt 4, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 3 pkt 4, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.

Koszty niezbędne do wyliczenia składnika III podstawy opodatkowania mogą być nie tylko kosztami poniesionymi na rzecz podmiotów powiązanych, ale i podmiotów niepowiązanych (podmiotów innych niż podmioty powiązane), jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułu usług albo praw autorskich, licencji, praw własności przemysłowej etc. jest podmiot powiązany z podatnikiem lub podmiot z kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową.

PRZYKŁAD 6.

Spółka komandytowa przy wyliczeniu składnika III musi uwzględnić koszty opłat i należności z tytułu korzystania z licencji i praw własności przemysłowej, ponoszonych na rzecz spółki z o.o. będącej podmiotem niepowiązanym, albowiem rzeczywistym właścicielem tych praw i licencji jest inna spółka z o.o. będąca podmiotem powiązanym. Między spółką z o.o. a drugą spółką z o.o. podpisano uprzednio stosowne umowy.

Jeżeli rok podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę 3 000 000 zł, o której mowa w ust. 3 pkt 4, oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozporządzonych miesięcy roku podatkowego podatnika.

PRZYKŁAD 7.

Spółka komandytowa została utworzona z dniem 1 czerwca 2022 r. Jej rok podatkowy będzie trwał 7 miesięcy, a zatem przy wyliczaniu składnika IV podstawy opodatkowania nie bierzemy pod uwagę kwoty 3 000 000 zł, lecz kwotę:

$$250\ 000 \times 7 = 1\ 750\ 000 \text{ zł.}$$

Przepisu ust. 3 pkt 4 nie stosuje się do:

- 1) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
- 2) usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7;
- 3) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1–3, 6 i 7.

Wyliczając składnik III podstawy opodatkowania, nie bierzemy pod uwagę:

- ✓ kosztów usług, gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył usługi;
- ✓ usług ubezpieczenia świadczonych przez krajowe zakłady ubezpieczeń oraz zagraniczne zakłady ubezpieczeń w rozumieniu odpowiednio [art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55](#) ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1130), a także przez krajowe zakłady reasekuracji oraz zagraniczne zakłady reasekuracji w rozumieniu odpowiednio [art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56](#) ustawy z dnia 11 września 2015 r.

o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;

- ✓ gwarancji i poręczeń udzielonych przez krajowe zakłady ubezpieczeń oraz zagraniczne zakłady ubezpieczeń w rozumieniu odpowiednio [art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55](#) ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1130), a także przez krajowe zakłady reasekuracji oraz zagraniczne zakłady reasekuracji w rozumieniu odpowiednio [art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56](#) ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, jak również przez banki krajowe, instytucje kredytowe i SKOKi.

Podstawę podatkową można pomniejszyć...

Podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu o:

- 1) wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 18, z wyłączeniem pomniejszeń, o których mowa w art. 18f (nieuregulowane wierzytelności), przy czym art. 27 ust. 4a (doliczanie kwot poprzednio odliczonych) stosuje się odpowiednio.

PRZYKŁAD 8.

Spółka komandytowa może pomniejszyć podstawę opodatkowania wyliczaną dla celów minimalnego podatku dochodowego o kwotę odliczeń od dochodu, na przykład darowizna na cele organizacji pożytku publicznego.

Podstawa opodatkowania: 720 000 zł.

Darowizna: 5 000 zł.

Podstawa opodatkowania po pomniejszeniu: 720 000 – 5 000 = 715 000 zł.

715 000 zł x 10% = 71 500 zł – minimalny podatek dochodowy.

Oczywiście nie możemy tej samej darowizny odliczyć dwukrotnie:

- od podstawy opodatkowania wykazanej w zeznaniu podatkowym CIT-8

- od podstawy opodatkowania wyliczanej dla celów minimalnego podatku dochodowego.

2) wartość dochodów, które są uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a, u podatnika, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w tych przepisach.

PRZYKŁAD 9.

Gdyby spółka komandytowa działała na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej lub prowadziła działalność korzystającą ze zwolnienia z tytułu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, wówczas tego typu dochody również mogłyby obniżyć podstawę opodatkowania wyliczoną w przykładzie 4.

3) wartość przychodów, o których mowa w ust. 2, a zatem przychodów, w przypadku których ceny przedmiotów transakcji wynikają z odrębnych ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Należałoby zadać sobie pytanie, czy te przychody obniżać nam będą rozrachunek w zakresie minimalnego podatku dochodowego dwukrotnie: raz jako obniżenie obliczonej straty lub zawyżenie wskaźnika udziału dochodu w przychodzie, a drugi raz jako obniżenie podstawy opodatkowania?

Podatnicy obowiązani do zapłaty minimalnego podatku dochodowego są zobligowani w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wykazać podstawę opodatkowania, pomniejszenia, o których mowa w ust. 10, i kwotę minimalnego podatku dochodowego.

PRZYKŁAD 10.

Spółka komandytowa, która dokonała wyliczenia podstawy opodatkowania oraz minimalnego podatku dochodowego, musi wykazać w zeznaniu podatkowym na formularzu CIT-8 za rok 2024, składanym w marcu 2025 roku:

- ✓ podstawę opodatkowania – 720 000 zł
- ✓ pomniejszenia – 5 000 zł
- ✓ kwotę minimalnego podatku dochodowego – 71 500 zł.

Kwoty wyliczone na podstawie przykładu 4 oraz przykładu 7.

Najprawdopodobniej formularz zeznania zostanie odpowiednio dostosowany.

Podatnicy są obowiązani wpłacić na rachunek urzędu skarbowego należny minimalny podatek dochodowy w terminie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, przy czym kwotę minimalnego podatku dochodowego podlegającą wpłacie pomniejsza się o należny za ten sam rok podatkowy podatek obliczony zgodnie z art. 19.

PRZYKŁAD 11.

Spółka komandytowa wpłaca minimalny podatek dochodowy za 2024 rok na rachunek urzędu skarbowego do dnia 31 marca 2025 r., przy czym z zeznania podatkowego (CIT-8) za rok 2024 wynika:

- ✓ podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 13 500 zł
- ✓ minimalny podatek dochodowy w wysokości 71 500 zł.

Zatem wpłata minimalnego podatku dochodowego zostanie zrealizowana w wysokości: 58 000 zł.

$$71\,500 - 13\,500 = 58\,000$$

Kwotę zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który po-

datnik wpłacił minimalny podatek dochodowy.

PRZYKŁAD 12.

Spółka komandytowa wpłaca minimalny podatek dochodowy za 2024 rok na rachunek urzędu skarbowego do dnia 31 marca 2025 r., przy czym z zeznania podatkowego (CIT-8) za rok 2024 wynika:

- ✓ podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 0,00 zł (spółka wykazała stratę lub brak dochodu, jak też straty)
- ✓ minimalny podatek dochodowy w wysokości 71 500 zł.

Wpłacono kwotę minimalnego podatku dochodowego wynoszącą 71 500 zł na rachunek urzędu skarbowego w dniu 31 marca 2025 roku.

W zeznaniach za lata 2024, 2025, 2026 można odliczyć zapłacony podatek minimalny od podatku dochodowego od osób prawnych:

- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2024 podatek wyniósł 15 000 zł,
- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2025 podatek wyniósł 26 500 zł,
- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2026 podatek wyniósł 25 000 zł,
- ✓ $71\,500 - 15\,000 - 26\,500 - 25\,000 =$ pozostało 5 000 zł nierozliczonego minimalnego podatku dochodowego.

Pozostała kwota minimalnego podatku dochodowego – 5 000 zł nie zostanie już rozliczona i nie pomniejszy już podatku dochodowego w zeznaniu za rok 2027.

ZWOLNIENIA PODMIOTOWE czyli kto nie musi płacić minimalnego podatku dochodowego?

Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników:

- 1)** w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w kolejno następujących po so-

bie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym;

PRZYKŁAD 13.

Spółka komandytowa rozpoczęła działalność z dniem 1 czerwca 2024 r., a zatem za rok 2024, jak też za lata 2025 i 2026 nie będzie musiała wyliczać i płacić minimalnego podatku dochodowego.

