

Wprowadzenie.

Zmiany opisane w niniejszym opracowaniu zostały wprowadzone przez ustawę z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).

Zmiany te wdrażają częściowo unijną dyrektywę ATAD a mają doprowadzić do uszczelnienia systemu podatkowego. W ramach nowelizacji wyodrębnione zostały dwa źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych i pozostałych przychodów. Wyjątkiem są przychody banków i innych instytucji finansowych, nadal zaliczane do jednego źródła, pozostałych przychodów.

W związku z wyodrębnieniem dwóch źródeł przychodów, zarówno przychody jak i koszty są rozliczane w ramach tych źródeł odrębnie a poniesioną stratę mogą odliczyć w ramach tego samego źródła dopiero przez kolejne 5 lat.

Skutkiem tej nowelizacji, podatnicy nie mogą już kompensować strat z kapitałów pieniężnych dochodami z pozostałej działalności gospodarczej

Nowe regulacje w zakresie kosztów finansowania dłużnego ograniczają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów nie tylko odsetek od pożyczek i kredytów udzielonych przez podmioty powiązane, ale obejmują też koszty zadłużenia udzielonego przez podmioty niepowiązane - instytucje zewnętrzne, m.in. opłaty, prowizje, premie, części odsetkowe raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie czy koszty zabezpieczenia zobowiązań. Do pożyczek i kredytów otrzymanych przed 1 stycznia 2018 r. podatnicy mogli stosować przepisy dotychczasowe do 31 grudnia 2018 r. Do pożyczek i kredytów zaciągniętych po 1 stycznia 2018 r. podatnicy muszą stosować przepisy znowelizowane.

Kolejną, istotną zmianą jest prowadzenie limitu dotyczącego zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na usługi niematerialne w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Ta zmiana wpisuje się także w ogólną tendencję do ograniczenia unikania opodatkowania w kraju siedziby podmiotów.

I. Ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów kosztów usług niematerialnych.

Do końca 2017 r. nie było ograniczeń związanych z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów poniesionych wydatków na usługi niematerialne. Od 1 stycznia 2018 r., zapisem art. 15e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych dodatkowo ograniczono podatnikom CIT możliwości uznania określonych kategorii wydatków za koszty podatkowe. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy zmieniającej, wprowadzenie regulacji art. 15e u.p.d.o.p. jest reakcją na działania związane z tzw. agresywną optymalizacją podatkową, polegające na wykorzystywaniu praw i wartości o charakterze niematerialnym np. znaków towarowych, licencji itd. do unikania opodatkowania. Ustawa zmieniająca nie przewidziała żadnych przepisów przejściowych w stosunku do ograniczenia w prawie do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków o charakterze niematerialnym. Nowela weszła w życie 1 stycznia 2018 r. i miała zastosowanie do kosztów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów od tego dnia a to oznacza, że ograniczenie w kosztach uzyskania przychodów dotyczy wydatków o charakterze niematerialnym poniesionych już w

2018 r. niezależnie od momentu zawarcia umowy, nabycia usługi bądź prawa, na podstawie której ponoszone są dane koszty.

Podstawową i niezmienną zasadę zaliczania kosztów do kosztów podatkowych wskazuje przepis art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Przez koszty poniesione rozumie się również koszty przypisane podatnikowi z udziału w spółce niebędącej osobą prawną zgodnie z art. 5 ustawy o pdop.

Aby dany wydatek poniesiony przez podatnika mógł być zakwalifikowany do kosztów uzyskania przychodów, musi spełnić określone kryteria przyjęte w ugruntowanej już linii interpretacyjnej, tj. wydatek:

- musi być poniesiony przez podatnika, co oznacza, że w ostatecznym rozrachunku jest pokryty z zasobów majątkowych podatnika,
- jest definitywny (rzeczywisty), co oznacza, że wartość tego wydatku nie została podatnikowi w żaden sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- został poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość tych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w katalogu wydatków określonych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT.

Do tego katalogu ograniczeń należy dołączyć ograniczenia wynikające z art.15e ust. 1 i tak podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

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

2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, (tj. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej, w szczególności prawo do wynalazku (patent), znaku ochronnego na znak towarowy, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, prawa do oznaczenia geograficznego, prawo z rejestracji topografii układu scalonego, wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

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

- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju uznanym za tzw. raj podatkowy w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i odsetek.

Przepis ten stosuje się także do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej Do przychodów i kosztów podlegających limitowaniu przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio. tj. przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się (...)

W przypadku banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej i instytucji finansowych limit ustala się bez

pomniejszania przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów odpowiednio o przychody z tytułu odsetek oraz koszty z tytułu odsetek.

Istotnym jest, że w celu wyliczenia limitu sumę kosztów uzyskania przychodów oraz kwotę odsetek oblicza się bez uwzględnienia pomniejszych wynikających z wyliczonego limitu kosztów usług niematerialnych. Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów poniesionych w ramach danego źródła przychodów.

W przypadku nierezydentów prowadzących działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, przy obliczaniu kwoty limitu uwzględnia się odpisy amortyzacyjne oraz przychody i koszty, w tym koszty finansowania dłużnego przypisane do tego zagranicznego zakładu.

Kwota kosztów usług niematerialnych, nieodliczona w danym roku podatkowym podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, w ramach obowiązujących w danym roku limitów.

Ograniczenie z art. 15 ust. 1 w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów kosztów usług niematerialnych nie mają zastosowania do:

- 1) kosztów usług, opłat i należności za świadczone usługi niematerialne zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;
- 2) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług; (Zgodnie z przywołanym przepisem, w przypadku, 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 te usługi.
- 3) kosztów usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty uprawnione;
- 4) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1-3, 6 i 7.

Ograniczenie nie ma zastosowania także do kosztów poniesionych na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej ustalona kwota limitu odnosi się do każdej spółki tworzącej taką grupę. Przepisy ograniczające z art. 15e mają zastosowanie do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej w zakresie wydatków poniesionych na usługi wykonane przez podmioty powiązane, ale niewchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej oraz do znajdujących się na terytorium Polski zagranicznych zakładów.

Ograniczenie nie ma także zastosowania do kosztów usług, opłat i należności za usługi niematerialne w zakresie, w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłat i należności, w okresie, którego ta decyzja dotyczy w roku podatkowym, w którym wydano decyzję, oraz w roku podatkowym poprzedzającym ten rok podatkowy.

Analizując zakres przedmiotowy do stosowania art. 15e ustawy o CIT ustalić należy, czy dany wydatek znajduje się wśród kosztów wymienionych w art. 15 ust. 1, uznawanych za koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów.

Drugą przesłanką wynikającą z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT jest fakt poniesienia tych kosztów w sposób bezpośredni lub pośredni na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju uznanym za raj podatkowy. Użyty przez ustawodawcę zwrot "bezpośrednio" oznacza, że wydatki na nabycie usług niematerialnych ponoszone przez podatnika na rzecz kontrahentów nie podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów, jeżeli wydatki te pozostają w takim związku

przyczynowo-skutkowym, że warunkują w przyjętym modelu biznesowym, nabycie lub wytworzenie danego rodzaju towarów bądź świadczenie konkretnego typu usługi.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi to koszty usług lub prawa w pewnym stopniu ujęte w produkcie, towarze lub usłudze. Czyli są to koszty, które wpływają na finalną cenę danego towaru lub usługi, jako kolejny z wielu wydatków niezbędnych do poniesienia w procesie produkcji, dystrybucji danego dobra lub świadczenia określonej usługi.

Literalne znaczenie pojęcia „kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi” odnosi się do związku kosztów ponoszonych przez podatnika z „wytwarzaniem”, „nabywaniem” towaru lub „świadczeniem” usługi, a nie do „przychodów” (art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p.).

