

Podatek od przerzuconych dochodów – interpretacyjna łamigłówka



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

DR MIKOŁAJ KONDEJ

Wtekście przedstawiono liczne wątpliwości interpretacyjne, które wiążą się z nowouchwalonymi regulacjami, oraz wskazano, jak zdaniem autora należałoby je rozstrzygać.

Istota instytucji

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

PRZYKŁAD:

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

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

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

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

Podatek od przerzuconych dochodów, zgodnie z treścią regulacji, znajduje zastosowanie wyłącznie do rezydentów działających w formie spółek⁴ będących podatnikami CIT⁵. Nie obejmuje on więc rezydentów działających w innej formie, np. fundacji czy stowarzyszeń. Biorąc pod uwagę, że przerzucanie dochodu do jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania jest możliwe po stronie każdego podatnika CIT, takie ograniczenie zakresu przepisu nie wydaje się do końca racjonalne.

Przepisy o podatku od przerzuconych dochodów stosuje się odpowiednio do dochodów nierezydentów posiadających na terenie RP zakład⁶. Dość oczywiste wydaje się, że odpowiednie stosowanie polega w tym przypadku na możliwości objęcia podatkiem kosztów związanych z działalnością polskiego zakładu. By przepis nie był dyskryminujący, należy przyjąć, iż również w przypadku nierezydentów podatek obejmuje jedynie spółki.

Przerzucony dochód

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

1.

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

2.

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

3.

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

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

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

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

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

1.

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

2.

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

3.

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

4.

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

5.

opłatami i wynagrodzeniami za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

Katalog kosztów mogących stanowić przerzucone dochody jest nieco rozszerzonym katalogiem znanym podatnikom dobrze z obecnego art. 15e ustawy o CIT. Zbieżność pomiędzy katalogami to nie przypadek. W ramach uchwalonej nowelizacji art. 15e ustawy o CIT jest bowiem eliminowany z polskiego systemu prawnego. Podatek od przerzucenych dochodów ma, wraz z innymi instytucjami wprowadzanymi Polskim Ładem, w szczególności podatkiem minimalnym, zastępować wskazaną instytucję⁷. Jak się wydaje, uchylenie art. 15e ustawy o CIT i zastąpienie go innymi regulacjami może mieć związek z podnoszonymi przez część podatników zarzutami niezgodności tego przepisu z prawem międzynarodowym⁸.

W kontekście usunięcia z ustawy o CIT art. 15e wskazać należy, że zgodnie z regulacją przejściową (art. 6o ustawy nowelizującej) podatnicy, w stosunku do których przepis ten znalazł zastosowanie w latach poprzednich, zachowują w ramach ochrony praw nabytych prawo do odliczenia nierozliczonych dotąd w kosztach wydatków w latach kolejnych na dotychczasowych zasadach. Dyskusyjne może pozostawać, czy w świetle tego przepisu podatnik ma prawo rozliczenia w kosztach wyłączonych w poprzednich latach na podstawie art. 15e wydatków: (1) jedynie w przypadku gdy bieżące koszty, które na gruncie uchylonego art. 15e podlegałyby wyłączeniu z KUP, nie przekraczają ustawowego limitu czy też (2) bez względu na kwotę bieżących kosztów, które mogłyby podlegać wyłączeniu, gdyby art. 15e nadal obowiązywał⁹. Wydaje mi się, że ustawodawcy chodziło raczej o tę pierwszą interpretację. W przepisie przejściowym ustawodawca wyłączył także możliwość odnowienia uprzednio stosowanych porozumień cenowych, które: (1) dotyczą nabycia usług wewnątrzgru-

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

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

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

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

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

Przepisy przewidują, że podatek od przerzuconych dochodów nie znajdzie zastosowania, jeżeli po stronie danego podatnika suma kosztów mieszczących się w przywołanym powyżej katalogu z art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT, liczona zarówno w odniesieniu do podmiotów powiązanych, jak i niepowiązanych¹⁰, będzie stanowiła mniej niż 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika w roku podatkowym w jakiegokolwiek formie. Omawiany warunek będzie określany dalej również jako: test 1. Przy ustalaniu, czy koszty podatnika przekraczają powyższy próg, koszty finansowania dłużnego oblicza się bez stoso-

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

Objęcie zakresem regulacji kosztów konsolidowanych oraz odpisów amortyzacyjnych

Kosztami mogącymi stanowić przerzucony dochód są nie tylko koszty danej jednostki, ale również koszty przypisane do jednostki ze względu na udział w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych¹¹. Podatnik ustalając podstawę opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów, uwzględnia więc nie tylko swoje koszty, ale również inne koszty konsolidowane dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania CIT.

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

praw nabytych w postaci prawa do efektywnego rozpoznania kosztu podatkowego w drodze odpisu amortyzacyjnego¹².

