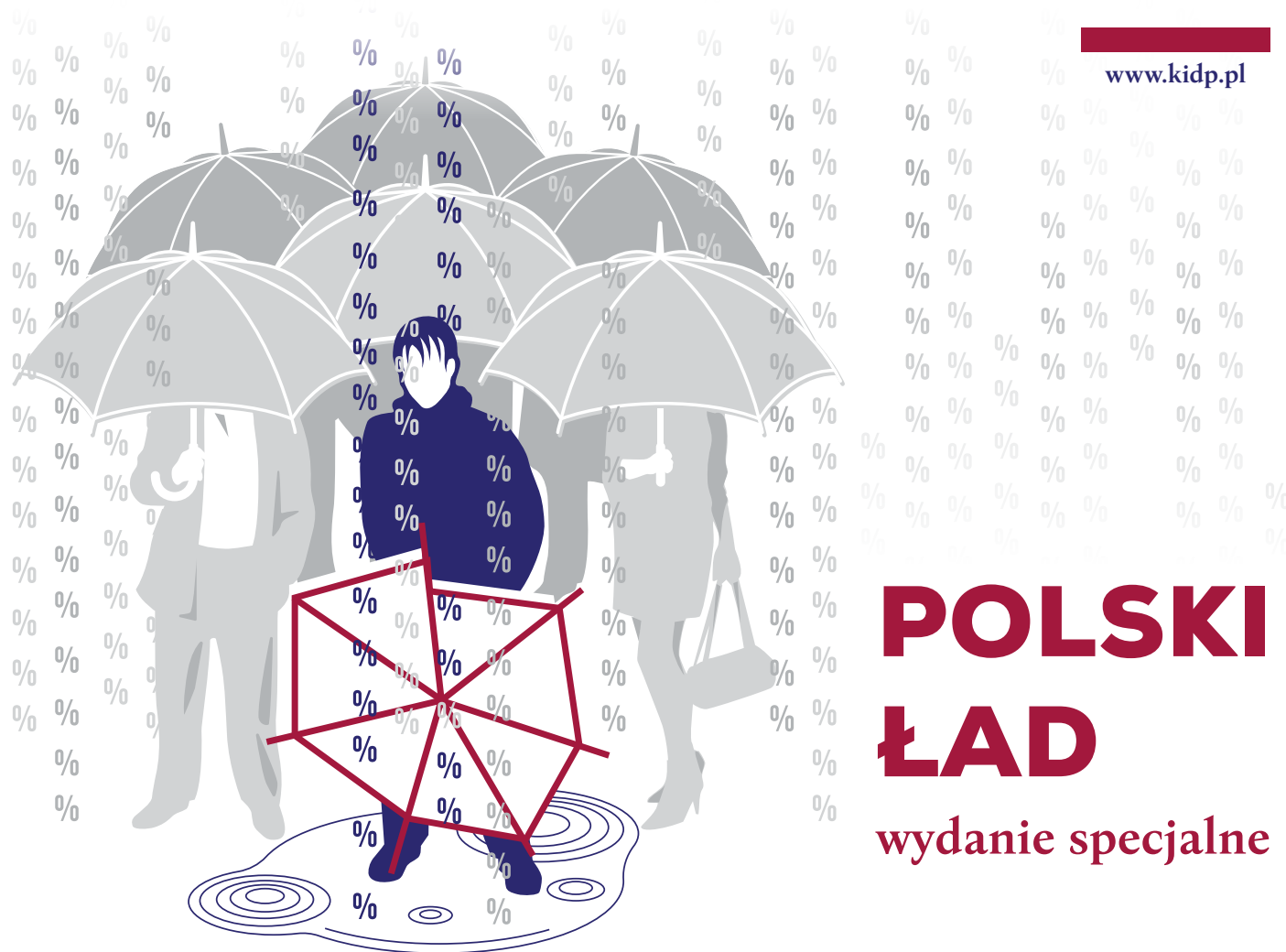


# DORADCA PODATKOWY

[www.kidp.pl](http://www.kidp.pl)



**POLSKI  
ŁAD**  
wydanie specjalne

2

**Wielka  
czwórka**  
czyli elementy podatku  
przychodowego

AGNIESZKA CZERNIK

18

Podatek  
od przerzuconych dochodów –  
interpretacyjna  
łamigłówka

DR MIKOŁAJ KONDEJ

12

**Grupy VAT**

DR KATARZYNA KNAWA

# SPIS TREŚCI

- 2** Wielka czwórka, czyli elementy podatku przychodowego  
AGNIESZKA CZERNIK
- 12** Grupy VAT  
DR KATARZYNA KNAWA
- 18** Podatek od przerzuconych dochodów - interpretacyjna łamigłówka  
DR MIKOŁAJ KONDEJ
- 34** Podatek dochodowy od osób prawnych. Nowe ulgi na innowacje  
DR JOWITA PUSTUŁ
- 40** Ukryta dywidenda  
AGNIESZKA CZERNIK
- 44** Nowe metody walki z szarą strefą w Polskim Ładzie  
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA



## Szanowni Czytelnicy,

**K**olejny raz mam przyjemność powitać Was na łamach Kwartalnika Doradca Podatkowy – czasopisma tworzonego przez doradców podatkowych i dla doradców podatkowych. Numer, który trzymacie właśnie w rękach, ma szczególny charakter. To wydanie specjalne, w którym omówione zostały wybrane zagadnienia związane z Polskim Ładem – największymi od lat zmianami w systemie podatkowym.

Na łamy specjalnego wydania kwartalnika zaprosiliśmy wybitnych fachowców: doradców podatkowych, którzy są ekspertami w konkretnych obszarach i byli gotowi podzielić się swoją wiedzą z Czytelnikami. Autorzy po drodze musieli się zmierzyć z licznymi problemami – w tym z największym, jakim są ciągle zmiany w prawie podatkowym oraz zapowiedzi kolej-

nych nowelizacji. Mimo to dołożyli wszelkich starań, aby informacje, którymi dzielą się na łamach Kwartalnika Doradca Podatkowy, były aktualne i przedstawiały obecny stan prawny.

Ze względu na obszerność przepisów Polskiego Ładu rzeczą niemożliwą było całościowe opisanie zmian, które weszły w życie 1 stycznia 2022 roku. Dlatego uznaliśmy, że wybierzemy te kilka zagadnień, które budzą najczęściej wątpliwości i prowokują liczne dyskusje w gronie doradców podatkowych. Mam nadzieję, że skorzystacie Państwo na ich lekturze.

Korzystając z okazji, chciałabym też złożyć Państwu serdeczne życzenia z okazji Świąt Wielkanocnych. Niech ten czas będzie dla wszystkich doradców podatkowych czasem wytchnienia, pełnym radosnych chwil spędzonych w gronie najbliższych.

Z najlepszymi życzeniami,

**IWONA BIERNAT-BARAN**  
**PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM DS. WYDAWNICTW**  
**KRAJOWEJ RADY DORADCÓW PODATKOWYCH**

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

# Wielka czwórka

## czyli elementy podatku przychodowego



*Polski Ład wprowadza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nowy podatek, zwany minimalnym podatkiem dochodowym lub także podatkiem przychodowym. Minimalny podatek dochodowy zostaje opisany w art. 24ca ust. 1 – 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: uCIT) i wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2022 roku.*

*Dotyczy podatników CIT, a więc SA, PSA, SKA, Sp. z o.o., Spółek komandytowych, Spółek jawnych, które nie mają wśród swoich wspólników wyłącznie osób fizycznych i nie składają corocznie CIT-15 + CIT-JW.*

AGNIESZKA CZERNIK

**W**arto również zauważyć, iż na początku listopada 2021 r. szczyt G20 zdecydował o minimalnym CIT wynoszącym 15% na całym świecie. Jeżeli w jakimś państwie obowiązują niższe stawki CIT, to takie państwo będzie musiało je podnieść, a nawet jeśli tego nie zrobi, albo spółka zapłaci faktyczny podatek niższy niż 15%, to spółka będzie musiała dopłacić różnicę.

### Jakie warunki trzeba spełnić i w jakiej sytuacji się znaleźć, aby zostać podatnikiem płacącym minimalny podatek dochodowy?

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 1%**

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

#### PRZYKŁAD 1

Spółka komandytowa w roku podatkowym 2022 poniosła stratę w wysokości 5 000 zł, wykazując ją w zeznaniu podatkowym CIT-8 za 2022 rok.

Spółka musi liczyć się z zapłaceniem dodatkowego podatku – minimalnego podatku dochodowego. Stawka tego podatku wyniesie 10%, a podstawa wyliczenia tych 10% okaże się dosyć skomplikowana.

#### PRZYKŁAD 2

Spółka komandytowa w roku podatkowym 2022 wygenerowała i wykazała w zeznaniu podatkowym CIT-8 dochód w wysokości 5 000 zł i przychody w wysokości 500 000 zł.

Jak wiadomo, udział dochodów w przychodach w wysokości nie większej niż 1% oznacza konieczność zapłaty podatku, a więc

$$\frac{D}{P} \leq 100\%$$

$$\frac{5\,000}{500\,000} = 1\%$$

Zatem warunek do opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym Spółki został spełniony, gdyż udział dochodu w przychodzie nie był wyższy niż 1%.

Spółka musi liczyć się z zapłaceniem dodatkowego podatku – minimalnego podatku dochodowego. Stawka tego podatku wyniesie 10%, a podstawa wyliczenia tych 10% okaże się dosyć skomplikowana.

### Nie wszystkie składniki straty składają się na stratę dla celów

### minimalnego podatku dochodowego, nie wszystkie elementy składają się na udział dochodu w przychodach ...

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 ulepszenia środków trwałych;**

**Amortyzacja ST = KUZP**

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

**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 1%, 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 ze sobą powiązane i muszą wystąpić łącznie.**

### 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...

...okazało się, iż spółka nie poniosła straty wyliczanej dla celów minimalnego podatku dochodowego.

### Podstawa opodatkowania, od której wyliczać będziemy 10% minimalny podatek:

Podstawę opodatkowania stanowi suma:

**1) kwoty odpowiadającej 4% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym**

oraz

**2) poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 kosztów fi-**

**nansowania dłużnego** w rozumieniu art. 15c ust. 12 w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

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

Po – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13, K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1,

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

Kfd – 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

**3) wartości odroczonego podatku dochodowego** wynikającej 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

**4) 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:

$$[(P - Po) - (K - Am - O)] \times 5\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

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

Po – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13, K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1,

Am – 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 4 składników =  $4\% \times P + \text{KFD}$  na rzecz podmiotów powiązanych (wg wzoru) + podatek odroczony + koszty usług poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych (wg wzoru).

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

Składnik II – koszty finansowania dłużnego wg wzorów:

**Krok 1** – podajemy (wyliczamy) kwotę finansowania dłużnego (wg definicji z art. 15c ust. 12 uCIT – katalog kosztów):  $1\,000\,000 \text{ zł}$ .

**Krok 2** – wyliczamy wzór:

$P - 8\,000\,000$   
 $Po - 1\,000\,000$   
 $K - 7\,920\,000$   
 $Am - 1\,920\,000$   
 $Kfd - 1\,000\,000$

$[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\% = [(8\,000\,000 - 1\,000\,000) - (7\,920\,000 - 1\,920\,000 - 1\,000\,000)] \times 30\% = [7\,000\,000 - 5\,000\,000] \times 30\% = 2\,000\,000 \times 30\% = 600\,000 \text{ zł}$

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

Koszty finansowania dłużnego, wynoszące  $1\,000\,000 \text{ zł}$ , przewyższają kwotę wyliczoną według wzoru, wynoszącą  $600\,000 \text{ zł}$ , o  $400\,000 \text{ zł}$ .

Składnik III – podatek odroczony nie występuje, gdyż spółka korzysta z uproszczeń, przyjęła status małej jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Zatem wartość III składnika wynosi:  $0,00 \text{ zł}$ .

Składnik IV – poniesione koszty i wyliczenia wg wzoru:

**Etap 1** – wyliczamy koszty poniesione na rzecz podmiotów powiązanych:

– koszty usług doradczych:  $500\,000 \text{ zł}$

– koszty usług reklamowych:  $500\,000 \text{ zł}$

– opłaty i należności za korzystanie z praw autorskich, licencji, praw własności przemysłowych:  $500\,000 \text{ zł}$

– przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika – nie wystąpiło:  $0,00 \text{ zł}$ .

Koszty ogółem:  $1\,500\,000 \text{ zł}$ .

**Etap 2** – wyliczamy wzór:

$P - 8\,000\,000$   
 $Po - 1\,000\,000$   
 $K - 7\,920\,000$   
 $Am - 1\,920\,000$   
 $O - 1\,000\,000$

$[(P - Po) - (K - Am - O)] \times 5\% = [(8\,000\,000 - 1\,000\,000) - (7\,920\,000 - 1\,920\,000 - 1\,000\,000)] \times 5\% = [7\,000\,000 - 5\,000\,000] \times 5\% = 2\,000\,000 \times 5\% = 100\,000 \text{ zł}$

Kwota wyliczona według wzoru wynosi  $100\,000 \text{ zł}$ .

Koszty ogółem –  $1\,500\,000 \text{ zł}$  nie przekraczają  $0,3\,000\,000 \text{ zł}$  kwoty  $100\,000 \text{ zł}$ , lecz  $0,1\,400\,000 \text{ zł}$ .  
 $1\,500\,000 - 100\,000 = 1\,400\,000 \text{ zł}$ .

Zatem IV składnik również wynosi:  $0,00 \text{ zł}$ .

Podstawa opodatkowania =  $320\,000 + 400\,000 + 0 + 0 = 720\,000 \text{ zł}$   
 $10\% \times \text{podstawa opodatkowania} = 10\% \times 720\,000 \text{ zł} = 72\,000 \text{ zł}$ .

Z powyższych wyliczeń podstawy opodatkowania i stawki minimalnego podatku wynikałoby, iż podatek ten wyniesie  $72\,000 \text{ zł}$ .

Jednakże po drodze możemy napotkać jeszcze wiele wyjątków.

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 IV 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 przekształcanych, 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 przejściu lub nabyciu, w całości albo w części, jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejściem 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 IV 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:

- 1)** wykonawca projektu podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 2)** aktywa, których projekt dotyczy, znajdują się całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 3)** koszty finansowania zewnętrzne są wykazywane dla celów podatkowych w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 4)** 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 należno-

ści 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 IV 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 5

Spółka komandytowa przy wyliczaniu składnika IV 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 przedmiotem powiązaniem. Między spółką z o.o. a drugą spółką z o.o. podpisano uprzednio stosowne umowy.

Jeżeli rok podatkowy 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 rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

#### PRZYKŁAD 6

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.

Wyciszając składnik IV 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 7

Spółka komandytowa może pomniejszyć podstawę opodatkowania wyliczaną dla celów minimalnego podatku dochodowego o kwotę odliczeń od dochodu, na przykład darowizn 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 8

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.

Podatnicy obowiązani do zapłaty minimalnego podatku dochodowego są obowiązani 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 9

Spółka komandytowa, która dokonała wyliczenia podstawy opodatkowania oraz minimalnego podatku dochodowego, musi wykazać w zeznaniu podatkowym na formularzu CIT-8 za rok 2022, składanym w marcu 2023 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 10**

Spółka komandytowa wpłaca minimalny podatek dochodowy za 2022 rok na rachunek urzędu skarbowego do dnia 31 marca 2023 r., przy czym z zeznania podatkowego (CIT-8) za rok 2022 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 podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy.

**PRZYKŁAD 11**

Spółka komandytowa wpłaca minimalny podatek dochodowy za 2022 rok na rachunek urzędu skarbowego do dnia 31 marca 2023 r., przy czym z zeznania podatkowego (CIT-8) za rok 2022 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 2023 roku.

W zeznaniach za lata 2023, 2024, 2025 można odliczyć zapłacony podatek minimalny od podatku dochodowego od osób prawnych:

- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2023 podatek wyniósł 15 000 zł,

- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2024 podatek wyniósł 26 500 zł,
- ✓ w zeznaniu podatkowym za rok 2025 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 2026.

## 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 sobie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym;

**PRZYKŁAD 12**

Spółka komandytowa rozpoczęła działalność z dniem 1 czerwca 2022 r., a zatem za rok 2022, jak też za lata 2023 i 2024 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 IV 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 2023 roku?

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

**PRZYKŁAD 13**

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

**PRZYKŁAD 14**

Spółka komandytowa w roku podatkowym 2021 uzyskała przychody w wysokości 11 500 000 zł, natomiast w roku podatkowym 2022 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 udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz 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 15**

Udziałowcami spółki z o.o. są łącznie 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 fizycznej, 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 kopaliny 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;

#### PRZYKŁAD 16

Zwolnione są kopalnie, linie oceaniczne, linie żeglugi.

**6)** wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75-procentowy udział 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 1% – przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wyłącznie spółki będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

#### PRZYKŁAD 17

Zwolnienie dla podatkowych grup kapitałowych, w skład których:

- wchodzi co najmniej 2 spółki – polscy rezydenci podatkowi
- spółki mają ten sam rok podatkowy – wyłączny jest wyższy niż 1%
- jedna spółka ma w drugiej spółce bezpośredni udział – 75%.

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 18

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 19

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 albo 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 albo 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

**Dotychczas problemem było  
unikanie opodatkowania (...) Polski  
Ład wydobędzie na światło  
dienne nowe wcielenie szarej  
strefy; będzie nim sztuczne  
zaniżanie kosztów i zawyżanie  
dochodu w zeznaniach podatkowych,  
aby uniknąć nie tylko zapłaty  
dodatku, ale przede  
wszystkim czynności związanych  
z jego wyliczaniem.**

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo 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 za-

okrągleniu 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 któ-

rym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

#### PRZYKŁAD 20

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.

Dotychczas problemem było unikanie opodatkowania, sztuczne zawyżanie kosztów, a w konsekwencji sztuczne zaniżanie podstawy opodatkowania i sztuczne zaniżanie podatku do zapłaty. Polski Ład wydobędzie na światłoienne nowe wcielenie szarej strefy; będzie nim sztuczne zaniżanie kosztów i zawyżanie dochodu w zeznaniach podatkowych, aby uniknąć nie tylko zapłaty dodatku, ale przede wszystkim czynności związanych z jego wyliczaniem. ↪



**AGNIESZKA CZERNIK,  
DORADCA PODATKOWY**





# WSPARCIE DLA SASZKI

## Dziewczynka po przeszczepie wątroby potrzebuje wsparcia!

W Ukrainie nie wykonuje się przeszczepów wątroby u dzieci. Muszą one szukać pomocy w innych państwach. Przez koordynatora transplantacyjnego z Centrum Zdrowia Dziecka w Warszawie nawiązano kontakt z rodzinami, których dzieci miały transplantację wątroby. Pomogliśmy im dostać się do Polski. Obecnie mieszkają w domach innych dzieci po przeszczepie. Nawet kiedy zakończy się wojna, powrót nie będzie od razu możliwy. Dzieci muszą mieć zapewnioną opiekę lekarską i leki.

Pod naszą opieką są obecnie cztery rodziny a wśród nich Julia i jej 4-letnia córeczka Saszka (Aleksandra). Pochodzą z Fastowa pod Kijowem. To teren wojenny, tata Saszki założył mundur i walczy o ich dom. Saszka jest rok po przeszczepie, nadal zмага się z wieloma powikłaniami, ale jest też cudowną uśmiechniętą matką dziewczynką.

Wstępny kosztorys operacji opiewał na kwotę 297 tys. zł i taką kwotę Saszka i jej rodzice zebrali i wpłacili.

Ze względu na komplikacje ostateczny rachunek był jednak znacznie wyższy i wyniósł 444 tys. zł. Chwile przed planowanym przeszczepem w szpitalu Saszka zaraziła się Covid, pobyt się przedłużył.

Niestety do zapłacenia za przeprowadzoną operację pozostała jeszcze kwota prawie 150 tys. zł. Rodzina nie ma dochodu, nie ma więc szans na spłatę długu nawet w ratach. Tata Julki walczy za Ojczyznę, a mama ze względu na stan zdrowia dziecka nie będzie mogła podjąć pracy zarobkowej.

W imieniu Saszki i jej mamy Julii serdecznie proszę  
o wsparcie i wpłatę darowizny na konto naszej Fundacji  
z dopiskiem «Saszka».

Z poważaniem  
Iwona Wojśław  
Prezes Zarządu OFDP



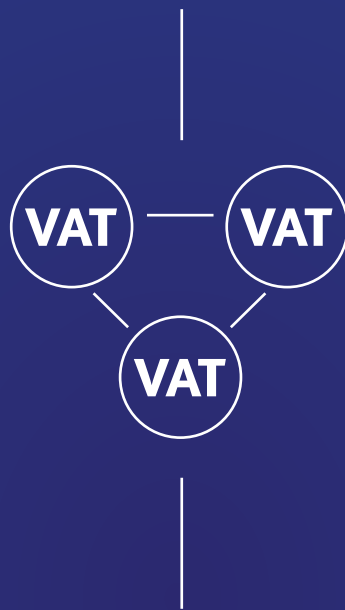
OGÓLNOPOLSKA FUNDACJA DORADCÓW PODATKOWYCH

[www.ofdp.pl](http://www.ofdp.pl)

konto **82 1020 2313 0000 3102 0421 1173** w Banku PKO BP



# Grupy VAT



*Możliwość wprowadzenia instytucji grupy vatowskiej została przewidziana w art. 11 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.; dalej: Dyrektywa VAT). Zgodnie z tym przepisem państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.*

## Opisowy wstęp

Polscy podatnicy będą mogli rozważyć zastosowanie tego rozwiązania od 1 stycznia 2022 r. Wobec wypełnienia wymogu konsultacji z Komitetem ds. VAT do ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza się szereg nowych przepisów, w tym rozdział 2b "Opodatkowanie w grupie VAT", a w art. 15a nową kategorię podatnika – grupę VAT.