Chodzi o rozpoczęcie działalności, nie zaś o przekształcenie się, na przykład ze spółki jawnej w spółkę komandytową.

Nasuwa się ewentualna wątpliwość i sprzeczność zapisów – w jaki sposób potraktować wyliczenie składnika III podstawy opodatkowania, przy zastrzeżeniu dla spółek z krótszym rokiem niż ten wynoszący 12 miesięcy. Być może stosować ten przepis do spółek przekształconych, jak też spółek kończących swoją działalność przed końcem roku, np. z dniem 31 października 2024 roku?

2) będących przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16;

PRZYKŁAD 14.

Zwolnione z minimalnego podatku dochodowego są również przedsiębiorstwa finansowe, m.in. banki, SKOKi, instytucje kredytowe, krajowe i zagraniczne zakłady ubezpieczeń, krajowe i zagraniczne zakłady reasekuracji, fundusze inwestycyjne.

3) jeżeli w roku podatkowym uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy;

PRZYKŁAD 15.

Spółka komandytowa w roku podatkowym 2024 uzyskała przychody w wysokości 11 500 000 zł, natomiast w roku podatkowym 2025 przychody wynosiły 8 000 000 zł.

Przychody spadły o 31%, zatem Spółka nie musi wyliczać i płacić minimalnego podatku dochodowego.

4) których udziałowcami, akcjonariuszami albo wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada:

- a)** bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 5%:
 - udziałów (akcji) w kapitale innej spółki lub
 - ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
- b)** innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

PRZYKŁAD 16.

Udziałowcami spółki z o.o. są wyłącznie osoby fizyczne – spółka z o.o. nie musi w tej sytuacji wyliczać i opłacać minimalnego podatku dochodowego.

Komplementariuszami i komandytariuszami spółki komandytowej są wyłącznie osoby fizyczne – spółka komandytowa w tej sytuacji nie musi wyliczać i opłacać minimalnego podatku dochodowego.

Komplementariuszem spółki komandytowej jest sp. z o.o., natomiast jej komandytariuszami osoby fizyczne – w tej sytuacji spółka komandytowa zmuszona jest wyliczać i płacić minimalny podatek dochodowy.

Udziałowcami spółki z o.o. są wyłącznie osoby fizyczne, jednakże ta spółka z o.o. posiada udziały w innej spółce z o.o., posiada również akcje w pewnej SA oraz ogół praw i obowiązków w spółce jawnej – taka spółka z o.o. podlega obowiązkowi wyliczania i opłacania minimalnego podatku dochodowego, o ile oczywiście poniesie stratę lub udział dochodu w przychodzie będzie niższy lub równy 1%.

5) jeżeli w roku podatkowym większość uzyskanych przez nich przychodów innych niż z zysków kapitałowych zostało osiągniętych w związku z:

- a)** eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych,
- b)** wydobywaniem kopalin wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2021 r. poz. 1420), których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach,
- c)** wykonywaniem działalności leczniczej, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej,
- d)** transakcjami, o których mowa w ust. 2 pkt 2;

PRZYKŁAD 17.

Zwolnione są kopalnie, linie oceaniczne, linie żeglugi.

Zwolnione są również przychodnie i szpitale.

Zwolniono ponadto podmioty osiągające przychody ze sprzedaży przedmiotów, których ceny ustalone są na mocy ustaw lub wydanych na podstawie ustaw aktów normatywnych.

Należałoby jedynie ubolewać, iż w tym momencie nie pomyślano o dopisaniu lit. e) – podmiotów wykonujących działalność edukacyjną (szkoły, przedszkola, żłobki), które to placówki są dofinansowywane przez samorządy, a udział dochodów w przychodach nie przekracza 2% i w ciągu najbliższych kilku lat kryzysu ekonomicznego raczej nie należy oczekiwać poprawy.

6) wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udziału odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym

lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:

- a) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
 - b) obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2%
- przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub należące do podatkowej grupy kapitałowej;

PRZYKŁAD 18.

Zwolnienie dla podatkowych grup kapitałowych, w skład których:

- ✓ wchodzi co najmniej 2 spółki – polscy rezydenci podatkowi,
 - ✓ spółki mają ten sam rok podatkowy,
 - ✓ łączny jest wyższy niż 2%,
 - ✓ jedna spółka ma w drugiej spółce bezpośredni lub pośredni udział – 75%.
- 7) będących małymi podatnikami;

PRZYKŁAD 19.

W przypadku Spółki z o.o., której wartość przychodów ze sprzedaży (wraz z kwotą VAT należnego) nie przekroczyła 2 mln euro, obowiązek wyliczenia i zapłaty minimalnego podatku dochodowego nie wystąpi.

W ramach tego zwolnienia mogą znaleźć swoje miejsce szkoły i przedszkola. Jak również pozostali mikroprzedsiębiorcy i mali przedsiębiorcy bez względu na branżę, w jakiej działają.

- 8) będących spółkami prowadzącymi gospodarkę komunalną, o których mowa w rozdziale 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679);
- 9) którzy osiągnęli udział, o którym

mowa w ust. 1 pkt 2, w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2%;

- 10) postawionych w stan upadłości, likwidacji lub objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym;
- 11) będących stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 205 § 1 Ordynacji podatkowej;
- 12) będących instytucją finansową w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, której podstawowym przedmiotem działalności jest świadczenie usług finansowych polegających na odpłatnym nabywaniu od wierzyciela wierzytelności powstałych w wyniku zawarcia umowy sprzedaży towarów lub świadczenia usług pomiędzy tym wierzycielem a dłużnikiem;
- 13) będących przedsiębiorstwami górnictwami otrzymującymi pomoc publiczną na podstawie ustawy z dnia 7 września 2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego (Dz. U. z 2022 r. poz. 1309).

PRZYKŁAD 20.

Spółka z o.o. w likwidacji nie musi martwić się minimalnym podatkiem dochodowym.

Spółka komandytowa, która w 2023 r. osiągnęła wskaźnik udziału dochodu w przychodach na poziomie 2%, w 2024 r. – 1,8%, w 2025 r. – 0,5%, nie ma obowiązku ustalania minimalnego podatku dochodowego za rok 2026.

MPO Sp. z o.o. nie będzie musiała płacić minimalnego podatku dochodowego bez względu na swoją dochodowość.

Spółka z o.o. podpisująca umowę o współdziałanie nie ma obowiązku obliczania i zapłaty mi-

minimalnego podatku dochodowego.

Kopalnie węgla kamiennego nie muszą się martwić minimalnym podatkiem dochodowym.

Instytucje zajmujące się faktoringiem również są zwolnione z obliczania i zapłaty minimalnego podatku dochodowego.

Podatnicy, o których mowa w ust. 14 pkt 6, przekazują do urzędu skarbowego informację o spółkach wchodzących w roku podatkowym w skład grupy spełniającej warunki określone w tym przepisie, w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1.

PRZYKŁAD 21.

Podatkowa grupa kapitałowa zwolniona z minimalnego podatku dochodowego, której przypadek omawialiśmy w przykładzie 17, która skorzystała ze zwolnienia w roku 2022, musi w terminie do 31 marca 2023 r. przekazać do urzędu skarbowego informację o spółkach wchodzących w skład grupy, spełniających warunki zwolnienia.

Przepisu ust. 14 pkt 1 nie stosuje się do podatników utworzonych w sposób określony w art. 19 ust. 1a.

PRZYKŁAD 22.

Spółki – podatnicy CIT, które nie mogą skorzystać ze zwolnienia podmiotowego, nawet gdyby spełniały wszelkie wyżej wymienione warunki, to podatnicy utworzeni:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę

albo

- 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną,

albo

- 3) przez osoby prawne, osoby fizyczne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, albo
- 4) przez osoby prawne, osoby fizyczne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
- 5) przez osoby prawne, osoby fizyczne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego

przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14.

