

Projekt z dnia 16 czerwca 2023 r.

Objaśnienia podatkowe

w zakresie podatku od przerzuconych dochodów



Spis treści

1. Wstęp.....	3
1.1 Cel i zakres Objaśnień.....	3
1.2 Podstawa prawna i ochrona wynikająca z zastosowania się do Objaśnień.....	4
2. Cel przepisów o podatku od przerzuconych dochodów	4
3. Podatnik.....	5
4. Definicja przerzuconego dochodu - wprowadzenie	6
5. Podstawowe przesłanki powstania przerzuconego dochodu.....	7
5.1 Katalog płatności pasywnych.....	7
5.2 Koszty poniesione na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego	10
5.3 Koszty uzyskania przychodu	13
5.4 Bezpieczna przystań (3% kosztów uzyskania przychodu).....	16
6. Warunki po stronie podmiotu powiązanego	18
6.1 Niskie opodatkowanie po stronie zagranicznego podmiotu powiązanego	19
6.2 Główne źródło przychodów podmiotu powiązanego (co najmniej 50%)	28
6.3 Podmiot powiązany jako jednostka pośrednicząca – przekazujący co najmniej 10% przychodów innym podmiotom.....	29
7. Klauzula istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej.....	33
8. Specyficzne przypadki wskazane w art. 24aa ust. 14 i 15.....	34
9. Przykładowe dokumenty poświadczające brak spełnienia przez podmiot zagraniczny przesłanek przerzuconego dochodu.....	36
10. Zeznanie i rozliczenie podatku.....	38
Załącznik 1 Stan prawny w okresie 1 stycznia 2022 – 31 grudnia 2022 r.	41
1. Istotne różnice względem stanu prawnego od 1 stycznia 2023 r.....	41
1.1 Podatnik.....	41
1.2 Koszty uzyskania przychodu	41
1.3 Bezpieczna przystań (próg 3%)	42
1.4 Warunek niskiego faktycznego opodatkowania	43
1.5 Pomniejszenie podatku od przerzuconych dochodów o WHT	43
2. Zmiany o charakterze doprecyzującym	43
3. Zakres stosowania przepisów obowiązujących w 2022 r. i od 1.1.2023 r.	44
Załącznik 2 Przykładowe zestawienie nominalnych stawek CIT, niższych niż 14.25% (na podstawie statystyk OECD za 2022 r.).....	46

1. Wstęp

1.1 Cel i zakres Objśnień

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: „**Objaśnienia**”) dotyczą stosowania przepisów *ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*¹ (dalej: „**ustawa CIT**”) w zakresie podatku od przerzuconych dochodów.

Przepisy o podatku od przerzuconych dochodów (art. 24aa ustawy CIT) wprowadzono do ustawy CIT, ze skutkiem od 1 stycznia 2022 r., na mocy *ustawy 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*² (dalej: „**ustawa z 29 października 2021 r.**”). Miały one realizować istotny cel, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez transfer dochodów przy pomocy jednostek pośredniczących oraz poprzez jurysdykcje podatkowe o niskiej stawce opodatkowania. Przepisy te zostały następnie częściowo zmienione i doprecyzowane na mocy *ustawy z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*³, ze skutkiem od 1 stycznia 2023 r.

Biorąc pod uwagę szczególny charakter omawianych przepisów, zasadne jest wydanie objaśnień podatkowych, które zminimalizują ewentualne wątpliwości praktyczne w tym zakresie.

Celem Objśnień jest, poza ogólnym omówieniem konstrukcji podatku od przerzuconych dochodów, przedstawienie sposobu interpretowania i stosowania omawianych przepisów w szczególności w następujących obszarach:

- podstawa opodatkowania i sposób ujęcia specyficznych kosztów uzyskania przychodów, takich jak np. odpisy amortyzacyjne lub koszty finansowania dłużnego,
- przesłanki opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów po stronie podmiotów zagranicznych, w tym rozumienie warunku niskiego opodatkowania (sposób kalkulacji stawki podatku dochodowego niższej niż 14.25%), jak również badanie warunku w zakresie przekazywania przez jednostkę pośredniczącą 10% przychodów otrzymanych od podatnika,
- sposoby dokumentowania przez podatników braku spełnienia poszczególnych przesłanek opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów po stronie ich zagranicznych podmiotów powiązanych.

Niniejsze objaśnienia **dotyczą stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2023 r.**, przy czym zawierają załącznik odnoszący się do stanu prawnego obowiązującego przed tym dniem, wskazujący przede wszystkim na obszary, w których występują istotne różnice pomiędzy dotychczasowym a obecnym stanem prawnym.

¹ Dz.U. z 2022 poz. 2587 z późn. zm.

² Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 z późn.zm.

³ Dz.U. z 2022 r., poz. 2180 z późn. zm.

1.2 Podstawa prawna i ochrona wynikająca z zastosowania się do Objasnień

Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴ (dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

2. Cel przepisów o podatku od przerzuconych dochodów

Problematyka związana z wykorzystywaniem zróżnicowanych regulacji prawa podatkowego do unikania bądź uchylania się od opodatkowania wymagała podjęcia działań w kierunku stworzenia mechanizmów mających na celu przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Takie działania podejmowane były i są w szczególności na forum OECD, w ramach tzw. projektu BEPS, jak również na forum unijnym. Dla efektywnego przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania, wskazane jest jednak wprowadzanie szczególnych mechanizmów przeciwdziałania zidentyfikowanym formom unikania opodatkowania.

Mechanizmy te powinny dotyczyć przede wszystkim płatności o charakterze pasywnym, które stwarzają szczególną przestrzeń w zakresie działań prowadzących do erozji podstawy opodatkowania. Przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej przy pomocy płatności o charakterze pasywnym służą wprowadzone mocą ustawy z 29 października 2021 r. przepisy o podatku od przerzuconych dochodów. W szczególności przepisy te realizują cel, jakim jest przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania po stronie polskich spółek⁵, które rozliczając w Polsce koszty uzyskania przychodów, zarazem transferują płatności o charakterze pasywnym przy pomocy zagranicznych jednostek pośredniczących w sposób prowadzący do braku opodatkowania lub istotnie niższego opodatkowania niż w Polsce.

Koncepcja podatku od przerzuconych dochodów może być rozpatrywana na tle złożonych schematów optymalizacyjnych takich jak np. schematy z użyciem znaków towarowych powołane w uzasadnieniu do ustawy z 29 października 2021 r.⁶ Jednak z uwagi na konieczność zapewnienia efektywności stosowania analizowanych przepisów, analiza przesłanek w zakresie przerzuconych dochodów obejmuje w Objasnieniach, co do zasady, polską spółkę, która rozlicza koszt uzyskania przychodu, oraz zagraniczny podmiot powiązany będący jednostką pośredniczącą w danej strukturze (bądź, zgodnie ze szczególnymi zasadami wskazanymi w art. 24aa ust. 14, inny dodatkowy podmiot). Taki ograniczony sposób ujęcia tego zagadnienia wiąże się z tym, że badaniu - w szczególności pod kątem wystąpienia przesłanki niskiego opodatkowania - podlega jedynie jednostka pośrednicząca, a nie końcowy odbiorca płatności czy też wszystkie etapy złożonego schematu rozliczania kosztów pomiędzy podmiotami powiązanimi w grupie kapitałowej. Zarazem, analiza złożonych schematów optymalizacyjnych, w tym wskazanych wyżej, pozwala na stwierdzenie, że bardzo często schematy te wymagają - dla ostatecznego zapewnienia braku opodatkowania lub znikomego opodatkowania - aby również jednostka pośrednicząca była zlokalizowana w państwie o niskiej stawce opodatkowania lub państwie stosującym szczególne preferencje podatkowe.

⁴ Dz.U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.

⁵ lub zagranicznych podatników prowadzących działalność przez położony na terytorium RP zagraniczny zakład

⁶ <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>

Należy zwrócić uwagę, iż analogiczny cel w postaci przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania w Polsce przyświecał uchylonemu ze skutkiem od 1 stycznia 2022 r. art. 15e ustawy CIT, który limitował wysokość kosztów uzyskania przychodów w związku z dokonywanymi na rzecz podmiotów powiązanych wybranymi płatnościami o charakterze pasywnym (w tym za usługi niematerialne i licencyjne). Z uwagi na krytykę wskazanego rozwiązania w omawianym obszarze potrzebne było nowe rozwiązanie, z poszerzonym katalogiem płatności pasywnych i ze szczególnym uwzględnieniem elementów transgranicznych, które w założeniu miało pozwolić na **bardziej ukierunkowaną identyfikację przypadków transferu dochodów łączących się z niskim opodatkowaniem**, jak również zminimalizować obciążenia dla administracji podatkowej, przy jednoczesnym rozsądnym poziomie wymogów dokumentacyjnych po stronie podatników. Jednocześnie, w kontekście realizacji opisywanego celu za niewystarczające uznano inne obowiązujące przepisy.⁷

3. Podatnik

Zgodnie z art. 24aa ust. 7 ustawy CIT, podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest, **spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** (polski podatnik CIT), przy czym spółka ta będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów również w zakresie, w jakim rozlicza dla potrzeb CIT koszty spółki niebędącej osobą prawną (zgodnie z art. 24aa ust. 4 pkt 2 ustawy CIT).

Ponadto, podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest **nierezydent** w odniesieniu do działalności prowadzonej przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny **zakład**. Zgodnie bowiem z art. 24aa ust. 13 ustawy CIT, przepisy o przerzuconych dochodach (ust. 1-12) stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, **w tym do transakcji (rozliczeń wewnętrznych) pomiędzy podatnikiem a zagranicznym zakładem tego podatnika**. W związku z tym, opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów podlegają również koszty poniesione:

- w wyniku transakcji wewnętrznych, pomiędzy zagranicznym zakładem położonym w Polsce a podatnikiem (centralą lub **innym zakładem zagranicznym tego podatnika** położonym na terytorium państwa innego niż Rzeczpospolita Polska).
- **na rzecz podmiotu powiązanego z tym podatnikiem (podmiotu innego niż ten zagraniczny podatnik)**.

Podatnikiem jest też, zgodnie z art. 24aa ust. 7 ustawy CIT, **podatkowa grupa kapitałowa (PGK)**, przy czym w stanie prawnym obowiązującym do końca 2022 r. była to każda ze spółek tworzących tę grupę (zob. Załącznik 1).

⁷ Dotyczy to zasad zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów, regulacji w zakresie cen transferowych, CFC lub wybranych środków defensywnych dotyczących tzw. rajów podatkowych. W szczególności przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC) znajdują zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do tych podmiotów zagranicznych, które są kontrolowane przez polskich rezydentów podatkowych i odnoszą się do dochodu tych podmiotów. Ponadto, inny zakres mają przepisy o podatku minimalnym, który jest drugim istotnym instrumentem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wprowadzonym na mocy ustawy z 29 października 2021 r. (lecz odroczonym do 2024 r.). Podczas gdy podatek minimalny jest związany z powtarzającym się wykazywaniem straty podatkowej lub niską rentownością, podatek od przerzuconych dochodów ma przeciwdziałać „erozji podstawy opodatkowania”, która jest możliwa dla szerszego kręgu podmiotów. Kluczowy w tym zakresie jest transfer dochodów przy pomocy jednostek pośredniczących i jurysdykcji o niskim lub znikomym poziomie opodatkowania (Jankowski J., *Nowa koncepcja opodatkowania świadczeń wewnątrzgrupowych w podatku dochodowym od osób prawnych, Przegląd Podatkowy 2/2022, str. 26*).

4. Definicja przerzuconego dochodu - wprowadzenie

W świetle art. 24aa ust. 2 i 3 ustawy CIT, co do zasady, za przerzucone dochody uznaje się koszty, w odniesieniu do których spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- koszty te należą do katalogu **kosztów pasywnych**⁸ wymienionych w ust. 3 (w tym koszty tzw. usług niematerialnych i opłat licencyjnych oraz finansowania dłużnego);
- za przerzucone dochody uznaje się wyłącznie koszty, które podatnik⁹ zaliczył w danym roku podatkowym do **kosztów uzyskania przychodów**,
- suma kosztów pasywnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych za dany rok podatkowy i zaliczonych w tym roku do kosztów uzyskania przychodów przewyższa próg 3% sumy kosztów uzyskania przychodów, który stanowi rodzaj **bezpiecznej przystani**¹⁰;
- koszty te zostały poniesione przez podatnika na rzecz **podmiotu powiązanego niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**¹¹;
- spełnione są warunki wskazujące na **transfer dochodu (przychodu) przy pomocy jednostek pośredniczących**, w szczególności jeżeli **łącznie spełnione są trzy warunki dotyczące zagranicznego podmiotu powiązanego**, wymienione w art. 24aa ust. 2 pkt 1-3: niskie opodatkowanie danego przychodu podmiotu powiązanego, osiąganie większości przychodów (co najmniej 50%) z płatności pasywnych od polskich spółek¹² oraz transfer istotnej części płatności do innego podmiotu powiązanego¹³.