Zakresy przepisów art. 15e ust. 11 pkt 1 oraz art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. nie są tożsame, a tym samym nie mogą być stosowane zamiennie.

Użyte w art. 15e ust. 11 pkt 1 u.p.d.o.p. pojęcie „kosztu bezpośrednio związanego z wytworzeniem lub nabyciem towaru lub świadczeniem usługi” jest pojęciem szerszym niż użyte w art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. pojęcie „kosztu bezpośrednio związanego z przychodami”.

Oznacza to, że na „koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem” mogą składać się nie tylko koszty bezpośrednio, ale i pośrednio związane z uzyskaniem przychodu, które jednak w sposób bezpośredni związane są z wytworzeniem (nabyciem) towaru, wyrobu czy świadczeniem usługi. Czyli koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodem, o którym mowa w art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p., stanowią zawsze „koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem towaru lub świadczeniem usługi” z art. 15e ust. 11 pkt 1 u.p.d.o.p., i dodatkowo obejmują koszty pośrednio związane z uzyskaniem przychodu, ale bezpośrednio związane z wytworzeniem.

Ponadto, wyłączenie może dotyczyć w szczególności sytuacji, w której podmiot powiązany nabywa usługę od innego podmiotu powiązanego, a potem refakturuje ją dalej na inne podmioty z grupy. Jako usługi refakturowane przez podatnika uznać należy usługi nabyte we własnym imieniu, lecz na rachunek innego podmiotu powiązanego.

Koszt powinien być możliwy do zidentyfikowania, jako czynnik obiektywnie kształtujący cenę danego dobra lub usługi.

Podsumowując, wyłączone z zakresu zastosowania art. 15e ust. 1 są koszty, które bezpośrednio przełożyły się na efekt działalności podatnika związanej z ponoszeniem kosztów w ramach wytworzenia, nabycia towaru bądź świadczenia usługi. Wyłączenia dotyczą tych kosztów, które bezpośrednio wpływają na końcową cenę towaru lub usługi.

Grupy kosztów związanych ze świadczeniem usług niematerialnych podlegające ograniczeniom:

A) grupa I - art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. - to koszty ponoszone na zakup usług:

- 1) doradczych,
- 2) badania rynku,
- 3) reklamowych,
- 4) zarządzania i kontroli,
- 5) przetwarzania danych,
- 6) ubezpieczeń,
- 7) gwarancji i poręczeń,
- 8) świadczeń o podobnym charakterze.

B) grupa II - art. 15e ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. to koszty z tytułu opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania:

- 1) z autorskich lub pokrewnych praw majątkowych,
- 2) licencji,

- 3) praw własności przemysłowej,
- 4) know-how.

C) grupa III - art. 15e ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. - to koszty z tytułu przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek innych niż udzielonych przez banki i SKOKI, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Za koszty poniesione rozumie się również koszty przypisane podatnikowi z tytułu współwłasności czy wspólnego przedsięwzięcia.

Ustalenie limitu kosztów uznanych za koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, od 1 stycznia 2018 r. podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów wydatki dotyczące trzech grup kosztów, w zależności od dwóch wielkości:

- kwoty 3 mln zł lub innej, jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy. W przypadku innego roku podatkowego wartość progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika. Poniżej kwoty 3 mln zł lub innej, jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy wydatki poniesione na usługi wymienione w przepisie art. 15e u.p.d.o.p. nie podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów.

Jeśli doszło do przekroczenia limitu kwotowego wydatków, należy jeszcze wyliczyć:

-5% EBITDA podatkowego, (5% z nadwyżki sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych oraz kosztów finansowania dłużnego, nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.)

Dla wyliczenia EBIDTY podatkowej kosztami podatkowymi są poniesione koszty w pełnej wysokości, czyli zarówno pełne koszty poniesione na nabycie od podmiotów powiązanych usług niematerialnych jak i pełne koszty poniesione w związku z finansowaniem dłużnym. Oznacza to, że nie bierze się pod uwagę pomniejszeń kosztów wynikających z przeprowadzonych kalkulacji na podstawie zarówno przepisów dotyczących limitu kosztów usług niematerialnych jak i przepisów dotyczących finansowania dłużnego (dawnej cienkiej kapitalizacji), o czym będzie w p-cie 2 opracowania.

Kwotę kosztów poza limitem, wyłączonych z kosztów podatkowych uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów poniesionych w ramach danego źródła przychodów. Takie rozwiązanie jest efektem kolejnej, jednocześnie wprowadzonej zmiany – wyodrębnienia dwóch źródeł przychodów w CIT.

W obecnej chwili linia orzecznicza w sposobie wyliczenia limitu jest rozbieżna z interpretacjami Dyrektora KAS.

Wg organów podatkowych, wyższa z kwot - ustalony limit 5 procentowy lub kwota w wysokości 3 mln zł stanowi globalny limit maksymalnej wartości kosztów, jakie mogą być potrącone przez podatnika w rozliczeniu podatkowym z tytułu zapłaty za wyżej wyszczególnione prawa i wartości na rzecz podmiotów kwalifikowanych. To oznacza, że koszty usług niematerialnych poniesionych na rzecz podmiotów kwalifikowanych do wartości w skali roku 3 mln zł netto stanowią koszty uzyskania przychodów (o ile oczywiście spełniają ogólne warunki zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów) a jeśli 5% Ebidta jest wyższa niż limit kwotowy, do kosztów uzyskania przychodów zaliczyć można wyższą z kwot.

Wg niejednoznacznej linii orzeczniczej suma kwot, ustalonego limitu 5 procentowego i kwota wolna w wysokości 3 mln zł, stanowią globalny limit maksymalnej wartości kosztów, jakie mogą być potrącone przez podatnika w rozliczeniu podatkowym z tytułu zapłaty za wyżej wyszczególnione prawa i wartości na rzecz podmiotów kwalifikowanych. Oczekuje się na ostateczne rozstrzygnięcie powstałego sporu.

Ograniczenie wynikające z art. 15e u.p.d.o.p. należy stosować już w trakcie roku podatkowego przy wyliczaniu wysokości zaliczek na podatek. W praktyce obowiązek stosowania ograniczenia w trakcie roku dotyczy tych podatników, którzy opłacają zaliczki na zasadach ogólnych (a więc według wartości faktycznie uzyskanych od początku roku dochodów). Nie dotyczą natomiast tych, którzy opłacają zaliczki uproszczone na podstawie art. 25 ust. 6 u.p.d.o.p.; w przypadku tych ostatnich podatników zaliczka jest ustalana w sposób ryczałtowy na podstawie podatku z lat poprzednich.

Nieodliczona w rozliczeniu za dany rok podatkowy kwota kosztów na nabycie usług niematerialnych i prawnych będzie mogła być odliczona w kolejnych pięciu latach podatkowych, na zasadach i w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z zastosowania art. 15e u.p.d.o.p.

II. Koszty finansowania dłużnego -ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów.

Regulacja ujęta w art. 15c ust. 1 ustawy o CIT wprowadzona została jako implementacja dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania (tzw. dyrektywa ATAD).

Od 1 stycznia 2018 ograniczeniom podlegają wszystkie rodzaje kosztów finansowania dłużnego i wysokość tych kosztów nie zależy od wysokości kapitału ani od powiązań pomiędzy pożyczkodawcą i pożyczkobiorcą. Nowe przepisy nie dotyczą już tylko odsetek, ale wszelkiego rodzaju kosztów związanych z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków.