Zwróćmy uwagę na pkt 3 – 5: nie chodzi tylko i wyłącznie o spółki z o.o. lub spółki komandytowe (powstałe powiedzmy wskutek przekształcenia ze spółek jawnych), lecz także powstałe jako nowe podmioty, których udziałowcy albo komplementariusze wnieśli wkłady niepieniężne nie tylko w formie przedsiębiorstwa, które dotychczas prowadzili, lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, ale także pojedynczych składników tego przedsiębiorstwa o wartości powyżej 10 000 euro.

Przepisy ust. 1–16 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

PRZYKŁAD 23.

Obowiązani do zapłaty minimalnego podatku dochodowego są nie tylko rezydenci podatkowi (polskie firmy), ale i nierezydenci podatkowi (spółki zagraniczne), jeżeli prowadzą działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poprzez położony tutaj zakład.

Spółka z o.o., mająca siedzibę w Brukseli (belgijski rezydent podatkowy) prowadzi w Katowicach działalność poprzez utworzoną tutaj filię swojej działalności. Jeżeli za rok 2022 wykaże stratę lub udział dochodu w przychodach nie będzie wyższy niż 1%, jak też nie zostanie zakwalifikowana do żadnego z 6 zwolnień podmiotowych przewidzianych w art. 24ca ust. 14

uCIT, wówczas również taka spółka będzie musiała obliczyć i zapłacić minimalny podatek dochodowy.

Polski Ład w wersji 3.0 poprawiając regulację podatku dochodowego od osób prawnych, niewątpliwie poszerzył zakres zwolnień podmiotowych i uprościł zamknięcie roczne wielu mikrojednostek oraz małych jednostek, sporządzających co roku swoje sprawozdania finansowe korzystające z uproszczeń wynikających z załączników 4 i 5 ustawy o rachunkowości; obecnie będą one mogły również sporządzać zeznania podatkowe (CIT-8) bez nadmiernych komplikacji spowodowanych koniecznością stosowania przepisów zawartych w art. 24ca uCIT. Niewątpliwie odetchnie z ulgą branża medyczna, mierząca się z odgórnymi, odrębnymi przepisami, narzucającymi odgórnie siatki płac i podwyżki dla personelu, w wyniku których osiągnięcie wskaźnika udziału dochodów w przychodach na poziomie 2% jest nieosiągalne. Pozostałe podmioty, bez względu na przedmiot działalności, osiągnące straty lub wskaźnik dochodu w przychodach poniżej 2%, nie muszą troszczyć się o zapłatę nowego podatku, dopóki nie przekroczą 2 mln euro brutto. Wszystkie pozostałe podmioty, które nie zostały umieszczone w katalogu zwolnień podmiotowych, mogą cieszyć się odroczonym obowiązkiem podatkowym do 1 stycznia 2024 roku. ↪



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Zmiana formy opodatkowania
za 2022 rok.

Naprawa Polskiego Ładu?

Ustawodawca w 2022 roku nowelizował przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kilkanaście razy. Niemniej jednak od 1 lipca 2022 roku obowiązuje tzw. Polski Ład 2.0. Ustawodawca obniżył stawkę podatku przy skali podatkowej z 17% do 12%. Uchylił przepisy regulujące ulgę dla klasy średniej. Wprowadzone zostały również nowe zasady rozliczania się jako osoba samotnie wychowująca dziecko. Czy te zmiany naprawiły sytuację podatników? Jak one wpłynęły na osoby prowadzące jednoosobowe działalności gospodarcze? Co zaoferował ustawodawca przedsiębiorcom na skutek wprowadzonych zmian w trakcie roku?



MONIKA M. BRZOSTOWSKA

Wstęp

Podatnicy prowadzący jednoosobowe działalności gospodarcze w 2022 roku stanęli przed dużym wyzwaniem, w zakresie wyboru najodpowiedniejszej formy opodatkowania. Musieli uwzględnić przede wszystkim zmiany dotyczące braku możliwości odliczania składki zdrowotnej od podatku, jak również nowy sposób wyliczania składki zdrowotnej. Przypomnijmy, że składka zdrowotna od 2022 roku jest nazywana powszechnie „para-podatkiem”. Bowiem wyliczenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne jest zbliżone do wyliczania dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działalność pozarolniczą, opłacających podatek dochodowy, opodatkowanych podatkiem liniowym wynosi 4,9% podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, jednak nie mniej niż kwota odpowiadająca 9% minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w pierwszym dniu roku składkowego, w przypadku składki obliczanej od miesięcznej podstawy jej wymiaru.

W odniesieniu do podatników opodatkowanych skalą podatkową składka wynosi 9% podstawy wymiaru składki.

Należy zwrócić szczególną uwagę na ustalenie rocznej podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. W myśl art. 81 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz.

1285 z późn. zm., dalej jako – uśoz) roczną podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działalność pozarolniczą, o których mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1, 3, 4 i 5 Ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz w art. 18 ust. 1 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, opłacających podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 27, art. 30c lub art. 30ca Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowi dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy jako różnica między osiągniętymi przychodami, w rozumieniu Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, z wyłączeniem przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym innych niż określone w art. 21 ust. 1 pkt 63a, 63b, 152–154 tej ustawy, a poniesionymi kosztami uzyskania tych przychodów, w rozumieniu Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem art. 24 ust. 1–2b tejże ustawy, pomniejszony o kwotę opłaconych w tym roku składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Podstawa wymiaru składki w nowej wysokości obowiązuje od 1 lutego danego roku do 31 stycznia roku następnego, zwanego dalej „rokiem składkowym”.

Podatnicy będący opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych płacą składkę, która jest uzależniona od osiąga-

nych przychodów. Jeżeli przychód mieści się w widełkach do 60.000 zł, składka wynosi w 2022 roku 335,94 zł. Podatnicy osiągający przychody powyżej 60.000 do 300.000 zł płacą składkę w bieżącym roku w wysokości 559,89 zł, zaś te podmioty, które uzyskują przychód powyżej 300.000 zł, obowiązani są płacić składkę w wysokości 1007,81 zł.

W konsekwencji podatnicy, którzy wybierali formę opodatkowania w 2022 roku, musieli uwzględnić nie tylko samą stawkę podatku i ewentualną możliwość skorzystania z ulg, ale również wysokość składki na ubezpieczenie zdrowotne. Niestety po 1 lipca 2022 roku mogło się okazać, że pierwotny wybór nie jest odpowiedni, bowiem zmieniła się w tym czasie stawka podatku w skali podatkowej.

Zmiana formy opodatkowania za rok 2022 – podatek liniowy

Forma opodatkowania przy jednoosobowych działalnościach gospodarczych dotychczas była wybierana na rok. Podatnicy mają możliwość poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze sposobu opodatkowania do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego. Niemniej jednak na skutek zmian Polskiego Ładu podatkowego wprowadzona została

Przyjmuje się,
że jest to remanent sporządzony
na dzień 1 stycznia 2022 r.
Jeżeli podatnik nie sporządził
remanentu na dzień 1 stycznia
2022 r., przyjmuje się, że **wartość
remanentu początkowego
wynosi 0 zł.**

nowa regulacja. W rezultacie ustawodawca w następstwie nowelizacji z 1 lipca 2022 roku zaoferował przedsiębiorcom ponowną zmianę formy opodatkowania za rok 2022. **Preferencja ta przewidziana jest dla podatników opodatkowanych ryczałtem i podatkiem liniowym.** Podkreślenia wymaga fakt, że zmiana formy opodatkowania może nastąpić tylko z podatku liniowego lub ryczałtu na skalę podatkową. Podatnik nie będzie mógł dokonać zmiany formy opodatkowania z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na podatek liniowy i z liniowego na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Zgodnie z art. 14 Ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265 z późn. zm., dalej jako Polski Ład 2.0) podatnicy stosujący przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy opodatkowanie na zasadach określonych w art. 30c, mogą wybrać opodatkowanie dochodów osiągniętych w 2022 r.

z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych skalą podatkową, jeżeli zawiadomią o tym wyborze właściwego naczelnika urzędu skarbowego w zeznaniu rocznym składanym do 30 kwietnia 2023 roku.