Należy ponadto mieć na uwadze, iż zgodnie z art. 24 aa ust. 14 i ust. 15 ustawy CIT, zakresem podatku od przerzuconych dochodów mogą być objęte również:

- określone koszty, które nie są ponoszone bezpośrednio na rzecz podmiotów powiązanych spełniających przesłanki w zakresie przerzuconych dochodów (lecz za pośrednictwem podmiotów niespełniających warunków wymienionych w art. 24aa ust. 2 pkt 1-3, jeżeli podmioty te przekazują płatności do innych podmiotów spełniających te warunki) oraz
- koszty ponoszone są na rzecz podmiotów z tzw. rajów podatkowych.

Zarazem, w przypadku podmiotów podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie UE lub EOG, przepisy o przerzuconych dochodach stosuje się, jeżeli podmiot powiązany nie prowadzi istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej (art. 24aa ust. 10).

Mając na uwadze powyższe oraz względy efektywności, aby ustalić, czy dany koszt podlega opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów, w pierwszej kolejności podatnik powinien zweryfikować, czy zachodzą podstawowe przesłanki opodatkowania tym podatkiem, tj. przesłanki w zakresie:

- identyfikacji płatności o charakterze pasywnym (wskazanych w art. 24aa ust. 3) na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych,
- rozliczenia danego kosztu, w danym roku podatkowym jako kosztu uzyskania przychodu,

⁸ Patrz: pkt 5.1

⁹ polska spółka lub zagraniczny podatnik prowadzący działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład

¹⁰ Patrz: pkt 5.4

¹¹ Patrz: pkt 5.2

¹² lub położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznych zakładów, poprzez które prowadzi działalność zagraniczny podatnik

¹³ Patrz: pkt 6

- przekroczenia progu tzw. bezpiecznej przystani.

W pierwszym etapie podatnik powinien zatem przeanalizować wystąpienie tych podstawowych przesłanek, odnoszących się przede wszystkim do jego własnych rozliczeń podatkowych lub niewymagających znajomości szczegółowych rozliczeń podmiotu powiązanego i dodatkowych potwierdzeń z jego strony. Jeśli wskazane podstawowe przesłanki będą spełnione, w kolejnym etapie, podatnik powinien zbadać, czy zagraniczny podmiot powiązany spełnia łącznie trzy warunki świadczące o transferze dochodu (wskazane w art. 24aa ust. 2 pkt 1-3) lub czy zachodzą specyficzne przesłanki wymienione w szczególności w art. 24aa ust. 14 i 15 albo czy podmiot powiązany prowadzi w państwie UE lub EOG istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.

Dalsze wyjaśnienia dotyczące podstawowych przesłanek oraz warunków dotyczących zagranicznego podmiotu powiązanego zostały przedstawione odpowiednio w pkt. 5 i 6 poniżej.

5. Podstawowe przesłanki powstania przerzuconego dochodu

5.1 Katalog płatności pasywnych

Art. 24aa ust. 3 ustawy CIT wymienia w pkt 1-5 kategorie kosztów pasywnych, które mogą stanowić przerzucone dochody.

Wybrane usługi niematerialne (pkt 1)

Koszty usług wskazane w art. 24aa ust. 3 pkt 1 ustawy CIT obejmują wskazane rodzajowo usługi niematerialne (usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń) oraz usługi o podobnym charakterze.

Na potrzeby wykładni sposobu rozumienia poszczególnych rodzajów usług wskazanych w pkt 1 uwzględnia się językowe (słownikowe) definicje wskazanych pojęć. Możliwe jest pomocnicze stosowanie podziału usług wynikającym z klasyfikacji statystycznych GUS. Należy jednakże każdorazowo dokonać analizy treści umowy będącej ich podstawą oraz zakresu faktycznie wykonywanych czynności, natomiast uwzględnienie statystycznej klasyfikacji do odpowiednich kategorii może mieć jedynie charakter uzupełniający¹⁴.

Ponadto, możliwe jest pomocnicze stosowanie wykładni, która wykształciła się na gruncie uchylonego art. 15e, jak również art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT odnoszącego się do podatku u źródła¹⁵. W szczególności, w odniesieniu do usług o podobnym charakterze, można wskazać pomocniczo na tezy

¹⁴ W orzecznictwie podkreśla się, że klasyfikacja PKWiU może być pomocnicza, jednakże klasyfikacja ta nie ma decydującego znaczenia dla oceny, czy dana usługa mieści się w katalogu czynności (świadczeń) opisanych w art. 15e ust 1 pkt 1 ustawy CIT (wyroki z 19.10.2022r., sygn. akt II FSK 656/20, z 24.05.2022 r., sygn. akt II FSK 2628/19, II FSK 2672/19 i II FSK 2628/19, z 9.03.2022 r., sygn. akt II FSK 639/19, z 29.06.2022 r., sygn. akt II FSK 353/22, z 24.06.2022 r., sygn. akt II FSK 400/22 i II FSK 401/22, z 22.11.2022 r., sygn. akt II FSK 618/20, z 10.05.2022 r., sygn. akt II FSK 135/22 i II FSK 136/22, z 21.06.2022 r., sygn. akt II FSK 2777/19, z 18.05.2022 r., sygn. akt II FSK 3153, z 7.06.2022 r., sygn. akt II FSK 2717/19, z 8.06.2022 r., sygn. akt II FSK 694/20 i II FSK 911/20, z 3.06.2022 r., sygn. akt II FSK 2735/19 i II FSK 2705/19, z 09.09.2022 r., sygn. akt II FSK 3243/19, z 29.06.2022 r., sygn. akt II FSK 2986/19, II FSK 22/20 i II FSK 2991/19, z 24.05.2022 r., sygn. akt II FSK 2423/19, z 18.05.2022r., sygn. akt II FSK 64/21, z 19.10.2022 r., sygn. akt II FSK 476/20).

¹⁵ W tym zakresie należy mieć jednak na uwadze, iż katalog usług niematerialnych zawarty w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT odnoszący się do podatku u źródła jest szerszy niż katalog wynikający z uchylonego art. 15e oraz art. 24aa ust. 3 pkt 1. Mianowicie, art. 21 ust. 1 pkt 2a wymienia enumeratywnie również usługi prawne, księgowe oraz usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu.

wynikające z orzecznictwa NSA. Zgodnie z kierunkiem wynikającym z orzecznictwa, dla uznania danego świadczenia za usługi o podobnym charakterze decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w katalogu usług niematerialnych przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych¹⁶. Przykładowo, w przypadku usług pośrednictwa finansowego, agencyjnego lub handlowego, pośrednik może podejmować działania o charakterze zbliżonym do usług, np. doradczych, reklamowych, badania rynku czy przetwarzania danych, jednak nie oznacza to konieczności kwalifikacji tych usług do katalogu usług niematerialnych, jeżeli działania te nie są przeważające z perspektywy charakteru i celu usług.¹⁷

Z drugiej strony, pewne usługi mogą być kwalifikowane do katalogu usług niematerialnych z uwagi na ich istotny cel związany ze świadczeniami wymienionymi rodzajowo w tym katalogu (np. oddelegowanie pracowników w celu pełnienia funkcji zarządczych).¹⁸

Opłaty licencyjne i za korzystanie z praw do WNiP (pkt 2)

Koszty wskazane w art. 24aa ust. 3 pkt 2 ustawy CIT obejmują wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy CIT. Przepis art. 16b, do którego następuje odesłanie, jest przepisem zawierającym katalog wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Ustęp pierwszy tego przepisu w pkt od 4 do 7 wymienia następujące prawa podlegające podatkowej amortyzacji:

- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej, tj. w szczególności prawo do wynalazku (patent), znaku ochronnego na znak towarowy, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, prawa do oznaczenia geograficznego, prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Z uwagi na wskazanie w katalogu kosztów pasywnych opłat i należności za „korzystanie lub prawo do korzystania” z praw i wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT, **opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów nie będą podlegały koszty (opłaty i należności) za przeniesienie własności praw wymienionych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy CIT¹⁹.**

Na tle omawianego przepisu praktyczne wątpliwości mogą dotyczyć w szczególności usług informatycznych, które mogą być potencjalnie kwalifikowane do art. 24aa ust. 1 pkt 1 lub 2. Usługi informatyczne o charakterze technicznym, wsparcia technicznego, dostarczania infrastruktury lub konserwacji sprzętu IT, nie będą zaliczać się, co do zasady, do usług niematerialnych wskazanych w art. 24aa ust. 3 pkt 1 ustawy CIT w zakresie, w jakim nie stanowią usług przetwarzania danych lub

¹⁶ Wyrok NSA z 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15

¹⁷ Wyroki NSA z 13.04.2022 r., sygn. akt II FSK 134/22, z 13.12.2022 r., sygn. akt II FSK 1083/20, z 8.06.2022 r., sygn. akt II FSK 370/20, II FSK 2639/19, II FSK 694/20 i II FSK 911/20, z 29.11.2022 r., sygn. akt II FSK 733/20, z 23.03.2022 r., sygn. akt II FSK 2072/19, z 24.03.2022 r., sygn. akt II FSK 2646/19.

¹⁸ Wyroki NSA z 20.01.2022 r., sygn. akt II FSK 6/19 i z 3.06.2022 r., sygn. akt II FSK 2736/19.

¹⁹ Jest to rozróżnienie funkcjonujące obecnie np. na gruncie art. 12 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD, który definiuje należności licencyjne jako wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania (...).”

dominującym elementem danych usług nie jest zarządzanie lub doradztwo. Również kompleksowe usługi IT, które zawierają pewne elementy doradztwa, zarządzania lub przetwarzania danych, nie będą kwalifikowane do pkt 1 art. 24aa ust. 3, jeżeli elementy te – w zależności od stanu faktycznego – nie będą przeważające.²⁰

Usługi informatyczne mogą również łączyć się z opłatami i należnościami za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy CIT, np. licencji. W tym zakresie należy wskazać w szczególności na licencje typu *end user*. Są to licencje użytkownika końcowego, najczęściej bez prawa do ich kopiowania, modyfikowania, odsprzedaży czy publicznego rozpowszechniania. Na tle orzecznictwa NSA nabywanie praw do takich licencji mieściło się w katalogu wymienionym w uchylonym art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy CIT²¹. Wykładnię tę można pomocniczo stosować na gruncie art. 24aa ust. 3 pkt 2.

Przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika (pkt 3)

Koszty wymienione w art. 24aa ust. 3 pkt 3 ustawy CIT dotyczą 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.

Wskazany przepis dotyczy wyłącznie umów/instrumentów przenoszących ryzyko niewypłacalności dłużnika z tytułu **pożyczek** (udzielonych przez podmioty inne niż banki i SKOK). Przepis ten nie dotyczy zatem kosztów przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika związanego z innymi niż pożyczki wierzytelnościami, np. z wierzytelnościami handlowymi przenoszonymi na podstawie umowy faktoringu.

Pkt 3 w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT wyraźnie wskazuje również na koszty przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika poniesione w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych. Przykładowo, zakresem podatku od przerzuconych dochodów objęte są zatem koszty nabycia instrumentów finansowych w postaci tzw. *Credit Default Swap (CDS)*, czyli

²⁰ Kompleksowa usługa IT (usługi zarządzania stronami internetowymi [hosting] i usługi przetwarzania danych) nie podlega limitowi. Spółka zawarła umowę na usługę informatyczną koordynującą cały proces obsługi użytkowników (pracowników spółki), niezależnie od tego jaki rodzaju problem występuje w funkcjonowaniu poszczególnych programów/aplikacji. Kompleksowa usługa wsparcia informatycznego może zawierać pewne elementy doradztwa, zarządzania lub przetwarzania danych. Nie oznacza to jednak, że tego rodzaju usługi są celem kompleksowej usługi IT. Polega ona na aktywności o charakterze wykonawczym. Usługodawca zapewnia wsparcie w określonych obszarach IT, w tym wsparcie techniczne, ma zatem również cechy usługi materialnej. Wobec tego wydatki z tytułu kompleksowej usługi IT nie podlegają limitowi, zgodnie z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT (wyroki z 29.06.2022 r., sygn. akt II FSK 353/22, z 22.11.2022 r., sygn. akt II FSK 618/20, z 24.06.2022 r., sygn. akt II FSK 400/22 i II FSK 401/22).