## Czym jest i co daje grupa VAT

Grupa VAT została zdefiniowana w art. 2 pkt 47 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem za grupę VAT uważa się grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik. Zgodnie z pkt 48 grupa reprezentowana jest przez jej przedstawiciela. Główną cechą grupy VAT jest to, że jest ona odrębnym podatnikiem, a rozliczenia wewnątrz grupy pomiędzy jej członkami pozostają neutralne z punktu widzenia VAT.<sup>1</sup>

Grupa VAT jest szczególnie interesująca dla tych podmiotów, które nie mają pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Połączenie kilku podmiotów w grupę VAT powoduje, że rozliczenia między nimi są neutralne, co może pozytywnie wpływać na dotychczasową wartość niepodlegającego odliczeniu VAT jako kosztu działalności. Oczywiście do rozważenia pozostaje problematyka związana z prawem do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabywanych przez grupę, ale w praktyce utworze-

nie grupy vatowskiej poprzez eliminację podatku należnego, który do tej pory pojawiał się w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami z grupy, jest warta rozważenia.

## Zakres podmiotowy – kto może być członkiem grupy VAT

Na wstępie należy wskazać, że członkami grupy mogą być tylko takie podmioty, które spełniają kryteria do uznania ich za podatników VAT. Oznacza to, że podmiot taki musi prowadzić działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. Brak spełnienia tego kryterium wyklucza możliwość dołączenia do grupy<sup>2</sup>. Z tego względu do grupy VAT nie będą mogły dołączyć podmioty administracji publicznej<sup>3</sup>. Do dyskusji pozostaje jednak, czy dotyczyć to będzie także takich podmiotów publicznych, które w pewnym zakresie świadczą usługi opodatkowane.

Grupa nie jest ograniczona do podatników posiadających siedzibę w Polsce, utworzyć ją bowiem mogą także podatnicy nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w takiej jednak sytuacji muszą oni prowadzić działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem zarejestrowanego w Polsce oddziału. Nie dotyczy to zatem podatników VAT, którzy na terytorium Polski są zarejestrowani w związku z dokonywaniem transakcji opodatkowanych w Polsce. Dopiero utworzenie oddziału powoduje prawo do przystąpienia do grupy VAT.

Zgodnie z art. 15a ust. 1 u.p.t.u. podmioty tworzące grupę muszą

być ze sobą powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, a kategorie te zostały zdefiniowane w ustawie.

Powiązanie finansowe jest spełnione, 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.

Należy zauważyć zatem, że do grupy VAT będą mogły wejść tylko grupy podmiotów o płaskiej strukturze, gdzie jeden podmiot posiada udziały lub akcje w innych podmiotach. Wykluczone będą zatem struktury, w których udziały posiadane są pośrednio – chociażby zostały spełnione kryteria procentowe. Nie będzie możliwe także zawiązanie grupy VAT w sytuacji, gdy udziałowiec ma siedzibę za granicą, ale nie posiada oddziału w Polsce, choćby polskie podmioty były "siostrami". Powyższe wymogi stanowią bardzo daleko idące i trudne do uzasadnienia istotne ograniczenie kręgu podmiotów, które mogą skorzystać z nowego rozwiązania<sup>4</sup>.

Członkiem grupy VAT będzie mógł być także oddział przedsiębiorcy zagranicznego, wobec jednak wymogów udziałowych wskazanych powyżej będzie to zapewne rzadka sytuacja.

Podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT, a grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT. Przepisy wykluczają zatem sytuację, w której centrala danego

## Członkiem grupy VAT będzie mógł być także oddział przedsiębiorcy zagranicznego, wobec jednak wymogów udziałowych wskazanych powyżej będzie to zapewne rzadka sytuacja.

podmiotu jest członkiem grupy VAT w innym kraju, zaś jej oddział członkiem polskiej grupy VAT.

Podatnicy są uznawani za powiązanych ekonomicznie, jeżeli spełnione jest jedno z następujących kryteriów: przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter, rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT. Wydaje się na ten moment, że tak sformułowane kryteria obejmują szeroki krąg podmiotów: kolejnych podatników w łańcuchu tworzenia wartości, przedsiębiorstwa prowadzące działalność pomocniczą czy wreszcie centra usług wspólnych.

Organizacyjne powiązanie zdefiniowane jest przez przyzmat wspólnego kierownictwa lub organizacji działań całkowicie lub częściowo w porozumieniu. Związki te muszą mieć charakter prawny albo faktyczny, bezpośredni lub pośredni.

Powyżej wskazane kryteria muszą być spełnione przez cały czas trwania grupy VAT. Niepokojąca jest jednak treść art. 15 ust. 15 pkt 1 u.p.t.u. Zgodnie bowiem z tym przepisem grupa VAT traci status podatnika

z dniem poprzedzającym dzień wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika. Oznacza to, że zwłaszcza zmiany o charakterze udziałowym będą wymagały szczególnie dokładnego planowania, choć w wielu przypadkach i tak nie będzie to wystarczające. Przykładem mogą być zmiany udziałowca. Zgodnie z kodeksem spółek handlowych do zmiany udziałowca konieczne jest dokonanie wpisu przez sąd rejestrowy. Data ta nie jest znana wnioskodawcy, a często o fakcie dokonanej rejestracji zainteresowane podmioty dowiadują się po otrzymaniu odpowiedniego postanowienia sądu rejestrowego. Jeżeli upłynie kilka dni od tego momentu, grupa VAT będzie działać w całkowitej niepewności co do jej statusu jako podatnika, z całym bagażem potencjalnych sankcji, chociażby związanych z niewystawianiem faktur. Jest to szczególnie problematyczne wobec treści art. 15a ust. 14 u.p.t.u., który zobowiązuje przedstawiciela do zgłaszania naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub prawnym, które skutkują naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika. Termin wynosi 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Z drugiej strony obok zmian prawnych i faktycznych ustanie bytu grupy VAT jako podatnika możliwe jest tylko po upływie czasu, na jaki zawarta została umowa. W przepisach brak jest rozwiązań dopuszczających zmiany treści umowy. W szczególności nie ma normy pozwalającej podmiotom na skrócenie czasu trwania grupy VAT przed upływem trzyletniego okresu, na jaki umowa została zawarta. W tym zatem zakresie wydaje się konieczna zmiana przepisów.

Jedyna możliwa w takiej sytuacji interpretacja przepisów o utracie statusu grupy VAT musi zakładać, że u.p.t.u. abstrahuje od treści k.s.h., a do zmian w proporcji udziałów dojdzie w momencie zmian własnościowych. Nie można bowiem dopuścić do interpretacji, w której przepisy u.p.t.u. ograniczałyby możliwość dokonywania zmian właścicielskich do czasu upływu grupy VAT. Podmioty chcące "zerwać" umowę o grupę VAT zapewne będą zatem podejmować działania, nad którymi mogą mieć kontrolę, np. doprowadzając do zmiany przesłanki powiązań o charakterze ekonomicznym lub organizacyjnym. Wobec jednak niedookreśloności tych przesłanek kwestia ta będzie zatem przedmiotem sporów.

### Umowa i rejestracja grupy VAT jako podatnika

Podstawowym obowiązkiem instrumentalnym grupy VAT, który pozwala na jej utworzenie, jest zawarcie pisemnej umowy. Zawierać ona powinna co najmniej: nazwę grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT” lub „GV”; dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapi-

tału zakładowego każdego z tych podatników; dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) posiadających ponad 50% udziałów lub akcji w kapitale zakładowym tych podatników; wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona. Z przepisów wynika, że członkiem grupy może stać się tylko aktywny podatnik VAT. Plany utworzenia grupy VAT przy powoływaniu nowych podmiotów muszą zatem uwzględniać czas potrzebny na rejestrację jako samodzielnego podatnika VAT.

Umowa zawierana jest na okres minimum trzech lat. Możliwe jest przedłużenie funkcjonowania grupy na podstawie nowej umowy. Nowa umowa musi być złożona przez przedstawiciela grupy VAT do właściwego dla grupy naczelnika urzędu skarbowego w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy. Przepis ten wskazuje zatem, że nie będzie możliwe przedłużenie trwania grupy VAT poprzez aneks jedynie zmieniający termin, na jaki umowa została zawarta. Trudno zrozumieć ratio legis takiego przepisu.

Przepisy nie pozwalają także na modyfikację podmiotową grupy, choć w innych krajach UE, gdzie takie rozwiązanie wprowadzono, jest to dopuszczalne.

Umowa o utworzeniu grupy wskazuje jej przedstawiciela, który będzie ją reprezentował w zakresie praw i obowiązków, przy czym może to być dowolny z podmiotów tworzących grupę i nie musi to być główny udziałowiec. Wybór przedstawiciela determinuje także właściwość organu podatkowego. Dla grupy właściwym pozostaje bowiem naczelnik urzędu skarbowego przedstawiciela.

Nowopowstała grupa VAT podlega rejestracji na zasadach, o których mowa w art. 96 ust. 4 u.p.t.u. Zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 u.p.t.u.,

dokonyje zgodnie z art. 96 ust. 3b u.p.t.u. przedstawiciel grupy VAT. Do zgłoszenia załącza się umowę o jej utworzeniu.

Brzmienie art. 96 ust. 4d u.p.t.u. sugeruje, że umowa lub status członków grupy VAT, ze szczególnym uwzględnieniem spełnienia warunków powołania grupy, podlega weryfikacji przez organ podatkowy. Naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje bowiem rejestracji grupy jako podatnika VAT, jeżeli nie są spełnione warunki jej powstania. W takich sytuacjach aktualne pozostaną komentarze i orzecznictwo dotyczące ogólnych zasad rejestracji i weryfikacji statusu podmiotu składającego zgłoszenie wydane na podstawie art. 96 ust. 4a u.p.t.u.

Z chwilą rejestracji grupy VAT jej członkowie zostają z urzędu wykreśleni jako podatnicy VAT oraz VAT UE, a w to miejsce dane członka grupy VAT podlegają uwiarygodnieniu w wykazie jako dane tej grupy VAT<sup>5</sup>.

Byt grupy VAT jako podatnika ustaje z momentem, w którym nie są spełnione warunki finansowe, ekonomiczne oraz organizacyjne albo z upływem terminu, na jaki została utworzona. Wykreślenia dokonuje naczelnik urzędu skarbowego, jednocześnie przywracając z urzędu zarejestrowanie członka tej grupy VAT jako podatnika VAT ze statusem takim, jaki posiadał on przed dniem wykreślenia, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego.

Ostatnia deklaracja grupy VAT jest składana za okres rozliczeniowy, w którym grupa utraciła status podatnika. Ewentualna nadwyżka podatku naliczonego nad należnym podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT. W sytuacji konieczności dokonania korekt po likwidacji grupy VAT obowiązki w tym zakresie wykonuje przedstawiciel grupy. Także prawo do zło-

żenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (i prawo do zwrotu nadpłaty) przysługuje temu podmiotowi na mocy nowego art. 75 § 2a pkt 2 o.p.

## Rozliczenia "wewnętrzne" i "zewnętrzne" polskiej grupy VAT

Dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu, jak stanowi art. 8c. 1. u.p.t.u. Zgodnie zaś z art. 8c pkt 2. u.p.t.u. dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane przez podmiot należący do grupy dla podmiotu spoza tej grupy uznaje się za dokonane przez grupę jako podatnika VAT. Analogiczna sytuacja ma miejsce, kiedy dostawa towarów lub świadczenie usługi dokonywane są na rzecz członka grupy przez podmiot spoza tej grupy. W takiej sytuacji za nabywcę towarów lub usługobiorcę uznaje się grupę VAT jako podatnika.

Istotne jest to, że polski ustawodawca zdecydował się na rozstrzygnięcie wprost problematyki rozliczeń pomiędzy oddziałami, będącymi członkami grupy VAT, a "siedzibą główną" lub inaczej "centralą". Kwestie te były bowiem analizowane w orzecznictwie TSUE, w sprawach FCE Bank<sup>6</sup> oraz późniejszej Skandia<sup>7</sup>. W art. 8c ust. 4 u.p.t.u. wskazano zatem, że transakcje pomiędzy podatnikiem nieposiadającym siedziby na terytorium kraju, który utworzył oddział, a tym oddziałem oraz transakcje pomiędzy oddziałami tego samego podmiotu położonego poza terytorium kraju uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.

Podobna sytuacja została rozstrzygnięta w ust. 5 tegoż przepisu, a zatem dostawy towarów i świad-



czenie usług na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez zagraniczną centralę lub inny oddział tego samego podmiotu są uznawane za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot niewchodzący w jej skład.

### Rozliczenia z centralą lub oddziałem będącymi członkami zagranicznej grupy VAT

Podatnicy będący częścią międzynarodowych struktur powinni zwrócić szczególną uwagę na art. 8c ust. 6 i 7 u.p.t.u. W przepisach tych rozstrzygnięto wprost sposób opodatkowania transakcji pomiędzy polskim podatnikiem (centralą) a jego oddziałem położonym w innym kraju, jeżeli ten oddział jest członkiem zagranicznej grupy VAT. Taka transakcja uznawana będzie za dokonaną na rzecz tej grupy, a zatem podlegać będzie opodatkowaniu. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku towarów i usług nabywanych przez polską centralę od jej oddziału, który jest członkiem zagranicznej grupy VAT. Przepis ten stanowi zatem wprost implementację wyroku w sprawie Skandia, usuwając wątpliwości co do tego, jak polski ustawodawca zapatrywał się na te rozliczenia w kontekście wyroku w sprawie FCE.

Podatnicy, którzy do tej pory nie wdrożyli rozliczeń w zgodzie z tym pierwszym z wyroków, muszą dokonać przeglądu stosowanej praktyki. Przepisy te bowiem mają bardzo istotne znaczenie przy ustalaniu zakresu prawa do odliczenia podatku.

### Korzyści

Jako jedną z korzyści utworzenia grupy VAT Ministerstwo Finan-

sów wskazywało brak konieczności rozliczania VAT od transakcji wewnątrz grupy, a przez to zmniejszenie ilości transakcji wykazywanych w plikach JPK. Miało to wpływać na istotne zmniejszenie obowiązków administracyjnych. Jest to jednak tylko pozorne ułatwienie – należy bowiem wskazać, że zgodnie z nowym art. 109 ust. 11 g i nast. członkowie grupy VAT są obowiązani prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji, tych które przecież nie stanowią dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT. Ewidencja musi zawierać nazwę i NIP nabywcy, datę dokonania i zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług, kwotę należności ogółem. Ewidencja przekazywana jest przez członków grupy VAT na żądanie organu podatkowego w terminie 7 dni.

Zważywszy na fakt, że przecież transakcje pomiędzy członkami grupy VAT będą musiały być ewidencjonowane chociażby dla celów podatków dochodowych, w tym ustalania cen transferowych, ograniczenie konieczności przygotowywania JPK nie jest aż tak istotnym benefitem.

Faktyczną korzyść z utworzenia grup VAT odczują jednak podatnicy, którzy świadczą usługi zwolnione i nie mają pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Do tej pory jeżeli tacy podatnicy nabywali towary lub usługi od podmiotów powiązanych, podatek naliczony od tych transakcji stanowił dla takich podatników koszt. Wraz z powołaniem grupy VAT możliwa jest optymalizacja wysokości podatku naliczonego do odliczenia, transakcje bowiem z takimi podmiotami powiązanymi po rejestracji grupy

VAT nie będą powodować dodatkowego obciążenia w postaci niepodlegającego odliczeniu podatku naliczonego.

### Proporcja w grupie VAT

Nowelizacją wprowadzono także przepisy dotyczące sposobu ustalania prawa do odliczenia przez grupę VAT, jeżeli dokonuje ona nabyć towarów lub usług, które są wykorzystywane przez tę grupę VAT do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. W pierwszej kolejności zgodnie z art. 90 ust. 10d u.p.t.u. obowiązkiem grupy jest przyporządkowanie czynności do poszczególnych członków grupy VAT i odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z tymi czynnościami, w stosunku do których przysługuje jej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Dopiero gdy takie przyporządkowanie nie jest możliwe, grupa jest obowiązana do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 u.p.t.u. W momencie powstania grupy proporcja jest wyliczana szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio, przy czym proporcja ustalana jest odrębnie dla każdego członka grupy VAT. W roku, w którym użytkowała status podatnika, proporcję tę przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia.

Zgodnie z art. 90 ust. 3–6 u.p.t.u. proporcja określana jest procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu za rok poprzedzający i zaokrągla się ją w górę do najbliższej liczby całkowitej. Do



obrotu grupy nie wlicza się wartości sprzedaży środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, o ile zostały zaliczone przez podatnika do jego środków trwałych, używanych na potrzeby prowadzonej działalności. Przy ustalaniu proporcji nie bierze się także pod uwagę transakcji pomocniczych w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych oraz pomocniczych usług finansowych, zwolnionych z podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38–41 u.p.t.u.

Do proporcji grupy VAT stosuje się także przepisy art. 90 ust. 8–10 u.p.t.u. dotyczące progu obrotu zwolnionego nieprzekraczającego 30.000 zł oraz zasady zaokrąglania proporcji mniejszej niż 2% lub większej niż 98%, korekty wieloletniej

podatku naliczonego od środków trwałych i nieruchomości, o której mowa w art. 90a oraz 90b u.p.t.u. oraz korekty proporcji po zakończeniu roku podatkowego (art. 91 ust. 1–9 u.p.t.u.).

Nowelizacja wprowadza także szczegółowe zasady dotyczące podatników, których grupa VAT została rozwiązana lub dla których naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie, zgodnie z nowym art. 96 ust. 9k<sup>8</sup>.

## Podsumowanie

Grupy VAT stanowią bardzo dobre rozwiązanie, które cieszy się zainteresowaniem podmiotów świadczących usługi zwolnione, gdzie wartość dodana jest tworzona przez podmioty powiązane. Dlatego też udostępnienie tego rozwiązania

polskim podatnikom należy ocenić korzystnie. Z drugiej jednak strony ograniczenia o charakterze podmiotowym do płaskiej (polskiej) struktury udziałowej spowoduje, że w istocie korzystanie z tego rozwiązania będzie dostępne dla bardzo wąskiego grona podatników. Oby grupy VAT nie podzieliły losu Estońskiego CIT 1.0, czy nawet wcześniej PDK. Z tego pierwszego rozwiązania – jak donoszą media – skorzystało bowiem tylko 337<sup>9</sup> podmiotów. Grup PDK w pierwszym roku ich funkcjonowania powstało tylko 8, a obecnie – po prawie dwudziestu latach obowiązywania tych przepisów jest ich 61<sup>10</sup>. ↪



**DR KATARZYNA KRAWA,**  
ADIUNKT W INSTYTUCIE  
PRAWA UNIwersYTETU  
EKONOMICZNEGO  
W KRAKOWIE

**1**\_W pewnym sensie grupa VAT jest więc podobna do podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w art. 1a u.p.d.o.p. (dalej "PDK"). Już na wstępie należy jednak wskazać, że kryteria dla utworzenia Grupy VAT są odmiennie niż dla PDK. Nie można zatem przyjmując uproszczenia, że PDK spełnią jednocześnie wymogi dla uzyskania statusu grupy VAT. Na marginesie można dodać, że pierwotnie grupy VAT miały być tworzone jedynie przez PDK. Wobec faktu, że tych grup jest tylko 61, aż trudno uwierzyć, że początkowo projekt przepisów z pierwszej połowy 2021 r. zakładał, że grupy VAT będą mgły tworzyć tylko PDK. Pozytywnie należy ocenić to, że ustawodawca zdecydował się na umożliwienie tworzenia grup VAT także podmiotom, które PDK nie są.

**2**\_Communication from the commission to the council and the european parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussels, 2.7.2009, COM(2009) 325, final; <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0325:FIN:EN:PDF>, s. 5; ost. dost. 21 listopada 2021 r.

**3**\_Mowa o podmiotach wskazanych w art. 13(1) Dyrektywy. Zgodnie z tym przepi-

sem nie są uważane za podatników krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdym okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

**4**\_Przykładowo grupy VAT nie będą mogły utworzyć centra usług wspólnych razem z podmiotami polskimi, dla których świadczą usługi, jeżeli CUW nie zostało utworzone przez udziałowca podmiotu, dla którego świadczona jest usługa. Wykluczy to wiele CUW – zwłaszcza w branży finansowej.

**5**\_Na marginesie można wskazać kolejny błąd legislacyjny, który przetrwał etap

prac nad projektem ustawy. Otóż przepis ten odsyła do danych podatników, "o których mowa w ust. 3 pkt 13". Nie wiadomo niestety, o odesłanie do jakiego artykułu chodzi, bo art. 96, w którym znajduje się omawiany przepis, nie zawiera punktów w ustępie trzecim. Można jedynie się domyślać, że chodzi o dane członka grupy wynikające z umowy o jej utworzenie.

**6**\_Wyrok TSUE z 23.03.2006 r., C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc., ECLI:EU:C:2006:196, EURLEX.

**7**\_Wyrok TS z 17.09.2014 r., C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2014:2225, EURLEX.

**8**\_Przez wzgląd na stopień skomplikowania tych przepisów i pogłębiony charakter niniejszej publikacji omawianie tych zmian zostało pominięte.

**9**\_<https://podatki.gazetaprawna.pl/cit/artykuly/8132996,estonski-cit-ryczalt-od-dochodow-spolek-kapitalowych-komandytowe.html>.