Ograniczenie wynikające z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT należy stosować do kosztów finansowania dłużnego, wynikających z umów pożyczek i kredytów zawartych i przekazanych po 1 stycznia 2018 r. W przypadku umów pożyczek i kredytów, dla których kwoty pożyczek i kredytów zostały przekazane przed 1 stycznia 2018 r., do dnia 31 grudnia 2018 r. znalazły zastosowanie przepisy dotychczasowe zarówno te o niedostatecznej kapitalizacji w brzmieniu przed 1 stycznia 2015 r., jak i te już po wprowadzeniu zmian do tych przepisów z dniem 1 stycznia 2015 r., w zależności od daty przekazania kwot finansowania dłużnego. Niezależnie od powyższych regulacji, od 2018 roku koszty finansowania dłużnego poniesione na nabycie udziałów lub akcji nie stanowią kosztów podatkowych w sytuacji, gdy w wyniku późniejszych działań restrukturyzacyjnych, po fuzjach i inkorporacjach spółek, koszty tego finansowania byłyby rozliczane z dochodem operacyjnym spółki nabywanej.

Zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% tzw. podatkowej Ebidty, tj. 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych oraz kosztów finansowania dłużnego, nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Przepisu ust. 1 nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 000 000 zł; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika i do przedsiębiorstw finansowych.

W celu wyliczenia 30% limitu oraz przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego koszty uzyskania przychodów oblicza się bez uwzględnienia pomniejszeń wynikających z zastosowania ograniczających zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów przepisów art. 15c ust. 1 oraz art. 15e ust. 1.

Oznacza to, że wyliczając EBIDTA podatkową należy przyjąć fikcję, że kosztami podatkowymi będą koszty w pełnej wysokości zarówno te poniesione w związku z finansowaniem dłużnym jak i nabyciem usług niematerialnych od podmiotów powiązanych.

Ust 3 przepisu stanowi, że przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym przychody o charakterze odsetkowym podlegające opodatkowaniu.

Koszty finansowania dłużnego - przychody o charakterze odsetkowym = nadwyżka kosztów finansowania dłużnego.

przy czym:

a) koszty finansowania dłużnego są to wszelkiego rodzaju koszty, mogące być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, czyli bez odsetek naliczonych, które nie zostały jeszcze zapłacone oraz bez odsetek od zobowiązań podatkowych, poniesione na rzecz wszystkich podmiotów, związane z uzyskaniem i korzystaniem ze środków finansowych, w szczególności:

1. odsetki, w tym skapitalizowane,
2. odsetki ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wnip,
3. część odsetkowa rat leasingowych,
4. wszelkie opłaty i prowizje związane z kredytami,
5. kary za opóźnienia w zapłacie zobowiązań,
6. koszty zabezpieczeń, w tym pochodnych instrumentów finansowych

Rozliczeniu podlegają odsetki płacone kredytodawcom, pożyczkodawcom, bankom i leasingodawcom, dostawcom towarów i usług zarówno powiązanym, jak i niepowiązanym.

W przypadku, gdy koszty finansowania dłużnego przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

b) przychody o charakterze odsetkowym to przychody otrzymane z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego. Tak jak w przypadku kosztów, wyłączamy odsetki naliczone, niezapłacone.

Przez koszty finansowania dłużnego i przychody o charakterze odsetkowym rozumie się również przychody i koszty przypisane podatnikowi z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych, które łączy się z przychodami każdego współnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). Odpowiednio,

przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi, zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła.

Zasady te stosuje się również do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Mogą wystąpić dwie sytuacje:

1. Koszty finansowania dłużnego są mniejsze lub równe przychodom odsetkowym i wówczas nie występuje nadwyżka kosztów finansowania, więc całość kosztów finansowania dłużnego zaliczyć można do kosztów uzyskania przychodów.

2 Koszty finansowania dłużnego są wyższe od przychodów odsetkowych i wówczas nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego należy porównać z dwoma limitami:

a) limitem rocznym, kreślonym kwotowo w art. 15c ust. 14 oraz

b) wartością 30% EBITDA.

Koszty finansowania dłużnego, które w związku z powyższym limitem zostają wyłączone z kosztów uzyskania przychodów, mogą nadal być odliczone w ciągu 5 następnych lat podatkowych w ramach obowiązujących w tych latach limitów. Dla celów obliczeń podatku odroczonego należy uznać ten koszt za różnicę przejściową.

Linia interpretacyjna.

Zgodnie z podejściem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) nadwyżka kosztów finansowania dłużnego (KFD) może być zaliczona w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów (KUP) w maksymalnej wysokości:

a. 3 mln zł, o której mowa w art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy o CIT, albo

b. wartości nieprzekraczającej 30 % podatkowej EBITDA – wyliczonej zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT, w zależności od tego, która z powyższych kwot jest wyższa.

Powyższa interpretacja została zachwiana przez orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych, które w kwestii ustalania limitu prezentują odmienne stanowisko. Zgodnie z tym podejściem:

a. do kwoty nieprzekraczającej 3 mln zł w ogóle nie stosuje się ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów KFD;

b. jeśli nadwyżka KFD przekroczy kwotę 3 mln zł, do KUP w danym roku podatkowym podatnik może zaliczyć maksymalnie sumę kwoty 3 mln zł **oraz** wartość 30 % EBITDA.

Jest to istotna różnica, gdyż w praktyce podejście prezentowane przez sądy pozwala podatnikom na zaliczenie w danym roku nawet o 3 mln zł więcej KFD do KUP, niż wynika to z wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacji, a więc efektywnie ponad pół miliona złotych podatku dochodowego mniej do poniesienia.

Problemy interpretacyjne rozpoczął precedensowy wyrok WSA we Wrocławiu z 13 listopada 2018 r. o sygn. I SA/Wr 833/18⁴, który uchylił negatywną interpretację w zakresie określania limitu dla KFD. uznając, że wyłączeniu z KUP podlega dopiero kwota nadwyżki KFD przekraczająca sumę 3 mln zł oraz 30 % EBITDA.

Wyroki wydane w sprawie są nieprawomocne, za wyjątkiem wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 12 marca 2019 r. sygn. akt I Sa/Wr 6/19. Oznacza to, że ostateczne rozstrzygnięcie tej kwestii będzie podlegać Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu. Jednocześnie Ministerstwo Finansów informuje, że w projekcie procedowanej aktualnie przez Sejm RP ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk 642) pierwotnie zawarte były przepisy zmieniające przepisy art. 15c ustawy CIT, w tym zmieniające ust. 14 tego

przepisu. Zgodnie z zaproponowanym przez Ministerstwo Finansów brzmieniem podatek w drodze odstępstwa od zasad określonych w art. 15c ust. 1 ustawy CIT

– mógłby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym progu 1.500.000 zł również wówczas, kiedy nadwyżka ta przewyższa u podatnika limit nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, o którym mowa w ust. 1; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 125.000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika. W takim przypadku wynikający z niniejszego przepisu limit nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jaką podatek może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów nie podlega powiększeniu o limit wynikający z ust. 1. Ze względu jednak na panującą pandemię, prace nad zmianą zostały przesunięte.

III. Zyski kapitałowe i inne źródła przychodów.

Od 1.01.2018 r., w wyniku zmiany art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o pdop, przychody podatników zostały podzielone na dwa źródła: zyski kapitałowe i inne źródła przychodów.

Zmienione zasady mają zastosowanie do przychodów/kosztów oraz rozliczania strat powstałych na tak rozdzielonych źródłach przychodów za rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r. W przypadku spółek ze zmienionym rokiem podatkowym, pierwszym rokiem z zastosowaniem nowych zasad był rok 2018/2019, jako pierwszy rozpoczynający się po 31 grudnia 2017 r.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej, nowelizacja jest reakcją na częste stosowanie przez podatników CIT mechanizmów optymalizacyjnych, zmierzających do sztucznego kreowania, z wykorzystaniem posiadanego majątku, straty i obniżanie o wysokość takiej straty dochodów wypracowanych w podstawowej działalności. Ustawodawca, określając katalog przychodów z zysków kapitałowych umieścił w nim właśnie takie transakcje, na których najczęściej wykazywano stratę.