²¹ Wyrok NSA z 29.06.2022 r., sygn. akt II FSK 353/22 oraz z 12.06.2022r., sygn. akt II FSK 1926/19.

swapów ryzyka kredytowego.²² Wyrażenie „oraz świadczeń o podobnym charakterze” odnosi się do innych (niż np. swapy ryzyka kredytowego) świadczeń/umów/instrumentów finansowych, których skutkiem jest przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek (innych niż udzielone przez banki i SKOK-i). „Świadczenia o podobnym charakterze” obejmują również instrumenty, które częściowo przenoszą ryzyko niewypłacalności, oraz mogą one obejmować zarówno uzgodnienia, w których dochodzi do wstąpienia w prawa zaspokojonego wierzyciela (subrogacja), jak i takie, w których nie występuje ten skutek prawny. Za przykład świadczenia o podobnym charakterze uznaje się swap całkowitego dochodu (ang. *total return swap*, TRS).

Koszty finansowania dłużnego (pkt 4)

Art. 24aa ust. 3 pkt 4 ustawy CIT dotyczy kosztów finansowania dłużnego związanych z uzyskaniem środków finansowych i korzystaniem z tych środków. Zgodnie z treścią przepisu koszty te obejmują w szczególności odsetki, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych.

W przypadku, gdy dane koszty stanowią „koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych”, które uznawane są przez podatnika za koszty w rozumieniu art. 15c ust 11 ustawy CIT i tym samym art. 24aa ust. 3 pkt 4 tej ustawy, a zarazem spełniają przesłanki zawarte w jej art. 24aa ust. 3 pkt 3 (dot. niewypłacalności dłużnika), na potrzeby przerzuconych dochodów podatnik kwalifikuje te koszty do pkt 4 ust. 3 art. 24aa ustawy CIT (koszty finansowania dłużnego).

Opłaty za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk (pkt 5)

Wskazane w art. 24aa ust. 3 pkt 5 ustawy CIT opłaty i wynagrodzenia za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk (np. tzw. *exit fee*) mogą wiązać się np. z dokonaniem restrukturyzacji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych²³. Opłaty te związane są z koniecznością kompensacji, na gruncie cen transferowych, obniżenia potencjału zyskowności jednego podmiotu w wyniku transferu jego istotnych funkcji /aktywów/ ryzyk do innego podmiotu powiązanego, np. w związku z transferem części biznesu. Opłata ta może wynikać, przykładowo z przeniesienia produkcji do podmiotu powiązanego znajdującego się w innym kraju.

²² Legalną definicję „swapu ryzyka kredytowego” zawiera rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego (Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt c ww. rozporządzenia „swap ryzyka kredytowego” oznacza umowę na instrument pochodny, w ramach której jedna strona wnosi opłatę na rzecz drugiej strony w zamian za płatność lub inne świadczenie w przypadku zdarzenia kredytowego dotyczącego podmiotu referencyjnego i wszelkiej innej sytuacji niewykonania zobowiązań, w odniesieniu do tej umowy na instrument pochodny, która to sytuacja ma podobne skutki gospodarcze. Inaczej mówiąc, CDS to umowa, w której jedna strona płaci drugiej pewną sumę pieniędzy, a ta w zamian zobowiązuje się pokryć zadłużenie, gdy dłużnik pierwszej przestanie spłacać kredyt. Jeśli ryzyko takiej sytuacji rośnie, cena CDS-u również wzrasta.

²³ Zgodnie z §2 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1444), przez restrukturyzację rozumie się reorganizację:

- a) obejmującą istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz
- b) wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązanymi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia.

5.2 Koszty poniesione na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego

Zgodnie z art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, przerzucone dochody stanowią, co do zasady, koszty wynikające z płatności transgranicznych, poniesione **na rzecz podmiotów powiązanych, które nie mają siedziby lub zarządu na terytorium RP**, z zastrzeżeniem szczególnych reguł wskazanych w art. 24aa ust. 14 i 15²⁴. Celem takiego kierunkowego uregulowania jest objęcie zakresem przepisu agresywnych struktur optymalizacyjnych z uwzględnieniem elementów transgranicznych, i wyłączenie z jego zakresu płatności pomiędzy polskimi spółkami, w sytuacji gdy odbiorca płatności korzysta z przewidzianych w polskim systemie prawnym ulg lub preferencji.

Ponadto, zakresem podatku od przerzuconych dochodów objęte są jedynie koszty poniesione na rzecz **podmiotów powiązanych** z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT (przepis art. 11a ust. 4 ustawy CIT również znajduje odpowiednie zastosowanie przy ocenie podmiotu powiązanego). W świetle ww. przepisu, mogą to być:

- podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ²⁵ na co najmniej jeden inny podmiot, lub podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot²⁶;
- w odniesieniu do spółek osobowych:
 - spółka niebędąca osobą prawną i jej wspólnik,
 - spółka komandytowa lub spółka komandytowo-akcyjna i jej komplementariusz,
 - spółka jawna będąca podatnikiem CIT i jej wspólnik;
- podatnik i jego zagraniczny zakład, lub spółka kapitałowa, wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej i jej zagraniczny zakład.

Przepisy art. 24aa ustawy CIT odnoszą się szeroko do „podmiotu”, a nie „podatnika”. Stąd, opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów mogą podlegać koszty poniesione na rzecz różnego rodzaju jednostek, które nie posiadają siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym np. spółek, spółek niebędących osobami prawnymi, fundacji lub trustów.

Pojęcie „podmiotu powiązanego”, który ma spełniać warunki wynikające z art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, **nie obejmuje jednakże osób fizycznych**. Wynika to z systematyki i konstrukcji przepisów o przerzuconych dochodach; w szczególności warunki, które mają spełniać podmioty powiązane, skonstruowane są pod kątem jednostek innych niż osoby fizyczne. Dotyczy to przede wszystkim warunku przekazywania należności i klauzuli rzeczywistej działalności gospodarczej. W tym zakresie należy również wskazać, że art. 24aa ust. 2 ustawy CIT odnosi się do państwa siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia podmiotu powiązanego, natomiast nie odnosi się do miejsca zamieszkania lub rezydencji, które to kategorie wiążą się z osobami fizycznymi. Mając powyższe na

²⁴ Patrz: pkt 8

²⁵ Zgodnie z art. 11a ust. 2 ustawy CIT, przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się:

1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:

a) udziałów w kapitale lub

b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub

c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub

2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub

3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

²⁶ lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot

uwadze, należy uznać, że w szczególności przerzuconych dochodów nie będzie stanowił wynagrodzenie dla członka zarządu, wypłacane przez polską spółkę osobie fizycznej będącej nierezydentem.

Jednakże, zgodnie z art. 24aa ust. 2 pkt 3 ustawy CIT, podmiot powiązany przekazuje należności do innego podmiotu. Należy podkreślić, że ten **inny podmiot, do którego należność jest przekazywana, może być dowolną jednostką lub osobą fizyczną**, przykładowo osobą fizyczną otrzymującą dywidendę od podmiotu pośredniczącego. Przeciwna interpretacja zakłócałaby efektywność opodatkowania na zasadzie przerzuconych dochodów oraz łączyłaby się z dodatkowymi utrudnieniami po stronie podatników i ich podmiotów powiązanych (np. z koniecznością szczegółowego analizowania statusu odbiorców dywidendy).

Ważne!

Przerzucone dochody nie obejmują **płatności dokonywanych przez podatnika na rzecz osób fizycznych**; mogą jednak obejmować przypadki, gdy zagraniczny podmiot powiązany dokona dalszego transferu dochodu na rzecz osób fizycznych, np. wypłaci dywidendę do osób fizycznych.

Przykład 1

ABC sp. z o.o. z siedzibą w Polsce prowadzi działalność w sektorze IT. Jeden ze wspólników tej spółki prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą oraz posiada nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce w rozumieniu przepisów o PIT. W 2023 r. wspólnik udzielił ABC sp. z o.o. licencji. Z uwagi na fakt, że wspólnik ten jest opodatkowany w Polsce na zasadzie ryczału od przychodów ewidencjonowanych według stawki 12% stąd, byłby opodatkowany poniżej stawki 14.25%. Według kalkulacji spółki ABC koszty usług wskazanych w art. 24aa ust. 3 poniesione na rzecz podmiotów powiązanych, i rozliczonych w kosztach uzyskania przychodu w 2023 r., przekroczą 3% całkowitych kosztów uzyskania przychodu za ten rok.

Czy koszty licencji poniesionych przez spółkę ABC na rzecz wspólnika stanowią przerzucony dochód za 2023 r.?

Odp.: Nie, ponieważ wspólnik jest osobą fizyczną, jak również polskim rezydentem podatkowym (z założenia nie będzie spełniać przesłanek w zakresie przerzuconego dochodu).

Ponadto, dla celów efektywności opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów osobno należy rozpatrywać sytuację, w której osoba fizyczna jest wspólnikiem zagranicznego podmiotu transparentnego podatkowo oraz posiada co najmniej 5% praw do uczestnictwa w zysku tego podmiotu²⁷. W takim przypadku, koszt poniesiony przez podatnika na rzecz takiego podmiotu może stanowić przerzucony dochód, przy czym warunek niskiego opodatkowania bada się, zgodnie z art. 24aa ust. 5 ustawy CIT, po stronie wspólników niebędących osobami fizycznymi i osób fizycznych – *stosowanie tego warunku zostało opisane w pkt 6.1 dotyczącym niskiego opodatkowania i pkt 7*

²⁷ Art. 24aa ust. 5 ustawy CIT

Objaśnień dotyczącym istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej.

Pojęcie podmiotu powiązanego, który nie ma siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej **obejmuje także zagraniczne zakłady tego podmiotu powiązanego.**

Po pierwsze, pojęcie to obejmuje **zagraniczne zakłady podmiotu powiązanego położone poza terytorium** Rzeczypospolitej Polskiej. Jeżeli zatem podatnik ponosi koszt na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego, lecz płatność ta przypisana jest do zagranicznego zakładu podmiotu powiązanego (położonego w innym państwie niż państwo siedziby, zarządu lub zarejestrowania podmiotu powiązanego), zgodnie z treścią przepisu taki koszt może stanowić przerzucony dochód.

Po drugie, pojęcie to obejmuje również **zagraniczne zakłady podmiotu powiązanego położone na terytorium** Rzeczypospolitej Polskiej. W przypadku zatem, gdy podatnik ponosi koszt na rzecz podmiotu nieposiadającego siedziby lub zarządu w Polsce, lecz koszt ten przypisany jest do działalności położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznego zakładu tego zagranicznego podmiotu, taki koszt może również stanowić przerzucony dochód.²⁸

Konsekwentnie, warunki dotyczące podmiotu powiązanego, wskazane w art. 24aa ust. 2 pkt 1 i ust. 10 ustawy CIT, odnoszą się odpowiednio do zagranicznego zakładu tego podmiotu powiązanego²⁹.

5.3 Koszty uzyskania przychodu

Zgodnie z art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, **przerzucone dochody stanowią**, przy spełnieniu odpowiednich ustawowych przesłanek, **koszty zaliczone przez podatnika w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów**. Tylko w takim przypadkach, co do zasady, może dojść do erozji podstawy opodatkowania. Przede wszystkim będą to zatem koszty, które nie zostały wyłączone, na mocy innych przepisów ustawy CIT, z kosztów uzyskania przychodów. Zarazem, w danym roku podatkowym przerzucone dochody będą stanowiły jedynie koszty faktycznie ujęte w kosztach uzyskania przychodu za ten rok.

Uzupełnieniem i doprecyzowaniem powyższej ogólnej zasady jest art. 24aa ust. 4 pkt 1 ustawy CIT, zgodnie z którym na potrzeby ustalania kosztów, które są uznawane za przerzucone dochody, uwzględnia się również koszty stanowiące w roku podatkowym odpisy amortyzacyjne lub odpisy umorzeniowe od wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Przepisy te powinny być analizowane łącznie z art. 24aa ust. 3a ustawy CIT, zgodnie z którym podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów stanowi, co do zasady, suma przerzuconych dochodów w roku podatkowym³⁰.

²⁸ Należy zauważyć, że art. 24aa ust. 2 ustawy CIT odwołuje się do „niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podmiotu powiązanego”. Zdanie wstępne tego przepisu odnosi się zatem tylko do braku miejsca siedziby lub zarządu (które można odnieść do zagranicznego podatnika), natomiast nie wskazuje w szczególności na „miejsce położenia” (które można odnieść do zagranicznego zakładu). Do „miejsca położenia” odwołuje się jedynie ust. 2 pkt 1 dotyczący warunku niskiego opodatkowania. Zdanie wstępne art. 24aa ust. 2 obejmuje zatem koszty poniesione na rzecz podatników niemających siedziby lub zarządu w Polsce, w tym podatników, którzy prowadzą działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

²⁹ Patrz pkt 6 i 7 Objasnień.