Wybór dokonany po złożeniu zeznania nie wywołuje skutków prawnych, jeżeli podatnik wykazał w tym zeznaniu przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W przypadku dokonania wyboru zmiany formy opodatkowania na skalę podatkową, podatnicy wykazują w zeznaniu rocznym miesięczne albo kwartalne zaliczki należne i zapłacone, wyliczane zgodnie z art. 30c upodof – podatkiem liniowym.

Należy zauważyć, że wybór zmiany formy opodatkowania za 2022 rok nie dotyczy lat następnych. Zatem podatnicy, którzy chcą zmienić formę opodatkowania na 2023 rok, powinni złożyć wniosek o tę zmianę do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym osiągnęli pierwszy przychód.

Zmiana formy opodatkowania za rok 2022 – ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Art. 15 Polskiego Ładu 2.0 wskazuje, że podatnicy stosujący przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na zasadach określonych w ustawie zmienianej w art. 5 mogą wybrać opodatkowanie dochodów osiągniętych w 2022 r. z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach skali podatkowej, jeżeli zawiadomią o tym wyborze właściwego naczelnika urzędu skarbowego w zeznaniu rocznym składanym do 30 kwietnia 2023 roku. Wybór dokonany po złożeniu zeznania nie wywołuje skutków prawnych, jeżeli podatnik wykazał w tym zeznaniu przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W przypadku dokonania wyboru zmiany formy opodatkowania za 2022 rok, podatnicy wykazują w zeznaniu rocznym:

1
osiągnięty dochód (poniesioną stratę) na podstawie art. 24 ust. 2–2b ustawy zmienianej w art. 1;

2
miesięczne albo kwartalne zaliczki należne i zapłacone w wysokości należnego i zapłaconego od przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych obliczonego zgodnie z ustawą zmienianą w art. 5.

Podatnik jest obowiązany zaprowadzić i uzupełnić księgę przychodów i rozchodów przed złożeniem zeznania. Przy czym nie uznaje się księgi za nierzetelną i wadliwą wyłącznie z powodu jej zaprowadzenia lub uzupełnienia w terminie przewidzianym owym przepisem.

Jeżeli podatnik sporządził remanent towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadków na dzień 31 grudnia 2021 r., przyjmuje się, że jest to remanent sporządzony na dzień 1 stycznia 2022 r. Jeżeli podatnik nie sporządził remanentu na dzień 1 stycznia 2022 r., przyjmuje się, że wartość remanentu początkowego wynosi o zł.

W przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej i spółki jawnej, zawiadomienia o zmianie formy opodatkowania, poprzez złożenie PIT-36, dokonują wszyscy wspólnicy.

Analogicznie jak w przypadku podatników, którzy są opodatkowani podatkiem liniowym, zmiana formy opodatkowania za rok 2022 nie dotyczy lat następnych.

Do podatników opodatkowanych ryczałtem ustawodawca skierował jeszcze jedną możliwość, a mianowicie rezygnację z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w trakcie roku. Podatnicy ci mieli możliwość złożyć w terminie do dnia 22 sierpnia 2022 r. na piśmie oświadczenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przychodów osiągniętych w okresie od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Przy czym w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki, np. cywilnej, oświadczenie mieli obowiązek złożyć wszyscy wspólnicy.

Owe oświadczenie, w przeciwieństwie do pierwszej możliwości, którą opisywaliśmy, dotyczy również lat następnych, chyba że podatnik dokona wyboru innej formy opodatkowania.

Podatnicy, którzy podjęli decyzję o rezygnacji z ryczałtu i złożyli stosowne oświadczenie w terminie

przewidzianym przepisami, opłacają podatek dochodowy od dochodów osiągniętych od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na zasadach określonych dla skali podatkowej.

W tym wypadku podatnicy będą obowiązani za rok 2022 złożyć dwa zeznania podatkowe. PIT-28 w celu wykazania przychodów za okres od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2022 r. oraz PIT-36 za dochody osiągnięte od 1 lipca 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.

A co ze składką zdrowotną?

Podatnicy, którzy zdecydują zmienić formę opodatkowania za rok 2022 z podatku liniowego na skalę lub z ryczałtu na skalę, do końca roku wpłacają składkę zdrowotną, zgodnie z dotychczasową formą opodatkowania. Dopiero w zeznaniu rocznym składanym do ZUS nastąpi przeliczenie podstawy do składki zdrowotnej i ustalenie faktycznej składki należnej za 2022 rok.

Zgodnie z art. 36 ust. 3 Polskiego Ładu 2.0 w przypadku dokonania wyboru formy opodatkowania na podstawie art. 14 albo art. 15:

1 miesięczne składki na ubezpieczenie zdrowotne ubezpieczonych, należne za 2022 r. albo rok składkowy rozpoczynający się 1 lutego 2022 r., pobierane, rozliczane i opłacane są na podstawie zasad obowiązujących dla formy opodatkowania wybranej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy;

2 roczna składka zdrowotna na ubezpieczenie zdrowotne ubezpieczonych, należna za 2022 r. albo rok składkowy rozpoczynający się 1 lutego 2022 r., pobierana, rozliczana

i opłacana jest na podstawie zasad obowiązujących dla formy opodatkowania wybranej zgodnie z art. 14 albo art. 15.

Podsumowanie

Zmiana formy opodatkowania za rok 2022 w zeznaniu rocznym składanym do 30 kwietnia 2023 r. jest fakultatywna i dotyczy tylko podatników objętych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych i podatkiem liniowym. Zauważyć należy jednak, że kalkulując, czy owa zmiana będzie korzystna dla podatnika, należy uwzględnić nie tylko samą korzyść podatkową, ale zweryfikować, czy nie nastąpi zbyt duża dopłata w zeznaniu rocznym składanym do ZUS w zakresie składki na ubezpieczenie zdrowotne. W konsekwencji może się okazać, że to wysokość składki zdrowotnej będzie determinowała podjęcie decyzji o zmianie formy opodatkowania. ↩



MONIKA M. BRZOSTOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

Art. 79a ust. 1, art. 81 ust. 2, art. 82 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 z późn. zm.).

Art. 9a Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

Art. 14, art. 15, art. 17, art. 36 Ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265 z późn. zm.).

VAT w Trybunale

podsumowanie pierwszych
miesięcy 2022 r.



*Poprzednio na łamach Kwartalnika przejrzelismy esencję
wszystkich wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE
dotyczących VAT, które zapadły od lipca do grudnia 2021 r.
Tym razem podsumujemy rozstrzygnięcia z okresu
od stycznia do końca maja 2022 r.*

DR PAWEŁ MIKUŁA

ZIPVIT (ODLICZENIE BEZ VAT NA FAKTURZE)¹

Brytyjska spółka nabywała usługi pocztowe, aby wysłać swoje towary do klientów. Otrzymywała z tego tytułu faktury wykazujące zwolnienie z VAT dla tych usług. Jak się jednak okazało, usługi te, ze względu na swoją specyfikę, powinny być opodatkowane VAT. Spółka jednak nie otrzymała skorygowanych faktur z wykazanym podatkiem. Mimo to, wystąpiła do organów podatkowych z wnioskiem o odliczenie (zwrot) podatku VAT wynikającego z nabytych usług, twierdząc, że VAT powinien być liczony „w stu”, a zatem jest zawarty w cenie. Jednocześnie – jak twierdził podatnik – faktura nie jest konieczna, aby odliczyć podatek.

Trybunał nie zgodził się z podatnikiem. Uznał, że przesłanką odliczenia jest faktyczne przerzucenie podatku na nabywcę. A tutaj VAT nie został wykazany na fakturze, a zatem nie został w istocie przerzucony. W konsekwencji brak jest tutaj prawa do odliczenia.

TERMAS SULFUROSAS DE ALCAFACHE (KARTOTEKA MEDYCZNA)²

Portugalski podmiot prowadził przedsiębiorstwo oferujące różnego rodzaju prozdrowotne zabiegi termalne. Pobierał przy tym opłaty za otwarcie kartoteki medycznej, co następowało przed rozpoczęciem zabiegów.

