

Zmiany zawarte w ustawie o CIT od 1 stycznia 2015 r.

Z dniem 1 stycznia 2015 r. weszła w życie ustawa z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1328). Zapowiadane od kilkunastu miesięcy zmiany dotyczące m.in. opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych, wypłaty dywidendy w formie niepieniężnej, nowego brzmienia przepisów dotyczących cen transferowych i dokumentacji podatkowych, czy przepisów w zakresie niedostatecznej kapitalizacji stają się faktem. Celem niniejszego artykułu jest wskazanie najistotniejszych zmian, które w znaczny sposób wpłyną na rozliczenia podatkowe od 1 stycznia 2015 r.

Ustawodawca tłumaczy wprowadzenie w życie nowych regulacji obowiązkiem dążenia do zapewnienia zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności opodatkowania, a także koniecznością wyeliminowania jaskrawych przejawów działań optymalizacyjnych. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej definiuje „szkodliwą optymalizację” jako działania, których podstawową cechą jest to, że o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia transakcji decydują wyłącznie przepisy podatkowe, co jednak – jak podkreśla – jest zgodne z obowiązującym prawem (!). Nie bez znaczenia, jak wskazano w uzasadnieniu projektu, jest konieczność podjęcia kroków zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego, czyli mówiąc wprost do zapewnienia większych wpływów do budżetu.

Jedną ze wzbudzających najwięcej kontrowersji zmian jest wprowadzenie nowych przepisów dotyczących spółek o zasięgu międzynarodowym, a konkretnie dochodów **zagranicznych spółek kontrolowanych** (*Controlled Foreign Corporation*) przez polskich podatników podatku dochodowego. Dotychczas nie było w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawa o CIT) przepisów na-



MAGDALENA PATRYAS

doradca podatkowy,
partner w KSP
Legal & Tax Advice

kazujących opodatkowanie w naszym kraju dochodu spółek kontrolowanych, płacących podatek dochodowy w krajach o niższej stawce podatkowej (np. na Cyprze czy w Luksemburgu). Nowe przepisy dotyczące zasad i warunków opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych opisuje i komentuje **Michał Wilk** w artykule „Spółki kontrolowane płacą polski podatek” na stronie 6.

Od 1 stycznia 2015 zmieniły się także **zasady tzw. cienkiej (niedostatecznej) kapitalizacji**. Regulom niedostatecznej kapitalizacji będą podlegały odsetki od pożyczek, w zakresie, w jakim pożyczka przekracza wartość kapitałów własnych (ustawodawca odchodzi więc od kryterium kapitału zakładowego) – co istotne, wskaźnik zadłużenia do kapitału wynoszący 3:1 zastąpiono wskaźnikiem 1:1 zadłużenia do kapitałów własnych podatnika (*Debt to Asset Ratio*). Do odsetek od pożyczek udzielonych do 31 grudnia 2014 r. zastosowanie znajdą jednak stare zasady (o ile pożyczka została faktycznie przekazana), ale będzie także można także wybrać tzw. metodę alternatywną. Po uprzednim zawiadomieniu urzędu skarbowego reguły niedostatecznej kapitalizacji odnieść będzie można do kwoty odsetek obliczonych zgodnie z nową metodą pozwalającą na wyznaczenie limitu w oparciu o posiadane aktywa. Ta metoda będzie jednak uwzględniała limit dla wszystkich odsetek od pożyczek, a zatem nie będzie ograniczała się do umów zawartych z podmiotami powiązаныmi. Nowe zasady cienkiej kapitalizacji, przykłady i rekomendacje przedstawia **Aleksandra Miłkaszewska** w artykule „Podatnik ma wybór sposobu kapitalizacji” na stronie 10.

Ustawodawca wprowadził także zmiany w przepisach dotyczących posiadania tzw. **certyfikatów rezydencji** – certyfikat będzie można wykorzystywać tylko przez 12 miesięcy, o ile organ wydający certyfikat rezydencji nie wskazał jego terminu ważności. Odsyłam Państwa do lektury artykułu **Dariusza Kapusty** na stronie 16.

Nie są to jedyne zmiany, które zaczną obowiązywać w podatku dochodowym od osób prawnych w 2015 roku. Co jeszcze będzie nowego?