**10**\_<https://www.prawo.pl/podatki/podatkowe-grupy-kapitalowe-w-pol-sce,511156.html>.

# Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka



*Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która weszła w życie 1 stycznia 2022 r.<sup>1</sup>, wprowadziła do polskiego systemu prawnego podatek od przerzuconych dochodów. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie tej instytucji, która może wpłynąć na opodatkowanie wielu spółek, i to nie tylko tych działających w międzynarodowych grupach kapitałowych. Co może bowiem zaskakiwać, podatek od przerzuconych dochodów może znaleźć zastosowanie również do transakcji krajowych.*

DR MIKOŁAJ KONDEJ

**W**tekście przedstawiono liczne wątpliwości interpretacyjne, które wiążą się z nowouchwalonymi regulacjami, oraz wskazano, jak zdaniem autora należałoby je rozstrzygnąć.

### Istota instytucji

Podatek od przerzuconych dochodów został wprowadzony nowelizacją do art. 24aa ustawy o CIT. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy zmieniającej *nowododany artykuł 24aa ma na celu wyeliminować możliwość uzyskania korzyści podatkowej poprzez schematy podatkowe, których celem jest transfer dochodów do jurysdykcji podatkowej o znikomej efektywnej stawce opodatkowania*<sup>2</sup>. *Prima facie* wydawałoby się więc, że istotą nowej regulacji pozostawać miało opodatkowanie, po stronie polskiego podatnika, 19% podatkiem równowartości wybranych kategorii kosztów przetransferowanych do jurysdykcji, w których efektywne opodatkowanie dochodu jest znikome. Uzasadnieniem dla takiej regulacji mogłoby pozostawać dążenie do przeciwdziałania sytuacjom, w których polskie spółki są obciążane przez podmioty powiązane z krajów o niskim poziomie efektywnego opodatkowania dodatkowymi kosztami w celu obniżenia globalnego poziomu opodatkowania danej grupy kapitałowej. Mechanizm takiego działania ilustruje poniższy przykład.

#### PRZYKŁAD:

Polscy podatnicy CIT są opodatkowani, co do zasady, 19% podatkiem

dochodowym. Tymczasem na Węgrzech stawka podatku CIT wynosi 9%<sup>3</sup>. Jeżeli grupa kapitałowa działa w obu wskazanych jurysdykcjach, opłaca się jej “przerzucić” dochód z Polski do Węgier w celu minimalizacji ciężaru podatkowego. Można to zrobić poprzez obciążenie przez spółkę węgierską spółki polskiej dodatkowymi kosztami. Koszty te obniżą podstawę opodatkowania polskiej spółki 19% CIT. Odpowiadający im przychód spółki węgierskiej zostanie opodatkowany stawką 9%. Efektywne opodatkowanie wskazanego strumienia dochodów zostanie więc zmniejszone o 10 punktów procentowych.

W praktyce konstrukcja przepisów regulujących podatek od przerzuconych dochodów jest na tyle skomplikowana, że zakres sytuacji, których on dotyczy, jawi się jako ograniczony. Podatek wydaje się obejmować wyłącznie takie przypadki, gdy polski podatnik dokonuje płatności bezpośrednio lub pośrednio trafiającej do jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, a odbiorca płatności przekazuje ją dalej kolejnemu podmiotowi (w drodze dywidendy lub innego świadczenia efektywnie zmniejszającego podatek płacony w danej jurysdykcji). Poza zakresem regulacji pozostają więc płatności do podmiotów z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, które nie dokonują dalszego transferu otrzymanych środków. Co dla wielu czytelników może być zaskoczeniem, przepisy mogą objąć również płatności pomiędzy polskimi podatnikami. Może to stać się choćby, gdy

odbiorca płatności korzysta z preferencyjnej stawki opodatkowania (przykładowo stawki 9% jako mały podatnik czy 5% w związku z korzystaniem z ulgi IPBOX).

Podatek od przerzuconych dochodów, zgodnie z treścią regulacji, znajduje zastosowanie wyłącznie do rezydentów działających w formie spółek<sup>4</sup> będących podatnikami CIT<sup>5</sup>. Nie obejmuje on więc rezydentów działających w innej formie, np. fundacji czy stowarzyszeń. Biorąc pod uwagę, że przerzucanie dochodu do jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania jest możliwe po stronie każdego podatnika CIT, takie ograniczenie zakresu przepisu nie wydaje się do końca racjonalne.

Przepisy o podatku od przerzuconych dochodów stosuje się odpowiednio do dochodów nierezydentów posiadających na terenie RP zakład<sup>6</sup>. Dość oczywiste wydaje się, że odpowiednie stosowanie polega w tym przypadku na możliwości objęcia podatkiem kosztów związanych z działalnością polskiego zakładu. By przepis nie był dyskryminujący, należy przyjąć, iż również w przypadku nierezydentów podatek obejmuje jedynie spółki.

### Przerzucony dochód

Kluczowym elementem konstrukcyjnym nowego podatku jest definicja “przerzuconych dochodów”. By określony koszt mógł zostać uznany za przerzucony dochód, konieczne jest spełnienie między innymi następujących warunków:

**1.**

koszt ten musi znajdować się w katalogu kosztów określonym przez ustawodawcę jako potencjalnie kreujące przerzucone dochody (art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT),

**2.**

koszt ten musi zostać poniesiony na rzecz podmiotu powiązanego z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu (art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT),

**3.**

po stronie podmiotu powiązanego, z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, koszty tego typu, obniżające podstawę opodatkowania podmiotu powiązanego lub wypłacane przez niego w drodze dywidendy, muszą stanowić co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów (art. 24aa ust. 2 pkt. 2 ustawy o CIT).

Interpretacja wymienionych warunków następcza licznych wątpliwości interpretacyjnych, w których rozstrzygnięciu nie pomaga fakt, iż uzasadnienie ustawy wyjątkowo lakonicznie odnosi się do tego, dlaczego zdecydowano się na wprowadzenie poszczególnych rozwiązań szczegółowych składających się na konstrukcję nowoustanowionego podatku.

## **Kategorie kosztów uznawanych za przerzucone dochody, uchylenie art. 15e ustawy o CIT i 3% safe harbour**

Nie wszystkie wydatki ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych z jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania uwzględnia się na potrzeby ustalania, czy mamy do czynienia z przerzucenymi dochodami. Polski ustawodawca w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT

wskazuje, że przerzucenie dochodów może nastąpić w przypadku poniesienia przez podatnika kosztów związanych z:

**1.**

usługami doradczymi, badania rynku, usługami reklamowymi, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usługami o podobnym charakterze,

**2.**

wszelkiego rodzaju opłatami i należnościami za korzystanie lub prawo do korzystania z autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw określonych w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej oraz know how (art. 16b ust. 1 pkt 4–7 ustawy o CIT),

**3.**

przeniesieniem 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.**

kosztami finansowania dłużnego związanymi z uzyskaniem środków finansowych i korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetkami, opłatami, prowizjami, premiami, częścią odsetkową raty leasingowej, karami i opłatami za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz kosztami zabezpieczenia zobowiązań, w tym kosztami pochodnych instrumentów finansowych,

**5.**

opłatami i wynagrodzeniami za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

Katalog kosztów mogących stanowić przerzucone dochody jest nieco rozszerzonym katalogiem znanym podatnikom dobrze z obecnego art. 15e ustawy o CIT. Zbieżność pomiędzy katalogami to nie przypadek. W ramach uchwalonej nowelizacji art. 15e ustawy o CIT jest bowiem eliminowany z polskiego systemu prawnego. Podatek od przerzuconych dochodów ma, wraz z innymi instytucjami wprowadzanymi Polskim Ładem, w szczególności podatkiem minimalnym, zastępować wskazaną instytucję<sup>7</sup>. Jak się wydaje, uchylenie art. 15e ustawy o CIT i zastąpienie go innymi regulacjami może mieć związek z podnoszonymi przez część podatników zarzutami niezgodności tego przepisu z prawem międzynarodowym<sup>8</sup>.

W kontekście usunięcia z ustawy o CIT art. 15e wskazać należy, że zgodnie z regulacją przejściową (art. 6o ustawy nowelizującej) podatnicy, w stosunku do których przepis ten znalazł zastosowanie w latach poprzednich, zachowują w ramach ochrony praw nabytych prawo do odliczenia nierozliczonych dotąd w kosztach wydatków w latach kolejnych na dotychczasowych zasadach. Dyskusyjne może pozostawać, czy w świetle tego przepisu podatnik ma prawo rozliczenia w kosztach wyłączonych w poprzednich latach na podstawie art. 15e wydatków: (1) jedynie w przypadku gdy bieżące koszty, które na gruncie uchylonego art. 15e podlegałyby wyłączeniu z KUP, nie przekraczają ustawowego limitu czy też (2) bez względu na kwotę bieżących kosztów, które mogłyby podlegać wyłączeniu, gdyby art. 15e nadal obowiązywał<sup>9</sup>. Wydaje mi się, że ustawodawcy chodziło raczej o tę pierwszą interpretację. W przepisie przejściowym ustawodawca wyłączył także możliwość odnowienia uprzednio stosowanych porozumień cenowych, które: (1) dotyczą nabycia usług wewnątrzgru-



powych, (2) wyłączają stosowanie ograniczenia, o którym mowa w art. 15e ustawy o CIT, a (3) okres ich obowiązywania rozpoczyna się w okresie od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. Wydaje się, że chodzi tu o ograniczenie obciążenia

wania wyłączeń wynikających z art. 15c ustawy o CIT. Próg 3 % kosztów kwalifikowanych należy traktować jako próbę stworzenia bezpiecznej przystani (ang. *safe harbour*). Biorąc pod uwagę szeroki zakres kosztów kwalifikujących się do „przerzu-

Przepisy stosuje się również do kosztów stanowiących w roku podatkowym odpisy amortyzacyjne lub odpisy umorzeniowe od wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Oznacza to, że jeżeli po-

---

## Katalog kosztów mogących stanowić przerzucone dochody jest **nieco rozszerzonym katalogiem** znanym podatnikom dobrze z obecnego art. 15e ustawy o CIT.

---

Ministerstwa pracami związanymi z przedłużeniem tych uprzednich porozumień cenowych, o które podatnicy występowali przede wszystkim, by uniknąć stosowania limitu z art. 15e ustawy o CIT.

Przepisy przewidują, że podatek od przerzuconych dochodów nie znajdzie zastosowania, jeżeli po stronie danego podatnika suma kosztów mieszczących się w przywołanym powyżej katalogu z art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT, liczona zarówno w odniesieniu do podmiotów powiązanych, jak i niepowiązanych<sup>10</sup>, będzie stanowiła mniej niż 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika w roku podatkowym w jakiegokolwiek formie. Omawiany warunek będzie określany dalej również jako: test 1. Przy ustalaniu, czy koszty podatnika przekraczają powyższy próg, koszty finansowania dłużnego oblicza się bez stoso-

nych dochodów”, ta bezpieczna przystań będzie dotyczyła raczej niewielkiej grupy podatników.

---

### **Objęcie zakresem regulacji kosztów konsolidowanych oraz odpisów amortyzacyjnych**

Kosztami mogącymi stanowić przerzucony dochód są nie tylko koszty danej jednostki, ale również koszty przypisane do jednostki ze względu na udział w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych<sup>11</sup>. Podatnik ustalając podstawę opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów, uwzględnia więc nie tylko swoje koszty, ale również inne koszty konsolidowane dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania CIT.

datnik poniósł wydatki, mieszczące się w katalogu wskazanym w art. 24aa ust. 3, które zostały zaliczone do wartości początkowej środka trwałego lub WNIP, odpisy amortyzacyjne od tego środka trwałego lub WNIP mogą wchodzić w skład podstawy opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów. Brak jest w tym zakresie przepisu przejściowego, co wydaje się oznaczać, że podatek od przerzuconych dochodów może dotyczyć również odpisów amortyzacyjnych wynikających z historycznych transakcji zrealizowanych przed wejściem w życie art. 24aa ustawy o CIT. Konieczność badania transakcji z przeszłości pod kątem tego, czy doszło do przerzucenia dochodu, może w wielu przypadkach nastręczyć ogromnych trudności. Niezależnie od tego wydaje się, że w wyniku takiego ukształtowania normy może dochodzić do naruszenia ochrony



praw nabytych w postaci prawa do efektywnego rozpoznania kosztu podatkowego w drodze odpisu amortyzacyjnego<sup>12</sup>.

nika kosztu, inny podmiot uzyskuje należność. Kwestia ta jest stosunkowo oczywista, gdy mowa o kosztach poniesionych bezpośrednio na rzecz podmiotu powiązanego. Interpre-

podejmowania przez podatników próby obejścia nowo uchwalonych regulacji poprzez podstawienie jako odbiorcy płatności podmiotu z jurysdykcji nie spełniającej kryterium

---

## Pojęcie pośredniego ponoszenia kosztu należy, w mojej ocenie, odczytywać w kontekście definicji rzeczywistego właściciela.

---

### Podmiot powiązany jako bezpośredni lub pośredni odbiorca płatności

Za przerzucone dochody, w myśl definicji zawartej w art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT, uznaje się wyłącznie koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego stanowiące należność tego podmiotu. Okoliczność, czy kontrahent podatnika jest podmiotem z nim powiązany, ustala się na podstawie przepisów o cenach transferowych.

Sposób sformułowania omawianego warunku – w części, w jakiej ustawodawca wskazuje, iż dla stwierdzenia, że mamy do czynienia z przerzuceniem dochodem, konieczne jest, by koszt poniesiony przez podatnika stanowił należność podmiotu powiązanego – nie wydaje się najszcześniejszy. Na gruncie językowym koszt nie może stanowić bowiem należności. Wydaje się, że mamy tu do czynienia z pewnym skrótem myślowym. Ustawodawcy chodzi mianowicie o sytuację, gdy na skutek poniesienia przez podat-

tacja wskazanego warunku staje się jednak zdecydowanie trudniejsza, gdy weźmie się pod uwagę, że ustawodawca zakresem przepisu obejmuje nie tylko koszty ponieszone bezpośrednio na rzecz podmiotu powiązanego, ale również koszty ponoszone na jego rzecz pośrednio. Powstaje bowiem pytanie, co to znaczy, że koszt poniesiony przez podatnika pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego ma stanowić należność tego podmiotu.

To, jak rozumieć pojęcie pośredniego ponoszenia kosztu, nie zostało nigdzie zdefiniowane. Biorąc pod uwagę, iż celem podatku od przerzucanych dochodów ma pozostawać zapobieganie transferowi zysków do krajów o niskiej efektywnej stawce podatkowej, należy przyjąć, iż ustawodawcy chodzi o objęcie zakresem podatku przypadków, gdy należność otrzymywana od polskiego podatnika, za pośrednictwem innych podmiotów (powiązanych lub niepowiązanych), jest transferowana do jurysdykcji o niskim efektywnym opodatkowaniu. Chodzi więc o przeciwdziałanie możliwości

niskiego efektywnego opodatkowania, który byłby jedynie podmiotem pośredniczącym w płatności do kraju, który spełnia takie kryterium.

Dopuszczenie stosowania podatku do sytuacji, gdy podmiot powiązany z kraju o niskim efektywnym opodatkowaniu otrzymuje płatność pośrednio, sprawia, że analizując, czy mamy do czynienia z przerzuceniem dochodem, niewystarczające jest zbadanie poziomu opodatkowania podmiotu będącego bezpośrednim odbiorcą płatności dokonywanej przez polskiego podatnika. Konieczna staje się również weryfikacja, czy koszt nie jest następnie transferowany przez ten podmiot do podmiotu powiązanego z innej jurysdykcji.

### PRZYKŁAD:

Powiązana z podatnikiem spółka z raju podatkowego, o niskim efektywnym opodatkowaniu, udziela licencji na znak towarowy holenderskiemu holdingowi, który następnie sublicencjonuje wskazany znak polskiemu podatnikowi. Mimo że koszt ponoszony przez polski podmiot

kreuje należność po stronie hollenderskiego holdingu, gdzie efektywne opodatkowanie jest wysokie, należy uznać, że przepis o przerzuconych dochodach może znaleźć zastosowanie, bowiem płatność trafia pośrednio do podmiotu powiązane z kraju o niskim efektywnym opodatkowaniu.

W mojej ocenie warunku pośredniości nie można jednak interpretować nadmiernie szeroko, a to ze względu na zawarty w treści przepisu wymóg, iż ponoszony przez polskiego podatnika koszt ma stanowić należność odbiorcy płatności. W wyniku takiego sformułowania, pojęcie pośredniego ponoszenia kosztu należy, w mojej ocenie, odczytywać w kontekście definicji rzeczywistego właściciela. Definicja rzeczywistego właściciela posługuje się bowiem podobnymi sformułowaniami, jak te zawarte w treści przepisów o przerzuconych dochodach. Rzeczywistym właścicielem jest bowiem podmiot, który otrzymuje należność dla własnej korzyści i nie jest pośrednikiem. Art. 24aa ust. 2 referuje zaś, jak już wskazywano, że podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu ma być właśnie odbiorcą należności.

W takim ujęciu z pośrednim ponoszeniem kosztu na rzecz podmiotu powiązanego mielibyśmy do czynienia w tych przypadkach, gdy rzeczywistym właścicielem płatności realizowanej przez polskiego podatnika byłby podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu. Niemniej kwestia ta jest daleka od jednoznaczności, biorąc pod uwagę liczbę sporów o to, co definiuje, czy określony podmiot jest rzeczywistym właścicielem płatności<sup>13</sup>. W szczególności kontrowersyjne może pozostać to, czy identyfikacja podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu jako rzeczywistego

odbiorcy jest możliwa w sytuacji, w której dla ustalenia, iż mamy do czynienia z przerzuconym dochodem, podmiot z takiej jurysdykcji ma otrzymaną należność wypłacać dalej<sup>14</sup>. Można by bowiem zastanawiać się, czy podmiot, który jedynie w pewnym sensie „pośredniczy w płatności”, może w ogóle być jej rzeczywistym właścicielem. W tym zakresie nie występuje jednak oczywista sprzeczność. Fakt, iż określony podmiot jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymanej od polskiego podatnika, nie wyklucza bowiem tego, że środki otrzymane z tej należności może on wypłacać dalej, ponosząc podlegające odliczeniu wydatki lub wypłacając dywidendę. Na fakt ten wskazuje B. Kuźniacki, który po obszernej analizie instytucji rzeczywistego właściciela wskazuje, że: *jeśli podmiot otrzymujący daną płatność posiada odpowiednią swobodę (nie musi być to pełna swoboda) w dysponowaniu tą płatnością, która wynika z posiadania właściwych atrybutów własności nad tą płatnością, to w świetle autonomicznego, międzynarodowego znaczenia BO powinien być uznany za BO wobec tej płatności, nawet jeśli nie jest jej ostatecznym odbiorcą*<sup>15</sup>. Zdaniem tego autora status rzeczywistego właściciela jest bowiem uzależniony od posiadania odpowiednich atrybutów własności nad otrzymywanymi płatnościami, a nie od bezpośredniego lub ostatecznego otrzymywania płatności<sup>16</sup>.

Przy przyjęciu takiej interpretacji pierwszym krokiem dla ustalenia, czy podatek od przerzuconych dochodów znajdzie zastosowanie, byłoby ustalenie rzeczywistego właściciela płatności. Następnie należałoby w odniesieniu do tego podmiotu badać, czy spełniony jest warunek efektywnego niskiego opodatkowania. Ograniczenie wymogu badania wyłącznie do rzeczywistego właściciela należności oznaczałoby, że nawet gdyby w transakcji

pośredniczył podmiot zlokalizowany w jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, nie skutkowałoby to zastosowaniem podatku, jeżeli nie byłby on rzeczywistym właścicielem płatności. Przedstawiony sposób rozumowania wbrew pozorom nie jest sprzeczny z celem przepisów. Jak zostanie wskazane dalej, jeżeli podmiot jedynie pośredniczy w płatności, najczęściej nie wykorzystuje on efektywnie lokalnej, tutaj z założenia niskiej, stawki podatkowej.

Alternatywą dla interpretacji, zgodnie z którą warunek niskiego opodatkowania podlega badaniu po stronie rzeczywistego właściciela płatności, musiałoby być przyjęcie, iż pojęcie pośredniego ponoszenia kosztu na rzecz podmiotu powiązanego trzeba rozumieć bardzo szeroko. Wykładnię taką w mojej ocenie należy jednak odrzucić, biorąc pod uwagę, że prowadziłaby ona do tego, że brak byłoby możliwości wyznaczenia jakiegokolwiek granicy w zakresie tego, jak daleko należy badać płatności, by ustalić, czy mamy do czynienia z pośrednim przerzuceniem dochodu. Prowadziłoby to w mojej ocenie do niemożności wywiązania się przez podatnika z jego obowiązku prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów.

---

### Warunek efektywnego niskiego opodatkowania odbiorcy płatności

Warunkiem zastosowania podatku od przerzuconych dochodów jest to, by odbiorcą płatności pozostawał podmiot, który jest efektywnie nisko opodatkowany. Warunek ten precyzuje art. 24aa ust. 2 pkt. 1 ustawy o CIT, który wskazuje, iż będzie on spełniony, jeżeli *faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez ten podmiot powiązany za rok, w którym otrzy-*

mał należność, w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia jest niższy o co najmniej 25% niż kwota podatku dochodowego, który byłby od niego należny, gdyby dochody tego podmiotu zostały opodatkowane z zastoso-

konkretny strumień dochodów otrzymany z Polski (przerzucony dochód). Wskazuje na to okoliczność, iż porównaniu ma podlegać podatek "za rok", w którym odbiorca otrzymał należność. Dodatkowo

jednostką kontrolowaną, ustala się tak jak gdyby jednostka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a więc zgodnie z przepisami polskiej ustawy o CIT. We wprowadzonym art. 24aa ust. 2 pkt. 1 jest

---

**Ustalenie, czy warunek efektywnego niskiego opodatkowania jest spełniony, wymaga w mojej ocenie zweryfikowania, czy faktycznie zapłacony przez podmiot powiązany podatek jest niższy od iloczynu dochodu tego podmiotu, ustalonego tak jak gdyby ten podmiot był podatnikiem CIT, oraz stawki 14,25%.**

---

waniem stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1, przy czym przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu. Cytowany przepis wskazuje na konieczność porównania faktycznie zapłaconego przez odbiorcę należności podatku z podatkiem, który byłby należny od jego dochodu z zastosowaniem stawki 14,25% (75% x 19). Ustawodawca zastrzegł, że w przypadku odbiorców transparentnych podatkowo weryfikacja efektywnego poziomu ich opodatkowania następuje przy uwzględnieniu podatku regulowanego przez wspólników (art. 24aa ust. 5).