³⁰ W przypadku podatkowej grupy kapitałowej – suma przerzuconych dochodów w roku podatkowym spółek tworzących tę grupę.

Podstawa opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów będzie zatem, zasadniczo, sumą kosztów pasywnych wymienionych w katalogu zawartym w art. 24aa ust. 3, w zakresie w jakim:

- koszty te zostały w danym roku zaliczone do kosztów uzyskania przychodów podatnika, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, oraz
- zostały poniesione na rzecz podmiotów powiązanych spełniających warunki wymienione w art. 24aa ust. 2 ustawy CIT (dotyczące niskiego opodatkowania, transferu należności i głównego źródła przychodów) albo specyficzne warunki wskazane w ust. 14 lub ust. 15.

Może dojść do sytuacji, gdy rok zaliczenia danego kosztu do kosztów uzyskania przychodów będzie inny niż rok poniesienia kosztu (z reguły powiązany z datą nabycia danej usługi/ danego świadczenia lub jego rozliczenia). W takich przypadkach, jeżeli koszty podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym innym niż rok, w którym koszty te zostały poniesione, koszty te będą stanowiły przerzucone dochody (i tym samym, będą składać się na podstawę opodatkowania) **w roku, w którym koszty te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.**

Odpisy amortyzacyjne

Rozbieżność pomiędzy rokiem poniesienia kosztu a jego zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodu może dotyczyć w szczególności nabycia przez podatnika wartości niematerialnych i prawnych (WNIp), które będą następnie amortyzowane dla celów podatkowych. W takim przypadku podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów ustala się **w poszczególnych latach, w których odpisy amortyzacyjne zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.**

Obejmuje to jednakże wyłącznie dochody (przychody) uzyskane od 2022 r., tj. przerzucone dochody wynikające z praw nabytych od dnia wejścia w życie przepisów o podatku od przerzuconych dochodów. **Podatnik nie ma zatem obowiązku uwzględniać na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów odpisów amortyzacyjnych wynikających z praw nabytych przed 1.1.2022 r.**

Jednakże w przypadku ewentualnych zmian lub przedłużenia umów zawartych przed i po 1.1.2022 r., które skutkują dokonaniem nowych płatności lub rozliczeń z podmiotem powiązany od 1.1.2022 r., oraz dokonaniem dalszych odpisów amortyzacyjnych na podstawie kosztów związanych z nowymi płatnościami/rozliczeniami, takie koszty mogą stanowić przerzucone dochody, przy spełnieniu pozostałych warunków ustawowych.

Przykład 2

W 2020 r. ABC Sp. z o.o. nabyła od zagranicznego podmiotu powiązanego licencję, której koszt można zaliczyć do kosztów pasywnych wskazanych w art. 24aa ust. 3 pkt 2 ustawy CIT. Nabyte prawo, o wartości 100, potraktowała dla celów podatkowych jako WNIp, z 5-letnim okresem amortyzacji. W 2023 r. ABC Sp. z o.o. dokonała z powyższego tytułu odpisu amortyzacyjnego w wysokości 20.

Czy ABC Sp. z o.o. powinna przeanalizować transakcję pod kątem przerzuconego dochodu?

Odp.: Nie. Prawo do licencji zostało nabyte przed wprowadzeniem przepisów o podatku od przerzuconego dochodu. Zatem, spółka nie ma obowiązku cofać się do 2020 r., aby analizować, czy na tamten moment były spełnione przesłanki w zakresie przerzuconych dochodów.

Zgodnie z przepisami ustawy CIT, w niektórych przypadkach określone koszty pasywne (usługi niematerialne, opłaty licencyjne, koszty finansowania), podatnik zalicza do wartości początkowej środka trwałego. Koszty pasywne, wskazane w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT, mogą w takiej sytuacji stanowić odpowiednią część dokonywanych przez podatnika odpisów amortyzacyjnych. W świetle art. 24aa ust. 4 pkt 1, ta odpowiednia część odpisów amortyzacyjnych będzie stanowiła przerzucone dochody za rok dokonania odpisu (rozliczenia kosztu uzyskania przychodu).

Niemniej, **przesłanki w zakresie przerzuconych dochodów należy badać, co do zasady, za rok poniesienia kosztu przez podatnika** (powiązany z reguły z datą nabycia świadczenia), zgodnie z przepisami obowiązującymi na moment poniesienia kosztu³¹. W przypadku spełnienia przesłanek, w szczególności dotyczących podmiotu zagranicznego, za rok poniesienia kosztu, w kolejnych latach odpisy amortyzacyjne z tego tytułu będą składać się na podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów. Stąd, podatnik powinien prowadzić odpowiednią ewidencję, pozwalającą na uwzględnianie w podstawie opodatkowania odpisów amortyzacyjnych wynikających z kosztów poniesionych w poprzednich latach.³²

W przypadku dokonania odpisu amortyzacyjnego w 2023 r. lub w późniejszych latach – w odniesieniu do kosztu poniesionego w 2022 r. – do badania przesłanek w zakresie przerzuconych dochodów należy stosować stan prawny obowiązujący w 2022 r. (por. Załącznik 1).

Rozliczenie kosztu na moment zbycia

Innym przykładem rozbieżności pomiędzy rokiem poniesienia kosztu a rokiem jego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu może być poniesienie kosztu, który będzie stanowił koszt uzyskania przychodu na moment osiągnięcia przychodu, np. na moment zbycia WNIP. W takim przypadku przerzucone dochody powstaną w roku, w którym koszt zostanie zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w związku ze zbyciem WNIP, natomiast pozostałe przesłanki w zakresie przerzuconych dochodów bada się za rok poniesienia kosztu.

Koszty finansowania dłużnego

Zgodnie ze wskazaną wcześniej ogólną zasadą wynikającą z art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, za przerzucone dochody uznaje się koszty poniesione przez podatnika, jeżeli koszty te zostały w danym roku podatkowym zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Stąd, w świetle art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, **przerzuconych dochodów nie stanowią odsetki naliczone, które są neutralne z punktu widzenia przepisów ustawy CIT** (nie stanowią one kosztów uzyskania przychodu na moment ich naliczenia). Przerzucone dochody stanowią jedynie odsetki zapłacone, w zakresie w jakim zostały w danym roku zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku podatników, do których ma zastosowanie ograniczenie wynikające z art. 15c ustawy CIT, do podstawy opodatkowania zalicza się część nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, która faktycznie została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym na podstawie art. 15c ust. 1 ustawy CIT. Jeżeli część nadwyżki kosztów finansowania dłużnego została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w następnych 5 latach podatkowych na podstawie art. 15c ust. 18 ustawy CIT, w kolejnych latach podstawę opodatkowania w przerzuconych dochodach ustala się z uwzględnieniem tych kwot. Tym samym, w podstawie opodatkowania uwzględnia się m.in.

³¹ Przesłanki po stronie podmiotu zagranicznego zostały omówione szczegółowo w pkt 6 Objaśnień.

³² Odpowiednie przykłady w tym zakresie zawarte są w dalszych częściach Objaśnień, w którym omówione są poszczególne przesłanki powstania przerzuconego dochodu (por. przykład 6).

odsetki zapłacone, zaliczone w poszczególnych latach podatkowych do kosztów uzyskania przychodów do wysokości limitów wynikających z art. 15c ustawy CIT.³³

W przypadku **przeniesienia nadwyżki kosztów finansowania dłużnego na kolejne 5 lat**, zgodnie z art. 15c ust. 18 ustawy CIT, podatnik **jedynie monitoruje zaliczenie tych kwot, dodatkowo rozliczonych w kosztach uzyskania przychodu, do podstawy opodatkowania w przerzuconych dochodach. Podatnik nie ustala ponownie przesłanek powstania dochodu określonego w art. 24aa ustawy o CIT, w szczególności przesłanek po stronie podmiotu zagranicznego, w odniesieniu do każdego z kolejnych 5 lat.** Warunki odnoszące się do zagranicznego podmiotu powiązanego ustala się w odniesieniu do roku, w którym doszło do zapłaty, kapitalizacji, potrącenia lub innej formy realizacji odsetek lub innych kosztów finansowania.

Przykład 3

1 stycznia 2020 r. ABC sp. z o.o. zawarła umowę pożyczki ze spółką matką z siedzibą w państwie X. Z tego tytułu w latach 2020, 2021 i 2022 naliczono odsetki w kwocie 30. W 2023 r. naliczono kolejne odsetki w kwocie 10, a łączną kwotę odsetek naliczonych (40) skapitalizowano 31.12.2023 r. ABC sp. z o.o. skalkulowała za 2023 r. 30% EBITDA w wysokości 35, i wyliczyła 5 z kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15c ustawy CIT. Jednakże, w 2024 r. ABC sp. z o.o. zaliczyła nadwyżkę kosztów finansowania przeniesioną z 2023 r. (5) do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15c ust. 18 ustawy CIT. ABC sp. z o.o. ustaliła, że spółka matka spełniła przesłanki dotyczące przerzuconych dochodów za 2023 r., jak również przekroczony został próg bezpiecznej przystani za ten rok.

Jaka kwota składa się na przerzucone dochody (przy założeniu spełnienia wszystkich ustawowych przesłanek)?

Odp.: Przerzucone dochody za 2023 r. stanowi kwota 35, a za 2024 r. kwota 5.

Należy zauważyć, że nie ma znaczenia zawarcie umowy pożyczki w 2020 r. czy też naliczenie odsetek w 2020 i 2021 r. (przed wprowadzeniem przepisów o przerzuconych dochodach 1.1.2022 r.). Istotny jest fakt kapitalizacji odsetek w 2023 r.

Koszty uzyskania przychodu przypisane zgodnie z art. 5 ustawy CIT

W kontekście kosztów uzyskania przychodu należy ponadto zaznaczyć, że podatnik może podlegać opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów również w zakresie, w jakim rozlicza dla potrzeb CIT koszty spółki niebędącej osobą prawną. W świetle bowiem art. 24aa ust. 4 pkt 2 ustawy CIT, na potrzeby kosztów, które stanowią przerzucone dochody, uwzględnia się również koszty przypisane zgodnie z art. 5 ustawy CIT. Tym samym, wspólnicy spółek niebędących osobami prawnymi, podlegają opodatkowaniu na zasadzie przerzuconych dochodów w zakresie kosztów, jakie przypadają na danego wspólnika w związku z jego udziałem w zysku, o ile spełnione są przesłanki przerzuconych dochodów wskazane w art. 24aa ust. 2 i ust. 3 ustawy CIT.

³³ Natomiast, w stanie prawnym obowiązującym w 2022 r. przerzucone dochody stanowią również odsetki zapłacone wyłączone w danym roku z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15c, przy czym podatek od przerzuconych dochodów ulega dalszemu pomniejszeniu o odpowiednią część dotyczącą tych wyłączeń (por. Załącznik 1).

Przykład 4

ABC sp. z o.o. jest wspólnikiem spółki jawnej XYZ sp. j., która nie jest podatnikiem CIT (spółka jawna złożyła stosowną informację zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT). ABC sp. z o.o. posiada 50% udziału w zysku XYZ sp. j.

XYZ sp. j. nabyła usługi doradcze od spółki X z siedzibą na Cyprze, spełniającej warunki z art. 24aa ust. 2, za kwotę 100. Z tego tytułu ABC sp. z o.o. rozliczyła 50 jako koszt uzyskania przychodu w 2023 r.

Jaka kwota będzie stanowiła podstawę opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów za 2023 r. po stronie ABC sp. z o.o.?

Odp. 50. Kwota ta powinna być doliczona do innych kosztów uzyskania przychodu ABC sp. z o.o., które spełniają przesłanki przerzuconych dochodów.³⁴

5.4 Bezpieczna przystań (3% kosztów uzyskania przychodu)

Art. 24aa ust. 2 pkt 4 ustawy CIT wprowadza rodzaj bezpiecznej przystani w zakresie przerzuconych dochodów. W świetle tego przepisu podatnik nie podlega opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów, jeżeli suma kosztów pasywnych (wskazanych w ust. 3 omawianego przepisu) poniesionych przez podatnika w roku podatkowym na rzecz podmiotów powiązanych, zaliczonych w danym roku do kosztów uzyskania przychodów tego podatnika, stanowi mniej niż 3% sumy kosztów uzyskania przychodów podatnika za ten rok.