Sporządzanie dokumentacji cen transferowych

Przepisy regulujące obowiązek sporządzenia i okazania na żądanie organów podatkowych tzw. dokumentacji cen transferowych zostały istotnie poszerzone. Ustawa nowelizująca zmieniła brzmienie art. 9a ustawy o CIT i obejmuje obowiązkiem dokumentacyjnym także umowy spółek osobowych, umowy wspólnego przedsięwzięcia (*joint venture*) lub umowy o podobnym charakterze (wszelkiego rodzaju umowy wspólnych przedsięwzięć, np. umowy konsorcjum) zawierane ze spółkami niebędącymi podatnikami podatku dochodowego. Oznacza to, że przy zawieraniu przykładowo umowy spółki komandytowej konieczne jest sporządzenie dokumentacji cen transferowych określających funkcje pełnione przez poszczególnych wspólników (w tym użyte aktywa i podejmowane ryzyko), poniesione koszty i oczekiwane przez wspólników korzyści, a także, zgodnie z dodanym przepisem art. 9a ust. 1 pkt 5 – przyjęte w umowie spółki zasady dotyczące praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestniczenia w stratach.

Obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dotyczy umowy spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50 tys. euro. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej podobnej umowy limit ten odnosi się do wartości wspólnego przedsięwzięcia określonego w tej umowie. W przypadku gdy w umowie nie określono tej wartości, limit należy odnieść do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia.

Należy też pamiętać, że w przypadku gdy jedną ze stron umowy spółki osobowej jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym (to znaczy w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową), powyższy limit ulega obniżeniu do wysokości 20 tys. euro.

Zmienił się także krąg tzw. podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT. Rozszerzono katalog podmiotów powiązanych o jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Tym samym, jeżeli jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem lub jego kontroli (lub też posiada udział w kapitale tego podmiotu) i w wyniku takich powiązań zostaną ustalone warunki nierynkowe, w wyniku których podatnik nie wykazuje dochodu (lub wykazuje dochody niższe niż należałoby oczekiwać, gdyby opisane powiązania nie miały miejsca), organ podatkowy ma prawo oszacować dochody takiego podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Ustawodawca zdecydował się także doprecyzować przepisy dotyczące szacowania dochodu zakładu zagranicznego

przedsiębiorcy – obowiązkiem dokumentacyjnym są objęte także transakcje między spółką matką a jej zakładem położonym na terytorium Polski, przypisane do tego zakładu. Nowością jest objęcie tym obowiązkiem także odwrotnej sytuacji – gdy polski podatnik posiada zakład za granicą – w zakresie transakcji pomiędzy tym podatnikiem a jego zagranicznym zakładem, przypisanych do zakładu konieczne będzie sporządzenie dokumentacji cen transferowych. Wreszcie w art. 11 ustawy o CIT dodano ust. 8e, pozwalający na wyeliminowanie podwójnego ekonomicznego opodatkowania w sytuacji, gdy organ podatkowy dokonał oszacowania dochodów podatnika w związku z ustaleniem czy narzuceniem warunków nierynkowych w transakcji z podmiotami powiązаныmi.

Konsekwencje zmian w cenach transferowych

Wszystkie transakcje, a także umowy zawierane ze spółkami osobowymi (w tym umowy tych spółek) powinny zostać udokumentowane zgodnie z art. 9a ustawy o CIT. Zdaniem Ministerstwa Finansów transakcje ze spółkami osobowymi zawarte przed 1 stycznia 2015 r. również powinny zostać opisane w dokumentacji cen transferowych.

Od 1 stycznia 2015 r. należy na żądanie organów podatkowych lub skarbowych przedstawić także dokumentacje cen transferowych dla transakcji pomiędzy podatnikiem a jego zagranicznym zakładem.

Świadczenia w naturze

Ustawodawca zdecydował o doprecyzowaniu momentu powstania przychodów i kosztów podatnika wykonującego świadczenie niepieniężne (rzeczowe) na rzecz swojego kontrahenta oraz zasad ustalania wartości otrzymanych przez drugą stronę składników majątku, jaką można uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu świadczenia.

W katalogu przychodów podatkowych (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT) wyraźnie wskazano, że do przychodów podatkowych zalicza się także wartość świadczeń w naturze (w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie lub innych świadczeń otrzymanych w naturze). Kosztem uzyskania przychodów w przypadku ich zbycia będzie wartość rynkowa w przypadku otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw majątkowych, a w przypadku świadczeń w naturze (nieodpłatnych świadczeń):

- jeżeli przedmiotem nabycia były usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenie – ceny stosowane wobec innych odbiorców,
- w przypadku zakupionych usług – cena ich zakupu,
- jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu – wysokość czynszu, który byłby zapłacony w razie zawarcia umowy najmu,
- w pozostałych przypadkach – ceny rynkowe stosowane w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Sankcja za brak sprawozdania, opinii lub raportu biegłego rewidenta

Jeżeli podatnik nie złoży w terminie sprawozdania finansowego oraz opinii i raportu biegłego rewidenta organowi podatkowemu, czyn taki stanowi może wykroczenie skarbowe (art. 53 § 30f w powiązaniu z art. 80b Kodeksu karnego skarbowego).