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

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

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

Podmiot powiązany jako bezpośredni lub pośredni odbiorca płatności

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

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

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

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

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

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

PRZYKŁAD:

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

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

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

W takim ujęciu z pośrednim ponoszeniem kosztu na rzecz podmiotu powiązanego mielibyśmy do czynienia w tych przypadkach, gdy rzeczywistym właścicielem płatności realizowanej przez polskiego podatnika byłby podmiot z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu. Niemniej kwestia ta jest daleka od jednoznaczności, biorąc pod uwagę liczbę sporów o to, co definiuje, czy określony podmiot jest rzeczywistym właścicielem płatności¹³. W szczególności kontrowersyjne może pozostać to, czy identyfikacja podmiotu z jurysdykcji o efektywnym niskim opodatkowaniu jako rzeczywistego

odbiorcy jest możliwa w sytuacji, w której dla ustalenia, iż mamy do czynienia z przerzuconym dochodem, podmiot z takiej jurysdykcji ma otrzymaną należność wypłacać dalej¹⁴. Można by bowiem zastanawiać się, czy podmiot, który jedynie w pewnym sensie "pośredniczy w płatności", może w ogóle być jej rzeczywistym właścicielem. W tym zakresie nie występuje jednak oczywista sprzeczność. Fakt, iż określony podmiot jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymanej od polskiego podatnika, nie wyklucza bowiem tego, że środki otrzymane z tej należności może on wypłacać dalej, ponosząc podlegające odliczeniu wydatki lub wypłacając dywidendę. Na fakt ten wskazuje B. Kuźniacki, który po obszernej analizie instytucji rzeczywistego właściciela wskazuje, że: *jeśli podmiot otrzymujący daną płatność posiada odpowiednią swobodę (nie musi być to pełna swoboda) w dysponowaniu tą płatnością, która wynika z posiadania właściwych atrybutów własności nad tą płatnością, to w świetle autonomicznego, międzynarodowego znaczenia BO powinien być uznany za BO wobec tej płatności, nawet jeśli nie jest jej ostatecznym odbiorcą¹⁵*. Zdaniem tego autora status rzeczywistego właściciela jest bowiem uzależniony od posiadania odpowiednich atrybutów własności nad otrzymywanymi płatnościami, a nie od bezpośredniego lub ostatecznego otrzymywania płatności¹⁶.

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

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

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

Warunek efektywnego niskiego opodatkowania odbiorcy płatności

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Powyższe prowadzi mnie do wniosku, że ustalając, czy mamy do czynienia z efektywnym niskim opodatkowaniem powiązanego podmiotu, należy ustalić, analogicznie jak przy badaniu czy mamy do czynienia z zagraniczną jednostką kontrolowaną na gruncie przepisów CFC, dochód, który rozpoznałby on, gdyby był polskim rezydentem. Reasumując, ustalenie, czy warunek efektywnego niskiego opodatkowania jest spełniony, wymaga w mojej ocenie zweryfikowania, czy faktycznie zapłacony przez podmiot powiązany podatek¹⁷ jest niższy od iloczynu dochodu tego podmiotu, ustalonego tak jak gdyby ten podmiot był podatnikiem CIT, oraz stawki 14,25%. Jeżeli tak będzie, kryterium to należy uznać za spełnione.

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

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

Przykład:

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

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

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

Warunek przeliczenia dochodu przez podmiot powiązany – jaki cel realizuje?

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

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

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

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

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

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

Przykład:

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

Przywołany przykład pokazuje, że jeżeli celem ustawodawcy jest zwalczanie płatności, które efektywnie są nisko opodatkowane, badanie czy odbiorca płatności z kraju, gdzie obowiązuje niskie efektywne opodatkowanie, zaliczył jej równowartość u siebie do kosztów podatkowych, nie ma sensu. Z tożsamyh przyczyn zbędne wydaje się ustalenie, czy podmiot powiązany z kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu dokonał odliczenia równowartości kosztu poniesionego przez polskiego podatnika od dochodu, podstawy opodatkowania czy podatku¹⁸. Niezależnie od tego nie jest dla mnie jasne, po co ustawodawca chce, by badać, czy podmiot z kraju o efektywnym niskim opodatkowaniu wypłacił środki w drodze dywidendy.