Z przepisu stosunkowo jasno wynika, iż analizie podlega sposób opodatkowania ogółu dochodów odbiorcy, a nie tylko to, jak opodatkowany jest po jego stronie

interpretację taką wspiera wykładnia celowościowa. Gdyby liczyło się opodatkowanie konkretnego strumienia dochodu, można byłoby łatwo uniknąć podatku, transferując zysk do jurysdykcji, gdzie nominalnie opodatkowanie danego strumienia dochodu jest wysokie, ale inne dostępne instrumenty pozwalają znacząco obniżyć całkowity ciężar podatkowy.

Problemów nastręcza niestety ustalenie, do jakiego dochodu należy przyłożyć stawkę 14,25% dla porównania jej z podatkiem faktycznie zapłaconym przez dany podmiot zagraniczny. Art. 24aa ust. 2 pkt. 1 ustawy o CIT jest sformułowany inaczej niż podobne regulacje dotyczące warunku niskiego opodatkowania na gruncie przepisów CFC. Te wyrażnie wskazują, iż dochód na potrzeby ustalenia, czy mamy do czynienia z zagraniczną

za to mowa tylko o tym, iż kwotę faktycznie zapłaconego podatku należy porównać z kwotą podatku dochodowego, który byłby od niego [podmiotu powiązanego – dopisek autora] należny, gdyby dochody tego podmiotu zostały opodatkowane z zastosowaniem stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1. Ustawodawca nie precyzuje, o jaki dochód podmiotu powiązanego ustawodawcy chodzi: księgowy, podatkowy ustalony zgodnie z prawem zagranicznym czy może, tak jak w przypadku CFC, o hipotetyczny dochód ustalony według przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Biorąc pod uwagę cel ustawy, należałoby odrzucić tezę, iż podstawa ustalenia czy warunek niskiego efektywnego opodatkowania jest spełniony, powinna być zweryfikowana przez pryzmat zagranicznych przepisów podatkowych. W takiej

sytuacji wystarczyłoby bowiem, by konstrukcja zagranicznego systemu wyłączała należność otrzymywaną od polskiego podmiotu z przychodów, by podatek od przeliczonych dochodów nie znalazł zastosowania, mimo że należność od polskiego podmiotu efektywnie nie podlegałaby w ogóle opodatkowaniu. Z tych samych przyczyn nie mam też przekonania co do możliwości opierania się przy ustalaniu dochodu jednostki na zagranicznych regulacjach rachunkowych. Jest to tym bardziej wątpliwe, gdy weźmie się pod uwagę występujące często istotne różnice pomiędzy dochodem księgowym i podatkowym. Ponadto gdyby miało tutaj chodzić o dochód rachunkowy, to płatności krajowe np. na rzecz podmiotów zwolnionych skutkowałyby spełnieniem warunku efektywnego niskiego opodatkowania, co można chyba śmiało założyć, nie było intencją ustawodawcy.

Powyższe prowadzi mnie do wniosku, że ustalając, czy mamy do czynienia z efektywnym niskim opodatkowaniem powiązanego podmiotu, należy ustalić, analogicznie jak przy badaniu czy mamy do czynienia z zagraniczną jednostką kontrolowaną na gruncie przepisów CFC, dochód, który rozpoznałby on, gdyby był polskim rezydentem. Reasumując, ustalenie, czy warunek efektywnego niskiego opodatkowania jest spełniony, wymaga w mojej ocenie zweryfikowania, czy faktycznie zapłacony przez podmiot powiązany podatek<sup>17</sup> jest niższy od iloczynu dochodu tego podmiotu, ustalonego tak jak gdyby ten podmiot był podatnikiem CIT, oraz stawki 14,25%. Jeżeli tak będzie, kryterium to należy uznać za spełnione.

Okoliczność, że porównaniu powinien podlegać hipotetyczny podatek, który jednostka powinna zapłacić, gdyby pozostawała ona podatnikiem CIT, oznacza, że korzy-

stanie przez jednostkę za granicą ze zwolnień, które obowiązują również na gruncie polskich przepisów, nie powinno skutkować spełnieniem warunku efektywnego niskiego opodatkowania. Standardowym skutkiem stosowania zwolnienia podatkowego jest bowiem obniżenie kwoty dochodu do opodatkowania. Dochód zwolniony nie podlega zaś uwzględnieniu przy kalkulacji hipotetycznego podatku z zastosowaniem 14,25% stawki podatku.

### Przykład:

Płatność na rzecz zagranicznego funduszu inwestycyjnego, zwolnionego podmiotowo z opodatkowania, jeżeli porównywalny fundusz mógłby być zwolniony również na gruncie polskich regulacji, nie będzie przerzuconym dochodem. W przypadku gdyby taka jednostka działała w Polsce, nie rozpoznawałaby ona dochodu do opodatkowania. Mimo więc że fundusz nie płaci żadnego podatku za granicą, to ponieważ podatek takiego nie płaciłby również w Polsce, nie będzie on spełniał warunku efektywnego niskiego opodatkowania.

Warunek niskiego efektywnego opodatkowania odbiorcy płatności, jak się wydaje, może być spełniony nie tylko w odniesieniu do zagranicznych odbiorców płatności, ale również do odbiorców krajowych. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia, gdy płatność będzie dokonywana na rzecz podmiotu powiązanego stosującego preferencyjne reguły opodatkowania np. małego podatnika opodatkowanego z ulgi IP BOX. Niemniej płatność do Polski będzie podlegała podatkowi od przeliczonych dochodów zasadniczo tylko, jeżeli odbiorca nie będzie prowadził istotnej rze-

czywistej działalności gospodarczej (stosowną regulację w tym zakresie opisano dalej w tekście). Mimo że stosowanie regulacji do podmiotów krajowych może wydawać się nieuzasadnione w świetle jej celu, to inne podejście prowadziło do istotnych wątpliwości pod kątem zgodności uchwalonej regulacji z prawem Unii Europejskiej. Dyskryminowałyby one bowiem płatności na rzecz podatników korzystających z podobnych instytucji funkcjonujących za granicą.

### Warunek przeliczenia dochodu przez podmiot powiązany – jaki cel realizuje?

Kolejne kryterium uznania kosztu za przeliczony dochód ustawodawca formułuje w art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT. Zgodnie z nim za przeliczone dochody uznaje się koszty poniesione przez polskiego podatnika na rzecz podmiotu powiązanego, jeżeli koszty te :

- a) *podlegające zaliczeniu w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub*
- b) *wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność*

– stanowią co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości. Sformułowanie omawianego przepisu jest niefortunne. Literalnie czytając przepis, nakazuje on między innymi weryfikację, czy koszt ponoszony przez polskiego podatnika jest wypłacany przez podmiot powiązany w drodze dywidendy. Problem języ-



kowy leży w tym, iż koszt to kategoria podatkowa, przynależna do podmiotu dokonującego płatności. Dywidendę wypłaca się zaś z zysku. Mimo miejscami nie do końca trafnych sformułowań, stosunkowo oczywiste pozostaje, że ustawodawcy chodzi o ustalenie, co zrobił z należnością podmiot, który otrzymał ją na skutek poniesienia przez polskiego podatnika kosztu.

Przepis prowadzi do konieczności ustalenia, jaki jest udział przerzuconych dochodów w przychodach podmiotu powiązanego z jurysdykcji o efektywnym niskim poziomie opodatkowania. Ustawodawca nakazuje więc zastanowić się, jaki procent przychodów uzyskiwanych przez podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu jest transferowy dalej.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na wątpliwą sensowność art. 24aa ust. 2 pkt. 2 lit. a. Przepis ten nakazuje weryfikować, czy u podmiotu powiązanego z kraju o niskim efektywnym poziomie opodatkowania koszty ponoszone przez polskiego podatnika *podlegają zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego*. Interpretacja tego przepisu w kontekście deklarowanego celu podatku od przerzuconych dochodów, w postaci dążenia do przeciwdziałania transferom do jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania, nastrocza trudności. Jeżeli bowiem dochód z jurysdykcji o niskim opodatkowaniu jest transferowany w formie podlegającego odliczeniu od podstawy opodatkowania wydatku, do kolejnego kraju, to fakt niskiego efektywnego opodatkowania dochodu w jurysdykcji podmiotu powiązanego nie jest w praktyce wykorzystywany. Zilustrowano to przykładem.

### Przykład:

Polski podmiot ponosi koszt na rzecz spółki węgierskiej, gdzie stawka CIT wynosi 9%. Spółka węgierska z otrzymanej należności finansuje koszt ponoszony na rzecz Włoch. Obowiązuje tam 24% CIT. Na Węgrzech przychód wynikający z transakcji z polską spółką jest kompensowany kosztem poniesionym na rzecz podmiotu włoskiego. Nie występuje więc dochód do opodatkowania 9% CIT. Płatność polskiej spółki jest efektywnie opodatkowana we Włoszech, gdzie stawka podatkowa jest wyższa niż w Polsce. Fakt niskiego efektywnego opodatkowania na Węgrzech nie jest więc wykorzystywany.

Przywołany przykład pokazuje, że jeżeli celem ustawodawcy jest zwalczanie płatności, które efektywnie są nisko opodatkowane, badanie czy odbiorca płatności z kraju, gdzie obowiązuje niskie efektywne opodatkowanie, zaliczył jej równowartość u siebie do kosztów podatkowych, nie ma sensu. Z tożsamyh przyczyn zbędne wydaje się ustalenie, czy podmiot powiązany z kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu dokonał odliczenia równowartości kosztu poniesionego przez polskiego podatnika od dochodu, podstawy opodatkowania czy podatku<sup>18</sup>. Niezależnie od tego nie jest dla mnie jasne, po co ustawodawca chce, by badać, czy podmiot z kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu wypłacił środki w drodze dywidendy.

Próbując szukać *ratio legis* dla art. 24aa ust. 2 pkt 2 lit. a, należy wskazać, że oba warunki wymienione w tym przepisie wykazują pewien związek z deklarowanym w uzasadnieniu celem regulacji, której jedną z intencji ma być przeciwdziałanie wykorzystaniu spółek pośredniczących<sup>19</sup>. Z art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy

o CIT wynika bowiem, że z przerzucenym dochodem będziemy mieli do czynienia wyłącznie, jeżeli 50% wartości przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany, z kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu, będzie transferowanych dalej (m.in. w drodze wydatków stanowiących koszt lub odliczanych od dochodu, podstawy opodatkowania, podatku lub w drodze dywidendy). Nowy podatek znajdzie więc zastosowanie wyłącznie do podmiotów, które większość swojego dochodu transferują dalej, a więc do swego rodzaju spółek pośredniczących.

Nawet jednak jeżeli nowa regulacja miała obejmować tylko podmioty pośredniczące, pozostaje w dalszym ciągu otwarte pytanie o to, po co w takim razie ustawodawca nakazuje badanie, czy w jurysdykcji podmiotu pośredniczącego, przekazującego koszt do dalszych podmiotów poprzez poniesienie wydatku podlegającego zaliczeniu do kosztów, odliczanego od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku, występuje efektywne niskie opodatkowanie. Jak wykazano w przywołanym wyżej przykładzie, badanie poziomu opodatkowania w kraju pośredniczącym ma sens wyłącznie w odniesieniu do tych przypadków, gdy przerzucenie dochodu odbywa się w postaci dywidendy. Tylko wtedy efektywne niskie opodatkowanie podmiotu pośredniczącego pozwala osiągnąć korzyść podatkową. Z punktu widzenia założonego celu, gdy podmiot pośredniczący transferuje koszt dalej i w związku z tym po stronie innego podmiotu efektywnie opodatkowywany jest przychód z transakcji, warunek niskiego opodatkowania należałoby raczej badać po stronie tej jednostki. Wprowadzone przepisy tego jednak nie przewidują.

## Warunek przerzucania dochodu przez podmiot powiązany – jakie koszty należy uwzględnić w proporcji?

Niezależnie od przedstawionych w poprzednim punkcie wątpliwości związanych z sensownością przyjętych przez ustawodawcę w art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT kryteriów identyfikacji przerzucanego dochodu, kryterium wskazane w tym przepisie, dalej nazywane również testem 2, ogranicza zasięg nowego podatku. Jego istotą pozostaje badanie, czy koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego, stanowiące należność tego podmiotu<sup>20</sup>, podlegające przerzuceniu, tzn.:

- a) podlegające zaliczeniu w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub
- b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność
- c) stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości.

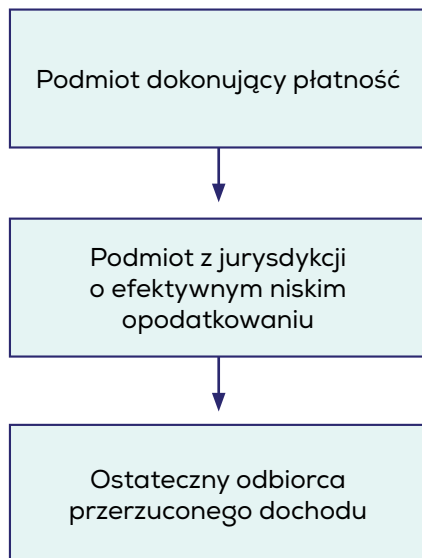
Kluczową wątpliwością praktyczną związaną z art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT jest to, czy stosunek kosztów, a właściwie przerzucanych dochodów, do przychodów należy odnosić do: (a) przychodów uzyskanych przez podmiot powiązany od danego podatnika, (b) przychodów uzyskanych od podatników będących polskimi rezydentami podatkowymi<sup>21</sup> czy też może (c) do przychodów spełniających warunki wskazane powyżej, niezależnie od tego, czy otrzymywane są one od

rezydenta czy nierezydenta. Językowe brzmienie ust. 2 nie dostarcza, w mojej ocenie, jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, do czego należy odnosić próg 50%. Wyrażenie “koszty te”, użyte w art. 24aa ust. 2 pkt 2, odnosi się niewątpliwie do “kosztów poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ze spółką, stanowiące należność tego podmiotu”. Analizując ust. 2, nie wiadomo jednak, czy chodzi tu o koszty poniesione przez konkretnego podatnika, czy o dowolne koszty spełniające warunki wskazane w art. 24aa ust. 2 pkt 2. Można wyobrazić sobie próby odczytywania definicji “kosztów” w oderwaniu od tego, czy są to koszty danego podatnika. I tak na przykład słowo “kosztów” można odnosić do zawartej w ust. 2 definicji tego, czym jest przerzucony dochód. W tym ujęciu przepis obejmowałby każdy dochód spełniający warunki wskazane w ust. 2 niezależnie od tego, kto byłby stroną transakcji, w związku z którą dochód ten by powstawał. Można jednak “koszt” interpretować przez pryzmat ust. 1, który określa zakres podmiotowy podatku. Wówczas do proporcji wymaganej testem 2 wchodziłyby wyłącznie koszty ponoszone przez spółki będące polskimi rezydentami i koszty związane z działalnością na terenie RP zakładów nierezydentów.

Tego, czy proporcja z art. 24 ust. 2 pkt 2 obejmuje koszty ponoszone przez konkretnego podatnika czy ogół jednostek, nie rozstrzyga też użyta w treści wprowadzenia do wyliczenia w art. 24aa ust. 2 referencja do kosztów ponoszonych “na rzecz podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ze spółką”. Pozostaje jasne, że słowo “spółką” należy odnosić do konkretnego podatnika podatku od przerzucanych dochodów. Niemniej przepis w dalszym ciągu można odczyty-

wać z jednej strony tak, że chodzi tu o koszty ponoszone przez danego, powiązanego ze spółką podatnika, z drugiej tak, że chodzi tu o koszty ponoszone przez dowolny podmiot na rzecz podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu powiązanego ze spółką będącą podatnikiem.

W pewnym zakresie pomocny przy rozstrzygnięciu wskazanych wątpliwości wydaje się pozostawać art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT. Przepis ten definiuje zakres rodzajowy kosztów, które mogą być uznane za przerzucane dochody. Nie powinno budzić wątpliwości, iż jego uwzględnienie jest konieczne przy ustalaniu proporcji, do której odnosi się art. 24aa ust. 2 pkt 2. Jasne pozostaje bowiem, że tylko koszty z katalogu zawartego w art. 24aa ust. 3, a nie wszystkie koszty, powinny podlegać uwzględnieniu w proporcji, którą przewiduje test 2. W efekcie przy określaniu, do czego odnosić pojęcie “kosztu” przy rekonstruowaniu proporcji wymaganej przez test 2, ważne pozostaje brzmienie art. 24aa ust. 3, które wskazuje, iż z przerzuconym dochodem nie mamy do czynienia, gdy suma kosztów poniesionych w roku podatkowym na rzecz podmiotów, w tym podmiotów niepowiązanych, stanowi co najmniej 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych w tym roku w jakiegokolwiek formie, przy czym do ustalania sumy tych kosztów art. 15c ust. 1 nie stosuje się. Przywołany fragment wskazuje, że ustalając, czy wybrany dochód, osiągniany przez podmiot z jurysdykcji o niskim efektywnym opodatkowaniu, podlega uwzględnieniu w proporcji, należy zweryfikować, czy po stronie podmiotu, który go ponosi, występuje pewien graniczny poziom kosztów kwalifikowanych w stosunku do ogółu kosztów danej jednostki. Jak już wskazywałem, jest to coś w rodzaju regulacji *safe harbour* – kolejny test, którego weryfikacja jest niezbędna



**Test 1:** dotyczący podmiotu dokonującego płatności o jurysdykcji o efektywnym niskim poziomie opodatkowania.

Przerzuconym dochodem mogą być tylko koszty z katalogu w art 24aa ust. 3, jeżeli po stronie podmiotu dokonującego płatności stanowią one co najmniej 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych w tym roku w jakiegokolwiek formie.

**Test 2:** dotyczący podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim poziomie opodatkowania.

Przerzucone dochody wystąpią wyłącznie, jeżeli kwalifikowane koszty spełniające test 1:

- a) podlegające zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim poziomie opodatkowania lub
- b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność – stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości.

dla ustalenia, czy mamy do czynienia z przerzuconym dochodem. W efekcie weryfikacja, czy mamy do czynienia z przerzuconym dochodem wchodzącym w skład proporcji wymaganej przez art. 24aa ust. 2 pkt 2, ma charakter wielopoziomowy. Obrazuje to powyższy schemat.

Schemat 1: Wielopoziomowość testów pozwalających na ustalenie, czy mamy do czynienia z przerzuconym dochodem wchodzącym do proporcji z art. 24aa ust. 2 *in fine*.

Badanie, czy mamy do czynienia z przerzuconym dochodem, wchodzącym do proporcji wymaganej testem 2, obciążuje więc do uprzedniego ustalenia, czy po stronie podmiotu dokonującego płatności spełniony jest test 1. Okoliczność ta pozwala przyjąć, że proporcja wymagana przez test 2 obejmuje przychody uzyskiwane przez podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu wyłącznie od podmiotów powiązanych. Nie sposób bowiem byłoby twierdzić, że w proporcji tej miałyby być uwzględniane przychody uzyskane przez podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu od

podmiotów niepowiązanych. Polski podatnik badając, czy podatek jest należny, nie miałby bowiem żadnych możliwości ustalenia, czy po stronie takich podmiotów spełniony jest test 1, a w konsekwencji również ustalenia, czy spełniony jest test 2.

Kolejnym pytaniem, na które należy sobie odpowiedzieć, jest to, czy w proporcji wymaganej przez test 2 uwzględnia się przychody od podmiotów powiązanych niezależnie od tego, z jakiej jurysdykcji one pochodzą (rezydentów i nierezydentów czy tylko od rezydentów). Dotychczasowa analiza nie wyklucza takiej interpretacji art. 24aa ust. 2 pkt 2, zgodnie z którą do proporcji regulowanej tym przepisem wchodziłyby ogół kosztów spełniających oba testy ponoszonych przez podmioty powiązane z podmiotem z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy podmioty te byłyby rezydentami czy nierezydentami. W tym kontekście trzeba jednak zwrócić uwagę, że ustawodawca w art. 24aa ust. 3 wskazuje, że w ramach testu 1 *do ustalania sumy tych kosztów art. 15c ust. 1 nie stosuje się*. Referencja do art. 15c

ust. 1 ustawy o CIT wskazuje stosunkowo wyraźnie, że ustawodawca w teście 1 odnosi się do kosztów podatkowych ponoszonych przez podatników CIT. Rozumowanie takie dodatkowo wzmacnia porównanie brzmienia testu 1 z testem 2. W tym drugim przypadku ustawodawca, ustosunkowując się do zagranicznej jednostki, doprecyzowuje, że jej dochód podlega ustaleniu zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości. Nie robi on tego w odniesieniu do warunków wskazanych w teście 1, co wydaje się wskazywać, iż dotyczą one polskiego podatnika. Oba przywołane argumenty pozwalają twierdzić, iż na poziomie podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu ustalając, czy proporcja z testu 2 jest spełniona, po stronie kosztów nie należy uwzględniać kosztów ponoszonych przez nierezydentów, nieposiadających na terenie RP zakładu, nawet jeżeli są oni powiązani z podmiotem z jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania.