Rozdzielenie zysków kapitałowych od pozostałych zysków z działalności gospodarczej i brak możliwości rozliczania straty z jednego źródła z dochodem z drugiego źródła ma zastosowanie do wszystkich transakcji, a nie tylko tych uznawanych za sztuczne.

Rozdzielenie źródeł przychodów wiąże się z koniecznością dostosowania ewidencji rachunkowej, tak, aby w kompletny sposób dokonać rozdziału źródeł. Do każdego źródła przychody i koszty uzyskania przychodów przyporządkowuje się oddzielnie. Koszty pośrednie, które dotyczą obu źródeł przychodów, są przypisywane do każdego źródła proporcjonalnie do osiągniętych przychodów z danego źródła.

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

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 nierezydentów prowadzących działalność przez 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 Prawo bankowe.

Od nowelizacji obowiązującej od 2018 r. dochody (przychody) z udziału w zyskach osób prawnych zaliczane są do źródła zyski kapitałowe, jednak na podstawie wyżej przytoczonego przepisu art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy o pdop, nie łączy się ich z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych, gdyż są opodatkowane ryczałtowo.

Przedmiotem opodatkowania CIT jest dochód stanowiący sumę dochodów z obu źródeł: zyski kapitałowe i pozostała działalność gospodarcza.

Katalog przychodów zaliczanych do źródła zyski kapitałowe jest zamknięty. Tylko przychody uznane przez ustawodawcę za stanowiące przychody z zysków kapitałowych podlegają zaliczeniu do tego źródła a wszystkie inne przychody, niewymienione w przepisie, zwiększają przychody z pozostałych źródeł.

Jeśli z obu źródeł zostanie wygenerowany zysk, podlega łącznemu opodatkowaniu według stawki 19 lub 15%. Gdy zysk jest wygenerowany tylko na jednym ze źródeł, to opodatkowaniu, według stawki 19 lub 15 % podlega zysk tylko z tego źródła,

O wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, jednak wysokość odliczenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Straty za lata podatkowe przeszłe, poprzedzające pierwszy rok po zmianie, są rozliczane z łącznym dochodem wygenerowanym na obu źródłach dochodów, tj. przez pięć lat, nie więcej niż 50 proc. w każdym z tych lat. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, po 31 grudnia 2017 r. odliczenie strat z lat podatkowych rozpoczętych przed 1 stycznia 2018 r. jest dalej możliwe od sumy wszystkich dochodów, niezależnie od źródła ich uzyskania, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika.

W takiej sytuacji, gdy w którymś z tych lat dochód będzie wypracowany tylko na jednym ze źródeł, strata z lat ubiegłych może być rozliczona z tym dochodem w danym roku, jaki został wypracowany na jednym ze źródeł.

Katalog przychodów zaliczonych do źródła „zyski kapitałowe” określa dodany do ustawy art.7b. Wymieniono w nim sześć kategorii przychodów, w tym w ust. 1 pkt 1 przychody z udziału w zyskach osób prawnych.

Za przychody ze źródła zyski kapitałowe, zgodnie z art. 7b ust. 1 uważa się:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

- a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
- b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
- c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki,
- d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce,
- e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub innej spółki,

- f) równowartość zysku osoby prawnej oraz innej spółki, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,
 - g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
 - h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
 - i) zapłata podatku od przychodów z budynków,
 - j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej,
 - k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę,
 - l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub innej spółce, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna),
 - m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów,
 - n) *przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej – przepis ten został dodany przez art. 6 pkt 3 ustawy z 19 lipca 2019 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm. w Dz.U. z 2020 r. poz. 288), zmieniający ustawę z dniem 1.03.2021 r.*
- 2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub innej spółki wkładu niepieniężnego;
 - 3) inne przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub innej spółce, tj.
 - a) przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
 - b) przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;
 - 4) przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
 - 5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;
 - 6) przychody:
 - a) z praw majątkowych, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych,
 - b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
 - c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
 - d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej praw,
 - e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c.
- Obowiązek podziału dochodu na dwa źródła dotyczy większości podatników. Jedynie pewne kategorie podmiotów, tj. ubezpieczyciele, banki czy instytucje finansowe, ze względu na specyfikę swojej działalności, nie zaliczają do zysków kapitałowych większości przychodów uznawanych w pozostałych rodzajach działalności za zyski kapitałowe.
- Ustawodawca wyszedł z założenia, że większość przychodów przyporządkowanych do zysków kapitałowych w rzeczywistości stanowi działalność podstawową tych podmiotów. W przypadku ubezpieczycieli, banków oraz instytucji finansowych ww. przychody z zysków kapitałowych zalicza się do przychodów pozostałych.
- Począwszy od 1 stycznia 2019 r. do zysków kapitałowych zalicza się przychody z walut wirtualnych.

Podział kosztów uzyskania przychodów.

Obowiązek podziału na źródła dotyczy nie tylko przychodów, lecz także kosztów uzyskania przychodów. W przypadku kosztów bezpośrednio związanych z danym źródłem przychodu ich alokacja do odpowiedniego źródła nie stanowi problemu.

W przypadku tzw. kosztów wspólnych, czyli takich, których nie można jednoznacznie przypisać do jednego źródła przychodów, podział powinien nastąpić zgodnie z kluczem (współczynnikiem). Współczynnik wskazuje, jaki procent ogółu przychodów podatnika stanowi dane źródło przychodów a tym samym ten sam procent kosztów wspólnych zostanie przypisany do danego źródła.

Dochody (przychody) z udziału w zyskach osób prawnych – po nowelizacji.

Zarówno przed jak i po zmianie przepisów, dochody z udziału w zyskach osób prawnych, jako podlegające podatkowi ryczałtowemu, nie podlegają sumowaniu z innymi przychodami i kosztami –art. 7 ust. 3 pkt 2 i 3 ustawy. Pomimo, iż od 2018 r. zaliczane są do zysków kapitałowych, nie łączy się ich z dochodami i stratami z tego źródła.

Wg stanu prawnego obowiązującego do 31.12.2017 r. dochody (przychody) z udziału w zyskach osób prawnych określone były w art. 10 ust. 1 ustawy o pdop. Zawarty w art. 10 katalog źródeł dochodów miał charakter otwarty. Mieścił się w nim także przychód inny niż wymieniony w tym przepisie, o ile podstawą jego otrzymania były posiadane udziały lub akcje w spółce lub udziały w spółdzielni, a inne przepisy ustawy nie przewidywały opodatkowania go w odmienny sposób.

Od 1.01.2018 r. uchylony został art. 10 ustawy o pdop. Wymienione w nim przychody (dochody) z udziału w zyskach osób prawnych obecnie są przychodami z zysków kapitałowych (art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy zmienionej)

Za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału. Zatem przychodami z udziału w zyskach osób prawnych są przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, z wyjątkiem wynagrodzenia dla zarządców przedsiębiorstw państwowych z tytułu realizacji umowy o zarządzanie.

Po zmianie przepisów, przychodami z udziału w zyskach osób prawnych są także otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych.

Przychody z udziału w zyskach osób prawnych wymienione w **art. 7b ust. 1 pkt 1 lit.a-m**, nadal podlegają opodatkowaniu w dacie ich faktycznego otrzymania.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy zmienionej - dywidenda / nadwyżka bilansowa zaliczka.

Dywidendą jest zysk przeznaczony do podziału określany uchwałą. Prawo do dywidendy aktualizuje się w chwili podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników/walne zgromadzenie akcjonariuszy/walne zgromadzenie członków spółdzielni.

W odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością kluczowe znaczenie w regulacji pojęcia dywidendy mają przepisy art. 191 i następne K.s.h. Kwota przeznaczona do podziału między wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowych i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału.

Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitał zapasowy lub rezerwowe. Uprawnionymi do dywidendy za dany rok obrotowy są wspólnicy, którym udziały przysługiwały w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku.

Dywidendę wypłaca się w dniu określonym w uchwale wspólników, a jeżeli uchwała takiego dnia nie określa, w dniu określonym przez zarząd. Według przepisów obowiązujących od

1.03.2019 r. - jeżeli zgromadzenie wspólników nie określi terminu wypłaty dywidendy, jej wypłata powinna nastąpić niezwłocznie po dniu dywidendy; poza tym, jeżeli uchwała zgromadzenia wspólników nie określa dnia dywidendy, dniem dywidendy jest dzień powzięcia uchwały o podziale zysku – art. 193 § 3 K.s.h.

Podobne zasady dotyczą wypłaty dywidendy w spółce akcyjnej. Przy czym zgodnie z art. 347 § 1 K.s.h. akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazanym w sprawozdaniu finansowym, zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie akcjonariuszy do wypłaty akcjonariuszom.

Przepisy K.s.h. przewidują możliwość wypłaty wspólnikom/akcjonariuszom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy. Brak jest regulacji podatkowych odnoszących się wprost do opodatkowania zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy. Zaliczkę należy opodatkować na zasadach takich jak dla dywidendy.

Zaliczka na poczet przewidywanej dywidendy może zostać wypłacona, jeżeli jednocześnie spełnione są poniższe warunki (art. 194–195 i art. 349 K.s.h.):

- 1) umowa spółki/statut przewidują taką możliwość,
- 2) spółka posiada wystarczające środki finansowe na wypłatę,
- 3) zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk,
- 4) zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd, oraz pomniejszonego o niepokryte straty i udziały/akcje własne,
- 5) zarząd spółki powziął stosowną uchwałę o wypłacie zaliczki, a w przypadku spółki akcyjnej również rada nadzorcza wyraziła zgodę.

Od 1.03.2019 r. zostały wprowadzone zmiany w K.s.h. w zakresie zasad wypłaty zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy. Na wspólników nałożono obowiązek zwrotu pobranych zaliczek, które nie mają pokrycia w osiągniętym zysku - nowy art. 195 § 11 K.s.h. dodany przez art. 18 pkt 5 ustawy z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym.

Przychód do opodatkowania powstaje w dniu wypłaty dywidendy (zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy) lub udziału w nadwyżce bilansowej spółdzielni.

Opodatkowaniu zryczałtowanym 19% podatkiem pobieranym przez płatnika podlega przychód (nie występują koszty). W przypadku świadczeń niepieniężnych wysokość przychodu jest ustalana w oparciu o art. 12 ust. 5-6a ustawy na podstawie cen rynkowych. W zakresie opodatkowania dywidendy stosuje się przepisy obowiązujące w momencie jej wypłaty.

-otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych.

Dochody te przed zmianą przepisów stanowiły przychody wymienione w art. 12 ust. 1 pkt 4a, podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Przepis ten określa przychód podatkowy konkretnej grupy podatników, tj. uczestników funduszu inwestycyjnego lub instytucji wspólnego inwestowania, otrzymujących dochody funduszu inwestycyjnego lub instytucji wspólnego inwestowania, w przypadku, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych.

Do funduszy inwestycyjnych oraz instytucji wspólnego inwestowania odnosi się ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (tekst jednolity - Dz. U. z 2020 r. poz. 95 ze zm.). Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ustawy, fundusz inwestycyjny jest osobą prawną, której wyłącznym przedmiotem działalności jest lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego, a w przypadkach

określonych w ustawie również niepublicznego, proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych, w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe.

Zgodnie z art. 2 pkt 10 a, ilekroć w ustawie jest mowa o alternatywnym funduszu inwestycyjnym – rozumie się przez to instytucję wspólnego inwestowania, której przedmiotem działalności, w tym w ramach wydzielonego subfunduszu, jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów w celu ich lokowania w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną, niebędącą funduszem działającym zgodnie z prawem wspólnotowym regulującym zasady zbiorowego inwestowania w papiery wartościowe.

Przychodem podlegającym opodatkowaniu są kwoty otrzymane z tytułu wypłaty dochodów funduszu inwestycyjnego lub instytucji wspólnego inwestowania.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy zmienionej - przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości.

Umorzenie udziałów/akcji polega na ich prawnym unicestwieniu, tj. wygaśnięciu wszelkich praw wspólnika, zarówno o charakterze majątkowym, np. prawo do dywidendy jak i korporacyjnym, np. prawo głosu. W wyniku umorzenia udziału przestaje on istnieć.

Zasady umarzania udziałów (akcji) regulowane są przez K.s.h. (art. 199 i art. 359).

Z przepisów tych wynika, że udział (akcja) może być umorzony za zgodą wspólnika (akcjonariusza) w drodze nabycia udziału (akcji) przez spółkę (umorzenie dobrowolne), albo bez zgody wspólnika (umorzenie przymusowe). Możliwość umorzenia udziału (akcji) musi określać umowa spółki (statut).

Przepisy o umorzeniu przymusowym udziałów (akcji) stosuje się również w przypadku tzw. umorzenia automatycznego udziałów (akcji), do którego dochodzi w przypadku ziszczenia się określonego w umowie spółki (statucie) zdarzenia bez konieczności podejmowania uchwały przez zgromadzenie wspólników (walne zgromadzenie akcjonariuszy).

Skutkiem zmniejszenia wartości nominalnej udziałów oraz akcji jest obniżenie kapitału zakładowego w spółce. Procedura związana z obniżeniem kapitału zakładowego uregulowana jest w przepisach K.s.h. Przy obniżaniu kapitału zakładowego muszą zostać zachowane wymogi dotyczące minimalnej wysokości tego kapitału oraz minimalnej wartości nominalnej udziału (akcji).

Zgodnie z obowiązującym do końca 2017 r. art. 10 ust. 1b ustawy o pdop, przepisów ust. 1 pkt 1-1b nie stosuje się w przypadku, gdy uzyskany przychód osiągnany jest w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) objętymi w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Zgodnie obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. zmianami przepisów, poza art. 10, uchylono również art. 12 ust. 1 pkt 8 ustawy o pdop. Wobec tego do dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. b, zaliczane są *wszelkie przypadki* uzyskania przychodu z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości (nie ma już wyłączenia z opodatkowania dochodu z umorzenia udziałów/akcji nabytych za przedsiębiorstwo lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa).

Opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, pobieranym przez płatnika, podlega dochód powstały z umorzenia przymusowego lub automatycznego (warunkowego) udziałów (akcji) oraz ze zmniejszenia ich wartości. Dochód stanowi wynagrodzenie otrzymane przez wspólnika za umorzone udziały/akcje lub ze zmniejszenia ich wartości. Ustalany jest w dacie jego otrzymania. Podstawę opodatkowania pomniejsza się o równowartość stanowiącą koszt nabycia lub objęcia umarzanych udziałów/akcji, co wynika z art. 12 ust. 4 pkt 3 ustawy. Koszty nabycia/objęcia udziałów/akcji ustala się w zależności od sposobu ich objęcia lub nabycia.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. e) ustawy zmienionej - majątek otrzymany w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki.

Likwidacja prowadzi do zakończenia bytu prawnego podmiotu. Po zakończeniu likwidacji wspólnicy osoby prawnej lub spółki otrzymują majątek pozostały po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wszystkich wierzycieli. Wartość majątku otrzymanego przez wspólników z likwidacji spółki a także spółdzielni lub innej osoby prawnej, stanowi przychód (dochód) z udziału w zyskach osób prawnych. Dochód powstaje niezależnie od sposobu objęcia lub nabycia udziałów, akcji czy też ogółu praw i obowiązków w zlikwidowanym podmiocie.