Mając na uwadze powyższe, w liczniku proporcji uwzględnia się jedynie wskazane w ust. 3 koszty pasywne poniesione w danym roku **na rzecz podmiotów powiązanych³⁵**, przy czym chodzi o kwotę kosztów zaliczonych w danym roku do kosztów uzyskania przychodów z tego tytułu. Zarazem, mając na względzie prostotę stosowania progu „bezpiecznej przystani”, licznik obejmuje koszty uzyskania przychodu z tytułu kosztów pasywnych **na rzecz wszystkich podmiotów powiązanych (ogółem), a nie konkretnie na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych spełniających warunki określone w ust. 2**. Zgodnie z treścią art. 24aa ust. 2 pkt 4, licznik proporcji dotyczy podmiotów powiązanych, zarówno polskich jak i zagranicznych (przepis ten nie precyzuje bowiem, iż chodzi o podmioty powiązane niemające siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej).

Natomiast w mianowniku uwzględnia się wszystkie koszty zaliczone w danym roku do kosztów uzyskania przychodów podatnika.

Przykład 5

W 2023 r. ABC spółka z o.o. poniosła koszt:

- usług doradczych, na kwotę 10, od podmiotu powiązanego X Ltd;
- usług zarządzania, na kwotę 5, od podmiotu powiązanego Y Ltd;
- usług ubezpieczenia, na kwotę 20, od podmiotu niepowiązanego Z Ltd;
- innych usług (niestanowiących kosztów pasywnych wskazanych w katalogu zawartym w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT) na kwotę 965, na rzecz podmiotów powiązanych i

³⁴ Uwaga: Przykład dotyczy jedynie okoliczności bycia wspólnikiem spółki niebędącej osobą prawną, która dokonuje płatności pasywnych na rzecz zagranicznego podmiotu spełniającego warunki z ust. 2. Natomiast, jeżeli podatnik dokonuje płatności pasywnych na rzecz powiązanej spółki niebędącej osobą prawną (niezależnie od tego, czy jest jej wspólnikiem), a spółka ta przekazuje płatności do innego podmiotu spełniającego warunki z ust 2, stosuje się zasady określone w ust. 14 pkt 1.

³⁵ Stanowi to istotną różnicę względem stanu prawnego na 2022 r., zgodnie z którym licznik proporcji stanowią wszelkie koszty pasywne, z katalogu zawartego w art. 24aa ust. 3, poniesione na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych.

niewiązanych.

ABC Sp. z o.o. zaliczyła łącznie, z wskazanych wyżej tytułów, kwotę 1 000 do kosztów uzyskania przychodów za 2023 r.

Czy ABC Sp. z o.o. zobowiązana będzie do dalszej analizy, czy podmioty powiązane z X Ltd i Y Ltd spełniają warunki w zakresie przerzuconych dochodów?

Odp: Nie.

Suma określonych w ust. 3 kosztów pasywnych poniesionych przez podatnika w 2023 r. na rzecz podmiotów powiązanych, zaliczonych w 2023 r. do kosztów uzyskania przychodów to 15. Suma kosztów uzyskania przychodów za 2023 r. to 1 000.

15 to jedynie 1.5% sumy kosztów uzyskania przychodów - poniżej 3% tej sumy (1 000). Współczynnik ten mieści się zatem w ramach tzw. bezpiecznej przystani Sąd, koszty poniesione w 2023 r. na rzecz podmiotów powiązanych X Ltd i Y Ltd nie będą stanowiły przerzuconych dochodów.

Zarazem, pozostałe koszty wskazane w przykładzie nie są objęte zakresem przerzuconych dochodów (są to koszty poniesione na rzecz podmiotu niewiązanego oraz koszty spoza katalogu zawartego w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT).

Przykład 6

W 2023 r. ABC sp. z o.o. poniosła, na rzecz podmiotu powiązanego X z siedzibą w państwie X, koszty ubezpieczenia na kwotę 100, które zaliczyła do wartości początkowej środka trwałego (o łącznej wysokości 1 000). W tym samym roku ABC sp. z o.o. poniosła również koszty usług zarządczych na rzecz podmiotu powiązanego Y z siedzibą w państwie Y, w kwocie 30. Suma kosztów uzyskania przychodów rozliczonych przez ABC sp. z o.o. za 2023 r. to 500.

1 stycznia 2024 r. środek trwały został przyjęty do ewidencji; stąd, za 2024 r. ABC sp. z o.o. dokonała odpisu amortyzacyjnego od wartości ŚT w kwocie 25, z czego 2.5 dotyczyło kosztów ubezpieczenia poniesionych na rzecz podmiotu X.

Za 2025 r. ABC sp. z o.o. dokonała kolejnego odpisu w kwocie 25, z czego 2.5 dotyczyło kosztów ubezpieczenia poniesionych na rzecz podmiotu X.

Czy spółka przekroczyła próg bezpiecznej przystani, a zatem powinna przeanalizować przesłanki w zakresie przerzuczonego dochodu dotyczące podmiotów powiązanych X i Y?

Odp.: Tak. Po pierwsze spółka powinna ustalić, czy przekracza próg 3% za 2023 r. Suma kosztów pasywnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych i rozliczonych w kosztach uzyskania przychodów za 2023 r., to 30. Stanowi to 6% sumy kosztów uzyskania przychodów za 2023 r. (500), tj. ponad 3%.

W kolejnym etapie spółka powinna zatem zbadać, czy każdy z podmiotów powiązanych X i Y spełnił przesłanki z art. 24aa ust. 2 pkt 1-3, za rok poniesienia kosztu (2023 r.). W przypadku ich łącznego spełnienia przez oba podmioty, ABC sp. z o.o. powinna zaliczyć:

- kwotę 30 (poniesioną na rzecz podmiotu X) - do przerzuconych dochodów za 2023 r.,
- kwotę 2.5 (odpis dotyczący kosztów poniesionych na rzecz podmiotu Y) - do przerzuconych dochodów za 2024 r., za 2025 r. i za dalsze lata, w których dokonuje odpisów amortyzacyjnych z tego tytułu.

6. Warunki po stronie podmiotu powiązanego

Zgodnie z konstrukcją przesłanek w zakresie przerzuconych dochodów i względami efektywności, jeżeli spełnione są przesłanki podstawowe (tj. dany koszt pasywny, zaliczający się do katalogu z art. 24aa ust. 3, poniesiony na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego został rozliczony przez podatnika w danym roku jako koszt uzyskania przychodu oraz przekroczony został próg bezpiecznej przystani), podatnik przechodzi do analizy warunków po stronie zagranicznego podmiotu powiązanego.

Co do zasady, przerzucone dochody stanowią koszty, w odniesieniu do których spełnione są **łącznie trzy warunki** wskazane w art. 24aa ust. 2 pkt 1-3 ustawy CIT:

- 1) **[Niskie opodatkowanie]** „według przepisów prawa podatkowego obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia tego podmiotu powiązanego, dochód (przychód) tego podmiotu uzyskany z jednego z tytułów wymienionych w ust. 3 podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14,25%, obliczonej zgodnie z art. 24aa ust. 2a i 2b, lub zwolnieniu, lub wyłączeniu z opodatkowania tym podatkiem”;
- 2) **[Główne źródło przychodu]** „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 art. 24aa ust. 3 co najmniej 50% ogółu przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości”;
- 3) **[Transfer przychodu do innego podmiotu powiązanego]** „ten podmiot powiązany przekazuje, w jakiegokolwiek formie, co najmniej 10% przychodów, o których mowa w pkt 2, na rzecz innego podmiotu:
 - zaliczając w związku z tym wydatki do kosztów rozliczanych dla celów podatku dochodowego lub wydatki te lub przychody odlicza od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku w jakiegokolwiek formie, lub
 - jeżeli przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, bez względu na termin, w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych”.

Aby wykazać brak spełnienia przez podmiot powiązany przesłanek wynikających z art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT, należy zatem **udokumentować, iż nie jest spełniony co najmniej jeden z powyższych warunków**. Niemniej, podatnik jest dodatkowo zobowiązany do weryfikacji, czy nie są spełnione specyficzne warunki wskazane w art. 24aa ust. 14 i ust. 15 (w zakresie kosztów poniesionych na rzecz spółki niebędącej osobą prawną, kosztów poniesionych na rzecz podmiotów niespełniających warunków z art. 24aa ust. 2 oraz transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych) – *patrz pkt 8 Objaśnień*.

Alternatywnie, podatnik może wykazać, iż podmiot powiązany, podlegający opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie UE lub EOG, spełnia klauzulę istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej – *patrz pkt 6.4 Objaśnień*.

6.1 Niskie opodatkowanie po stronie zagranicznego podmiotu powiązanego

Niska stawka podatku dochodowego lub zwolnienie/wyłączenie z opodatkowania

Jednym z kluczowych warunków opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów jest, zgodnie z art. 24aa ust. 2 pkt 1, **niskie opodatkowanie przychodów (dochodów)**, jakie osiąga podmiot powiązany nieposiadający siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W świetle art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT warunek niskiego opodatkowania będzie spełniony jeżeli według przepisów prawa podatkowego obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia podmiotu powiązanego, dochód (przychód) tego podmiotu uzyskany z jednego z tytułów wymienionych w ust. 3 pkt 1–5, podlegałyby:

- opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14.25% (tj. niższej o co najmniej 25% od obowiązującej w Polsce stawki CIT w wysokości 19%) lub
- całkowitemu zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania.

Stawkę podatku dochodowego niższą niż 14.25% ustala się zgodnie z art. 24aa ust. 2a ustawy CIT (odnoszącym się do ewentualnych ulg podatkowych i zwrotów podatku) lub ust. 2b (dotyczącym ewentualnego częściowego zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania).

Zgodnie z art. 24aa ust. 2a ustawy CIT, podstawą do ustalenia stawki podatku dochodowego niższej niż 14.25% jest **nominalna stawka podatku dochodowego** obowiązująca w państwie siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia podmiotu powiązanego **w odniesieniu do dochodu (przychodu) z danego tytułu** wymienionego w art. 24aa ust. 3 pkt 1–5³⁶. Tym samym, w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodów (przychodów), np. z odsetek, przychodów z usług doradczych lub przychodów z należności licencyjnych, ustala się – w oparciu o przepisy podatkowe obowiązujące w danym państwie – stawkę, jaką te dochody (przychody) powinny być opodatkowane.

W szczególności, warunek niskiego opodatkowania mogą zatem spełniać podmioty, które podlegają opodatkowaniu w państwach o stosunkowo niskiej nominalnej stawce podatku CIT³⁷, którą można odnieść również do dochodów (przychodów) z płatności pasywnych takich jak usługi niematerialne, opłaty licencyjne i koszty finansowania dłużnego. Takie stwierdzenie wymaga jednak kilku zastrzeżeń:

- W odniesieniu do podmiotów powiązanych podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie UE lub EOG, zgodnie z art. 24aa ust. 10, nie stosuje się w ogóle przepisów o podatku od przerzuconych dochodów (w tym warunku niskiego opodatkowania), jeżeli podmiot powiązany prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Może to być kluczowe w przypadku transakcji z podmiotami powiązаныmi z kilku państw UE o nominalnej stawce CIT niższej niż 14.25%³⁸ (Węgry, Bułgaria, Irlandia, Cypr).

³⁶ Stawkę podatku dochodowego wskazaną w art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT należy rozumieć, w większości przypadków, jako stawkę **podatku dochodowego od osób prawnych** (zgodnie bowiem z wcześniejszymi wyjaśnieniami, podatek od przerzuconych dochodów obejmuje koszty poniesione przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych innych niż osoby fizyczne). W przypadku jednak kosztów poniesionych na rzecz podmiotów transparentnych podatkowo, jak już wskazano, warunek niskiego opodatkowania może być badany po stronie osób fizycznych będących współnikami; stąd, w takim przypadku należy zbadać stawkę podatku dochodowego (PIT) odnoszącą się do przychodów (dochodów) takich osób (art. 24aa ust. 5 ustawy CIT).

³⁷ Lista ponad 20 państw o zasadniczej, nominalnej stawce podatku CIT niższej niż 14.25% obowiązującej w 2022 r. dostępna jest w szczególności na podstawie statystyk OECD [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT] (Combined Corporate Income Tax Rate – stawka uwzględniająca opodatkowanie na różnych szczeblach federalizacji). Przykładowa lista za 2022 r., opracowana na podstawie danych OECD, zawarta jest w Załączniku 2. Jednakże każdorazowo okoliczność ta wymaga potwierdzenia w oparciu o aktualne przepisy danego państwa, obowiązujące w odniesieniu do roku, za który rozliczany jest podatek od przerzuconych dochodów, i w odniesieniu do konkretnego typu płatności.