W takim ujęciu poza zakresem regulacji pozostaje większość



struktur, w których w ramach międzynarodowej grupy kapitałowej koszty z różnych jurysdykcji trafiają do podmiotu o efektywnym niskim poziomie opodatkowania, skąd następnie są transferowane, np. w drodze dywidendy do ich ostatecznego odbiorcy. W takich strukturach zazwyczaj koszty ponoszone przez polskie podmioty nie będą bowiem stanowiły 50% przychodów osiągniętych przez podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, bowiem podmiot pośredniczący będzie najczęściej "przerzucał" również dochody pochodzące z licznych innych jurysdykcji.

Nawet przy takim podejściu niejasne pozostaje to, czy w teście 2 należy uwzględnić tylko przychody uzyskiwane od danego podatnika, czy też może ogół przerzuconych dochodów uzyskiwanych od podmiotów powiązanych będących podatnikami CIT. Wydaje się, że należy przyjąć to pierwsze podejście. Choć może to budzić wątpliwości w kontekście efektywności regulacji, trudno jednak racjonalnie uzasadnić, dlaczego ustawodawca miałby różnicować opodatkowanie w zależności od tego, czy za pośrednictwem kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu przerzucane są przede wszystkim dochody krajowe czy też dochody zagraniczne. Dodatkowym argumentem sprzeciwiającym się uwzględnieniu w proporcji z art. 24aa ust. 2 pkt 2 dochodów uzyskiwanych przez podmioty inne niż podatnik jest to, jak złożone byłoby ustalenie, czy test 2 jest spełniony, gdyby uprzednio na poziomie każdego z podmiotów dokonujących płatności na rzecz podmiotu z jurysdykcji o niskim efektywnym opodatkowaniu trzeba byłoby badać spełnienie testu 1. Możliwość przyjęcia, na podstawie wykładni celowościowej, odmiennego stanowiska, w myśl którego chodziłoby tu o ogół przerzuconych dochodów uzyskiwa-

nych od polskich podatników, wydaje się o tyle wątpliwa, że test 2, jak już wcześniej wykazano, nie wydaje się odpowiadać celowi, który przyświecał ustawodawcy przy wprowadzaniu podatku od przerzuconych dochodów.

Reasumując, wobec braku jasności językowej art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT oraz trudności w ustaleniu, czemu służy test zdefiniowany przez ten przepis, uważam, że należy przyjąć, że jego przeprowadzenie powinno polegać na porównaniu kwoty przerzuconego dochodu uzyskiwanego od konkretnego podatnika do ogółu przychodów jednostki z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu. Brzmienie i cel wprowadzonych przepisów pozostają przy tym dla mnie na tyle niejasne, że interpretację taką traktuję jako daleką od jednoznaczności. W sytuacji niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, z którymi w odniesieniu do analizowanego problemu mamy w mojej ocenie do czynienia, art. 2a Ordynacji Podatkowej nakazuje rozstrzygnąć je jednak na korzyść podatnika.

### **Wyłącznie dla podmiotów prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą w ramach UE lub EO**

Podatku od przerzuconych dochodów nie stosuje się w takim zakresie, w jakim miałby on znaleźć zastosowanie do kosztów ponoszonych na rzecz podatnika 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<sup>22</sup>. Dla uniknięcia wątpliwości wskazać należy, że

omawiany warunek przepisy odnoszą do podmiotu z jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania. Wskazane wyłączenie miało niewątpliwie zapewniać zgodność uchwalonej regulacji z porządkiem wewnętrznym Unii Europejskiej.

Przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, stosownie do art. 24aa ust. 11 ustawy o CIT, należy wziąć pod uwagę w szczególności, czy:

**1.** zarejestrowanie podmiotu wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego wykonuje on faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym czy podmiot ten posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;

**2.** podmiot posiada możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności;

**3.** podmiot ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą danej należności.

Relacja wskazanego kryterium do kryterium pozostawania przez odbiorcę płatności rzeczywistym właścicielem należności jest niejasna. Zgodnie ze znowelizowanym art. 4a pkt 29 ustawy o CIT za rzeczywistego właściciela uznaje się podmiot, który:

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,



c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia

ekonomicznego związanego z utratą należności” są również elementami definicji rzeczywistego właściciela (punkt a definicji rzeczywistego właściciela). Jedyne co wydaje się w związku z tym odróżniać definicje wskazanych dwóch terminów to fakt, że dla ustalenia czy odbiorca prowa-

Wyłączenie dla rzeczywistej działalności gospodarczej stosuje się wyłącznie, jeżeli to podmiot powiązany, o którym mowa w art. 24aa ust. 2 prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. W świetle wcześniejszych konkluzji wskazany fragment przepisu odnosi się do rzeczywistego

---

## Na gruncie art. 24aa ust. 10 stosowanie podatku od przerzuconych dochodów należy uznać za wyłączone jedynie w tych przypadkach, gdy rzeczywistym właścicielem należności jest podmiot z UE/EOG i podmiot ten prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.

---

się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Porównanie art. 24aa ust. 11 ustawy o CIT z art. 4a pkt 29 ustawy o CIT może rodzić pewną konsternację. Jednym z elementów definicji rzeczywistego właściciela jest prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej (punkt c definicji rzeczywistego właściciela). W tym kontekście wydawałoby się, że kryterium prowadzenia rzeczywistej działalności, z art. 24aa ust. 11 ustawy o CIT, powinno być węższe niż kryterium bycia rzeczywistym właścicielem należności. Jednakże stanowiące element definicji prowadzenia rzeczywistej działalności “możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności” oraz “ponoszenie ryzyka

dzi rzeczywistą działalność gospodarczą, ustawodawca nie wymaga, przynajmniej *explicite*, by odbiorca nie był *pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązany do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi*. W efekcie można mieć wątpliwość, czym w założeniu ustawodawcy różni się bycie rzeczywistym właścicielem od prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Być może wyróżnienie definicji rzeczywistej działalności na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów i stwierdzenie, że prowadzenia takiej działalności nie wyłącza bycie pośrednikiem, wynika z tego, że na gruncie art. 24aa ust. 2 pkt 2 podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu z założenia przekazuje osiągnięty dochód dalej, a więc jest swego rodzaju pośrednikiem.

właściciela płatności. To, czy prowadzona jest rzeczywista działalność gospodarcza, należałoby więc badać na jego poziomie. Takie rozumowanie wspiera wykładnia celowościowa. Omawiane przepisy byłyby możliwe do zbyt prostego obejścia, gdyby dało się uniknąć ich stosowania poprzez podstawienie w łańcuszku płatności podmiotu z UE, nawet przy wymaganiu, że podmiot ten prowadziłby rzeczywistą działalność gospodarczą. W efekcie uważam, że na gruncie art. 24aa ust. 10 stosowanie podatku od przerzuconych dochodów należy uznać za wyłączone jedynie w tych przypadkach, gdy rzeczywistym właścicielem należności jest podmiot z UE/EOG i podmiot ten prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Sam fakt, że faktycznym, bezpośrednim odbiorcą płatności jest podmiot z UE/EOG prowadzą-

cy istotną rzeczywistą działalność gospodarczą, nie jest wystarczający do stwierdzenia, iż wskazane wyłączenie znajdzie zastosowanie.

Podkreślenia wymaga, że ustawodawca wyłącza zastosowanie podatku od przerzuconych dochodów tylko wtedy, gdy rzeczywista działalność gospodarcza podmiotu z UE/EOG jest istotna. Przy ocenie, czy warunek ten jest spełniony, nakazuje on brać pod uwagę stosunek przerzuconych przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany, o którym mowa w ust. 2 [tzn. podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu – dopisek autora], z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem. Ustawodawca przewiduje więc, że podmiot może w określonym zakresie prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą, a w określonym nie. W takiej sytuacji dla oceny, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, należy zbadać, jaki jest udział przychodów z niej w ogóle przychodów danego podmiotu. Cel, który ustawodawca chciał osiągnąć, konstruując wskazaną proporcję, pozostaje dla mnie niestety niezrozumiały. Sensowniejsze wydawałoby się badanie tego, czy konkretny strumień dochodu jest związany z rzeczywistą działalnością podmiotu.

Wydaje się, że w praktyce badanie, na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów, czy mamy do czynienia z rzeczywistą działalnością gospodarczą, będzie często dotyczyło działalności spółek holdingowych. To takie spółki są bowiem najczęściej beneficjentami rzeczywistymi płatności uzyskiwanych od polskich podatników. Ocena, czy podmioty takie prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą, będzie wymagała uwzględnienia specyfiki działalności holdingów, których substancja jest z natury ograniczona<sup>23</sup>.

## Kalkulacja podatku od przerzuconych dochodów oraz sprawozdawczość

Podatek od przerzuconych dochodów ma charakter samodzielny i autonomiczny<sup>24</sup>. Oznacza to, że może on znaleźć zastosowanie nawet w przypadku, jeżeli spółka ponosi straty i nie jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest spółka ponosząca wydatek. Zasada ta obowiązuje również w odniesieniu do spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (podatnikiem nie jest więc w tym przypadku podatkowa grupa kapitałowa)<sup>25</sup>. Podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania. Podstawę tę wyznacza kwota przerzuconych dochodów, a więc wydatków jednostki spełniających opisane wcześniej warunki. Podatek oblicza się raz do roku, przy okazji składania rocznego zeznania<sup>26</sup>.

Ustawodawca przewiduje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania dwóch kategorii wydatków. Po pierwsze podatnik może odliczyć kwotę podatku u źródła pobranego przez podatnika w związku z ponoszeniem wydatków konstytuujących przerzucone dochody<sup>27</sup>. Prawo do takiego odliczenia przysługuje jednak jedynie w zakresie:

1. usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze oraz

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.

Brak jest możliwości odliczenia m.in. podatku u źródła po-

bieranego w związku z płatnością odsetek, mimo że odsetki wchodzą w podstawę opodatkowania jako koszty finansowania dłużnego.

Ustawodawca przewiduje ponadto możliwość odliczenia od podatku iloczynu kosztów wyłączonych w spółce w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15c oraz 19%<sup>28</sup>. Wyłączenie to jest racjonalne, gdy weźmie się pod uwagę, że jeżeli kwoty są wyłączone z kosztów podatkowych na podstawie art. 15c, to zwiększają one efektywnie podstawę opodatkowania podatkiem CIT<sup>29</sup>. Gdyby to wyłączenie nie istniało efektywnie, odsetki wyłączone na podstawie art. 15c skutkowałyby swego rodzaju podwójnym opodatkowaniem – raz ze względu na fakt, iż nie stanowiłyby one kosztu w CIT oraz drugi raz, bowiem byłyby one opodatkowane jako przerzucone dochody.

## Podsumowanie wniosków co do zakresu stosowanych regulacji

Ze względu na stopień rozbudowania rozważań zawartych w artykule na koniec krótko podsumuję wnioski płynące z analizy nowych regulacji: podatek od przerzuconych dochodów to nowa 19% danina, która może obciążać spółki. Objąć może ona zarówno rezydentów, jak i nierezydentów posiadających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej zakład. By znalazła ona zastosowanie, podatnik musi ponosić na rzecz podmiotu powiązanego, z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu, koszty mieszczące się w katalogu wskazanym w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT. Regulacja z założenia jest ukierunkowana na przeciwdziałanie erozji opodatkowania i jest wymierzona w transakcje międzynarodowe. Niemniej może ona znaleźć zastosowanie również do transakcji

krajowych, w przypadku gdy warunek efektywnego niskiego opodatkowania jest spełniony, co może mieć miejsce choćby, gdy odbiorca płatności jest małym podatnikiem czy korzysta z IPBOX. Ustawodawca przewidział bezpieczną przystań dla podatników, których całkowite koszty mieszczące się w katalogu kosztów kwalifikowanych<sup>30</sup> nie przekroczą 3% sumy kosztów uzyskania przychodów.

Weryfikacja warunku efektywnego niskiego opodatkowania odbiorcy płatności wymaga porównania faktycznie zapłaconego przez dany podmiot podatku z podatkiem, który byłby należny od jego dochodu z zastosowaniem stawki 14,25%. Mimo że z przepisów jasno to nie wynika, wydaje się, że dla dokonania tego porównania dochód odbiorcy należy ustalać tak jak na gruncie przepisów CFC, a więc z zastosowaniem przepisów polskiej ustawy. W przypadku podmiotów z Unii Europejskiej efektywne niskie opodatkowanie nie będzie oznaczało nałożenia podatku od przerzuconych dochodów w przypadku, jeżeli dany podmiot będzie prowadził istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.

Regulacja znajdzie zastosowanie nie tylko w przypadku, gdy polski podmiot ponosi na rzecz podmiotu powiązanego z jurysdykcji o niskim efektywnym opodatkowaniu koszty bezpośrednio, ale również wtedy, gdy koszty trafiają do takiej jednostki pośrednio. Chociaż z przepisów znów to jasno nie wynika, wydaje się, że warunek pośredniego ponoszenia kosztów należy interpretować w kontekście konieczności ustalenia, kto jest rzeczywistym właścicielem danej płatności. W szczególności to po stronie tego podmiotu należy badać, czy mamy do czynienia z istotną rzeczywistą działalnością gospodarczą oraz warunkiem efektywnego niskiego opodatkowania.

Dodatkowo w celu weryfikacji, czy mamy do czynienia z przerzucenym dochodem, konieczne jest ustalenie, czy po stronie podmiotu będącego odbiorcą należności przerzucone dochody:

a) podlegające zaliczeniu w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub

b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność,

stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości. Tylko w przypadku jeżeli proporcja ta jest spełniona, nowo uchwalona regulacja znajdzie zastosowanie. Nie jest przy tym jasne, do czego należy odnosić próg 50%. Możliwe są tu co najmniej trzy interpretacje. Może chodzić mianowicie o uwzględnienie w proporcji przerzuconych dochodów uzyskiwanych (a) od danego podatnika, (b) od polskich jednostek albo też (c) zarówno rezydentów i nierezydentów. W tekście w oparciu o zasadę *in dubio pro tributario* opowiadam się za przyjęciem tego pierwszego podejścia.

Warto przy tym zastrzec, iż przepisy o podatku od przerzuconych dochodów są napisane w wyjątkowo niejasny sposób. Wyróżniają się one w tym zakresie negatywnie nawet na tle stosunkowo niskiego ogólnego poziomu polskiej legislacji. W efekcie na gruncie językowym da się je odczytać w taki sposób, iż zakres podatku od przerzuconych dochodów może potencjalnie okazać się bardzo szeroki. Ryzyko, że organy będą przyjmować niekorzystną dla podatników interpretację, wydaje się realne, gdy weźmie się pod

uwagę, że wobec niejasności językowych mogą one kierować się deklarowanym celem regulacji, którym jest zwalczanie płatności do jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu. To, co wydaje się działać na korzyść podmiotów mogących potencjalnie podlegać daninie, to fakt, iż niektóre wyłączenia z zakresu podatku wydają się zmierzać do ograniczenia zakresu jej stosowania.

Spodziewam się, że uchwalone przepisy doprowadzą do licznych sporów. Najistotniejsze z nich powstaną zapewne na gruncie art. 24aa ust. 2 pkt. 2 ustawy o CIT oraz interpretacji pojęcia pośredniego ponoszenia kosztu na rzecz podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu. Przy restrykcyjnej wykładni tych przepisów podatkiem od przerzuconych dochodów mogą być objęte wszystkie płatności pośrednio trafiające do spółek z krajów o efektywnym niskim opodatkowaniu, bez względu na to, jak opodatkowany jest rzeczywisty właściciel należności. Z tego powodu podatnikom dokonującym istotnych płatności wpadających w katalog zawarty w art. 24aa ust. 3, szczególnie tym, którzy realizują je bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów spoza UE/EOG, zalecałbym uważną obserwację praktyki stosowania nowouchwalonych regulacji oraz zastanowienie się nad celowością uzyskania interpretacji indywidualnej w celu potwierdzenia, że do ich płatności podatek od przerzuconych dochodów nie znajdzie zastosowania. 🐙



**DR MIKOŁAJ KONDEJ,**  
DORADCA PODATKOWY



**1\_** Ustawa 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 "nowelizacja".

**2\_** Uzasadnienie do projektu ustawy.

**3\_** Internet pod adresem: <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/taxes-on-corporate-income> (dostęp: 6 listopada 2021).

**4\_** Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 4a ust. 21 ustawy o CIT pod pojęciem spółki rozumie się: (a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),

(b) spółkę kapitałową w organizacji, (c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, (d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

**5\_** Wskazuje na to m.in. art. 24aa ust. 1, w którym mowa o podatku "od spółek będących podatnikami" czy art. 24aa ust. 2, gdzie ustawodawca ponownie odnosi się do terminu "spółka".

**6\_** Art. 24aa ust. 13.

**7\_** W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano m.in., że Projekt przewiduje uchylenie art. 15e ustawy CIT i włączenie dotychczasowej regulacji w sposób odpowiedni do przepisów definiujących minimalny podatek dochodowy (art. 24ca).

**8\_** Zob. m.in. argumentację podatnika przywołaną w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 marca 2021 r. (III SA/Wa 2452/20).

**9\_** Szerzej na ten temat: W. Majkowski, O. Matuszczak, Odliczenie wydatków wyłączonych z kosztów znowu możliwe?, Prawo.pl, Internet pod adresem: <https://www.prawo.pl/podatki/odliczenie-wydatkow-wylaczonych-z-kosztow-opinia-kpmg,511775.html> (Dostęp: 17.11.2021); W. Majkowski, P. Wodecki, Uchylenie art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych limitującego koszty tzw. usług

niematerialnych – ocena zmiany, skutki praktyczne dla podatników, konsekwencje na przyszłość, Przegląd Podatkowy 12/2021, s. 37–43.

**10\_** Trudno zrozumieć, dlaczego ustawodawca uzależnił safe harbour od całkowitego poziomu kosztów, a nie kosztów ponoszonych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych. Nie wydaje się to do końca logiczne, biorąc pod uwagę, że opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów podlegają wyłącznie wydatki ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych.

**11\_** Art. 24aa ust. 4 pkt 2 w zw. z art. 5 ustawy o CIT.

**12\_** Zastrzec należy, że ochrona praw nabytych dotyczy, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, jedynie praw nabytych słusznie. Nie wydaje się jednak, iż sam fakt, że odpis amortyzacyjny mieści się w zakresie nowo uchwalonej podstawy opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów, mógł być dostateczną przesłanką, by uznać, że doszło do niesłusznego nabycia prawa.

**13\_** Zobaczyć m.in.: F. Majdowski, Instytucja rzeczywistego beneficjenta – prawdziwe i urojone cele klauzuli dotyczącej pasywnych płatności na gruncie traktatów podatkowych, Przegląd Podatkowy 9/2020, s. 27–35; B. Kuźniacki, Podatkowe idée fixe, czyli opowieści o nieporozumieniach w polskiej praktyce i nauce prawa podatkowego wobec rzeczywistego beneficjenta (1), Przegląd Podatkowy 12/2020, s. 6–13; B. Kuźniacki, Podatkowe idée fixe, czyli opowieści o nieporozumieniach w polskiej praktyce i nauce prawa podatkowego wobec rzeczywistego beneficjenta (2), Przegląd Podatkowy 1/2021, s. 9–16; B. Kuźniacki, Podatkowe idée fixe, czyli opowieści o nieporozumieniach w polskiej praktyce i nauce prawa podatkowego wobec rzeczywistego beneficjenta, cz. 3, Przegląd Podatkowy 2/2021, s. 6–14.

**14\_** Art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT.

**15\_** B. Kuźniacki, Podatkowe idée fixe, czyli opowieści o nieporozumieniach w polskiej praktyce i nauce prawa podatkowego wobec rzeczywistego beneficjenta (2), Przegląd Podatkowy 1/2021, s. 15.

**16\_** B. Kuźniacki, Podatkowe idée fixe, czyli opowieści o nieporozumieniach w polskiej praktyce i nauce prawa podatkowego wobec rzeczywistego beneficjenta (2), Przegląd Podatkowy 1/2021, s. 11.

**17\_** Zgodnie z art. 24aa ust. 2 pkt. 1 ustawy o CIT przez podatek faktycznie zapłacony

rozumie się przy tym podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

**18\_** Efektywną weryfikację, czy występuje niskie opodatkowanie, zapewnia art. 24aa ust. 2 pkt. 1 ustawy o CIT, przewidując konieczność porównania faktycznie zapłaconego przez podmiot powiązany podatku z podatkiem, który byłby należny, gdyby był on polskim rezydentem.

**19\_** Uzasadnienie do projektu ustawy, s. 152.

**20\_** Sformułowanie "koszty te" zawarte w art. 24aa ust. 2 pkt 2 odczytywane w kontekście wprowadzenia do wyliczenia z art. 24aa ust. 2.

**21\_** Teza taka może się nasunąć m.in., gdy odczytamy ust. 2 w kontekście zakresu podatku wskazanego w ust. 1.

**22\_** Art. 24aa ust. 10 Ustawy o CIT.

**23\_** Projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r., Zasady poboru podatku u źródła, s. 20.

**24\_** Zgodnie z art. 24aa ust. 6 ustawy o CIT przerzuconych dochodów nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika.