Podział majątku może nastąpić przez wypłatę przypadających z tytułu likwidacji kwot w pieniądzu bądź przez przydzielenie poszczególnych składników majątkowych zlikwidowanej osoby prawnej lub spółki.

Opodatkowaniu podlega wartość otrzymanego z likwidacji majątku; inne niż środki pieniężne składniki majątkowe powinny być wycenione w wartości rynkowej.

Do przychodów nie zalicza się tej części wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, która stanowi równowartość kosztu nabycia lub objęcia udziałów/akcji w tej spółce lub udziałów w zyskach tej osoby prawnej (art. 12 ust. 4 pkt 22 ustawy; koszt ten ustala się według zasad omówionych odrębnie w pkt 12).

Zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 19% opodatkowana jest nadwyżka wartości rynkowej uzyskanych z likwidacji składników majątku nad kwotą wydatków poniesionych na nabycie lub objęcie udziałów/akcji w likwidowanej spółce/spółdzielni. Jeżeli wartość uzyskanego majątku byłaby niższa od wydatków, podatek nie wystąpi.

Art. 14a ustawy, obowiązujący od 1.01.2015 r., zawiera otwarty katalog przychodów powstających w związku z regulowaniem zobowiązania przez wykonanie świadczenia niepieniężnego.

Linia orzecznicza była podzielona. Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym do niedawna przez organy podatkowe, gdy osoba prawna lub spółka w ramach postępowania likwidacyjnego wydaje swoim udziałowcom majątek likwidacyjny w formie niepieniężnej, jest zobowiązana traktować dla celów podatku dochodowego wydanie tego majątku równoznacznie z jego odpłatnym zbyciem.

Wyroki NSA stanowią, że wydanie wspólnikom majątku polikwidacyjnego spółki w formie niepieniężnej jest neutralne podatkowo.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f) ustawy zmienionej - podwyższenie kapitału zakładowego / funduszu udziałowego ze środków spółki / spółdzielni.

W przypadku, gdy na kapitał zakładowy wnoszone są środki pochodzące z dochodu netto spółki - u udziałowców/akcjonariuszy powstanie obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 10 ust 1 pkt 4 ustawy o pdop sprzed nowelizacji, dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód spółki przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego a w spółdzielniach, dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej spółki albo spółdzielni.

Takie same skutki podatkowe wynikają po zmianie od 01.01.2018 r. przepisów. Zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f ustawy zmienionej, za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych, w tym równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki.

Podwyższenie kapitału zakładowego/funduszu udziałowego może nastąpić w wyniku przekazania:

- zysku spółki/nadwyżki bilansowej spółdzielni uzyskanych za dany rok obrotowy,
 - kwot zgromadzonych na kapitale zapasowym, które pochodzą z niepodzielonego między wspólników zysku z lat ubiegłych,
 - kwot zgromadzonych na kapitale zapasowym, które pochodzą z innych źródeł niż zysk niepodzielony (np. agio, dopłaty) oraz z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej.
- Wartość dochodu / równowartość zysku (nadwyżki bilansowej) przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego (funduszu udziałowego) jest przychodem podlegającym opodatkowaniu - koszty podatkowe nie występują.

Dochód z tytułu połączenia, podziału i przekształcenia spółek.

Transakcje połączenia, podziału spółek polegają na przeniesieniu całego lub części (podział przez wydzielenie) majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną za udziały/akcje, które ta spółka wydaje wspólnikom spółki przejmowanej lub dzielonej zgodnie z przepisami K.s.h.

- **art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. g)** ustawy zmienionej, przychodami z udziału w zyskach osób prawnych są dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych

- **art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. h)** przychodami z udziału w zyskach osób prawnych są przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zcp

- **art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m)** przychodami z udziału w zyskach osób prawnych są przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

- przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
- przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
- przychody spółki dzielonej.

Zgodnie z dodanym art. 12 ust. 1 pkt 8c) ustawy zmienionej, przychodem jest ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną.

Art. 12 ust. 4 pkt 3e) ustawy zmienionej stanowi, że do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej. Z interpretacji Dyrektora KIS nr 0111-KDIB1-2.4010.94.2020.1.AK z 26.05.2020 r. „(...) *Natomiast wartość emisyjna akcji przydzielonych udziałowcom spółek łączonych w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT to wartość rynkowa wydanych akcji w spółce przejmującej*”.

- **art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. i)** - dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d, otrzymana w związku z wymianą udziałów /akcji w spółkach kapitałowych. Wniesienie aportem udziałów jednej spółki kapitałowej do innej takiej spółki, spełniającej warunki wymiany udziałów, jest neutralne podatkowo zarówno dla wspólnika, jak i dla spółki nabywającej udziały/akcje.

Gdy wspólnik otrzyma jednocześnie zapłatę w wysokości nieprzekraczającej 10% wartości nominalnej otrzymanych udziałów/akcji), zapłata ta stanowi przychód z udziału w zyskach osób prawnych. Z otrzymaną zapłatą nie wiążą się żadne koszty podatkowe.

Przesłanki, których spełnienie sprawia, że transakcja zbycia udziałów jest neutralna podatkowo, określone są w art. 12 ust. 4d ustawy. Przy wymianie udziałów również zastosowanie ma tzw. mała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – pkt 8.

Wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym klauzula dotyczy wyłączenia neutralności podatkowej w przypadku dokonywania określonych rodzajów transakcji.

W przypadku, gdy restrukturyzacja; podział, połączenie, wymiana udziałów, a po zmianie od 1.01.2018 r. przepisów również wniesienie aportu, nie ma uzasadnienia ekonomicznego i jest przeprowadzana w celu uchylecia się od opodatkowania, niemożliwe jest zastosowanie niektórych przepisów, w związku z tzw. małą klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zgodnie z obowiązującym do 31.12.2017 r. art. 10 ust. 4 ustawy o pdop, przepisów art. 10 ust. 2 pkt 1 oraz art. 12 ust. 4 pkt 12 i ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek lub wymiany udziałów jest uniknięcie lub uchylecie się od opodatkowania.

Jeżeli połączenie spółek, podział spółek lub wymiana udziałów nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 4 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylecie się od opodatkowania -art. 10 ust. 4a ustawy o pdop.

Od 1.01.2018 r. wprowadzono zmiany w tej klauzuli:

-przeniesiono klauzulę z art. 10 ust. 4 i 4a ustawy do art. 12 ust. 13 i 14 ustawy zmienionej,
-rozszerzono klauzulę o wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. (Przy ustalaniu zakresu pojęcia „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” pomocny może być wyrok TSUE z 10.11.2011r. w sprawie Foggia C-126/10)

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. j) - niepodzielone zyski w przypadku przekształcenia spółki.

- przychodem z udziału w zyskach osób prawnych jest też wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej - w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną.

Przychód ten wystąpi, gdy na podstawie art. 551 § 1 K.s.h. dojdzie do przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT w spółkę osobową niebędącą podatnikiem. Przychód określa się na dzień przekształcenia. Nie pomniejsza się go o żadne koszty uzyskania przychodu. Przychód ten od 1.01.2015 r. „rozszerzono” o wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej.

Z kwot kapitału zapasowego lub rezerwowego należy wydzielić te wartości, które nie pochodzą z zysku, a ich źródłem były np. dopłaty czy agio. Opodatkowanie dotyczy tylko zysków wypracowanych przez spółkę przekształcaną.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. c), d) i k) - przychody uzyskane przez wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy

W zakresie S.K.A. od 1.01.2018 r. regulacje zasadniczo nie uległy zmianie. Od 1.01.2014 r. S.K.A. uznawana jest za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy). Przychodem z udziału w zyskach osób prawnych zgodnie z art.; art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. c), d) i k) ustawy zmienionej jest przychód z tytułu:

- 1) wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy,
- 2) zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w ww. spółce, które następują w inny sposób niż umorzenie udziałów/akcji,
- 3) odsetek od udziału kapitałowego wypłaconych na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa wyżej.