Trybunał uznał, że takie założenie kartoteki może być uznane za zwolnione z VAT jako „czynność ściśle związana z opieką medyczną”, jeżeli jest to konieczne do świadcze-

nia opieki medycznej oraz osiągnięcia jej celu terapeutycznego.

APCOA PARKING DANMARK (KARY ZA PARKOWANIE)³

Duńska spółka posiadała szereg prywatnych, należących do niej parkingów, które udostępniała odpłatnie w celu parkowania samochodów. Spółka obciążała parkujących różnorodnymi karami. Były one nakładane za niedokonanie opłaty w należytej wysokości, nienależyte parkowanie oraz za inne zachowania niezgodne z ustanowionym regulaminem.

Trybunał uznał, że tego typu sankcyjne opłaty powinny być co do zasady opodatkowane VAT (stanowiąc część podstawy opodatkowania za korzystanie z parkingu). Podkreślił, że ich pobieranie jest zależne od przestrzegania reguł korzystania z parkingu. Ponadto opłaty te pokrywają zwiększone koszty utrzymania w przypadku błędnego parkowania i pobierane są wyłącznie w przypadku faktycznego skorzystania z parkingu.

FINANZAMT A (STAWKA OBNIŻONA NA SPECYFICZNE DREWNO)⁴

Niemcy wprowadziły obniżoną stawkę VAT na pewną specyficzną kategorię drewna opałowego, definiując ją poprzez odwołanie się do nomenklatury scalonej CN. Tymczasem, zgodnie z przepisami Dyrektywy VAT, państwa członkowskie mogą wprowadzić obniżoną stawkę VAT na – generalnie – „drewno opałowe”. Powstało zatem pytanie,

czy Niemcy mogą zawęzić kategorię drewna opałowego, do którego stosuje się stawkę obniżoną.

Trybunał uznał, że tak. Zdaniem Trybunału państwo członkowskie może zawęzić kategorię towarów, dla których stosuje stawkę obniżoną poprzez odwołanie się do poszczególnych grupowań CN. Takie zawężenie jednakże podlega ocenie z punktu widzenia zasady neutralności, która nakazuje, aby towary podobne były traktowane w podobny sposób.

GRUNDSTÜCKSGEMEINSCHAFT KOLLAUSTRASSE 136 (ODLICZENIE PRZY METODZIE KASOWEJ)⁵

W wyroku zapadłym 10.02.2022 r. Trybunał orzekł o niezgodności przepisów niemieckich z dyrektywą VAT. Zgodnie z tym wyrokiem prawo do odliczenia powinno przysługiwać w momencie powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli zatem u sprzedawcy obowiązek podatkowy powstaje na zasadzie „kasowej”, to również prawo do odliczenia powinno zaistnieć w momencie zapłaty. Dlatego przepisy niemieckie, które przewidywały powstanie prawa do odliczenia w momencie wykonania usługi w przypadku stosowania metody kasowej przez dostawcę, są niezgodne z przepisami dyrektywy.

PHILIPS ORĂȘTIE (OBNIŻENIE ZWROTU VAT)⁶

Zgodnie z przepisami rumuńskimi w określonych okolicznościach organy podatkowe mogły obniżyć kwotę podatku VAT do zwro-

tu, o którą wnioskował podatnik. Przykładowo, gdy podatnik otrzymał decyzję podatkową określającą zaległość podatkową odnoszącą się do innego niż VAT podatku, taka zaległość podatkowa mogła obniżać wysokość zwrotu VAT (nawet jeżeli wykonanie decyzji zostało zawieszono, decyzja była kwestionowana przed sądem, a podatnik wniósł odpowiednie zabezpieczenie wykonania decyzji). Taki mechanizm nie obejmował jednak obniżenia zwrotu innych podatków.

Trybunał uznał, że takie regulacje są niezgodne z przepisami unijnymi. Nie jest dopuszczalne bowiem, aby przepisy dotyczące zwrotu VAT były mniej korzystne niż przepisy dotyczące zwrotu podatków krajowych.

SUZLON WIND ENERGY PORTUGAL (WYKONANIE ZASTĘPCZE)⁷

Spółka portugalska nabyła turbiny do wiatraków od indyjskiego wykonawcy. Dostarczone towary były jednak wadliwe, a zatem nabywca był zobowiązany do naprawy wadliwych turbin. Koszty naprawy zostały przerzucone na indyjskiego dostawcę poprzez wystawienie odpowiednich not księgowych bez wykazania na nich podatku VAT (ze względu na fakt, że było to jedynie „czyste” przerzucenie kosztów, a nie obciążenie za dostawę towarów lub świadczenie usług).

Trybunał uznał, że takie obciążenie jednak powinno być opodatkowane VAT. Sąd unijny stwierdził, że strony zawarły umowę obejmującą usługi naprawy, a zatem w istocie istniał między nimi stosunek prawny, w ramach którego doszło do wymiany świadczeń wzajemnych. W konsekwencji mieliśmy tutaj do czynienia z czynnością opodatkowaną VAT.

SC CRIDAR CONS (ZAWIESZENIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO W ZWIĄZKU Z KARNYM)⁸

Wobec rumuńskiego podatnika VAT prowadzone było postępowanie podatkowe zakończone decyzją, w której organ odmawiał prawa do odliczenia podatku naliczonego ze względu na podejrzenie oszustwa podatkowego (wraz z zastosowaniem odpowiednich sankcji podatkowych). Równoległe toczyło się postępowanie karne w związku z tymi nieprawidłowościami. Organy podatkowe zawiesiły wspomniane postępowanie podatkowe do czasu sądowego rozstrzygnięcia w powiązanej sprawie karnej.

Trybunał Sprawiedliwości UE uznał, że takie zawieszenie postępowania podatkowego, które zmierza do rozstrzygnięcia kwestii prawa do odliczenia VAT, jest dopuszczalne w świetle prawa unijnego. Podkreślił jednak przy tym, że organy podatkowe muszą przestrzegać prawa do dobrej administracji, a w związku z tym również zasady, zgodnie z którą rozstrzygnięcie powinno zostać wydane w rozsądnym terminie.

DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W L. (ROLNICY RYCZAŁTOWI WE WSPÓLNOŚCI MAJĄTKOWEJ)⁹

Polskie małżeństwo prowadziło wspólnie gospodarstwo rolne. Jeden z małżonków był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i rozliczał VAT z tytułu swojej działalności, a drugi małżonek korzystał ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy. Organ podatkowy uznał, że pierwszy wymieniony małżonek powinien płacić VAT od całej działalności gospodarstwa rolnego. Wynika to z polskich przepisów, zgodnie z którymi podatnikiem z tytułu prowadzenia wspólnego gospodarstwa rolnego jest wyłącznie jedna osoba,

która złoży zgłoszenie rejestracyjne.

Trybunał nie zgodził się z podejściem organów podatkowych. Uznał on, że drugi małżonek powinien być uznany za osobnego podatnika, który może korzystać ze swoich praw – w tym rozliczania się według zasad ogólnych. Jest tak również wtedy, gdy małżonkowie są objęci wspólnością majątkową.

BERLIN CHEMIE (STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI)¹⁰

Niemiecka spółka prowadziła działalność gospodarczą na terytorium Rumunii, polegającą na sprzedaży farmaceutyków. Aby prowadzić tę działalność dystrybucyjną, wynajmowała magazyn w Rumunii, a także zleciła swojej spółce powiązanej usługi związane ze sprzedażą, marketingiem, reklamą i wsparciem prawnym oraz administracyjnym. Ta spółka powiązana obciążała zatem spółkę niemiecką za wymienione usługi. Rumuńskie organy podatkowe uznały, że spółka niemiecka ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT na terytorium Rumunii, a w konsekwencji spółka rumuńska powinna opodatkować VAT swoje świadczenie wykonywane dla spółki niemieckiej (gdyż usługa świadczona przez spółkę rumuńską ma miejsce opodatkowania tam, gdzie znajduje się stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego usługa jest świadczona).