³⁸ według stanu prawnego obowiązującego w 2023 r. lub w latach następnych, jeśli stawka podatku nie uległa zmianie

- W odniesieniu do państw spoza UE o nominalnej stawce CIT niższej niż 14.25%, należy pamiętać, iż niektóre z tych państw wskazane są w wykazie zawartym w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*³⁹. Dla takich państw określono w art. 24aa ust. 15 ustawy CIT bardziej restrykcyjne zasady powstania przerzuconych dochodów.
- Należy również mieć na uwadze, iż warunek niskiego opodatkowania wskazany w art. 24aa ust. 2 pkt 1 odnosi się do dochodu (przychodu) podmiotu uzyskanego z jednego z **tytułów wymienionych w ust. 3 pkt 1–5**. Oznacza to, że jeżeli dana kategoria dochodu (przychodu) opodatkowana jest – w oparciu o przepisy szczególne – inną stawką podatku dochodowego niż ogólnie obowiązująca w danym państwie, uwzględnia się tę inną stawkę.
- Oceniając niską stawkę podatku dochodowego należy też uwzględnić preferencyjne rozwiązania obowiązujące w wybranych regionach danego państwa, stanowiące istotne odstępstwo od ogólnego lub przeciętnego wysokiego opodatkowania w danym kraju (np. spółki zakładane przez polskich rezydentów w stanie Delaware lub Wyoming w USA).

Przykład 7

(niska nominalna stawka CIT)

W 2023 r. M&M sp. z o.o. nabyła usługi doradcze od swojego jedynego wspólnika N&N Ltd z siedzibą na Cyprze oraz potraktowała ich koszt jako koszty uzyskania przychodów za 2023 r. Spółka przekroczyła próg bezpiecznej przystani (zaliczone do kosztów uzyskania przychodów koszty pasywne poniesione na rzecz podmiotów powiązanych przekroczyły 3% sumy kosztów uzyskania przychodów za 2023 r.). Wspólnik zadeklarował, iż jego dochód będzie podlegał, zgodnie z przepisami obowiązującymi na Cyprze w 2023 r., opodatkowaniu według stawki 12.5%, co obejmie również dochód (przychód) z usług doradczych.

Czy koszty usług doradczych poniesione przez M&M sp. z o.o. mogą podlegać opodatkowaniu na zasadzie przerzuconych dochodów?

Odp.: Potencjalnie tak (okoliczności sprawy wskazują bowiem m.in. na spełnienie warunku niskiego opodatkowania wskazanego w art. 24aa ust. 2 pkt 1). Jednakże, jeżeli spółka M&M wykaże brak spełnienia przez wspólnika jednego z pozostałych warunków (dotyczących głównego źródła przychodów lub transferu przychodów) lub okoliczność, iż wspólnik prowadzi na Cyprze istotną rzeczywistą działalność gospodarczą, transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów.

Jak wynika z art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT, w brzmieniu obowiązującym od 1.1.2023 r., warunek niskiego opodatkowania nie dotyczy faktycznie zapłaconego podatku, kalkulowanego w odniesieniu do całokształtu działalności lub całkowitego dochodu podmiotu powiązanego. Warunek ten odnosi się do stawki nominalnej podatku dochodowego odnoszonej do dochodów (przychodów) podmiotu powiązanego z jednego z poszczególnych tytułów wymienionych w art. 24aa ust. 3 pkt 1-5. Jednakże, aby przeciwdziałać sytuacjom, w których nominalna stawka podatku dochodowego w danym państwie

³⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 600

jest wyższa niż 14.25%, ale dany podmiot powiązany uprawniony będzie do istotnych preferencji wpływających na niższe opodatkowanie danego przychodu (dochodu), w świetle art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, ustalając stawkę podatku dochodowego **uwzględnia się przysługujące podmiotowi powiązanemu ulgi (odliczenia od podstawy opodatkowania albo od podatku) lub zwroty podatku, związane z przychodem z danego tytułu (np. przychodem z odsetek, usług zarządczych, należności licencyjnych)**, przy czym nie uwzględnia się kosztów związanych z tym przychodem.

Zgodnie z tą koncepcją oraz w świetle brzmienia ust. 2a, uwzględnia się stawkę nominalną, pomniejszoną odpowiednio o wartość procentową wynikającą ze szczególnych preferencji podatkowych, w tym odliczeń od podstawy opodatkowania, lecz z „z wyjątkiem kosztów związanych z tym przychodem”. Na potrzeby ustalenia stawki podatku dochodowego **nie uwzględnia się kosztów związanych z danym przychodem (równoważnych kosztom uzyskania przychodu), tj. ani nie uwzględnia się kosztów bezpośrednich ani nie alokuje się kosztów pośrednich.**

Poniższe uproszczone przykłady obrazują sposób kalkulacji stawki podatku w przypadku zwrotów podatku i ulg podatkowych (odliczeń od podstawy opodatkowania).

Przykład 8a⁴⁰

(zwrot określonej części podatku)

ABC sp. z o.o. poniosła na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w państwie X koszty usług zarządzania w wysokości 100. Nominalna stawka CIT w państwie X wynosi 15% (podatek według nominalnej stawki wynosi 15). Jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi usług niematerialnych podmiot powiązany jest uprawniony do **otrzymania zwrotu podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania** (zwrot wyniósłby 5). Zatem w takim przypadku należy przyjąć, że stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, po korekcie o efekt zwrotu, wyniosłaby zatem 10% (15% - 5%).

Przykład 8b

(zwrot określonej części podatku)

ABC sp. z o.o. poniosła na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w państwie X koszty usług zarządzania w wysokości 100. Nominalna stawka CIT w państwie X wynosi 20% (podatek według nominalnej stawki wynosi 20). Jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi usług niematerialnych podmiot powiązany jest uprawniony do **otrzymania zwrotu połowy zapłaconego podatku** (zwrot wyniósłby 10). Stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, po korekcie o efekt zwrotu, wyniosłaby zatem 10% (20% - $\frac{1}{2} \cdot 20\%$)

W świetle brzmienia art. 24aa ust. 2a, zwroty podatku rozumiane są szeroko (przepis ten nie precyzuje, że przysługują one podmiotowi powiązanemu). Stąd, należy również uwzględnić preferencyjne przepisy, zgodnie z którymi państwo rezydencji danego podmiotu powiązanego dokona zwrotu podatku na rzecz udziałowców tego podmiotu.

⁴⁰ Przykłady 8, 10-12 oraz 18 zaprezentowane są w ślad za uzasadnieniem do ustawy z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. z 2022 r., poz. 2180 z późn. zm. (Druk sejmowy nr 2544 z 25 sierpnia 2022 r.; <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544>) przy czym uwzględniono drobne modyfikacje. Przykłady mają charakter uproszczony i poglądowy - nie odnoszą się do pozostałych warunków w zakresie przerzuconych dochodów.

Przykład 9

(zwrot podatku na rzecz udziałowca podmiotu powiązanego)

ABC sp. z o.o. poniosła na rzecz podmiotu powiązanego X Ltd z siedzibą w państwie X koszty usług zarządzania w wysokości 100. Stawka nominalna podatku dochodowego w państwie X wynosi 35%, jednakże w przypadku dokonania przez X Ltd dystrybucji do udziałowca (osoby fizycznej będącej rezydentem państwa X), udziałowiec będzie uprawniony do pomniejszenia swojego podatku o 6/7 podatku płatnego przez X Ltd.

Stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1, po korekcie o efekt zwrotu, wyniosłaby zatem 5% ($35\% - 35\% \cdot 6/7$).

Odliczenia od podstawy opodatkowania, które należy uwzględnić na potrzeby art. 24aa ust. 2 pkt 1 i ust. 2a, mogą przyjąć w szczególności formę odliczenia kwotowego lub procentowego. W świetle omawianych przepisów, chodzi o odliczenia możliwe do ustalenia, w oparciu o przepisy danego kraju, bez znajomości całkowitego dochodu podmiotu powiązanego lub też konkretnych kwot kosztów rozliczanych przez podmiot powiązany.

Przykład 10

(odliczenie kwotowe)

ABC sp. z o.o. poniosła na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w państwie X koszty odsetek w wysokości **100**. Stawka nominalna podatku dochodowego w państwie X wynosi 30%, jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi odsetek podmiot powiązany X będzie uprawniony do ulgi - **odliczenia kwotowego od dochodu w wysokości 60**.

Będzie 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 12% ($30\% - 18\%$)

Przykład 11

(odliczenie kwotowe)

ABC sp. z o.o. poniosła na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w państwie X koszty odsetek w wysokości **200**. Stawka nominalna podatku dochodowego w państwie X wynosi 30%, jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi odsetek podmiot powiązany będzie uprawniony do ulgi - **odliczenia kwotowego od dochodu w wysokości 60**.

Będzie to równoważne **zmniejszeniu stawki podatku o 9%** [$(60/200) \cdot 30\%$]. Stawka podatku dochodowego po korekcie o efekt ulgi wyniosłaby zatem 21% ($30\% - 9\%$)

Przykład 12

(odliczenie procentowe)

ABC sp. z o.o. zapłaciła na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w państwie X określoną kwotę odsetek. Stawka nominalna CIT w państwie X wynosi 30%, lecz podmiotowi powiązanemu 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 24% (30% - 6%).

W świetle art. 24aa ust. 2 pkt 1 i ust. 2a ustawy CIT, przy wyliczaniu stawki podatku dochodowego po stronie podmiotu powiązanego nie uwzględnia się faktycznych kosztów podmiotu powiązanego w tym zakresie. Punktem odniesienia jest nominalna stawka CIT, pomniejszona o efekt ewentualnych specyficznych preferencji podatkowych stosowanych w odniesieniu do określonej kategorii przychodu. Przykładowo, nie uwzględnia się kosztów odsetkowych i konsekwentnie nie wylicza marży na odsetkach.

Przykład 13

Spółka A w kraju A („spółka dominująca”) udzieliła - swojej spółce zależnej B w kraju B („spółka matka”) - pożyczki na kwotę 1 000 przy oprocentowaniu 4%, w związku z czym w 2023 r. otrzymała od B odsetki w wysokości 40. Następnie, spółka matka (B) udzieliła - polskiej spółce zależnej C sp. z o.o. - pożyczki na kwotę 1 000 przy oprocentowaniu 4.25%, w związku z czym w 2023 r. spółka matka (B) otrzymała od polskiej spółki (C) odsetki w wysokości 42.5.

Nominalna stawka CIT w państwie spółki matki (B) wynosi 15%, jednakże zgodnie ze szczególnymi przepisami dotyczącymi odsetek spółka matka uprawniona jest do zwrotu podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania.

Czy podmiot powiązany z polskim podatnikiem spełni warunek niskiego opodatkowania w rozumieniu przepisów o przerzuconych dochodach?

Odp.: Tak. Stawka podatku dochodowego w rozumieniu art. 24aa ust. 1 pkt 1, po korekcie o efekt zwrotu, wyniosłaby bowiem 10% (15% - 5%). Nie ma przy tym znaczenia wysokość kosztów finansowania lub wysokość marży po stronie podmiotu powiązanego (w tym przypadku spółki matki).

Zgodnie z art. 24aa ust. 2b ustawy CIT, jeżeli podmiot powiązany podlega częściowemu zwolnieniu lub częściowemu wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym, warunek dotyczący stawki podatku niższej niż 14.25% ustala się pomniejszając nominalną stawkę podatkową o odpowiednią wartość procentową przysługującego zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania. W przypadku zwolnienia z opodatkowania określonej części (kwotowej lub procentowej) przychodów, nominalną stawkę podatku pomniejsza się o tę odpowiednią część.

Przykład 14

Polska spółka poniosła koszt opłat licencyjnych, na kwotę 200, na rzecz swojego wspólnika z siedzibą w państwie X. Nominalna stawka CIT w państwie X wynosi 25%. Jednak 50% przychodów wspólnika z tego tytułu jest zwolnione z opodatkowania w państwie X, z uwagi na ulgę podatkową w zakresie B+R.

Nominalna stawka podatkowa (25%) pomniejszona odpowiednio o wartość procentową przysługującego zwolnienia (0.5*25%) wyniesie 12.5%.

W niektórych przypadkach częściowe zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania może dotyczyć całokształtu działalności podatnika, np. zwolnienie z opodatkowania kwoty dochodu, która nie przekracza określonego progu. W takim przypadku należy ustalić procentowy udział przychodu zwolnionego lub wyłączonego z opodatkowania w całości przychodów podmiotu powiązanego celem

określenia procentowej wartości, o jaką pomniejsza się stawkę podatku, zgodnie z przykładem poniżej. W przypadku, gdy podmiot powiązany ma inny rok podatkowy (obrotowy) w odniesieniu do roku podatkowego polskiej spółki wypłacającej należności, może zaistnieć sytuacja co do braku pełnej informacji o kwocie wszystkich przychodów osiągniętych w roku podatkowym (obrotowym) podmiotu powiązanego na dzień składania zeznania przez polską spółkę. Zasadne jest zatem obliczenie podstawy opodatkowania w oparciu o dostępne informacje i ewentualnie skorygowanie zeznania po zakończeniu roku podatkowego (obrotowego) podmiotu powiązanego.