- art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. l) - odsetki od pożyczki partycypacyjnej.

Zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. l) ustawy zmienionej, przychodami z udziału w zyskach o osób prawnych są odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia

zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna).

Pożyczka partycypacyjna charakteryzuje się tym, że wypłata odsetek od niej lub ich wysokość są uzależnione od osiągnięcia zysku przez pożyczkobiorcę. Odsetki te:

–u pożyczkodawcy zaliczane są do przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, a więc do zysków kapitałowych,

–natomiast u pożyczkobiorcy nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 13d ustawy zmienionej).

Zwolnienia z opodatkowania dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Warunki zwolnienia od podatku dochodowego dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych określone są **w art. 22 ust. 4 ustawy.**

Przed zmianą przepisów zwolnieniem objęte były zarówno dywidendy, jak i wszystkie inne rodzaje przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach S.K.A.

Od 1 stycznia 2018 r. zwolnienie obejmuje przychody, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a), f) oraz j), także z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z udziału w zyskach S.K.A.

Aby skorzystać ze zwolnienia muszą być spełnione następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP,

2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w RP lub w innym państwie członkowskim UE lub w państwie należącym do EOG, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia*,

*warunkiem niepobrania przez płatnika podatku jest to by spółka, o której mowa w pkt 2, mająca siedzibę w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG, udokumentowała płatnikowi(art. 26 ust. 1 c ustawy):

–swoją rezydencję podatkową–certyfikatem rezydencji,

–istnienie zagranicznego zakładu–zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd spółki (wspólnika), albo państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony,

3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio** nie mniej niż 10% udziałów(akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

** pojęcie „bezpośredniego” posiadania udziałów /akcji „określenie to należy rozumieć jako posiadanie tych udziałów wprost, a nie pośrednio przez inne osoby prawne”–z wyroku WSA we Wrocławiu sygn. akt. I SA/Wr 2372/14 z 3.02.2015 r.,

4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia***.

***dokonujący wypłat należności z tytułu dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych na rzecz spółki, o której mowa w pkt 2 lub jej zagranicznego zakładu, stosują ww. zwolnienia (z art. 22 ust. 4) pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w przypadku wypłaconych należności spełnione zostały warunki, o których mowa w pkt 4–art. 26 ust. 1f ustawy.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) posiada udziały(akcje) wspólnie wypłacającej te należności w wysokości min. 10% nieprzerwanie przez okres dwóch lat (art. 22 ust. 4a ustawy). Zwolnienie ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania

udziałów(akcji) w ww. wysokości upływa po dniu uzyskania tych dochodów(przychodów) - art. 22 ust. 4b ustawy.

Z interpretacji indywidualnej z 20.07.2020 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.174.2020.2.JKT „(...) z uwagi na zasady sukcesji podatkowej przewidzianej w art. 93 Ordynacji podatkowej, Wnioskodawca w wyniku przejęcia podmiotu zagranicznego będzie kontynuatorem praw i obowiązków tego podmiotu. Bieg dwuletniego okresu posiadania akcji wskazany w art. 22 ust. 4a ustawy o CIT zostanie zachowany (...)”.

W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w ww. wysokości nieprzerwanie przez okres dwóch lat, spółka otrzymująca dochody (przychody) jest obowiązana do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, w wysokości 19% dochodów (przychodów), do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia (art. 22 ust. 4b ustawy).

Ww. warunki zwolnienia stosuje się odpowiednio do (art. 22 ust. 4c ustawy):

- 1) spółdzielni związanych na podstawie rozporządzenia nr 1435/2003/WE z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu Spółdzielni Europejskiej,
- 2) dochodów (przychodów), wypłacanych spółkom podlegającym w Konfederacji Szwajcarskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania; bezpośredni udział procentowy w kapitale spółki wypłacającej dochody (przychody) ustala się w wysokości nie mniejszej niż 25%,
- 3) dochodów wypłacanych (przypisanych) na rzecz położonego na terytorium państwa członkowskiego UE lub EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej zagranicznego zakładu spółki, jeżeli spełnia ona ww. warunki.

Zwolnienie stosuje się: (art. 22 ust. 4d ustawy):

1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 3, wynika z tytułu własności,

2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:

a) własności,

b) innego niż własność, pod warunkiem, że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

Zgodnie z art. 22 ust. 6 ustawy - zwolnienie określone w art. 22 ust. 4-4d stosuje się do podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy; w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 4c pkt 2 (udział w kapitale spółki nie mniejszy niż 25%).

Zwolnienie stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP(art. 22a ustawy), pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest RP, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż RP państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b ustawy).

Zwolnienia nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia było (art. 22c ust. 1 ustawy):

1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;

2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, do których nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego m.in. w art. 22 ust. 4, sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów(art. 22c ust. 2 ustawy). Jest to tzw. klauzula zapobiegająca nadużyciom w przypadku stosowania

zwolnienia z opodatkowania (obowiązuje od 1.01.2016 r., w zmienionym brzmieniu od 1.01.2019 r.).

Pobór i terminy wpłaty zryczałtowanego podatku.

Podatek od dochodów z udziału w zyskach osób prawnych płatnik pobiera:

- 1) od wypłat należności z tytułu dochodów (przychodów) z dywidend i innych z udziału w zyskach osób prawnych - w dniu dokonania wypłat (art. 26 ust. 1 ustawy),
- 2) w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego /funduszu udziałowego – w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego; w przypadku braku wymogu rejestracji – od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału, a w spółdzielniach – od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu funduszu udziałowego (art. 26 ust. 2 ustawy o pdop),
- 3) w przypadku wypłaty należności na rzecz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2020 r. poz. 89 ze zm.) –w dniu przekazania należności do dyspozycji posiadacza rachunku zbiorczego (art. 26 ust. 2b ustawy),
- 4) w przypadku wypłat dywidend oraz dochodów(przychodów) wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 3 i 5 ustawy o pdop oraz art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. b, e oraz g ustawy zmienionej, uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych –w dniu przekazania należności do dyspozycji posiadacza rachunku papierów wartościowych lub posiadacza rachunku zbiorczego(art. 26 ust. 2d ustawy).Płatnikiem jest podmiot prowadzący rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze.

Na płatniku ciąży również obowiązek uwzględnienia odliczeń od podatku pobieranego od komplementariusza.

Zryczałtowany podatek od przychodów komplementariusza z udziału w zyskach S.K.A. pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od jej dochodu, obliczonego zgodnie z art. 19, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty zryczałtowanego podatku. Podatek pomniejsza się również, gdy komplementariusz przychód z udziału w zysku S.K.A. za dany rok podatkowy osiągnie w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.

Pomniejszenie przysługuje także od podatku pobranego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji S.K.A. albo z jego wystąpienia z S.K.A. Jeżeli komplementariusz uzyska przychody z udziału w zysku z więcej niż jednej S.K.A., pomniejszenie dotyczy podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej spółki.

Płatnik nie pobiera zryczałtowanego podatku w przypadku złożenia przez podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1, korzystających ze zwolnienia w związku z przeznaczeniem dochodów na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, oświadczenia, że dochody z dywidend oraz z innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przeznaczą na cele wymienione w tym przepisie–art. 26 ust. 1a ustawy.

Uprawnienie do złożenia ww. oświadczenia nie przysługuje podatnikom w sytuacji podwyższenia kapitału zakładowego/funduszu udziałowego.

Wzór oświadczenia określa rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów wydane na podstawie delegacji określonej w art. 28a ustawy. Jest to formularz CIT-5. Podatnik składa je płatnikowi nie później niż w dniu wypłaty należności.