Sąd nie zgodził się z podejściem rumuńskich organów podatkowych. Wśród najważniejszych argumentów wymienionych przez sąd należy wskazać następujący: pracownicy spółki rumuńskiej nie zaciągali zobowiązań w imieniu spółki niemieckiej, a jedynie przekazywali zamówienia oraz faktury pomiędzy klientem a spółką nie-

miecką. Jednocześnie przyjęcie tezy organów podatkowych oznaczałoby, że te same zasoby ludzkie i techniczne, które tworzą stałe miejsce prowadzenia działalności, jednocześnie świadczą usługę oraz ją odbierają.

I (ZWOLNIENIE PRYWATNEGO SZPITALA)¹¹

Sprawa C-228/20 dotyczyła niemieckiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadziła prywatny szpital. Na gruncie prawa niemieckiego powstała wątpliwość, czy szpital ten może być zwolniony z VAT. W Niemczech zależało to od tego, czy szpital ma status „uznanego” zgodnie z niemieckimi przepisami (czy posiada określoną umowę z organami państwowymi). Na tle tej sprawy Trybunał wyjaśnił (do pewnego stopnia) kryteria zwolnienia prywatnych szpitali z VAT.

HAPPY EDUCATION (ZAJĘCIA POZASZKOLNE)¹²

Rumuński podmiot prowadził działalność polegającą na organizowaniu pozaszkolnej aktywności dla dzieci (pomoc w zadaniach domowych, kursy językowe, zajęcia sportowe itp.). Organy podatkowe, wbrew stanowisku podatnika, twierdziły, że taka aktywność nie jest działalnością zwolnioną. Wprawdzie zgodnie z art. 132 ustęp 1 lit. i dyrektywy VAT „państwa członkowskie zwalniają kształcenie dzieci lub młodzieży (...) prowadzone przez odpowiednie podmioty (...), których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie”, ale rumuński podmiot nie zawarł odpowiedniej umowy z organami państwowymi.

Trybunał zgodził się z organami podatkowymi. Uznał w szczególności, że państwa członkowskie mają swobodę w określeniu, jaki podmiot ma „cele uznane za podobne”.

DSAB DESTINATION STOCKHOLM (KARTA MIEJSKA)¹³

Miasto Sztokholm posiada spółkę, która sprzedaje karty miejskie umożliwiające wstęp do różnych miejsc atrakcyjnych dla turystów na terenie miasta, a także umożliwiające skorzystanie z transportu miejskiego. Na gruncie tego stanu faktycznego powstało pytanie, czy taka karta jest bonem różnego przeznaczenia. Trybunał uznał, że tak.

DSR – MONTAGEM E MANUTENÇÃO DE ASCENSORES E ESCADAS ROLANTES (REMONT WIND A BUDYNKI MIESZKALNE)¹⁴

Portugalska spółka oferowała usługi przebudowy oraz naprawy wind i stosowała do tych usług stawkę obniżoną VAT. Jednocześnie dyrektywa VAT przewiduje możliwość zastosowania obniżonej stawki do „remontów i napraw prywatnych budynków mieszkalnych”. Organy podatkowe uznały, że przebudowa i naprawa wind nie może korzystać ze stawki obniżonej, gdyż nie odpowiada kategorii wymienionej w dyrektywie. Trybunał Sprawiedliwości nie zgodził się z organami podatkowymi. W windy są konieczne do korzystania z budynków mieszkalnych. Z tego m.in. powodu możliwe jest zastosowanie stawki obniżonej w takiej sytuacji.

U.I. (ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA ZA VAT IMPORTOWY)¹⁵

Włoski podmiot został uznany za solidarnie odpowiedzialnego za należności celne z tytułu importu. W konsekwencji nałożono na niego również odpowiedzialność z tytułu podatku VAT wynikającego z tego importu. Jednocześnie jednak przepisy włoskie o VAT nie przewidywa-

ły, że osoba odpowiedzialna z tytułu należności celnych w takiej sytuacji jest odpowiedzialna również za VAT. Trybunał uznał, że w braku precyzyjnej regulacji wskazującej taką odpowiedzialność, nie jest możliwe nakładanie obowiązku zapłaty VAT z tytułu importu. ↪



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok z 13.01.2022 r., C-156/20, Zipvit.

2_Wyrok z 13.01.2022 r., C-513/20, Termas Sulfurosas de Alcafache.

3_Wyrok z 20.01.2022 r., C-90/20, Apcoa Parking Danmark.

4_Wyrok z 3.02.2022 r., C-515/20, Finanzamt A.

5_Wyrok z 10.02.2022 r., C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136.

6_Wyrok z 10.02.2022 r., C-487/20, Philips Orăştie.

7_Wyrok z 24.02.2022 r., C-588/20, Suzlon Wind Energy Portugal.

8_Wyrok z 24.02.2022 r., C-582/20, SC Cridar Cons.

9_Wyrok z 24.03.2022 r., C-697/20, Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Perte du statut d'agriculteur forfaitaire).

10_Wyrok z 7.04.2022 r., C-333/20, Berlin Chemie.

11_Wyrok z 7.04.2022 r., C-228/20, I (Exonération de TVA des prestations hospitalières).

12_Wyrok z 28.04.2022 r., C-612/20, Happy Education.

13_Wyrok z 28.04.2022 r., C-637/20, DSAB Destination Stockholm.

14_Wyrok z 5.05.2022 r., C-218/21, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes.

15_Wyrok z 12.05.2022 r., C-714/20, U.I. (Représentant en douane indirect).

**Rozliczenie od 1 stycznia 2023 r.
najmu prywatnego małżonków**

pozostających w separacji



*W związku z art. 71 ust. 1 ustawy
z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy
o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych
innych ustaw (dalej: Polski Ład) wprowadzona została
z dniem 1 stycznia 2023 r. możliwość opodatkowania
najmu prywatnego wyłącznie w formie ryczału
od przychodów ewidencjonowanych.*

DR ADAM BOJARSKI

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, w jaki sposób jest opodatkowany przychód z najmu prywatnego nieruchomości, w przypadku małżonków pozostających w separacji, przy czym przez małżonków pozostających w separacji rozumie się małżonków, wobec których sąd orzekł separację.

Opodatkowanie najmu prywatnego małżonków pozostających w separacji

Wprowadzone przez art. 71 Polskiego Ładu przepisy przede wszystkim wywołują kontrowersję odnośnie stosowania regulacji fiskalnych¹. Jednakże zdaniem autora skutki wprowadzenia opodatkowania od najmu prywatnego wyłącznie za pomocą ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych są niedostosowane także pod kątem terminologicznym. O ile w przypadku małżonków pozostających w separacji w roku 2022 r. możliwy był wybór opodatkowania najmu prywatnego pomiędzy opodatkowaniem ryczałtem a opodatkowaniem zasadami ogólnymi, o tyle od 2023 r. takiego wyboru nie będzie i możliwe będzie opodatkowanie wyłącznie za pomocą ryczałtu. W przypadku stosowania zasad ogólnych wątpliwości nie istnieją (każdy rozlicza swoje dochody), natomiast w przypadku stosowania ryczałtu takie wątpliwości pozostają.

Zgodnie z art. 12 ust. 13 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych

przez osoby fizyczne (dalej: RyczałtU) w przypadku osiągnięcia przez małżonków przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a, kwota przychodów określona w ust. 1 pkt 4 lit. a dotyczy łącznie obojga małżonków.

Oznacza to, że ustawodawca uznał, iż kwota opodatkowania 8,5% przysługuje wyłącznie małżonkom, których łączny przychód w ciągu roku podatkowego wyniesie do kwoty 100.000 złotych. Natomiast dla małżonków, których łączny przychód wyniesie powyżej 100.000 złotych, stawka podatkowa wyniesie 12,5% od nadwyżki przekraczającej 100.000 złotych².

Limit przysługujący małżonkom wynosi 100.000 złotych. Ustawodawca nie wyróżnił szczególnych przesłanek, które miałyby różnicować małżonków w takim przypadku. Nie jest istotne to, czy nieruchomość jest majątkiem osobistym każdego z małżonków³.