Próbując szukać *ratio legis* dla art. 24aa ust. 2 pkt 2 lit. a, należy wskazać, że oba warunki wymienione w tym przepisie wykazują pewien związek z deklarowanym w uzasadnieniu celem regulacji, której jedną z intencji ma być przeciwdziałanie wykorzystaniu spółek pośredniczących¹⁹. Z art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy

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

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

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

Niezależnie od przedstawionych w poprzednim punkcie wątpliwości związanych z sensownością przyjętych przez ustawodawcę w art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT kryteriów identyfikacji przerzucanego dochodu, kryterium wskazane w tym przepisie, dalej nazywane również testem 2, ogranicza zasięg nowego podatku. Jego istotą pozostaje badanie, czy koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego, stanowiące należność tego podmiotu²⁰, podlegające przerzuceniu, tzn.:

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

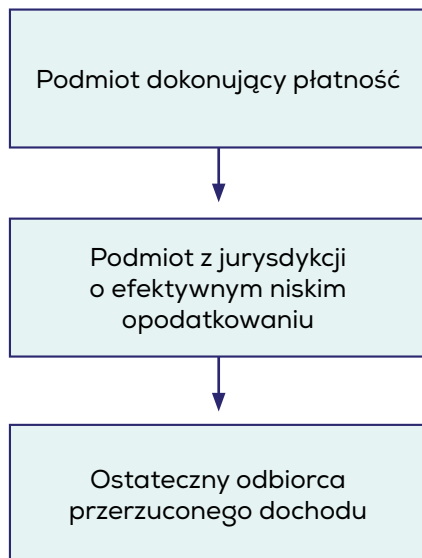
Kluczową wątpliwością praktyczną związaną z art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT jest to, czy stosunek kosztów, a właściwie przerzucanych dochodów, do przychodów należy odnosić do: (a) przychodów uzyskanych przez podmiot powiązany od danego podatnika, (b) przychodów uzyskanych od podatników będących polskimi rezydentami podatkowymi²¹ czy też może (c) do przychodów spełniających warunki wskazane powyżej, niezależnie od tego, czy otrzymywane są one od

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W takim ujęciu poza zakresem regulacji pozostaje większość

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

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

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

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

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

Podatku od przerzuconych dochodów nie stosuje się w takim zakresie, w jakim miałby on znaleźć zastosowanie do kosztów ponoszonych na rzecz podatnika podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą²². Dla uniknięcia wątpliwości wskazać należy, że

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Wydaje się, że w praktyce badanie, na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów, czy mamy do czynienia z rzeczywistą działalnością gospodarczą, będzie często dotyczyło działalności spółek holdingowych. To takie spółki są bowiem najczęściej beneficjentami rzeczywistymi płatności uzyskiwanych od polskich podatników. Ocena, czy podmioty takie prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą, będzie wymagała uwzględnienia specyfiki działalności holdingów, których substancja jest z natury ograniczona²³.

Kalkulacja podatku od przerzuconych dochodów oraz sprawozdawczość

Podatek od przerzuconych dochodów ma charakter samodzielny i autonomiczny²⁴. Oznacza to, że może on znaleźć zastosowanie nawet w przypadku, jeżeli spółka ponosi straty i nie jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest spółka ponosząca wydatek. Zasada ta obowiązuje również w odniesieniu do spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (podatnikiem nie jest więc w tym przypadku podatkowa grupa kapitałowa)²⁵. Podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania. Podstawę tę wyznacza kwota przerzuconych dochodów, a więc wydatków jednostki spełniających opisane wcześniej warunki. Podatek oblicza się raz do roku, przy okazji składania rocznego zeznania²⁶.

Ustawodawca przewiduje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania dwóch kategorii wydatków. Po pierwsze podatnik może odliczyć kwotę podatku u źródła pobranego przez podatnika w związku z ponoszeniem wydatków konstytuujących przerzucone dochody²⁷. Prawo do takiego odliczenia przysługuje jednak jedynie w zakresie:

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

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

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

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

Ustawodawca przewiduje ponadto możliwość odliczenia od podatku iloczynu kosztów wyłączonych w spółce w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15c oraz 19%²⁸. Wyłączenie to jest racjonalne, gdy weźmie się pod uwagę, że jeżeli kwoty są wyłączone z kosztów podatkowych na podstawie art. 15c, to zwiększają one efektywnie podstawę opodatkowania podatkiem CIT²⁹. Gdyby to wyłączenie nie istniało efektywnie, odsetki wyłączone na podstawie art. 15c skutkowałyby swego rodzaju podwójnym opodatkowaniem – raz ze względu na fakt, iż nie stanowiłyby one kosztu w CIT oraz drugi raz, bowiem byłyby one opodatkowane jako przerzucone dochody.

Podsumowanie wniosków co do zakresu stosowanych regulacji

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

krajowych, w przypadku gdy warunek efektywnego niskiego opodatkowania jest spełniony, co może mieć miejsce choćby, gdy odbiorca płatności jest małym podatnikiem czy korzysta z IPBOX. Ustawodawca przewidział bezpieczną przystań dla podatników, których całkowite koszty mieszczące się w katalogu kosztów kwalifikowanych³⁰ nie przekroczą 3% sumy kosztów uzyskania przychodów.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



DR MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY

1_ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw; dalej "nowelizacja".

2_ Uzasadnienie do projektu ustawy.

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

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

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

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

6_ Art. 24aa ust. 13.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19_ Uzasadnienie do projektu ustawy, s. 152.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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