Doprecyzowano także, że z przychodów wyłączona jest (zmiana przepisu art. 14 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT) wartość otrzymanych lub zwróconych pożyczek w formie niepieniężnej (w naturze).

Dywidenda niepieniężna

Warto szczególnie zwrócić uwagę na nowy przepis art. 14a ustawy o CIT. Regulacja ta dotyczy sytuacji, gdy podatnik reguluje swoje zobowiązanie w formie niepieniężnej (w całości lub części), w tym z tytułu pożyczki, dywidendy, podziału zysku spółki niebędącej osobą prawną, umorzenia lub zbycia w celu umorzenia udziałów czy akcji. Przychodem podatnika jest wówczas wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jednak gdy wartość rynkowa świadczenia w naturze jest wyższa niż wysokość uregulowanego zobowiązania, przychód określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Powyższe zasady stosuje się także w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę osobową.

W przypadku zaś odpłatnego zbycia nabytych w powyższy sposób składników majątku (to jest rzeczy, praw czy innych świadczeń będących przedmiotem wykonania świadczenia niepieniężnego), kosztem uzyskania przychodu będzie wartość należności (wierzytelności) uregulowanej przez wykonanie świadczenia niepieniężnego pomniejszona o naliczony w związku z przekazaniem tego świadczenia VAT oraz pomniejszona o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji znika istniejąca do końca 2014 roku wątpliwość, czy wypłacając dywidendę w formie niepieniężnej (poprzez wydanie rzeczy, czy – częściej – nieruchomości) spółka uzyskuje dochód jak z odpłatnego zbycia rzeczy czy praw majątkowych. Na takim stanowisku stały w większości organy podatkowe, wywodząc obowiązek rozpoznania przychodu podatkowego z ogólnego katalogu przychodów opisanego w art. 12 ust. 1 ustawy.

Jednak sądy administracyjne coraz częściej odrzucały analogię między wypłatą dywidendy w formie niepieniężnej (*de facto* będącej wypłatą zysku w formie rzeczowej), a zbyciem składnika majątku, kształtując korzystną dla podatników linię orzeczniczą (np. wyrok NSA z 22 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1771/11). Argumentów popierających takie stanowisko jest kilka – po pierwsze, spółka wypłacająca dywidendę faktycznie nie uzyskuje żadnego przysporzenia, po drugie przedsiębiorca ma swobodę wyboru formy wypłaty dywidendy, a rozróżnianie skutków podatkowych w zależności od formy wypłaty świadczenia jest nieuprawnione.

W uzasadnieniu przywołanego powyżej wyroku NSA czytamy: *Zwrócić również należy uwagę, iż w wyniku wypłaty*

z zysku w formie rzeczowej wartość rynkowa pozostałych w spółce aktywów nie wzrośnie. Zmianie ulegną jedynie rodzaj i struktura aktywów spółki. Wypłata z zysku w formie rzeczowej spowoduje natomiast przesunięcie danej pozycji z aktywów na pasywa w bilansie spółki. Nie powstanie jednak z tego tytułu żadne przysporzenie majątkowe, a więc przychód podatkowy w spółce. Wypłata dywidendy w naturze nie jest bowiem dla spółki odpłatnym zbyciem nieruchomości. Wypłata dywidendy w formie rzeczowej przez przyznanie udziału w nieruchomości jako substytut świadczenia pieniężnego nie powoduje więc powstania przychodu po stronie spółki.

Wskutek wprowadzenia omawianych regulacji odnośnie do opodatkowania dywidendy rzeczowej stosowane do końca 2014 roku metody restrukturyzacji składników majątku (przeniesienie własności wybranych aktywów na wspólnika czy spółkęmatkę w ramach podziału zysku, wypłata wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów czy inne transakcje oparte na cywilistycznej koncepcji *datio in solutum*¹) zapewne przestaną być wykorzystywane na dotychczasową skalę.

Wyłączenie ze zwolnienia dywidendy zagranicznej

Zmiana dotyczy opodatkowania otrzymanych dywidend i innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegających odliczeniu w spółce wypłacającej (tzw. pożyczka partycypacyjna). Zgodnie z nowym brzmieniem art. 12 ust. 11 ustawy o CIT dywidenda otrzymana przez polskiego podatnika będzie opodatkowana w całości lub części, jeżeli została zaliczona do kosztów podatkowych lub odliczona od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku w państwie spółki wypłacającej dywidendę. Zapis ten ma na celu ograniczenie korzystania z tzw. struktur hybrydowych – np. gdy płatność jest traktowana jak odsetki w jednym państwie, a w drugim jak dywidenda.