Przykład 15

W 2023 r. polska spółka nabyła usługi doradcze, na kwotę 200, od swojego wspólnika z siedzibą w państwie X. Nominalna stawka CIT w państwie X wynosi 25%. Jednak, zgodnie z przepisami państwa X, dochód uzyskany przez wspólnika w przedziale 0-100 jest zwolniony z opodatkowania, a w przedziale 100-200 opodatkowane jest jedynie 50% dochodu. Po zakończeniu roku wspólnik oświadczył polskiej spółce, iż jego prognozowane dochody za 2023 r. to 500.

Tym samym, zwolniona z opodatkowania będzie kwota 100 z pierwszego przedziału oraz kwota 50 z kolejnego przedziału (łącznie zwolniona z opodatkowania będzie kwota 150, tj. 0.3 dochodu).

Wartość procentowa stawki podatku dochodowego odpowiadająca przysługującemu częściowemu zwolnieniu to $0.3 * 25\%$ (7.5%).

Stąd, podatnik pomniejsza nominalną stawkę podatku (25%) o wartość procentową wynikającą ze zwolnienia, tj. o 7.5%. Pomniejszona stawka podatku dochodowego to zatem 17.5%.

Po sporządzeniu finalnego zeznania podatkowego wspólnik oświadczył spółce, że jego ostateczne dochody za 2023 r. wyniosły 450 (a nie 500). Podatnik weryfikuje zatem kalkulację. Łącznie zwolniona będzie kwota 150, tj. 1/3 dochodu. Wartość procentowa stawki podatku odpowiadająca zwolnieniu to $1/3 * 25\%$ (ok. 8.3%). Stąd, ostateczna pomniejszona stawka podatku dochodowego to zatem 16.7%.

Jako że jeden z warunków po stronie podmiotu zagranicznego pozostaje niespełniony, koszt nie podlega opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów i podatnik nie jest zobligowany do korekty rozliczeń z tego tytułu.

Finalnie, w świetle art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT, całkowite zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania podmiotu powiązanego (podmiotowe czy przedmiotowe) oznacza spełnienie warunku niskiego opodatkowania przez ten podmiot. Warunek niskiego opodatkowania spełnią zatem np. zagraniczne fundusze emerytalne lub inwestycyjne, podlegające zwolnieniu podmiotowemu w państwie ich siedziby (jednakże, w przypadku geograficznego zróżnicowania ich działalności, mogą one nie spełnić warunku głównego źródła przychodu, który został omówiony w punkcie kolejnym).

Osobnego omówienia wymaga stosowanie przesłanki niskiego opodatkowania dla podmiotów powiązanych z państw, które stosują system opodatkowania dystrybucji (w tym Estonia, Łotwa, Gruzja). Zgodnie z art. 24aa ust. 2 pkt 1, warunek niskiego opodatkowania będzie spełniony, jeżeli *według przepisów prawa podatkowego obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia tego podmiotu powiązanego, dochód (przychód) tego podmiotu uzyskany z jednego z tytułów wymienionych w ust. 3 podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14.25%, obliczonej zgodnie z ust. 2a i 2b, lub zwolnieniu, lub wyłączeniu z opodatkowania tym podatkiem*. Mając to na uwadze, przykładowo, w odniesieniu do Estonii, nie można uznać, iż według przepisów prawa podatkowego obowiązujących w Estonii jako państwie siedziby podmiotu powiązanego, dochód (przychód) podmiotu powiązanego, uzyskanego z jednego z tytułów pasywnych

(np. z odsetek), podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14.25%, przy założeniu, że obowiązująca w Estonii zasadnicza stawka CIT to 20%, której podlega dany podmiot. Przepis art. 24aa ust. 2 pkt 1, w stanie prawnym na 1.1.2023 r., nie odnosi się do momentu opodatkowania dochodu obejmującego dany przychód. Zarazem system opodatkowania dystrybucji nie może zostać uznany za częściowe lub całkowite zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania. Nie ma zatem podstaw, aby uznać, iż podmioty z siedzibą w Estonii spełniają z założenia warunek niskiego opodatkowania wskazany w art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT.

Należy jednak mieć na uwadze, że również system opodatkowania dystrybucji może przewidywać różne stawki podatku oraz dodatkowe ulgi i zwolnienia podatkowe; zatem każdy stan faktyczny wymaga w tym przypadku indywidualnej analizy, w oparciu o przedstawione wyżej wyjaśnienia. Ponadto należy podkreślić, iż w przypadki wykorzystywania – dla celów agresywnych optymalizacji podatkowych – podmiotów, które są zlokalizowane w państwach objętych systemem opodatkowania dystrybucji i nie prowadzą istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej, mogą podlegać przepisom wynikającym z art. 119a § 1. Ordynacji podatkowej lub innym przepisom o charakterze anty-abuzywnym.

Płatności pasywne z kilku tytułów

Niejednokrotnie ma miejsce sytuacja, gdy w jednym roku podatkowym polski podatnik ponosi koszty z dwóch lub więcej tytułów wskazanych w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT (np. koszty opłat licencyjnych i koszty odsetek). W takich przypadkach, na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów, podatnik analizuje spełnienie warunku niskiego opodatkowania dla poszczególnych kategorii płatności odrębnie.

Ponadto, jeśli w ramach jednego z tytułów wymienionych w art. 24aa ust. 3, poszczególne płatności są opodatkowane różnymi stawkami lub podlegają różnym ulgom podatkowym (np. odsetki płatne do podmiotu X podlegają opodatkowaniu stawką co najmniej 14.25%, ale odsetki do podmiotu Y podlegają opodatkowaniu poniżej tej stawki), podatnik analizuje te poszczególne płatności odrębnie i konsekwentnie, odrębnie ustala podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów.

Tym samym, agregowanie płatności pod kątem warunku niskiego opodatkowania jest możliwe jedynie w zakresie, w jakim płatności te są traktowane podobnie po stronie podmiotu powiązanego (np. ta sama stawka nominalna / analogiczne ulgi podatkowe).

Przykład 16

W 2023 r. ABC sp. z o.o. poniosła koszt opłat licencyjnych na rzecz spółki matki w państwie X, w kwocie 100 i dokonała z tego tytułu odpisu amortyzacyjnego w kwocie 10. Stawka CIT w państwie X dla całości dochodów wynosi 25%, z wyjątkiem jednak dochodu (przychodu) z opłat licencyjnych, który podlega, po stronie spółki matki, opodatkowaniu niską stawką podatku dochodowego z uwagi na szczególne ulgi podatkowe (np. IP BOX).

Dodatkowo ABC sp. z o.o. zapłaciła na rzecz spółki matki odsetki w kwocie 200, które zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów za 2023 r. w kwocie 150. Spółka matka nie korzystała z preferencji podatkowych względem dochodu (przychodu) z tytułu odsetek.

Spółka matka spełniła pozostałe przesłanki przerzuconych dochodów i nie przedstawiła informacji/dokumentów potwierdzających prowadzenie istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej.

W tym samym roku ABC sp. z o.o. zapłaciła na rzecz innego podmiotu powiązanego, z siedzibą w państwie Y, odsetki w kwocie 50, z czego 40 zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów. Dochód podmiotu powiązanego opodatkowany jest w państwie Y według stawki CIT 12.5%. Podmiot ten spełnia pozostałe przesłanki w zakresie przerzuconych dochodów.

Podatnik przekroczył, za 2023 r., próg 3% dotyczący udziału kosztów pasywnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w sumie kosztów uzyskania przychodów.

Jaka kwota składa się na przerzucone dochody w 2023 r.?

Odp.: Podstawę opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów za 2023 r. będą stanowić odpis amortyzacyjny z tytułu opłat licencyjnych na rzecz spółki matki (10) i odsetki na rzecz podmiotu Y zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (40).

Natomiast, osobne koszty odsetek zapłaconych na rzecz spółki matki (koszty uzyskania przychodu 150), względem których spółka matka nie spełniła warunku niskiego opodatkowania nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów.

Warunek niskiego opodatkowania w przypadku podmiotów transparentnych

W przypadku podmiotów powiązanych traktowanych jako transparentne podatkowo w państwie ich siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia, warunek niskiego opodatkowania bada się po stronie nietransparentnych podatkowo współników (uczestników) tych podmiotów powiązanych, zgodnie z art. 24aa ust. 5 ustawy CIT.

Tym samym, wysokość stawki podatku dochodowego (tj. czy jest niższa niż 14.25%) ustala się dla poszczególnych współników (w tym osób fizycznych), którym przypisuje się przychody i koszty podatkowe transparentnego podmiotu powiązanego. Stawkę tę ustala się zgodnie z przepisami państwa, w którym dany współnik podlega opodatkowaniu, z tytułu przychodu osiągniętego z polskiej spółki. W tym celu stosuje się reguły opisane wyżej, tj. odpowiednio uwzględnia się ulgi podatkowe, zwroty podatku i zwolnienia z podatku.

Zgodnie z art. 24aa ust. 5 ustawy CIT warunku niskiego opodatkowania nie bada się dla współników, którzy posiadają w danym podmiocie powiązonym bezpośrednio lub pośrednio poniżej 5% prawa do uczestnictwa w zysku. W odniesieniu do kosztów przypisanych do tych współników (uczestników), warunek niskiego opodatkowania będzie zatem uznany za niespełniony. Tym samym, nie będą spełnione łącznie warunki wskazane w art. 24aa ust. 2 ustawy CIT i dana kwota kosztów nie będzie stanowiła, co do zasady, przerzuconych dochodów, z zastrzeżeniem warunków szczególnych wynikających z ust. 15 dotyczących podmiotów z tzw. rajów podatkowych.

Przykład 17

ABC sp. z o.o. poniosła koszt usług doradczych na rzecz X LLP, spółki działającej w formie *limited liability partnership* z siedzibą w Wielkiej Brytanii. Z tego tytułu, ABC sp. z o.o. zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kwotę 100, jak również przekroczyła próg 3% (tj. bezpieczną przystań) za 2023 r.

X LLP ma trzech współników:

- X1 Ltd, spółkę z siedzibą w Wielkiej Brytanii, uprawnioną do 80% udziału w zysku;
- X2 LP, spółkę osobową z siedzibą na Jersey (której współnikami są osoby fizyczne będące rezydentami USA), uprawnioną do 18% udziału w zysku

- X3, osobę fizyczną będącą rezydentem Irlandii, uprawnioną do 2% udziału w zysku.

ABC sp. z o.o. jest zobowiązana zbadać warunek niskiego opodatkowania dla X1 Ltd oraz osób fizycznych będących rezydentami USA (wspólnikami X2 LP).

Warunek niskiego opodatkowania a zagraniczne zakłady

W przypadku kosztów ponoszonych przez podatnika na rzecz **położonego poza terytorium** Rzeczypospolitej Polskiej **zagranicznego zakładu podmiotu powiązanego warunek niskiego opodatkowania**, o którym mowa w art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT, **odnosi się do państwa położenia tego zagranicznego zakładu** (w zakresie, w jakim przychody zagranicznego zakładu opodatkowane są w tym państwie, w oparciu o odpowiednie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inne odpowiednie regulacje).

W przypadku kosztów ponoszonych przez podatnika na rzecz **położonego na terytorium** Rzeczypospolitej Polskiej **zagranicznego zakładu podmiotu powiązanego** warunek niskiego opodatkowania odnosi się do Polski. Tym samym, mając na uwadze podstawową stawkę CIT w wysokości 19%, dla ustalenia tego warunku będą miały znaczenie ewentualne ulgi podatkowe lub zwroty podatku.

6.2 Główne źródło przychodów podmiotu powiązanego (co najmniej 50%)

Kolejna przesłanka odnosząca się do podmiotów powiązanych ma na celu objęcie podatkiem od przerzuconych dochodów wyłącznie podmiotów, dla których płatności pasywne uzyskane od polskich podmiotów powiązanych stanowią główne źródło przychodów. Stąd, w świetle art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT, warunkiem opodatkowania na zasadzie przerzuconych dochodów jest, aby zagraniczny podmiot powiązany uzyskiwał z tytułu wskazanych w ust. 3 płatności pasywnych, od podatnika i innych polskich spółek powiązanych z podatnikiem, co najmniej 50% przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości.

W najprostszym przypadku, mogą być to przychody uzyskane tylko od danego podatnika (jednej spółki z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która ponosi koszty na rzecz podmiotu powiązanego).

Natomiast w przypadku, gdy podmiot powiązany otrzymuje przychody z tytułu wskazanych należności pasywnych nie tylko od jednego podatnika (w szczególności polskiej spółki), ale również od innych polskich spółek, wartość uzyskanych przez podmiot powiązany przychodów określa się **łącznie dla tego podatnika i innych powiązanych z nim polskich spółek**. Regulacja obejmuje również przepływy z położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznych zakładów podmiotu powiązanego. Celem takiego uregulowania jest uniknięcie potencjalnych sytuacji, w których należności dzielone byłyby w sposób sztuczny pomiędzy spółki lub inne podmioty powiązane mając na uwadze obejście ustawowego progu.