Nie ma znaczenia, czy majątek został nabyty przed zawarciem małżeństwa, czy też w trakcie małżeństwa. Ustawodawca także nie uregulował kwestii istnienia bądź nie pomiędzy małżonkami rozdzielenia majątkowej. Nie ma znaczenia podział udziałów w poszczególnych nieruchomościach. Jedynym kryterium jest pozostawanie w związku małżeńskim, co wiąże się ze stosowaniem limitu w wysokości 100.000 złotych opodatkowanych stawką 8,5%.

Podejście to potwierdzone jest w interpretacjach organów podatkowych⁴, jak i w stanowisku doktryny⁵.

Co istotne, przepisy RyczałtU nie są w tym zakresie spójne. W art. 12 ust. 8 RyczałtU uregulowane jest

opodatkowanie przychodów małżonków, wobec których sąd orzekł separację, jednakże dotyczą one wyłącznie dochodów osiągniętych ze spółek. Brak jest analogicznej regulacji w art. 12 ust. 13 RyczałtU. Kolejnym problemem jest brak definicji, kogo należy rozumieć jako „małżonka” w świetle Ryczałtu. Definicje umieszczone w art. 4 ust. 1 RyczałtU nie regulują kwestii odnoszących się do małżonków pozostających w separacji⁶.

W związku z tym można byłoby uznać, że małżonkowie pozostający w separacji powinni być traktowani jak małżonkowie. Aczkolwiek istnieją pewne wątpliwości interpretacyjne.

Zdaniem autora wątpliwości dotyczące kwalifikacji na gruncie przepisów podatkowych dotyczą dwóch kwestii. Pierwsza kwestia to trwanie małżeństwa w trakcie separacji. Druga kwestia to skutki orzeczenia separacji.

Zgodnie z art. 61 (4) § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (dalej: krio) orzeczenie separacji ma skutki takie jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód, chyba że ustawa stanowi inaczej.

Zgodnie z art. 61(4) § 2 krio małżonek pozostający w separacji nie może zawrzeć małżeństwa⁷.

W orzecznictwie w sprawach podatkowych dopuszcza się możliwości odwołania bezpośrednio do przepisów krio. Takie miały miejsce w orzecznictwie choćby w przypadku ustalenia, do której grupy podatkowej w podatku od spadków i darowizn zakwalifikowany jest spadkobierca⁸.

Co istotne, przepisy RyczałtU nie są w tym zakresie spójne. W art. 12 ust. 8 RyczałtU **uregulowane jest opodatkowanie przychodów małżonków, wobec których sąd orzekł separację, jednakże dotyczą one wyłącznie dochodów osiągniętych ze spółek.**

W orzecznictwie NSA istnieją rozbieżności w przypadku małżonków pozostających w separacji, w sprawach, w których ustawodawca nie wprowadził definicji małżeństwa. W wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06, w sprawie dotyczącej przyznania renty sąd orzekł, że skutki orzeczonej separacji rozumianej jako rozwód dotyczą zarówno sfery majątkowej, jak i niemajątkowej⁹. Natomiast w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07, w sprawie dotyczącej tego, czy małżonek pozostający w separacji powinien być zakwalifikowany do I czy do III grupy podatkowej w podatku od spadków i darowizn, sąd orzekł, że w sprawie małżonków pozostających w separacji traktuje się ich tak jak małżeństwo, czyli małżonek pozostający w separacji jest zaliczany do I grupy podatkowej w podatku od spadków i darowizn¹⁰.

Oznacza to, że istnieją dwie możliwe interpretacje limitu małżonków pozostających w separacji. Jeśli uznalibyśmy, że małżonek pozostający w separacji w rozumieniu RyczałtU¹¹ traktowany jest jak małżonek, gdyż zgodnie z art. 61(4) § 2 krio małżonek pozostający w separacji nie może zawrzeć małżeństwa, wtedy zrównana byłaby pozycja małżonków, jak i małżonków pozostających w separacji. Z pewnością

byłoby to stanowisko korzystne dla organów podatkowych, a niekorzystne dla podatników.

Z drugiej jednak strony istotna przy poprawnej kwalifikacji jest ocena skutków orzeczenia separacji. Zgodnie z art. 61(4) § 1 krio orzeczenie separacji ma skutki takie jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód, chyba że ustawa stanowi inaczej¹².

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami przy ocenie kwalifikacji należy odnieść się do wykładni celowościowej.

Po pierwsze należy odnieść się do wprowadzenia instytucji separacji do polskiego porządku prawnego.

Wprowadzenie przepisów dotyczących separacji miało miejsce 16 grudnia 1999 r., kiedy to weszły w życie przepisy ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o zmianie ustawy kodeks rodzinny i opiekuńczy, kodeks cywilny, kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw¹³.

Zdaniem autora konieczne jest odwołanie się do druku sejmowego nr 708 wprowadzającego instytucję separacji do polskiego porządku prawnego. Jak podkreślono w piśmie od ówczesnego Prezesa Rady Ministrów Pana Jerzego Buzka do ówczesnego Marszałka Sejmu RP Pana Macieja Płażyńskiego:

„W odróżnieniu od rozwodu

separacja nie powoduje ustania małżeństwa i zawarcie nowego małżeństwa nie jest dopuszczalne, niemniej jednak w wielu kwestiach z separacją powinny łączyć się podobne konsekwencje jak z rozwodem. Jest to uzasadnione wyłączeniem obowiązku wspólnego pożycia w obydwu przypadkach. Mając to na uwadze, projektowany art. 61 (1) przyjmuje ogólną zasadę, że skutki separacji są takie jak skutki rozwiązania małżeństwa przez rozwód. Odrębności mają być natomiast wyraźnie sygnalizowane w ustawie, co dotyczy nie tylko Kodeksu rodzinnego i opiekuńskiego. Stosownie do wspomnianej zasady i wobec braku poszczególnych postanowień po orzeczeniu separacji niedopuszczalne będzie wspólne przysposobienie dziecka przez małżonków pozostających w separacji”¹⁴.

Kluczowy w dalszej analizie będzie zwrot „chyba, że ustawa stanowi inaczej”. Oznacza to, że ustawa musi stanowić inaczej, aby skutki orzeczonej separacji były traktowane odmiennie niż rozwód. W związku z czym ustawodawca wprowadzając konkretne przepisy prawa, rozumiał zwrot „chyba, że ustawa stanowi inaczej”.

Oznacza to, że zdaniem ówczesnego prawodawcy orzeczenie separacji będzie wywoływać takie skutki jak rozwód, przy czym skutki inne

Brak jest analogicznej regulacji w art. 12 ust. 13 RyczałtU. Kolejnym problemem jest brak definicji, kogo należy rozumieć jako „małżonka” w świetle RyczałtU. Definicje umieszczone w art. 4 ust. 1 RyczałtU nie regulują kwestii odnoszących się do małżonków pozostających w separacji.

niż rozwód w przypadku orzeczenia separacji będą mogły mieć miejsce, jeśli ustawodawca ureguluje takie relacje w przepisach rangi ustawowej. Co istotne, dotyczy to nie tylko przepisów krio, ale przepisów także innych ustaw¹⁵.

Ewentualna argumentacja opierająca się na stwierdzeniu, że w konkretnych przepisach podatkowych (np. art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁶) wprost są wymienieni małżonkowie pozostający w separacji, jako argumentacja do wyłączenia stosowania przepisów krio również nie może być poprawna. Ewentualne uregulowanie w przepisach podatkowych pozycji małżonka pozostającego w separacji nie ma znaczenia. Znaczenie miałyby sytuacja, w której status małżonków pozostających w separacji byłby taki sam jak małżeństwa. Wtedy przepisy ustawy miałyby zastosowanie.

Oprócz woli ustawodawcy należy także zwrócić uwagę na stanowisko doktryny w tej sprawie. Warto to ocenić na 3 płaszczyznach. Pierwsza płaszczyzna to relacje pomiędzy separacją a stosowaniem przepisów o rozwodzie. Zdaniem J. Pawliczaka „ogólna zasada wynikająca z art. 61(4) § 4 krio zapobiega powstawaniu luk, ponieważ w przypadkach, gdy brak szczególnej regulacji, należy bezpo-

średnio stosować przepisy regulujące skutki prawne rozwodu, a jednocześnie nie można stosować wobec separowanych małżonków tych przepisów, które regulują skutki prawne właściwe małżeństwu, wynikające z jego zawarcia”¹⁷.