Przepisy ustawy o CIT obowiązujące do 31 grudnia 2014 r. oraz linia orzecznicza sądów administracyjnych były – zdaniem ustawodawcy – wykorzystywane do optymalizacji podatkowej oraz sprzeczne z dyrektywą Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. Celem dyrektywy było bowiem wyeliminowanie podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną spółce dominującej (zniesienie podatku u źródła pobieranego przez państwo siedziby spółki zależnej oraz zagwarantowanie zwolnienia od podatku dla dochodu otrzymanego przez spółkę dominującą, gdyż dochód został wcześniej opodatkowany w państwie siedziby spółki zależnej, w którym prowadzi ona działalność).

¹ Np. wypłacane w formie rzeczowej wynagrodzenia za umorzone udziały, wydanie certyfikatów inwestycyjnych oraz jednostek uczestnictwa w zamian za akcje czy udziały.

Opisywana regulacja zapobiega zatem „podwójnemu nieopodatkowaniu” dochodu – wykluczyć ma sytuacje, gdy dochody z tytułu udziału z zysku nie są opodatkowane ani w państwie źródła (bo podlegają odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania bądź podatku), ani w Polsce.

Opodatkowanie niepodzielonych zysków

Zgodnie z regulacją obowiązującą do końca 2014 roku przychodem z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną (przychód określa się na dzień przekształcenia).

Pojęcie „niepodzielonych zysków” od lat wzbudzało kontrowersje i spory z organami podatkowymi. Powstawało pytanie: co oznacza w praktyce „dochód faktycznie uzyskany” z udziału w zysku osoby prawnej? Podatnicy i przedstawiciele organów skarbowych spierali się, czy chodzi o zysk niewypłacony wspólnikom przez spółkę w formie dywidendy, czy może również o zysk przekazany na kapitał zapasowy/rezerwowy (tego zdania były organy stojące na stanowisku, że kwoty przekazane na istniejące w spółce kapitały lub fundusze także stanowią dochód do opodatkowania – przeciwnie stanowisko, w ocenie organów, prowadziłoby do uniknięcia opodatkowania części zysków).

Od 1 stycznia 2015 r. w ustawie o CIT (art. 10 ust. 1 pkt 8) znalazł się zapis wskazujący wprost, że przychodem (dochodem) będzie także wartość zysku przekazanego na kapitały inne niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną.

Wymiana udziałów lub akcji

Wymiana udziałów lub akcji jest operacją, która powinna być neutralna podatkowo dla jej uczestników. Jak stanowi art. 12 ust. 4d ustawy o PDOP, jeżeli spółka nabywa od wspólników innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji) oraz jeżeli w wyniku nabycia:

- spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
- spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa liczbę udziałów (akcji) w tej spółce,

do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikom tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem,

że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

Natomiast stosownie do treści art. 12 ust. 11 ustawy o CIT, w przypadku gdy spółka nabywająca lub spółka, której udziały (akcje) są nabywane, nie posiada siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli jest ona podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do ustawy, lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Przepis art. 12 ust. 4d będzie można stosować także w sytuacji, gdy wymiana udziałów (akcji) przeprowadzana jest w kilku następujących po sobie transakcjach w okresie 6 miesięcy liczonych od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze nabycie udziałów (akcji).

Współpraca z jednostkami naukowymi

Ustawodawca zdecydował o przesunięciu momentu opodatkowania odnośnie do dochodu z tytułu wniesienia przez m.in. uczelnie wyższe, instytuty badawcze, twórców indywidualnych wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej w postaci własności intelektualnej (art. 12 ust. 1b pkt 5 ustawy o CIT). Regulacja dotyczy wniesienia do spółki patentów i innych praw określonych w ustawie o własności przemysłowej, praw autorskich, *know-how* oraz licencji. Przychód powstanie w dniu, w którym upłynie okres 5 lat od dnia objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej własności przemysłowej, chyba że wcześniej nastąpi zbycie (umorzenie) tych udziałów lub też podmiot komercjalizujący zostanie postawiony w stan upadłości lub likwidacji lub też przestanie być podatnikiem podatku dochodowego w Polsce od całości swoich dochodów.

Celem zmiany (odroczenia opodatkowania przychodów z tytułu objęcia udziałów/akcji) jest stworzenie impulsu do rozwijania współpracy pomiędzy przedsiębiorcami a jednostkami naukowymi.

Przepisy przejściowe

Podatnicy CIT, którzy przyjęli inny rok podatkowy niż rok kalendarzowy (i rok ten rozpoczął się przed 1 stycznia 2015 r.), stosują ustawę w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego.

Na koniec warto wspomnieć, że ustawa nowelizująca zmieniła nie tylko przepisy ustawy o CIT. W Kodeksie karnym skarbowym zostały dodane przepisy odnośnie do sankcji za niezłożenie w terminie organowi skarbowemu sprawozdania finansowego wraz z raportem i opinią biegłego rewidenta.