

Podatek
od przeliczonych dochodów po
nowelizacji



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

DR MIKOŁAJ KONDEJ, MICHAŁ STĘPIEŃ

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

1. Katalog kosztów i *safe harbour*

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

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

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

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

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

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

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

2. Zmiany w zakresie *safe harbour*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Objęcie podatkiem wyłącznie płatności poza RP

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

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

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

datników. Powyższe nie znajduje jednak potwierdzenia w brzmieniu przepisów.

4. Warunki odnoszące się do odbiorcy płatności

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

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

4.1. Stawka opodatkowania odbiorcy płatności

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

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

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

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

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

PRZYKŁAD 1 – UPRAWNIENIE DO PROCENTOWEGO ZWROTU PODATKU

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

PRZYKŁAD 2 – ODLICZENIE KWOTOWE OD DOCHODU

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

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

PRZYKŁAD 3 – ODLICZENIE

PROCENTOWE OD PRZYCHODU

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

przedstawiono w poniższych fragmentach uzasadnienia:

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

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

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

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

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

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

4.3. PRZEKAZANIE ODPOWIEDNIEJ WYSOKOŚCI UZYSKIWANYCH PRZYCHODÓW NA RZECZ INNEGO PODMIOTU

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

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

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

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

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

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

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

5. Pośrednie transakcje

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Wyłącznie dla istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej

Po nowelizacji podatku od przerzuconych dochodów w dalszym ciągu nie stosuje się w zakresie, w jakim koszty kwalifikowane zostały poniesione na rzecz podmiotu powiązanego, podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Przy czym w sytuacji kiedy spółka będąca podatnikiem z siedzibą lub zarządem

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

7. Ciężar dowodu

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

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

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

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

8. Płatności rajowe

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

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

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

9. Inne zmiany

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

Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem przepisów, w przypad-

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

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

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

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

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

zania w zeznaniu podatkowym.

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

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

10. Ocena regulacji po nowelizacji

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

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