Druga płaszczyzna dotyczy tego, na jakim gruncie stosowane są przepisy o separacji. Zdaniem J. Halbera „separacja odnosi skutki takie jak rozwód nie tylko na gruncie prawa rodzinnego i spadkowego, ale generalnie na całym obszarze prawa, w szczególności w zakresie prawa podatkowego, prawa ubezpieczeń społecznych, prawa lokalowego”¹⁸.

Ostatnia płaszczyzna dotyczy sytuacji, w której to w razie braku definicji pojęcie małżonka należy interpretować inaczej niż na gruncie wykładni językowej przepisów prawa podatkowego (w tym przypadku podatku od spadków i darowizn). Zdaniem A. Wrześcińskiej-Nowackiej w przypadku orzeczenia separacji stosunki majątkowe małżonków de iure są takie, jakby małżonkowie byli po rozwodzie. „Wynik wykładni funkcjonalnej i systemowej zewnętrznej nie daje więc podstaw do uznania, że wyłącznie z uwagi na dalsze trwanie związku małżeńskiego małżonek pozostający w separacji powinien być zaliczony do I grupy podatkowej”¹⁹.

Zdaniem autora w takim przypadku nie mają zastosowania przepisy art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa i wyrażona zasada in dubio pro tributario. Zgodnie z tym artykułem niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika²⁰. Aby zastosować zasadę in dubio pro tributario, muszą być spełnione łącznie trzy warunki. Po pierwsze, istnieją wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. Po drugie, nie jest możliwe rozstrzygnięcie tych wątpliwości. Po trzecie, eliminacja wątpliwości winna prowadzić do przyjęcia najkorzystniejszej dla podatnika interpretacji²¹.

O ile pierwsza przesłanka zdaniem autora została spełniona (brak definicji małżonka pozostającego w separacji na gruncie przepisów RyczałtU), druga przesłanka jego zdaniem nie występuje (odwołanie się do przepisów krio). Według autora raczej nie zachodzą przesłanki do zastosowania zasady in dubio pro tributario.

Jednakże gdyby jednak organ podatkowy uznał, że zachodzą przesłanki do zastosowania zasady in dubio pro tributario, to powinien orzec na korzyść podatnika, gdyż istnieje wykładnia przepisów korzystna dla podatników. W ten sposób należy przyjąć stanowisko, że na

podstawie art. 12 ust. 13 Ryczałtu w zw. z art. 61 (4) § 1 krio małżonkowie pozostający w separacji nie podlegają łącznemu opodatkowaniu, a limit 100.000 złotych opodatkowany stawką 8,5% przysługuje osobno każdemu z małżonków pozostających w separacji.

Natomiast sam fakt pozostawania w związku małżeńskim powinien być oceniany w dwóch kategoriach. Pierwsza kategoria to istnienie małżeństwa. Druga kategoria to małżeństwo jako relacja, która nie wywołuje takich samych skutków jak rozwód. W przypadku małżeństwa mamy do czynienia z małżeństwem, którego relacja nie wywołuje takich skutków jak rozwód. W przypadku separacji mamy do czynienia ze małżeństwem, które w sprawach nieuregulowanych odmiennie wywołuje skutki jak rozwód. Wyłącznie uznanie, że małżeństwo to związek małżeński nie wywołujący takich skutków jak rozwód, zdaniem autora kwalifikuje małżonków do uznania, że limit 100.000 złotych dotyczy przychodów obojga małżonków.

Wnioski końcowe

W przypadku, w którym małżonkowie pozostający w separacji są zobowiązani od 1 stycznia 2023 r. rozliczać się z najmu prywatnego nieruchomości za pomocą ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, dochody z tego najmu opodatkowane są nie jak to jest uregulowane w małżeństwie, czyli do kwoty 100.000 złotych stawka 8,5% oraz stawka 12,5% od nadwyżki od 100.000 złotych, lecz opodatkowanie w wysokości 8,5% do kwoty 100.000 złotych będzie dotyczyło każdego małżonka z osobna. Przemawiają za tym następujące okoliczności. Po pierwsze ustawodawca nie wprowadził żadnych zmian legislacyjnych regulujących, że małżonkowie

zostający w separacji traktowani są tak jak małżonkowie. Mógł to uczynić na dwa sposoby. Albo poprzez definicję małżeństwa na gruncie Ryczałtu albo poprzez dodanie po art. 12 ust. 13 np. art. 12 ust. 13a Ryczałtu w brzmieniu: „Przepisy art. 12 ust. 13 ustawy dotyczą również małżonków, wobec których sąd orzekł separację”. Po drugie skoro ustawodawca nie uregulował tej materii, a przepisy art. 61(4) § 1 krio regulują skutki orzeczenia separacji takie jak rozwód, to uznanie, że małżonkowie pozostający w separacji nie może być utożsamiany jako małżonkowie wynikają z art. 12 ust. 13 Ryczałtu w zw. z art. 61(4) § 1 krio. Po trzecie powoływanie się na art. 61(4) § 2 krio dotyczy wyłącznie sfery ograniczeń wynikających z przepisów krio, a nie skutków orzeczenia separacji i jako takie nie ma związku ze sferą podatkową²².

W obecnym stanie prawnym art. 12 ust. 13 Ryczałtu należy interpretować w ten sposób, że każdy z małżonków pozostających w separacji może korzystać ze stawki 8,5% podatku w przypadku wykazania przychodu do kwoty 100.000 złotych rocznie²³. Jeżeli jednak ustawodawca uzna, że małżonkowie pozostający w separacji podlegają takiemu samemu rozliczeniu jak małżonkowie, to musi w tym zakresie podjąć inicjatywę legislacyjną albo poprzez dodanie definicji małżeństwa w przepisach Ryczałtu, albo poprzez uregulowanie, że przepisy art. 12 ust. 13 Ryczałtu ustawy dotyczą również małżonków, wobec których została orzeczona separacja. 🐣



DR ADAM BOJARSKI,
RADCA PRAWNY

1_ M. Jaśniewicz, Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 1/2022, Łódź 2022, s. 40–61.

2_ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.

3_ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Bd 240/21.

4_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 kwietnia 2020 r., znak 0114-KDIP-3-2.4011.67.2020.3.JK2, Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 lutego 2021 r., znak 0115-KDIT1.4011.1004.2020.1.KK.

5_ A. Wrzeńska-Nowacka [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzeńska-Nowacka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych*. Komentarz, wyd. 2, Warszawa 2022, s. 418.

6_ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.

7_ Tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.

8_ Wyrok NSA z dnia 16 września 2009 r., sygn. II FSK 438/08.

9_ Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06.

10_ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07.

11_ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.

12_ Tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.

13_ Dz. U. z 1999 r. nr 52 poz. 532.

14_ Uzasadnienie Pisma Prezesa Rady Ministrów RM-104-98 do druku nr 708 z dnia 12 listopada 1998 r., s. 5–6.

15_ Tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.

16_ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

17_ J. Pawliczak, *Komentarze Prawa Prywatnego*, Tom V. Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz. Przepisy wprowadzające KRO pod red. K. Osajdy, Warszawa 2017, s. 871.

18_ J. Halberda, *Separacja – wybrane zagadnienia materialnoprawne (przesłanki, skutki)*, Rejent nr 11, Warszawa 2001, s. 105.

19_ A. Wrzeńska-Nowacka [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrzeńska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 339.

20_ Tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

21_ A. Mariański, *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz* pod red. A. Mariańskiego, wyd. II, Warszawa 2022, s. 10–11.

22_ Tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.

23_ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRAN CZAK, WANDA NOWAK,
KRYSTYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
IWONA BIERNAT-BARAN
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA
paninagrochowicz@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
01-211 Warszawa
ul. Giełdowa 4C/34,
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**