**25\_** Art. 24aa ust. 7 ustawy o CIT.

**26\_** Art. 24aa ust. 9 ustawy o CIT.

**27\_** Art. 24aa ust. 8 pkt 1 ustawy o CIT.

**28\_** Art. 24aa ust. 8 pkt 2 ustawy o CIT.

**29\_** Na marginesie można zwrócić uwagę, że analogicznego zapisu brakuje niestety w podatku minimalnym.

**30\_** Poniesione zarówno na rzecz podmiotów powiązanych, jak i niepowiązanych.



Podatek dochodowy  
od osób prawnych –  
**nowe ulgi  
na innowacje**



*Przedmiotem artykułu jest omówienie nowych ulg  
innowacyjnych wprowadzonych do ustawy o podatku  
dochodowym od osób prawnych z dniem 1 stycznia 2022 r.  
Artykuł wyjaśnia podstawowe zasady stosowania ulgi  
na innowacyjnych pracowników, ulgi na prototyp  
i ulgi na robotyzację.*

DR JOWITA PUSTUŁ

Zgodnie z informacjami zamieszczonymi na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, dzięki wprowadzeniu tych nowych form wsparcia dla przedsiębiorców, od 2022 r., w Polsce będzie działał kompleksowy system ulg podatkowych – działających równocześnie, na każdym etapie procesu produkcyjnego<sup>1</sup>.

### Ulgą na innowacyjnych pracowników

Ministerstwo Finansów na swojej stronie internetowej informuje, że ulga na innowacyjnych pracowników ma „ułatwić konkurowanie o specjalistów o kluczowych umiejętnościach i kompetencjach”<sup>2</sup>. W opinii Ministerstwa Finansów dzięki uldze na innowacyjnych pracowników „firmy inwestujące np. w badaczy, programistów, wynalazców, konstruktorów, inżynierów czy farmaceutów, będą mogły zaproponować im wyższe wynagrodzenie”<sup>3</sup>. Mowa jest też o tym, że ta ulga „będzie zapobiegać także emigracji zarobkowej polskich specjalistów za granicę”<sup>4</sup>.

Trudno jednak zrozumieć, dlaczego w opinii Ministerstwa Finansów ulga na innowacyjnych pracowników ma skutkować możliwością oferowania pracownikom innowacyjnym wyższych wynagrodzeń. Koszty zatrudnienia pracowników innowacyjnych pozostają bowiem niezmiennie. Wynagrodzenie wypłacane pracownikowi uznawanemu za pracownika innowacyjnego opodatkowane jest na takich samych zasadach jak wynagrodzenie innych pracowników.

W rzeczywistości ulga na innowacyjnych pracowników związana jest ściśle z ulgą badawczo-rozwojową (dalej „ulga B+R”), znaną już przed wejściem w życie zmian tzw. Polskiego Ładu. Ma ona umożliwić szybsze rozliczenie ulgi B+R w sytuacji poniesienia przez przedsiębiorcę straty lub osiągnięcia niskiego dochodu (dochodu, którego wysokość uniemożliwia w pełni odliczenie w danym roku ulgi B+R).

Zgodnie z art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p. kwota odliczenia kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania w ramach ulgi B+R może w roku podatkowym wynieść maksymalnie tyle, ile wyniósł dochód podatnika z prowadzonej działalności gospodarczej. Przy obliczaniu tego dochodu nie uwzględnia się przychodów osiągniętych z zysków kapitałowych (z tytułu np. dywidendy, zbycia udziałów lub akcji, uzyskanych w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów itp.).

Nierozliczoną kwotę ulgi B+R (w całości lub części) podatnik może rozliczyć w zeznaniach podatkowych składanych za kolejno następujących po sobie sześć lat podatkowych. Reguluje to art. 18d ust. 8 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujących po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Ulgą na innowacyjnych pracowników pozwoli podatnikowi na szybsze odliczenie kosztów kwalifikowanych odliczanych w ramach ulgi B+R. Nie zwiększy jednak kwoty odliczenia. Zgodnie z nowym art. 18db ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. podatnik, który:

- prowadzi działalność badawczo-rozwojową i korzysta z ulgi B+R, jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych,
- uzyskuje przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych,
- poniósł za rok podatkowy stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego mu w roku podatkowym odliczenia na podstawie art. 18d u.p.d.o.p.

– może pomniejszyć kwotę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, które ma przekazać na rachunek urzędu skarbowego jako płatnik. Pomniejszeniu może też ulec kwota zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych, o której mowa w art. 41 ust. 1 i ust. 4 u.p.d.o.f.

Nie oznacza to jednak, że przedsiębiorca może pomniejszyć całą kwotę wpłacaną tytułem zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Odliczenie może być dokonane jedynie w odniesieniu do zaliczki pobranej w związku z zatrudnieniem pracowników innowacyjnych. Ustawodawca wprowadził też limit odliczenia. Przedsiębiorca może odliczyć kwotę obliczoną jako iloczyn kwoty nieodliczonej w ramach ulgi B+R oraz stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym.

Zgodnie z art. 18db ust. 2 u.p.d.o.p. ulgą na innowacyjnych

pracowników obejmuje zaliczki na podatek dochodowy oraz zryczałtowany podatek dochodowy pobrane z tytułu:

- stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz wypłacanego przez podatnika zasiłku pieniężnego z ubezpieczenia społecznego;
- wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło;
- praw autorskich.

Oznacza to, że pojęcie „innowacyjnego pracownika” jest stosunkowo szerokie. Obejmuje nie tylko osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę, ale również zleceniobiorców czy osoby wykonujące swoje zadania na podstawie umowy zlecenia. Odliczenie może być również stosowane w stosunku do zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobieranych przez osoby przenoszące na przedsiębiorcę prawa autorskie.

Tak szeroko zdefiniowany innowacyjny pracownik musi być bezpośrednio zaangażowany w działalność badawczo-rozwojową. Musi też spełniać określone warunki:

### 1.

jego czas pracy przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu musi wynosić co najmniej 50%

lub

### 2.

jego czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu musi pozostawać w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi co najmniej w 50%.

Zgodnie z art. 18db ust. 4 u.p.d.o.p. uprawnienie do pomniejszenia zaliczek płaconych przez przedsiębiorcę jako płatnika przysługuje mu począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym złożył on zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p. (CIT-8), do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie.

Ulga na innowacyjnych pracowników została również wprowadzona w u.p.d.o.f. (art. 26eb u.p.d.o.f.).

## Ulga na prototyp

Ulga na prototyp ma pomóc twórcom w przekuciu pomysłu w praktyczne rozwiązanie. Zdaniem Ministerstwa Finansów nowa ulga „pozwoli taniej wytworzyć prototyp, a następnie wdrożyć wynalazek do produkcji”<sup>5</sup>.

Jak wyjaśniono na stronie podatki.gov.pl: ulgę będzie można zastosować nie tylko na projekty takie jak konstrukcja elektrycznego samochodu czy hybrydowego pociągu. Wystarczy, że będzie to produkt innowacyjny w skali firmy, niewystępujący dotąd na rynku, który będzie rozwijał jej ofertę i pozwoli jej w przyszłości zdobywać nowe rynki zbytu.

Zgodnie z art. 18ea ust. 1 u.p.d.o.p. z ulgi na prototyp może korzystać podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych. Ulga na prototyp pozwala na odliczenie od dochodu, o którym mowa w art. 18 u.p.d.o.p., kwoty stanowiącej 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu. Wysokość odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych.

W związku z powyższym należy zauważyć, że odliczenia doko-

nuje się w ramach dwóch kategorii kosztów:

- kosztów produkcji próbnej

lub

- kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu.

Za produkcję próbną nowego produktu uznano etap rozruchu technologicznego produkcji niewymagający dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich. Celem tego etapu ma być wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu<sup>6</sup>. Co istotne, produkcja ma być wynikiem prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych. Zastrzeżono, że etap rozruchu technologicznego obejmuje okres od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Koszty produkcji próbnej nowego produktu zdefiniowano jako:

- cenę nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3 u.p.d.o.p. lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p., fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, w Klasyfikacji Środków Trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8, tj.:

- kotłów i maszyn energetycznych,
- maszyn, urządzeń i aparatów ogólnego zastosowania,
- maszyn, urządzeń i aparatów specjalistycznych,
- urządzeń technicznych,
- narzędzi, przyrządów, ruchomości i wyposażenia, gdzie indziej niesklasyfikowanego.

W związku z powyższym nie można uwzględnić w kosztach produkcji próbnej ceny nabycia ani kosztów wytworzenia środków transportu;

- wydatki na ulepszenie, o których mowa w art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p.,

- poniesione w celu dostosowania ww. środków trwałych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu;
- koszty nabycia materiałów i surowców nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu.

Za wprowadzenie na rynek nowego produktu uznano działania podejmowane w celu przygotowania dokumentacji służącej uzyskaniu w odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych – certyfikatów i zezwoleń umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży.

Do kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu zaliczono koszty:

- badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów bądź oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania, koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia;
- badania cyklu życia produktu;
- systemu weryfikacji technologii środowiskowych.

Zgodnie z art. 18ea ust. 9 u.p.d.o.p. odliczenie przysługuje, jeżeli koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu:

- zostały faktycznie poniesione w roku podatkowym, za który jest dokonywane odliczenie;
- nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Nie ulega zatem wątpliwości, że nie istnieje możliwość skorzystania z ulgi na prototyp w zakresie,

w jakim koszty produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzania na rynek nowego produktu zostały już odliczone od podstawy opodatkowania np. w ramach ulgi B+R.

Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a u.p.d.o.p., prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów.

Odliczenia ulgi na prototyp dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu. Podobnie jak w wypadku ulgi B+R, przewidziano możliwość rozliczenia ulgi na prototyp w okresie sześciu lat podatkowych. Jeśli podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wysokość jego dochodu jest niższa od kwoty przysługującego mu odliczenia, to może rozliczyć ulgę na prototyp w okresie kolejnych następujących po sobie sześciu latach podatkowych.

Co do zasady w ramach ulgi na prototyp odlicza się wydatki w kwocie netto, czyli bez podatku VAT. W ramach ulgi na prototyp można jednak uwzględnić podatek VAT, jeśli podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego. Ulga na prototyp została również wprowadzona w art. 26ga u.p.d.o.f.

## Ulga na robotyzację

Zgodnie z informacjami zamieszczonymi na stronie Ministerstwa Finansów ulga na robotyzację jest kierowana do firm, które chcą

usprawnić produkcję przez zastosowanie robotów przemysłowych. Podatkowe wsparcie ma być ważnym argumentem za przeniesieniem produkcji do Polski. W opinii Ministerstwa Finansów ulga na robotyzację ma być również narzędziem, które pomoże polskim firmom w zwiększaniu ich produktywności i konkurencyjności<sup>7</sup>. Warto na wstępie zaznaczyć, że ulga na robotyzację, w przeciwieństwie do wcześniej omówionych ulg, ma mieć charakter czasowy. Przedsiębiorcy mogą skorzystać z tej ulgi wyłącznie wówczas, gdy poniosą wydatki na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r.

Ulga na robotyzację kierowana jest do podatników, którzy uzyskują przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych. Zgodnie z art. 38eb u.p.d.o.p. ulga na robotyzację polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 u.p.d.o.p., kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Zastrzeżono przy tym, że kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

W art. 38eb ust. 2 u.p.d.o.p. wskazano koszty zaliczane do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację. Zgodnie z tym przepisem przez koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację rozumie się:

### 1.

- koszty nabycia fabrycznie nowych:
- a) robotów przemysłowych,
  - b) maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
  - c) maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związa-



nych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekazników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe),

- d) maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
- e) urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;

### 2.

koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1;

### 3.

koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2;

### 4.

opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p, ustalone w umowie leasingu, o którym mowa w art. 17f u.p.d.o.f., dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych.

Wprowadzono też definicję **roboty przemysłowego**. Zgodnie z art.

38eb ust. 3 u.p.d.o.p. za takiego robota uznaje się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki:

#### 1.

wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania;

#### 2.

jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów;

#### 3.

jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń;

#### 4.

jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika.

Ustawodawca postanowił zdefiniować również pojęcie maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych. Postanowiono, że do tego rodzaju składników majątkowych zaliczane będą:

1. jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu;
2. pozycjonery jedno- i wieloosiowe;
3. tory jezdne;
4. słupowysięgniki;
5. obrotniki;
6. nastawniki;
7. stacje czyszczące;

8. stacje automatycznego ładowania;

9. stacje załadownicze lub odbiorcze;

10. złącza kolizyjne;

11. efektory końcowe do interakcji robota z otoczeniem służące do:

- a) nakładania powłok, malowania, lakierowania, dozowania, klejenia, uszczelniania, spawania, cięcia, w tym cięcia laserowego, zginania, gratowania, śrutowania, piaskowania, szlifowania, polerowania, czyszczenia, szczotkowania, drasowania, wykańczania powierzchni, murowania, odlewania ciśnieniowego, lutowania, zgrzewania, klinczowania, wiercenia, handlingu, w tym manipulacji, przenoszenia i montażu, ładowania i rozładowania, pakowania, gwoźdzenia, paletyzacji i depaletyzacji, sortowania, mieszania, testowania, wykonywania pomiarów,
- b) obsługi maszyn: frezarek, wtryskarek, giętarek, robodrilli, wiertarek, tokarek, wrzecion, zginarek i zawijarek, wycinarek, walcarek, przecinarek, szlifierek, wytaczarek, ciągarek, drukarek, pras, wyoblarek.

Ulga na robotyzację jest uwzględniana w zeznaniu za rok podatkowy, w którym podatnik poniosł koszty uprawniające do ulgi. W przypadku gdy za rok podatkowy podatnik wykazuje stratę albo wielkość jego dochodu jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujących po sobie sześć lat podatkowych. Podatnicy korzystający z ulgi na robotyzację są zobowiązani do złożenia informacji zawierającej wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu.

Podatnik korzystający z ulgi na robotyzację nie powinien zbywać składników majątkowych, dzięki którym nabył prawo do odliczenia. Ewentualne zbycie będzie prowadzić

Ulga	Adresaci	Istota	Limit
Na innowacyjnych pracowników	Podatnicy spełniający łącznie następujące przesłanki: – prowadzący działalność B+R, – płatnicy PIT, – uzyskujący przychody z prowadzonej działalności gospodarczej, – niemający możliwości rozliczenia B+R w danym roku podatkowym, – zatrudniający „innowacyjnych pracowników”.	Odliczenie od zaliczki PIT lub zryczałtowanego podatku dochodowego odprowadzanego w związku z zatrudnieniem innowacyjnego pracownika iloczynu: – niewykorzystanej w danym roku podatkowym ulgi B+R oraz – stawki podatku CIT obowiązującej w Spółce.	Nieodliczona kwota ulgi B+R.
Na prototyp	Podatnicy spełniający łącznie następujące przesłanki: – prowadzący działalność B+R, – produkujący produkty, – uzyskujący przychody z prowadzonej działalności gospodarczej.	Odliczenie od dochodu 30% sumy kosztów: – produkcji próbnej nowego produktu lub – wprowadzania na rynek nowego produktu.	W danym roku podatkowym: 10% dochodu osiągniętego z prowadzonej działalności gospodarczej.
Na robotyzację	Podatnicy spełniający łącznie następujące przesłanki: – uzyskujący przychody z prowadzonej działalności gospodarczej, – producenci ponoszący wydatki na robotyzację.	Odliczenie od dochodu 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację.	Kwota odliczenia nie może przekraczać dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej.

do korekty dokonanego odliczenia. Podatnik, który dokona zbycia takich środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed końcem okresu ich amortyzacji (a w przypadku umowy leasingu – przed końcem podstawowego okresu umowy leasingu) będzie zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę uprzednio dokonanych odliczeń. Korekta będzie dokonywana w deklaracji składanej za rok, w którym doszło do zbycia.

Wydatki poniesione na robotyzację mogą być odliczone w ramach ulgi na robotyzację, jeśli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Podobnie jak w wypadku ulgi na prototyp, jeśli podatnik korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a u.p.d.o.p., prawo do odliczenia przysługuje mu

tylko w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez niego uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego.

Ulga na robotyzację może być też stosowana przez osoby fizyczne. Zasady jej stosowania zostały uregulowane w art. 52jb u.p.d.o.f.

## Podsumowanie

Podstawowe informacje na temat omówionych ulg zostały przedstawione w tabeli. ↪



**DR JOWITA PUSTUL,  
DORADCA PODATKOWY,**

RADCA PRAWNY,  
ADIUNKT W KATEDRZE  
PRAWA FINANSOWEGO  
UNIwersytetu  
JAGIELLOŃSKIEGO

1\_ <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-z-pakiem-ulg-na-innowacje/> [dostęp: 9 stycznia 2022 r.].

2\_ Ibidem.

3\_ Ibidem.

4\_ Ibidem.

5\_ <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-z-pakiem-ulg-na-innowacje/> [dostęp: 9 stycznia 2022 r.].

6\_ Wyjaśniono również, że przez produkty należy rozumieć produkty w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem usług.

7\_ <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-z-pakiem-ulg-na-innowacje/> [dostęp: 9 stycznia 2022 r.].

# Sztuczna dywidenda lub ukryta dywidenda



*Sztuczna dywidenda zwana także ukrytą dywidendą  
jest zjawiskiem nowym dla podatników CIT,  
wprowadzonym przez Polski Ład.*

*Pozytywna informacja to taka, że zmiany te wejdą  
w życie dopiero w dniu 1 stycznia 2023 roku –  
art. 89 pkt 4 PL Ładu.*

AGNIESZKA CZERNIK

**Art. 16 ust. 1 pkt 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: uCIT) wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. (za rok) wraz z całą ukrytą dywidendą:**

Nie uznaje się za KUZP... kosztów poniesionych przez podatnika będącego spółką w związku ze świadczeniem wykonanym przez podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z tą spółką lub ze współnikiem tej spółki, jeżeli poniesienie tego kosztu stanowi **ukrytą dywidendę** (w osobnym opracowaniu), z zastrzeżeniem ust. 1d i 1e.

**PRZYKŁAD 1**

Sprawdzamy katalog kosztów / wydatków poniesionych przez Spółkę z o.o., które mogą być kwalifikowane jako koszty związane z ukrytą dywidendą. Koszty poniesiono na rzecz podmiotów powiązanych.

Koszty poniesione muszą zostać w całości lub części zaliczone do NKUZP. W tym momencie Spółka ma zawyżony dochód i zaniżone koszty podatkowe.

Założmy, że suma takich kosztów wyniesie 1 000 000 zł.

W zeznaniu podatkowym CIT-8 za rok podatkowy 2023, składanym w marcu 2024 roku, dochód spółki z o.o. wyniesie 1 100 000 zł, zamiast 100 000 zł w pierwotnie ustalonej wersji, natomiast CIT obliczony wg stawki 19% wyniesie 209 000 zł, zamiast 19 000 zł.

Różnica wyniesie: 209 000 – 19 000 = 190 000 zł.

Spółka z o.o. z powodu ukrytej

dywidendy zapłaci podatek większy o 190 000 zł za rok podatkowy 2023.

**Ust. 1d i 1e uCIT stanowią zastrzeżenie i też wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2023r:**

Koszty, o których mowa w ust. 1 pkt 15b, stanowią ukrytą dywidendę, jeżeli:

- 1) wysokość tych kosztów lub termin ich poniesienia w jakikolwiek sposób są uzależnione od osiągnięcia zysku przez podatnika lub wysokości tego zysku.

**PRZYKŁAD 2**

Sp. z o.o. nie posiada takich pozycji kosztowych w swoich księgach. Koszty wynagrodzeń oraz narzutów na wynagrodzenia, czynsze z tytułu najmu, dzierżawy, miesięczne raty leasingowe, zakupy towarów, materiałów, wyposażenia, jak też amortyzacja ST oraz WNIP nie są związane ani uzależnione od osiągnięcia zysku czy też wysokości zysku w kwocie ... zł.

Musiałyby dojść do zawarcia umowy pomiędzy spółką z o.o. a podmiotem powiązany konstruowanej w taki sposób, aby:

- ✓ Wysokość czynszu w umowie najmu uzależniona była od tego, czy spółka w danym roku osiągnęła zysk czy też stratę.
- ✓ Wysokość czynszu w umowie najmu określona zostałaby w dwóch różnych wariantach i przyjęcie odpowiedniego wariantu uzależnione byłoby od wysokości zysku spółki – np. niższa kwota czyn-

szu, gdy zysk nie przekracza ... zł, wyższa kwota czynszu gdy zysk przekracza ...zł.

- ✓ Ceny towarów, materiałów dostarczanych albo usług świadczonych przez podmiot powiązany wobec spółki z o.o. uzależnione byłyby od tego, czy spółka z o.o. osiągnęła zysk, czy też wygenerowała stratę bądź też osiągnęła zysk niższy lub wyższy niż kwota ustalona w umowie.
- ✓ Wynagrodzenie (w tym także wynagrodzenie z tytułu powołania, o którym mowa w art. 13 pkt 7 uPIT) uzależnione byłoby od wyników spółki z o.o. i jego wysokość uzależniona od zysków spółki z o.o. byłaby różna w poszczególnych miesiącach.

Proszę zwrócić uwagę, iż ustawodawca operuje kategorią zysku (bilansową – nie precyzując jednak, czy ma na myśli zysk brutto czy też zysk netto), zamiast kategorią dochodu (podatkową).

- 2) racjonalnie działający podatnik nie poniósłby takich kosztów lub mógłby ponieść niższe koszty w przypadku wykonania porównywalnego świadczenia przez podmiot niepowiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, przy czym przy określaniu wysokości tych kosztów przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio.

Tutaj oczywiście podatnik CIT, np. spółka z o.o., ale i spółka komandytowa, napotyka na przestrożę nakazującą stosowanie cen rynkowych, zasady „arm's length”, chociażby przy pomocy porównywalnych cen niekontrolowanych wobec transakcji zawieranych w porównywalnych



warunkach z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi.

Przykładem może być umowa najmu lokalu użytkowego o powierzchni 250 m.kw. zawarta z podmiotem powiązаныm, w której czynsz określono na kwotę 10 000,00 zł netto + 23% VAT.