Z interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4.12.2019 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.424.2019.MZA,,(...)w sytuacji wypłaty przez Spółkę zaliczki na poczet dywidendy oraz/lub dywidendy po 31 grudnia 2019 r. w kwocie powyżej 2 mln złotych na rzecz Stowarzyszenia, które przeznaczy je na swoje cele statutowe wynikające art. 26 ust. 1a ustawy o CIT, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do pobrania podatku u źródła”.

Płatnicy przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek (art. 26 ust. 3 ustawy):

- na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy, którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo
- w przypadku podatników będących nierezydentami podatkowymi oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy, którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Podatek u źródła – zmiany od 2019 r.

Zmiany zostały wprowadzone ww. ustawą z 23.10.2018 r. (Dz.U. poz. 2193).

Nowe zasady dotyczą wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy, a więc również określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, od których podatek ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).

Według regulacji sprzed zmiany przepisów, płatnik wypłacający należność za granicę po spełnieniu wyżej omówionych warunków formalnych mógł:

- zastosować korzystniejszą od polskiej (niższą) stawkę podatku wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo nie pobrać podatku zgodnie z taką umową,
- zastosować do tych należności zwolnienie na podstawie przepisów ustawy.

Przy poborze podatku u źródła obowiązuje tzw. zasada relief at source (ulga u źródła), zgodnie z którą prawo do skorzystania ze zwolnienia z zapłaty podatku następuje już w momencie wypłaty należności przez płatnika.

Ustawa nowelizująca wprowadziła od 1.01.2019 r. zasadę obowiązkowego poboru podatku u źródła (WHT) od należności wypłaconych z ww. tytułów, jeżeli łączna ich wartość wypłacona przez płatnika na rzecz (jednego) tego samego podatnika w danym roku podatkowym (*rok podatkowy płatnika*) przekroczy kwotę 2 000 000 zł.

W przypadku wypłaty należności do wysokości nieprzekraczającej roku podatkowym łącznie kwoty 2000000 zł, płatnik może zastosować dotychczasowe zasady, tj.:

- nie pobrać podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub pobrać podatek wg obniżonej stawki określonej w umowie, lub
- zastosować zwolnienie.

Jednak warunkiem tego jest spełnienie wymogów, w szczególności:

- dokonanie, z zachowaniem należytej staranności, weryfikacji warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku innej niż stawka „podstawowa” wynikająca z ustawy,
- spełnienie warunków formalnych dla zastosowania określonej preferencji np. posiadanie certyfikatu rezydencji podatnika czy też stosownego oświadczenia. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Zgodnie z nową definicją ustawową, rzeczywistym właścicielem (beneficial owner, art. 4a pkt 29) należności będzie podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,

b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,

c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przy ocenie prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.

Jeżeli łączna kwota wypłat dokonanych w ciągu roku przez płatnika na rzecz tego samego podatnika przekroczy 2000000 zł, płatnik będzie obowiązany od nadwyżki ponad kwotę 2000000 zł, pobrać zryczałtowany podatek u źródła z zastosowaniem stawek określonych w prawie krajowym, tj.:

–bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,

–bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych ustawy lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Istnieje możliwość zwrotu pobranego podatku na wniosek – procedura zwrotu w Rozdziale 6a ustawy o CIT - art. 28b. Uprawnionymi do złożenia wniosku są:

–podatnik (w tym nierezydent) –WH-WCZ,

–płatnik – jeżeli wpłacił podatek do urzędu skarbowego z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku (wprowadzenie odpowiednich zapisów umownych; umowna klauzula ubруттовienia gross-up) – WH-WCP.

Wniosek zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów w nim przedstawionych oraz zgodności z oryginałem załączonej do niego dokumentacji. Do wniosku dołącza się:

1) certyfikat rezydencji podatnika,

2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności,

3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności,

4) oświadczenie podatnika, że nie korzysta on ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów w kraju rezydencji,

5) oświadczenie podatnika, że jest on podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie, że jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności,

6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych,

7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku,

8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń (z pkt 5 i 6).

Niepobranie podatku od kwoty powyżej 2 000 000 zł

Do ustawy wprowadzono wyjątki od zasady obowiązkowego poboru podatku u źródła (WHT) według stawki krajowej, tj. gdy:

1) płatnik złoży oświadczenie – art. 26 ust. 7a ustawy,

2) organ podatkowy wyda opinię o stosowaniu zwolnienia – art. 26 ust. 2g i art. 26b ustawy.

W dniu 31.12.2018 r. zostało wydane rozporządzenie M Fw sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545).

Zgodnie z rozporządzeniem, nowe przepisy nie będą miały zastosowania do niektórych należności (§ 2). Ponadto ograniczono stosowanie art. 26 ust. 2e (pobór podatku):

–do 30 czerwca 2019 r. (do płatności z tytułu dywidend, odsetek, usług niematerialnych),

–do 31 grudnia 2019 r.(do płatności z tytułu należności licencyjnych lub międzynarodowego transportu osób i towarów).

Warunkiem zastosowania tego odroczenia jest spełnienie wymagań do niepobrania, zwolnienia lub stosowania niższej stawki podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przypadku płatności na rzecz nierezydentów, skorzystanie z ograniczenia, jak i wyłączenia stosowania przepisów (w odniesieniu do określonych płatności), uzależnione jest od:

–zawarcia przez Polskę z państwem siedziby podatnika umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych,

–istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników.

Zostały wydane kolejne rozporządzenia Ministra Finansów zmieniające termin stosowania nowych przepisów:

- do 31.12.2019 r. – z 28.06.2019 r. Dz. U. poz. 1203,

- do 30.06.2020 r. – z 23.12.2019 r. Dz. U. poz. 2528,

- do 31.12.2020 r. – z 19.06.2020 r. Dz. U. poz. 1096

Wniosek końcowy.

Opisane powyżej zmiany w sposobie rozliczania kosztów usług niematerialnych, finansowania dłużnego a także w sposobie podziału na dwa źródła wymagają dostosowania ewidencji rachunkowej do potrzeb wynikających ze zmienionych przepisów. Utrudnieniem jest brak ustawowych definicji dla wielu określeń ujętych w przepisach, co wymusza konieczność stosowania wykładni językowych i, jak zawsze, wyjątkowej uwagi księgowych. Należy mieć nadzieję, że rozbieżne pojmowanie tak istotnych zagadnień jak metodyka wyliczania limitów kosztowych możliwych do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w podmiotach gospodarczych, znajdzie ostateczne rozstrzygnięcie i ukształtuje się stała linia orzecznicza, a to ułatwi życie zarówno podatnikom jak i organom podatkowym.

Literatura:

1. Podatki (2019, 2020). Wydawnictwo C.H. Beck.

2. Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Red. prof. dr hab. Witold Modzelewski, Jacek Pyssa, Małgorzata Lehmann – Zaja, Andrzej Dembiński, Bartłomiej Kurant. Rok wydania 2016. Wydawnictwo C.H. Beck

3. Portal Podatkowy.

4. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz. Autor: Mariusz Pogoński. Opublikowano LexisNexis 2014.

5. Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, wyd. IV. Autorzy: Aleksandra Krajewska, Adam Mariański, Aneta Nowak-Piechota, Michał Wilk, Jakub Żurawiński. Opublikowano Wolters Kluwer 2016.

6. Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz. Red. Krzysztof Gil, Aleksandra Obońska, Adam Waławczyk, Agnieszka Walter. Rok wydania 2016. Wydawnictwo C.H. Beck.

7. LEX Woltes Kluwer.

8. Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Autor: Andrzej Kidyba. Opublikowano Wolters Kluwer 2015.

9. Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego (sip.mf.gov.pl).

10. Wyroki sądów administracyjnych – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl).

11. Miesięcznik Rachunkowość 2016 – 2018.

12. Artykuły publikowane w prasie podatkowej 2017 -2020.