Umowa najmu lokalu użytkowego o powierzchni 250 m.kw. zawarta z podmiotem niepowiązаныm, który to lokal cechował się takim samym stanem technicznym i wyposażeniem oraz w tej samej lokalizacji, oferowała kwotę czynszu w wysokości 6 000,00 zł netto + 23% VAT.

Koszty wynikające z umowy najmu zawartej z podmiotem powiązаныm musiałyby zostać zaliczone do katalogu kosztów niepodatkowych jako związane z ukrytą dywidendą.

**3)** koszty te obejmują wynagrodzenie za prawo do korzystania z aktywów, które stanowiły własność lub współwłasność wspólnika lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem przed utworzeniem podatnika.

### PRZYKŁAD 3

Spółka z o.o. podpisała ze swoim udziałowcem następujące umowy:

- ✓ umowę najmu lokalu, w którym znajduje się siedziba firmy
- ✓ umowę dzierżawy gruntu
- ✓ umowę o pracę
- ✓ wypłaca również wynagrodzenie z tytułu powołania
- ✓ umowę sprzedaży – kupna środków transportu
- ✓ umowę sprzedaży – kupna towarów handlowych.

Umowy te – z wyjątkiem umowy o pracę oraz wynagrodzenia z tytułu powołania (interpretacje w chwili obecnej wyrażają stanowisko, że wynagrodzenia to nie aktywa) – zaliczane są w poczet kosztów związanych z osiągnięciem

przez spółkę z o.o. ukrytej dywidendy i jako takie stanowią NKUZP.

### PRZYKŁAD 4

Co może oznaczać zwrot: przed utworzeniem podatnika?

Raczej trudno sobie wyobrazić sytuację, aby spółka z o.o. lub spółka komandytowa, zanim jeszcze została utworzona, a więc zanim jeszcze zaczęła istnieć, miała rejestrować w swojej ewidencji jakiegokolwiek koszty bilansowe lub podatkowe i równoległe – jakiegokolwiek przychody bilansowe lub podatkowe?

Zwłaszcza zastanawia czas przeszły użyty w stosunku do własności lub współwłasności podatnika: stanowiły.

Mogę zrozumieć sytuację korzystania z aktywów przez spółkę z o.o. i wypłatę wynagrodzenia z tego tytułu na rzecz udziałowca, który uprzednio był wspólnikiem spółki jawnej, z której to spółki jawnej następnie się wycofał, jednocześnie wycofując przysługującą mu część majątku. Niemniej jednak ta część majątku cały czas jest jego własnością.

Nie mogę sobie wyobrazić sytuacji, w której nieruchomości stanowiła własność udziałowca sp. z o.o., obecnie już tej własności nie stanowi, a mimo to udziałowiec – byłby właściciel nadal pobiera pożytki z korzystania z niej przez inne podmioty, np. nadal podpisuje umowy najmu nieruchomości, która co prawda nie stanowi już jego własności, ale kiedyś – przed utworzeniem spółki z o.o. – stanowiła.

Nie wyobrażam sobie również sytuacji, w której wspólnicy wnoszą do spółki komandytowej lub do spółki z o.o. wkłady niepieniężne w postaci przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub też po prostu składniki majątku związanego niegdyś z prowadzoną działalnością gospodarczą lub

majątku prywatnego, a następnie spółka z o.o. lub spółka komandytowa płaci swoim udziałowcom lub komplementariuszom i komandytariuszom za korzystanie z tych składników albo wręcz ewidencjonuje wartość wniesionych wkładów niepieniężnych jako pozycje kosztowe (nawet jeśli tylko bilansowe, a nie – podatkowe).

Jedynym logicznym wytłumaczeniem utworzenia takiego przepisu – przy niezbyt szczęśliwej konstrukcji gramatycznej i stylistycznej – byłoby ograniczenie kosztów podatkowych podatników CIT w sytuacjach, kiedy korzystają oni za wynagrodzeniem ze składników majątków swoich akcjonariuszy, udziałowców, komplementariuszy i udziałowców, które to składniki były własnością lub współwłasnością wspólników jeszcze przed utworzeniem spółki.

Ten ostatni przykład również mnie nie przekonuje co do swojej celowości. Należałoby rozumieć, iż udziałowiec spółki z o.o. może już po utworzeniu tej spółki dorobić się kilkunastu nieruchomości i wszystkie te nieruchomości wynajmować spółce z o.o., zaś koszty z tytułu zawartych umów najmu nie będą podlegały ograniczeniom w związku z przepisami o ukrytej dywidendzie, natomiast w przypadku udziałowca posiadającego jedną nieruchomość jeszcze przed utworzeniem spółki z o.o. i wynajmującego tę jedyną nieruchomość spółce z o.o., koszty najmu spółki z o.o. podlegałyby ograniczeniom ze względu na ukrytą dywidendę.

Mogłoby też chodzić o ograniczenie unikania opodatkowania polegającego na następującym przebiegu transakcji:

Jan Kowalski posiada nieruchomość. W dniu 25 listopada 2021 podpisuje umowę sprzedaży lub nawet umowę darowizny tejże nieruchomości na rzecz swojego pełnolet-

niego syna – Tomasza Kowalskiego. W dniu 15 stycznia 2023 roku Jan Kowalski zawarł umowę spółki z o.o., wnosząc wkład pieniężny. W dniu 1 lutego 2023 roku Spółka z o.o. podpisuje umowę najmu nieruchomości z Tomaszem Kowalskim. Koszty z tytułu czynszu wypłacanego comiesięcznie na rzecz Tomasza Kowalskiego podlegałyby ograniczeniom w rachunku podatkowym ze względu na przepisy o ukrytej dywidendzie.

Nie pozostaje nic innego, jak uzbroić się w cierpliwość i poczeekać na objaśnienia lub interpretację ogólną albo szybką nowelizację niefortunnego przepisu.

Przepisów ust. 1d pkt 2 i 3 nie stosuje się w przypadku, gdy suma poniesionych w roku podatkowym przez podatnika kosztów stanowiących ukrytą dywidendę na podstawie tych przepisów, jest niższa niż kwota zysku brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, uzyskanego w roku obrotowym, w którym koszty te zostały uwzględnione w wyniku finansowym podatnika.

Okazuje się, iż koszty z tytułu korzystania z aktywów wspólników lub koszty z tytułu nieracjonalnych działań wcale nie muszą podlegać ograniczeniom z powodu ukrytej dywidendy i stanowić NKUZP. Mogą nadal stanowić KUZP pod jednym warunkiem: ich suma w roku podatkowym musi być niższa niż kwota zysku brutto w roku obrotowym, w którym zostały one uwzględnione jako koszty bilansowe (w wyniku finansowym).

Wygląda na to, że w tym szczególnym wyjątku pomieszano ustawę o rachunkowości z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, kategorie zaczerpnięte z prawa bilansowego z kategoriami zaczerpniętymi z prawa podatkowego: zysk brutto to kategoria zaczerpnięta z dziedziny rachunkowości oraz rachunku zysków i strat, rok ob-

rotowy – również, koszty uwzględnione w wyniku finansowym to też koszty w ujęciu bilansowym, a więc ewidencjonowane zgodnie z ustawą o rachunkowości, polityką rachunkowości (zakładowym planem kont) i w ramach czasowych określonych przez rok obrotowy, który wcale nie musi być tożsamy z rokiem podatkowym, podczas gdy koszty analizowane pod kątem ukrytej dywidendy to koszty ujmowane w rachunku podatkowym, niekiedy nawet pozabilansowo, i w ramach czasowych określonych przez rok podatkowy (nie zawsze tożsamy z rokiem obrotowym).

W dodatku mamy do czynienia z podatnikami działającymi w branżach medycznej lub edukacyjnej, w których to branżach dochód podatkowy ani zysk brutto nigdy nie będzie oszałamiający, a koszty zawsze będą pochłaniały 90% przychodów albo rok (obrotowy i podatkowy) zakończy się dla nich wręcz stratą.

#### PRZYKŁAD 5

Spółka z o.o. za rok 2023 osiągnęła zysk brutto w wysokości 200 000 zł.

Koszty za rok 2023 w rachunku zysków i strat wynosiły: 800 000 zł, w tym koszty zaliczone związane z kategoriami zaliczanymi do ukrytej dywidendy:

- a) umowy najmu – 42 000 zł
- b) umowy sprzedaży środków trwałych (środki transportu i wyposażenie): 62 000 zł.

Razem: 104 000 zł

Suma kosztów nie przewyższa zysku brutto, dlatego też kwoty te nie stanowią NKUZP, nie podlegają wyłączeniu z rachunku podatkowego.

#### PRZYKŁAD 6

Spółka z o.o. za rok 2023 osiągnęła zysk brutto w wysokości 20 000 zł.

Koszty za rok 2023 w rachunku zysków i strat wynosiły: 800 000 zł, w tym koszty zaliczone związane z kategoriami zaliczanymi do ukrytej dywidendy:


- a) umowy najmu – 42 000 zł
- b) umowy sprzedaży środków trwałych (środki transportu i wyposażenie): 62 000 zł.

Razem: 104 000 zł

Suma kosztów przewyższa zysk brutto, dlatego też kwoty te stanowią NKUZP, podlegając wyłączeniu z rachunku podatkowego. Dochód podatkowy, wykazany w zeznaniu CIT-8 będzie wyższy o 104 000 zł.

Powyższe wyłączenie z kosztów podatkowych jest o tyle krzywdzące, iż poniesione wydatki były konieczne i potrzebne. Spółka z o.o. musi mieć prawo do lokalu stanowiącego nie tylko siedzibę, ale i miejsce faktycznego wykonywania działalności operacyjnej. Musi płacić czynsz (inaczej mamy do czynienia z nieodpłatnymi świadczeniami – wycenianymi w wartości rynkowej), a czynsz ten został określony na zasadach rynkowych w wysokości porównywalnej z ofertami innych wynajmujących, będących podmiotami niepowiązanymi ze spółką z o.o.

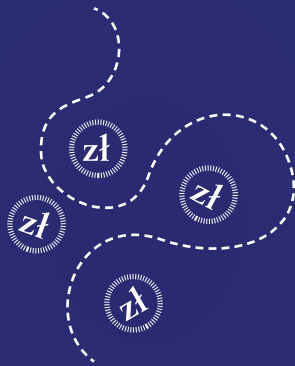
Środki transportu i wyposażenie również są niezbędne do funkcjonowania firmy i również zostały wycenione na warunkach porównywalnych z podmiotami niepowiązanymi.

Obawiam się, iż możemy mieć do czynienia z czarną lub szarą strefą nieodpłatnych świadczeń lub też zaniżenia wyceny transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, ale tutaj również można się natknąć na zarzut zawierania transakcji na warunkach dalece odbiegających od warunków rynkowych. 



**AGNIESZKA CZERNIK,**  
DORADCA PODATKOWY

**Nowe metody walki  
z szarą strefą  
w Polskim  
Ładzie**



*W ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, która wejdzie w życie w dniu 1 stycznia 2022 roku, określonej jako tzw. Polski Ład, ustawodawca przewidział szereg środków i rozwiązań, których głównym celem jest przeciwdziałanie tzw. „szarej strefie”.*

**JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA**

**D**o jednych z takich rozwiązań w ramach pakietu uzupełniającego Polski Ład zaliczymy promocję obrotu bezgotówkowego. Zmiany w tym przypadku skupiać się będą na wprowadzeniu pewnego rodzaju udogodnień o charakterze podatkowym, które będą miały za zadanie stworzenie odpowiednich warunków do zwiększenia realizacji płatności w formie bezgotówkowej. Inne rozwiązania zaproponowane w ramach Polskiego Ładu związane będą bezpośrednio z rozwojem obrotu gotówkowego. Pakiet tych działań, a także wprowadzenie pewnych instytucji kontrolujących i sprawdzających w ramach proponowanych zmian przede wszystkim ma za zadanie doprowadzić do stopniowego zmniejszania rozwoju szarej strefy.

Obrót bezgotówkowy stanowi jeden z elementów nowoczesnej gospodarki cyfrowej, który w swoich założeniach ma przeciwdziałać „szarej strefie”, a w tym wypadku także doprowadzić do sukcesywnego zmniejszenia ilości transakcji dokonywanych gotówkowo. Z uwagi na to, ustawa ta między innymi na gruncie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług wprowadzi pewnego rodzaju ulgi dla podatnika, które w szerszym założeniu mają zapewnić stopniowy rozwój i popularność płatności bezgotówkowych.

Zmiany znajdujące się w Polskim Ładzie są widoczne przede wszystkim w ustawie Prawo przedsiębiorców oraz w ustawie o prawach konsumenta.

Po raz pierwszy obowiązek korzystania z płatności bezgotówkowych dotyczy również relacji pomiędzy konsumentami a przedsiębiorcami, gdzie próg transakcji dokonywanej w sposób gotówkowy nie będzie mógł przekraczać jednorazowo 20 000 zł.<sup>1</sup> Dotychczas transakcje dokonywane na stopie konsument – przedsiębiorca nie były limitowane. Należy dodać jednak, że w sytuacji gdy transakcja będzie równa 20 000 zł bądź będzie przekraczała wskazany limit, konsument zawierający transakcję z przedsiębiorcą będzie zobowiązany do skorzystania z bezgotówkowej formy płatności, co będzie wiązało się z obowiązkiem dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego. Transakcje dokonywane przez konsumenta w walutach obcych będą przeliczane na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji. Jednakże w razie dokonania przez konsumenta transakcji bez udziału rachunku bankowego, której wartość przekracza limit 20 000 złotych, konsument nie poniesie żadnych konsekwencji. Przy czym inaczej ma się sytuacja w przypadku przedsiębiorcy, gdzie w obu ustawach o podatkach dochodowych dodaje się dodatkowy zapis odnoszący się do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub przychodów z działalności gospodarczej, z którego wynika, że przychód będą stanowić płatności dokonane przez konsumentów z przedsiębiorcą przy wartości transakcji powyżej 20 000 zł, otrzymane bez pośrednictwa bezgotów-

kowej formy płatności. W związku z czym przedsiębiorca wykaże dwa razy przychód, który będzie dotyczył tej samej transakcji, pierwszy odnoszący się do zasad ogólnych rozliczanych z przychodu ze sprzedaży, a drugi za przyjęcie płatności w sposób gotówkowy.

Jednakże warto zaznaczyć, że wejście w życie proponowanych zmian wskazanych wyżej, w związku z przyjęciem przez Sejm nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw, która ma na celu między innymi wdrożenie postanowień odnoszących się do tzw. tarczy inflacyjnej, nastąpi z przesunięciem do 1 stycznia 2023 roku.

W prawie przedsiębiorców nałożono nowy obowiązek na przedsiębiorców w postaci zapewnienia możliwości przyjmowania płatności bezgotówkowych przy użyciu instrumentu płatniczego w każdym miejscu, który stanowi faktyczne wykonywanie działalności. Obowiązek ten nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy przedsiębiorca nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej<sup>2</sup>. Ponadto przedsiębiorca posiadający kasę online, który przyjmował płatności przy użyciu terminala płatniczego, będzie zobowiązany do zapewnienia współpracy pomiędzy tymi urządzeniami. Obowiązek ten będzie dotyczył wyłącznie sytuacji, gdy przedsiębiorca będzie wykorzystywał terminal do przyjmowania należności, które ewidencjonowane będą na kasach online<sup>3</sup>. Integracja terminali z kasą rejestrującą online będzie mieć między innymi na celu umożliwienie bezpośredniego



wglądu przez organy podatkowe do otrzymanych płatności. W przypadku braku zapewnienia możliwości przyjmowania płatności bezgotówkowych przy użyciu instrumentu płatniczego, zostały przewidziane czasowe wyłączenia odnoszące się do: czasowego wyłączenia możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych oraz czasowego wyłączenia z prawa do zwrotu VAT w terminie 25 dni. Wyłączenie dotyczące ubiegania się o zwrot w przyspieszonym terminie 25-dniowym przez podatnika, który nie zapewnił możliwości przyjmowania płatności bezgotówkowych, będzie skutkowało tym, że w okresie, w którym podatnik był zobowiązany do przestrzegania obowiązku, nie będzie mógł skorzystać z tego zwrotu w okresie, w którym została taka sytuacja zidentyfikowana, jak i przez 6 następujących okresów rozliczeniowych<sup>4</sup>. Ponadto w przypadku niezapewnienia możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego zgodnie z dodanym art. 99 ust 3e podatnicy będą zobowiązani do składania deklaracji podatkowych za okresy miesięczne począwszy od rozliczenia za pierwszy miesiąc kwartału:

- 1) w którym zostało stwierdzone naruszenie tego obowiązku – jeżeli stwierdzenie naruszenia tego obowiązku nastąpiło w pierwszym lub drugim miesiącu kwartału, a w przypadku gdy stwierdzenie naruszenia tego obowiązku nastąpiło w drugim miesiącu kwartału – deklaracja za pierwszy miesiąc kwartału jest składana w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po drugim miesiącu kwartału,
- 2) następujący po kwartale, w którym zostało stwierdzone naruszenie tego obowiązku – jeżeli stwierdzenie naruszenia tego obowiązku nastąpiło w trzecim miesiącu kwartału<sup>5</sup>.

Wprowadzone rozwiązanie ma na celu ograniczenie możliwości rozliczenia kwartalnego w stosunku do podatników, u których wykryto nieprawidłowości. Przy czym powrót do rozliczenia kwartalnego będzie możliwy dopiero po upływie 6 miesięcy, które wystąpiły po ostatnim miesiącu, w którym organ stwierdził nieprawidłowość.

Powyższe rozwiązanie również nie będzie miało zastosowania w stosunku do tych przedsiębiorców, którzy nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Ponadto w przypadku przedsiębiorcy, który umożliwia przyjmowanie płatności przy użyciu terminala płatniczego i prowadzi ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, w sytuacji niezapewnienia współpracy kasy z terminalem płatniczym, naczelnik urzędu skarbowego będzie upoważniony do wydania decyzji, w ramach której będzie uprawniony do nałożenia kary pieniężnej w wysokości 5 000 zł.<sup>6</sup>

Przepisy tzw. Polskiego Ładu skupiają się z drugiej strony na wprowadzeniu szeregu ulg dla podatnika. Preferencje te po pierwsze będą oznaczać możliwość skorzystania przez podatnika z ulgi, w związku z poniesionym wydatkiem na zakup terminala płatniczego, a także w stosunku do wydatków, jakie poniósł w związku z obsługą transakcji płatniczych przy wykorzystaniu terminala<sup>7</sup>. Wydatki te będą mogły zostać odliczone od podstawy obliczenia podatku, bez względu na wybrany sposób opodatkowania. Ulga ta niestety została ograniczona kwotowo. W ramach ustalonych limitów podatnik będzie mógł maksymalnie odliczyć 1000 zł bądź 2500 zł<sup>8</sup>. Przy czym możliwość skorzystania z wyższej kwoty odliczenia będzie dotyczyła tylko tych przypadków, w których podatnik

korzystał ze zwolnienia z obowiązku posiadania kasy fiskalnej. Prawo do skorzystania z tej ulgi będzie przysługiwało w danym roku podatkowym, w którym podatnik zapewnił możliwość przyjmowania płatności za pośrednictwem terminala, a także w stosunku do wydatków poniesionych w roku następującym po roku, w którym ta możliwość została udostępniona. Oznacza to możliwość skorzystania z ulgi tylko przez okres dwóch lat podatkowych. Zatem jeżeli podatnik poniósł wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych w roku 2022, to prawo do ulgi będzie mu przysługiwało za rok 2022 i 2023. W przypadku gdy nie będzie możliwe odliczenie całości wydatków w roku 2022, to podatnik będzie mógł odliczyć wydatki odpowiednio w 2023, 2024 i 2025 roku.

Limit odliczenia został odrębnie uregulowany w stosunku do małego podatnika, w zakresie, w jakim dokonał odliczenia wydatków poniesionych w związku z nabyciem terminala płatniczego, a także wydatków bezpośrednio związanych z obsługą transakcji przy użyciu terminala. Na podstawie tego będzie mógł on dokonać odliczenia w wysokości 200 % wydatków, przy czym nie więcej jednak niż 2000 zł w danym roku podatkowym. Z ulgi tej będzie uprawniony do skorzystania w każdym roku, w którym taki wydatek nastąpił, przy czym warunkiem koniecznym, który umożliwi skorzystanie z tej ulgi, jest otrzymanie przez podatnika w roku podatkowym prawa do otrzymania zwrotu VAT w terminie 15 dni. Ponadto podatnik będzie mógł dokonać odliczenia wydatków w sytuacji, gdy przyjmował płatność przy wykorzystaniu terminala płatniczego w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym powtórnie umożliwił dokonywanie płatności za pomocą terminala

płatniczego. Za małego podatnika w takim wypadku będziemy uznawać, zgodnie z art. 5a pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podmiot u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, a w przypadku przedsiębiorstwa w spadku również przychodu ze sprzedaży u zmarłego przedsiębiorcy<sup>9</sup>. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł<sup>10</sup>.

Prawo do zwrotu VAT-u w terminie 15-dniowym będzie przysługiwać także podatnikowi oraz spółce niebędącej osobą prawną, w której podatnik jest współnikiem. Dotyczy to sytuacji, w której uprawnionym do ulgi będzie podatnik prowadzący działalność na własne nazwisko, jak i spółka niebędąca osobą prawną, w której podatnik jest współnikiem. W przypadku gdy podatnik jest współnikiem w kilku spółkach, aby skorzystać z tej ulgi w podatku dochodowym, wystarczy, że będzie uprawniony do zwrotu przez którąkolwiek ze spółek, w której posiada status współnika.

Status podatnika, któremu będzie przysługiwać szybszy zwrot VAT-u, został uregulowany w art. 87 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

Należy dodać, że podatnik, który zapewnił możliwość przyjmowania płatności przy wykorzystaniu terminala płatniczego w oparciu o program finansujący, będzie uprawniony do otrzymania zwrotu wydatków dopiero w tym

roku podatkowym, w którym zakończy korzystanie z takich programów. Jednak ulga nie będzie przysługiwała podatnikowi wtedy, gdy przyjmował płatność przy użyciu terminala płatniczego w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym ponownie rozpoczął przyjmowanie płatności

Warto również zwrócić uwagę na pojęcie terminala, rozumianego jako urządzenie, za pośrednictwem którego możliwe jest dokonywanie płatności w sposób bezgotówkowy przy wykorzystaniu karty płatniczej lub innych instrumentów płatniczych. Za inne instrumenty płatnicze będziemy uważać zgodnie z art.

---

## Przyjąć należy, iż zapisy w księdze w części dotyczącej zakupów towarów handlowych i materiałów stanowią wydatki (koszty) będące kosztami uzyskania przychodów.

---

przy wykorzystaniu terminala płatniczego. Ograniczenia te nie będą miały zastosowania w stosunku do małego podatnika w zakresie używanego programu finansującego; mały podatnik będzie miał możliwość otrzymania zwrotu wydatków w zakresie, w jakim nie będą one dotyczyły programu finansującego.

Kolejne ograniczenie zostało przewidziane dla podatnika, który przyjmował płatność przy użyciu terminala, przez okres 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym ponownie udostępnił możliwość przyjmowania płatności za pomocą terminala. Dlatego też w stosunku do podatnika, który zakończył prowadzenie działalności gospodarczej w dniu 31 grudnia 2024 roku, zaś w czerwcu 2025 r. rozpoczął prowadzenie innej działalności, nie jest możliwe skorzystanie z ulgi za rok 2025.

2 pkt. 10) ustawy o usługach płatniczych, zindywidualizowane urządzenie lub uzgodniony przez użytkownika i dostawcę zbioru procedur, wykorzystywane przez użytkownika do złożenia zlecenia płatniczego<sup>11</sup>. Zatem w ramach instrumentów płatniczych możemy wyróżnić „materialne nośniki treści cyfrowych w postaci kart płatniczych, urządzeń do przechowywania pieniądza elektronicznego czy też karty z zapisanym instrumentem pieniądza elektronicznego, a także zbiory procedur, które przewidują określony tryb postępowania, mający na celu dokonanie transakcji płatniczej, w przypadku gdy dane działanie wymaga potwierdzenia transakcji numerem PIN, potwierdzenia numerem karty, zatwierdzenia kodem CVC/CVV znajdującym się na odwrocie karty bądź są to procedury umożliwiające płatność

za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej lub teleinformatycznej w ramach usług bankowości elektronicznej lub telefonicznej<sup>12</sup>. Za instrument płatniczy będziemy ro-

dziemy uważać urządzenia, ale również zbiór uzgodnionych przez użytkownika i dostawcę procedur. Dlatego też zapłata przy użyciu instrumentu płatniczego w sposób

2) terminu do złożenia korekty deklaracji wykazującej odpowiednio zwrot różnicy podatku, złożonej po terminie złożenia deklaracji.

---

## Używa w tym przypadku pojęcia „przepisy”, lecz nie precyzuje, jakie przepisy mają mieć zastosowanie, a jedynie wskazuje na ich przedmiot.

---

zumieć także polecenie przelewu, polecenie zapłaty, na podstawie których możliwe jest zrealizowanie transakcji płatniczej<sup>13</sup>.

Dlatego też warto jednak zauważyć, że w świetle nowych rozwiązań przedsiębiorcy będą zobowiązani do zapewnienia konsumentom możliwości zapłaty przy użyciu „instrumentu płatniczego”, a nie przy użyciu „terminala płatniczego”; bezsprzecznie terminal będzie wpisywał się w definicję instrumentu płatniczego, jednak będzie stanowił jedną z wielu dostępnych opcji zapewnienia możliwości przyjmowania transakcji w sposób bezgotówkowy.

Należy jednak podnieść, że podatnik będzie zobowiązany do umożliwienia dokonania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego, jednakże z żadnego przepisu nie wynika wprost, że to właśnie na przedsiębiorcy ciąży obowiązek dostarczenia instrumentu płatniczego w celu umożliwienia zapłaty bezgotówkowej. Wynikać to będzie z definicji pojęcia instrumentów płatniczych, za które nie tylko bę-

bezgotówkowy nastąpi też z chwilą, gdy przedsiębiorca wyrazi zgodę na dokonanie zapłaty za pośrednictwem na przykład przelewu bankowego przy wykorzystaniu komputera lub telefonu należącego do klienta.

Przez pojęcie wydatków uwzględnianych w uldze będziemy rozumieć nie tylko wydatki poczynione na zakup terminala, ale także wydatki odnoszące się do opłat związanych z korzystaniem z terminali, które nie stanowią własności podatnika, a są na przykład oddane w najem.

Następnym krokiem, jaki został przewidziany w tzw. Polskim Ładzie w ramach obrotu bezgotówkowego, jest wprowadzenie skróconego 15-dniowego terminu zwrotu VAT<sup>14</sup>. Ma to stanowić korzystne rozwiązanie dla podatników bezgotówkowych, którzy korzystają z kas fiskalnych on-line. W takim wypadku termin 15-dniowy będziemy liczyć od:

1) terminu do złożenia deklaracji, jeżeli deklaracja lub korekta złożone zostały przed lub w tym terminie,

Jednakże uzyskanie tzw. „szybkiego zwrotu VAT-u” zostało uzależnione od spełnienia szeregu przesłanek, które należy spełnić łącznie, co może prowadzić do wniosku, że z regulacji skorzysta niewielka grupa podatników z uwagi na konieczność spełnienia wszystkich wymogów formalnych. W związku z czym należy wskazać, że możliwość skorzystania z tego rozwiązania przede wszystkim będzie skierowana do tych podatników, którzy transakcje płatniczych dokonują w sposób bezgotówkowy, a także korzystają z kas fiskalnych on-line. Wobec tego ulga będzie przysługiwać tym podatnikom, którzy spełnią łącznie następujące warunki:

- a) osiągnęli nie mniej niż 80% łącznej sprzedaży zewidencjonowanej odpowiednio przy użyciu kas rejestrujących on-line,
- b) osiągnęli nie mniej niż 80% otrzymanych płatności, które zostały zrealizowane z wykorzystaniem instrumentów płatniczych (płatność z zastosowaniem karty płatniczej, BLIK, przelew, płatność mobilna

- w sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących),
- c) przez ostatnie 12 miesięcy łączna wartość zaewidencjonowanej przy użyciu kas on-line sprzedaży nie będzie mogła być niższa niż 50 000 zł,
  - d) kwota zwrotu podatku nie będzie mogła przekroczyć dwukrotności podatku wynikającego ze sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas w danym okresie rozliczeniowym,
  - e) kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych, nie będzie mogła przekroczyć 3 000 zł,
  - f) podatnik przez poprzednie 12 miesięcy będzie musiał być zarejestrowany jako czynny płatnik VAT, a także składać deklaracje oraz prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas rejestrujących umożliwiających połączenie i przesyłanie danych do systemu teleinformatycznego, jakim jest CRK,
  - g) podatnik przez 3 miesiące poprzedzające ubieganie się o przyspieszony zwrot VAT będzie musiał posiadać rachunek ujawniony na tzw. „białej liście”<sup>15</sup>.

Przy czym podatnik powyższe warunki określone w punkcie a) oraz b) powinien spełnić przez trzy następujące po sobie okresy rozliczeniowe, a w przypadku gdy rozlicza się kwartalnie – za jeden okres, który poprzedza bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o dokonanie zwrotu<sup>16</sup>.

W tym wypadku przez płatności bezgotówkowe będziemy rozumieć te płatności, które zostały zrealizowane z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, przy czym jak już wskazano, ich definicja ma szeroki zakres. W związku z czym

do działań prowadzących do złożenia zlecenia płatniczego będziemy mogli zaliczyć zarówno płatności dokonywane bez użycia terminala POS, za pomocą polecenia przelewu, kart płatniczych oraz aplikacji płatniczych i transakcji inicjowanych na terminalu za pomocą karty lub innych instrumentów mobilnych.

Warto zaznaczyć, że od 1 stycznia 2021 roku do 31 grudnia 2023 roku punkt b) będzie uważany za spełniony, jeżeli udział ten wynosił nie mniej niż 65%. Jednakże do tej wartości nie będzie można zaliczyć wartości sprzedaży dokumentowanej fakturami.

Zmiany w zakresie rozwoju obrotu bezgotówkowego również dotknęły progu dotyczącego dokonywania płatności gotówkowych między przedsiębiorcami, który ma zostać stosownie obniżony z 15 000 zł do 8 000 zł.<sup>17</sup> W związku z czym dokonywanie lub przyjmowanie płatności dotyczących wykonywanej działalności gospodarczej musi następować za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca
- 2) oraz jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 8000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji<sup>18</sup>.

Co prowadzić będzie do wniosku, że gdy wartość dokonywanej transakcji będzie przekraczać 8000 zł brutto lub będzie stanowić równowartość tej kwoty, to podatnik obligatoryjnie będzie zobowiązany do dokonania zapłaty w sposób bezgotówkowy. **Limit transakcji bę-**

**dziemy obliczać w kwocie brutto z uwagi na to, że przepis** odwołuje się do pojęcia płatności, przez którą będziemy rozumieć kwotę, jaka jest przekazywana kontrahentowi. Dlatego też do obliczenia wysokości wskazanego limitu przyjmować będziemy odpowiednio wartość brutto. Limit 8000 zł brutto dotyczy całej kwoty dokonanej transakcji, a nie pojedynczej płatności, zatem jeżeli płatność będzie następować ratałnie bądź w formie zaliczki, to przedsiębiorca musi mieć na względzie fakt, że w tym wypadku kluczowa będzie łączna suma transakcji. Przy czym stronami takiej transakcji, jak zostało wyraźnie wskazane, muszą być przedsiębiorcy. Jeśli transakcja jednak dokonywana będzie pomiędzy przedsiębiorcą a osobą fizyczną, to limit ten nie będzie miał zastosowania. Powyższy limit dotyczy będzie również transakcji między przedsiębiorcą krajowym i zagranicznym. Warto zaznaczyć, że obowiązek uregulowania zobowiązań przy pomocy rachunku płatniczego będzie spełniony również w przypadku, gdy płatność będzie odbywać się przy użyciu instrumentów płatniczych, które będą ściśle związane z rachunkiem płatniczym (na przykład: karty płatnicze, PayPal, PayU). Należy dodać, że wybór waluty nie będzie miał wpływu na limit dokonywanej płatności, dlatego też w przypadku wyboru waluty obcej wartość dokonanej transakcji będzie ustalać się na podstawie kursu walut Narodowego Banku Polskiego z dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Powyższy limit nie będzie miał jednak zastosowania dla innych niż wymienione form regulowania lub wygasania zobowiązań – przykład w tym wypadku może stanowić kompensata, wymiana barterowa, umowa odnowienia, zapłata wekslem albo udzieleniem innego świadczenia w miejsce zobowią-



zania. Wszystkie wskazane formy zapłaty będą się odbywać poza rachunkiem płatniczym, mimo to nie zostały objęte powyższą regulacją, chociaż w ramach podejmowanych działań dochodzi do uregulowania zobowiązania.

zwiększenia przychodu w tym miesiącu, w którym nastąpiła płatność bez użycia rachunku płatniczego. Przy czym zwiększenie przychodu będzie miało zastosowanie do tej sytuacji, w której zmniejszenie kosztów będzie niemożliwe. Obni-

której także opóźniono wejście limitu transakcji gotówkowych między konsumentem a przedsiębiorcą, będą miały znaczenie również dla limitu transakcji gotówkowych między przedsiębiorcami. Stąd też na łamach tej nowelizacji dokonano zmiany wejścia w życie nowego limitu transakcji gotówkowych między przedsiębiorcami, wskazując, że zmiana ta będzie stosowana dopiero od 1 stycznia 2023 roku, dlatego też przedsiębiorcy przez ostatni rok będą mogli stosować obowiązujący limit 15 000 złotych.

Polski Ład przewiduje również wprowadzenie instytucji nabycia sprawdzającego. Nowa instytucja w swoich założeniach zakłada umożliwienie funkcjonariuszom Krajowej Administracji Skarbowej dokonywania zakupów lub usług pod tak zwaną przykrywką, co za tym idzie głównym założeniem tego działania jest przeciwdziałanie negatywnym zjawiskom godzącym w zasadę powszechności i równości opodatkowania, a także chronienie uczciwej konkurencji. Przy czym tzw. nabycie można będzie przeprowadzić praktycznie w każdej sytuacji, w której sprzedaż miała się odbywać przy pomocy kasy rejestrującej, zaś sam funkcjonariusz wówczas wcieli się w rolę klienta. Jednakże zakres podejmowanych czynności odnoszących się do nabycia sprawdzającego będzie miał na celu jedynie sprawdzenie obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego poprzez dokonanie przez organ podatkowy zakupu towaru lub usługi, co prowadzi do wniosku, że czynność ta nie będzie mogła przybrać charakteru innej kontroli. Dlatego też instytucja ta w swoich założeniach ma być jak najbardziej odformalizowana, a także zmierzać do szybkiego rozwiązania sprawy. Nabycie sprawdzające będzie kończyć się odpowiednio notatką w przypadku ustalenia braku naruszenia przepi-

---

## Warto jednak zaznaczyć, że podatnik, u którego zostały podjęte czynności w ramach nabycia sprawdzającego, ma prawo do weryfikacji oraz sprawdzenia sprawdzającego.

---

Przy czym art. 19 jest ściśle skorelowany z art. 22p ust 1 pkt 1, 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz z art. 15d ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z których wynika, że przedsiębiorcy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą nie będą mogli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatku w tej części, w jakiej kwota transakcji przekraczająca 8000 zł nie zostanie przekazana za pośrednictwem rachunku bankowego. W związku z tym należy wskazać, że płatność gotówką do 8000 zł będzie stanowił koszt uzyskania przychodu, jednak jeżeli podatnik zaliczy do tych kosztów kwotę powyżej wskazanej kwoty 8000zł, a następnie dokona płatności w sposób gotówkowy, wówczas będzie zobligowany do zmniejszenia kosztów albo do

zenie limitu będzie miało również bezpośredni wpływ na sankcje odnoszące się do dokonania płatności przekraczającej limit 8 000 zł zrealizowanej na rachunek, który w dniu dokonania tego zlecenia nie będzie się znajdował na tzw. „białej liście”, w postaci:

- 1) solidarnej odpowiedzialności nabywcy wraz z dostawcą za powstałe zaległości podatkowe, które odnosić się będą do podatku VAT w związku z dostawą towarów lub świadczenia usług,
- 2) niemożliwości zaliczenia tej części wydatku do kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych.

Warto zaznaczyć jednak, że powyższe regulacje, które miały wejść od 1 stycznia 2022 roku, w związku z nowelizacją ustawy o podatku akcyzowym, w ramach

sów, w innym wypadku sprawdzający będzie uprawniony do wystawienia mandatu i protokołu.

Za sprawdzanego będziemy rozumieć podatnika, u którego dokonano nabycia sprawdzającego albo osobę dokonującą w jego imieniu i na jego rzecz sprzedaży towarów lub usług, zaś za sprawdzającego pracownika pracującego w urzędzie skarbowym albo funkcjonariusza pełniącego służbę w urzędzie celno-skarbowym dokonujących nabycia sprawdzającego<sup>19</sup>. Przy czym nabycie sprawdzające będzie mogło się odbywać u sprzedającego na podstawie stałego upoważnienia, które ma być udzielane przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, oraz legitymacji służbowej<sup>20</sup>. Stałe upoważnienie powinno zawierać między innymi: oznaczenie organu, podstawę prawną, imię i nazwisko sprawdzającego oraz podpis udzielającego. Sprawdzający nie jest zobowiązany do okazania posiadanej legitymacji przed przystąpieniem do dokonania czynności w ramach prowadzonego nabycia. Warto jednak zaznaczyć, że podatnik, u którego zostały podjęte czynności w ramach nabycia sprawdzającego, ma prawo do weryfikacji oraz sprawdzenia sprawdzającego. W toku dokonywanych czynności sprawdzający będzie mógł również dokonać wylegitymowania sprawdzonego lub ustalenia jego tożsamości w inny sposób w zakresie, w jakim to będzie niezbędne do przeprowadzenia nabycia sprawdzającego<sup>21</sup>. Nabycie sprawdzające powinno być dokonywane w miejscu sprzedaży towarów lub świadczenia usług przez sprawdzanego<sup>22</sup>. Po zakończeniu nabycia i ustaleniu, czy sprawdzany wywiązuje się z nałożonych obowiązków, osoba sprawdzająca jest obowiązana niezwłocznie okazać posiadaną legitymację, poinformować o dokonaniu nabycia sprawdzającego i pouczyć o jego prawach i obowiązkach<sup>23</sup>.

Po dokonaniu czynności w ramach nabycia towar oraz paragon podlegają niezwłocznemu zwrotowi, nie będzie dotyczyło to jednak tego towaru, który ze względu na swoją specyfikację lub właściwości nie będzie podlegał zwrotowi. Możliwe będzie odstąpienie od zwrotu towaru, gdy będzie stanowił dowód popełnienia przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego na przykład w przypadku podrabiania znaków towarowych czy też wadliwego oznakowania wyrobów akcyzowych<sup>24</sup>. W sytuacji gdy sprawdzany odmówi przyjęcia zwracanego towaru, w tym także paragonu nabytego w toku nabycia sprawdzającego, lub zwrotu otrzymanej zapłaty za towar, będzie podlegał karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Warto podkreślić, że towar nabyty przez funkcjonariusza w czasie nabycia sprawdzającego będzie własnością Skarbu Państwa. Będzie to miało miejsce również wtedy, gdy urzędnik pozostawi towar u sprzedawcy za jego uprzednią zgodą z uwagi na właściwości, które towar posiada, a przez to wiążące się z możliwością tylko jednorazowej sprzedaży, a także w sytuacji, gdy sprzedawca odmówi przyjęcia towaru od sprawdzającego oraz gdy przedmiotem nabycia sprawdzającego będzie usługa, w ramach której zostaje nabyty towar posiadający określoną specyfikację.

Jak zostało wcześniej wskazane, usługi dokonane w toku nabycia sprawdzającego nie będą również podlegać zwrotowi. Podatnik jednak będzie musiał dokonać zwrotu zapłaty w razie niewykonania opłaconej usługi przez funkcjonariusza, przy czym jeżeli w trakcie dokonywanych czynności przez funkcjonariusza zostanie wydany paragon, a usługa nie zostanie zrealizowana, to podatnik będzie zobligowany do przyjęcia wystawionego paragonu.

Nie będzie mieć to jednak zastosowania w przypadku odmowy zwrotu dokonanej zapłaty.

Brak formalizmu w ramach wprowadzanych zmian prowadzi do skutoczniejszego wychwytywania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, niewystawiania albo niewydawania paragonu, co przyczynia się do zmniejszenia dochodów państwa w zakresie podatku od towarów i usług i podatku dochodowego. Rozwiązanie to skupi się przede wszystkim na ocenie wywiązywania się podatników z obowiązku dokonywania ewidencji sprzedaży. Obecnie przepisy o podatku od towarów i usług dotyczące obowiązku sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej nie są wystarczające, a to z uwagi na to, że możliwość nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego dotyczy tylko sytuacji, gdy podatnik nie posiada kasy mimo ciążącego na nim obowiązku, a nie gdy używa kasy, ale nie rejestruje wszystkich transakcji. ↪



**JUSTYNA  
ZAJĄC-WYSOCKA,  
DORADCA PODATKOWY**

**1\_** Art. 18 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**2\_** Art. 22 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**3\_** Art. 22 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**4\_** Art. 22 pkt 2 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

Art. 14 pkt 10) lit c) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

Art. 14 pkt 17) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**5\_** Art. 14 pkt 17) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**6\_** Art. 14 pkt 19) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**7\_** Art. 1 pkt 45) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**8\_** Art. 1 pkt 45) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**9\_** Art. 5a pkt 20 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U.2021.1128).

**10\_** Art. 5a pkt 20 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U.2021.1128).

**11\_** Art. 2 pkt. 10 Ustawy o *usługach płatniczych*, z dnia 19 sierpnia 2011 r. (Dz.U.2021.1907).

**12\_** M. Pacak [w:] *Usługi płatnicze*. Komentarz, Warszawa 2014, art. 2; M. Grabowski, *Ustawa o usługach płatniczych*. Komentarz, Warszawa 2020.

**13\_** J. Byrski, A. Zalcewicz, B. Bajor, *Ustawa o usługach płatniczych*. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2021, art. 2; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 kwietnia 2014 r., sygn. akt C-616/11.

**14\_** Art. 14 pkt 10) lit c) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**15\_** Art. 14 pkt 10) lit c) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**16\_** Art. 14 pkt 10) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**17\_** Art. 22 pkt 1) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**18\_** Art. 22 pkt 1) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

Art. 19 Ustawy Prawo przedsiębiorców z dnia 6 marca 2018 r., Dz.U.2021.162 t.j. z dnia 2021.01.26.

**19\_** Art. 20 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**20\_** Art. 6 pkt 7) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**21\_** Art. 6 pkt 7) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**22\_** Art. 6 pkt 7) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**23\_** Art. 6 pkt 7) Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

**24\_** Art. 20 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

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:  
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,  
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

Redaktor naczelny:  
**PAWEŁ PRUS,**  
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:  
**AGNIESZKA ROGOWSKA**

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

## WYDAWCA:

**KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH**  
01-211 Warszawa  
ul. Giełdowa 4C/34,  
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09  
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**