W powyższym zakresie **wystarczające jest jednak, aby inne polskie spółki ponosiły na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego koszty pasywne wskazane w ust. 3, niezależnie od spełnienia w odniesieniu do tych spółek warunków do objęcia podatkiem od przerzuconych dochodów**. Tym samym, dany podatnik – uzyskując od podmiotu powiązanego deklarację o jego strukturze przychodów

– nie jest zobowiązany do posiadania wiedzy o innych specyficznych warunkach dotyczących powiązanych z nim polskich spółek⁴¹.

Przykład 18⁴²

W 2024 r. A sp. z o.o. wypłaciła należności licencyjne w wysokości 40 swojemu wspólnikowi, podmiotowi X z siedzibą w Zjednoczonych Emiratach Arabskich. A sp. z o.o. 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 zadeklarował, że otrzymał od spółki B należności licencyjne w wysokości 30, a od spółki C odsetki w wysokości 20, oraz że zaksięguje, zarówno dla potrzeb rachunkowości jak i podatkowych, łączne przychody 100, w tym 90 od spółek A, B i C (tj. 40+30+20). W ramach zbierania dowodów, zgodnie z zasadą z art. 24aa ust. 10a ustawy CIT, A uzyskała potwierdzenie tych kwot od spółek B i C.

W takim przypadku przychody od wszystkich polskich spółek uzyskiwane ze wskazanych tytułów pasywnych wynoszą ponad 50% (tj. 90%) 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%).

Na moment składania przez polskiego podatnika zeznania za dany rok i rozliczania ewentualnego podatku od przerzuconych dochodów do końca trzeciego miesiąca roku następnego, zagraniczny podmiot powiązany może nie mieć jeszcze zamkniętych ksiąg rachunkowych lub złożonego rocznego zeznania podatkowego po swojej stronie. W takim przypadku, składając polskiemu podatnikowi deklarację o strukturze przychodów (rachunkowych lub podatkowych) zagraniczny podmiot powiązany posługuje się danymi wstępnymi lub prognozami. **W przypadku ustalenia w późniejszym terminie, iż ostateczne dane zmieniły się w takim stopniu, iż miało to wpływ na opodatkowanie podatkiem od przerzuconych dochodów (np. wstępna proporcja wyniosła 45%, a ostateczna - 51%), podatek składa odpowiednią korektę. W razie zwiększenia zobowiązania w tym podatku, podatek rozlicza odsetki za zwłokę.**

Ponadto należy zaznaczyć, że na potrzeby ustalenia progu 50%, przepis art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT wskazuje na przychody określone „zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości”. Takie uregulowanie jest konieczne z uwagi na efektywność podatku od przerzuconych dochodów (może mieć bowiem miejsce sytuacja, gdy podmiot powiązany w ogóle nie wykazałby żadnych przychodów podatkowych lub wykazałby takie przychody w innym roku). Z uwagi na sformułowanie „lub” podatek jest zobowiązany do weryfikacji struktury przychodów, zarówno na podstawie swojej ewidencji podatkowej jak i rachunkowej za dany rok. Konsekwentnie, osiągnięcie progu co najmniej 50% przychodów, czy to podatkowych czy rachunkowych powoduje spełnienie omawianego warunku. Przykładowo, w przypadku proporcji 49% przychodów podatkowych oraz proporcji 52% przychodów rachunkowych, omawiany warunek jest uznany za spełniony.

⁴¹ Przykładowo, czy inne spółki rozliczają dane koszty rozliczają jako koszty uzyskania przychodu, czy przekraczają próg „bezpiecznej przystani”, czy dokonywane przez nie płatności pasywne podlegają niskiemu opodatkowaniu po stronie zagranicznego podmiotu powiązanego.

⁴² Przykłady 8, 10-12 oraz 18 zaprezentowane są w ślad za uzasadnieniem do ustawy z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. z 2022 r., poz. 2180 z późn. zm. (Druk sejmowy nr 2544 z 25 sierpnia 2022 r.; <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544>) przy czym uwzględniono drobne modyfikacje. Przykłady mają charakter uproszczony i poglądowy - nie odnoszą się do pozostałych warunków w zakresie przerzuconych dochodów.

Warunek głównego źródła przychodu powinny mieć w szczególności na uwadze podatnicy wchodzący w skład grupy kapitałowej, która nie jest zdywersyfikowana geograficznie. Przykładowo, warunek ten może być spełniony w odniesieniu do spółki holdingowej, która posiada wyłącznie udziały w polskich spółkach⁴³. Natomiast w przypadku podmiotów powiązanych lub spółek holdingowych, które mają zdywersyfikowane portfolio różnych spółek zależnych z siedzibą w bardzo wielu jurysdykcjach, najczęściej warunek ten nie będzie spełniony.

6.3 Podmiot powiązany jako jednostka pośrednicząca – przekazujący co najmniej 10% przychodów innym podmiotom

Jednym z celów przepisów o podatku od przerzuconych dochodów jest identyfikacja schematów agresywnej optymalizacji podatkowej z udziałem tzw. jednostek pośredniczących, których rolą jest transfer dochodu (przychodu) w ramach grupy kapitałowej w sposób pozwalający na uniknięcie lub zminimalizowanie opodatkowania. Powyższy cel odzwierciedla kolejny warunek dotyczący podmiotu powiązanego, wskazany w art. 24aa ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT, zgodnie z którym:

„ten podmiot powiązany przekazuje, w jakiegokolwiek formie, co najmniej 10% przychodów, o których mowa w pkt 2, na rzecz innego podmiotu:

- a) zaliczając w związku z tym wydatki do kosztów rozliczanych dla celów podatku dochodowego lub wydatki te lub przychody odlicza od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku w jakiegokolwiek formie, lub*
- b) jeżeli przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, bez względu na termin, w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych”.*

W świetle wskazanego przepisu „przekazanie przychodów” może mieć formę wydatków rozliczanych w szczególności jako koszty dla celów podatku dochodowego (lit. a) lub formę dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (lit. b). Przekazanie przychodów może zatem wynikać z różnego rodzaju usług lub świadczeń dokonywanych przez podmiot powiązany na rzecz innego podmiotu (powiązanego albo niepowiązanego) lub stanowić formę przekazania zysku na rzecz innych podmiotów.

Przekazanie przychodów „w jakiegokolwiek formie” obejmuje płatność, kompensatę, odroczoną płatność lub inne formy rozliczenia wiążące się z powstaniem należności i/lub dokonaniem odpowiedniej płatności. Określenie to należy rozumieć szeroko, mając na względzie cel podatku od przerzuconych dochodów, jakim jest transfer przychodów (dochodów) pomiędzy różnymi jurysdykcjami łączący się z ryzykiem niskiego opodatkowania i erozji podstawy opodatkowania po stronie polskich podatników.

Transfer przychodu poprzez kaskadowe świadczenia pasywne w grupie kapitałowej

⁴³ Aby doszło do opodatkowania na zasadzie przerzuconych dochodów, muszą być jednak łącznie spełnione również pozostałe warunki, w tym warunek niskiego opodatkowania wynikający z niskiej stawki nominalnej lub preferencji podatkowych w odniesieniu do przychodów (dochodów) danego typu.

Zakresem omawianego warunku (w części dotyczącej lit. a) powinien być objęty jedynie **transfer przychodów „pasywnych”, wskazanych w katalogu zawartym w art. 24aa ust. 3.**

Zatem, warunek ten może obejmować przykładowo świadczenie usług podobnego typu w grupie kapitałowej, np. kaskadowe umowy pożyczek lub kaskadowe udzielanie sublicencji.

Przepisy o podatku od przerzuconych dochodów, z uwagi na swój cel, nie pozwalają jednak na wykluczenie z zakresu opodatkowania sytuacji, gdy podmiot powiązany uzyskuje większość swoich przychodów od podatnika lub polskich spółek w formie świadczeń pasywnych z jednego tytułu (np. w formie odsetek), a następnie ponosi koszty pasywne innego typu (np. koszty usług zarządczych) na rzecz innego podmiotu. Takie przypadki wypełniają zatem również dyspozycję art. 24aa ust. 2 pkt 3 lit. a, chyba że podatnik wykaże brak jakiegokolwiek związku lub zależności pomiędzy płatnościami pasywnymi uzyskiwanymi przez podmiot powiązany od polskich spółek a dalszymi płatnościami pasywnymi na rzecz innego podmiotu. Przykładem braku zależności może być m.in. sytuacja, w której polska spółka spłaca od 10 lat odsetki z tytułu pożyczki udzielonej przez spółkę matkę na uruchomienie zakładu produkcyjnego, przy czym spółka matka otrzymała, niezależnie, od spółki dominującej refaktury kosztów doradztwa wykonywanego przez niezależny podmiot w związku z nową inwestycją dotyczącą spółki zależnej w innej jurysdykcji. Przypadki te powinny jednak być oceniane każdorazowo w zależności od okoliczności faktycznych, i mając na uwadze cel podatku od przerzuconych dochodów.

Omawianego warunku nie spełni natomiast podmiot powiązany, który ponosi na rzecz innego podmiotu koszty usług lub świadczeń inne niż określone w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT. Przykładowo, polska spółka ponosi koszt odsetek na rzecz podmiotu powiązanego, a podmiot powiązany opłaca czynsz za pomieszczenia biurowe lub ponosi koszt usług administracyjnych usług, które nie zaliczają się do katalogu wynikającego z art. 24aa ust. 3.

Transfer przychodu poprzez wypłatę zysku

W świetle art. 24aa ust. 2 pkt 3 lit. b, przekazanie przychodów ma miejsc również, jeżeli „przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, bez względu na termin, w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych.”

W tym przypadku nie bada się jakiegokolwiek zależności pomiędzy przychodami uzyskanymi od polskich spółek a wypłatą dywidendy. Wystarczy, że przychody te składają się na zysk podmiotu powiązanego przeznaczony do wypłaty.

Wskazany przepis odwołuje się również do przychodów, które „składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, bez względu na termin”. Oznacza to zysk podmiotu powiązanego za dany rok obrotowy, w którym podmiot ten osiągnął przychody, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, od podatnika i innych polskich spółek z tytułów określonych w art. 24aa ust. 3. Wskazanie, iż „przychody składają się na zysk” oznacza zatem, że zysk podmiotu powiązanego wynika z omawianych przychodów od podatnika i innych polskich spółek, jak też jakichkolwiek innych przychodów i kosztów podmiotu powiązanego powstałych w tym samym okresie, zgodnie z przepisami o rachunkowości danego państwa. Z kolei odwołanie do „zysku przeznaczonego do wypłaty, bez względu na termin” oznacza, iż wystarczające jest podjęcie uchwały o wypłacie zysku (np. dywidendy lub zaliczki na dywidendę), lub innego odpowiedniego aktu będącego podstawą do wypłaty zysku lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (np. umorzenia udziałów). Najczęściej uchwała o wypłacie zysku będzie podjęta w danym roku obrotowym (np. w przypadku zaliczek na dywidendę) lub roku następującym

po zakończeniu danego roku obrotowego (w szczególności po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego); natomiast sama wypłata może nastąpić w późniejszym terminie.

Jeżeli kwoty zysku lub części zysku za dany rok obrotowy nie zostały przeznaczone do wypłaty na podstawie uchwały (lub innego właściwego dokumentu) podjętej w roku następującym po zakończeniu danego roku obrotowego, ale w kolejnych latach podlegają wypłacie jako zyski z lat ubiegłych, takie kwoty są również brane pod uwagę na potrzeby ustalania warunku przekazania co najmniej 10% przychodu, w okresie wynikającym z terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Na zysk podmiotu powiązanego za dany rok mogą składać się różne przychody, objęte i nie objęte zakresem przepisów o przerzuconych dochodach oraz podmiot powiązany nie zawsze przeznacza do wypłaty całą kwotę zysku. W takich przypadkach, dla potrzeb ustalenia czy dana wypłata zysku stanowi przekazanie co najmniej 10% przychodu od polskich spółek⁴⁴, uwzględnia się procentową wartość przychodów z różnych źródeł.

Ustalając warunek przekazania co najmniej 10% przychodu w odniesieniu do wypłaty zysku, podatnik pomija koszty, które składają się na ten zysk (podatnik uwzględnia jedynie proporcję przychodów).

Przykład 19

Podmiot X z siedzibą w państwie X uzyskał w 2023 r. przychód w wysokości 10 mln, w tym 6 mln od polskich spółek zależnych z tytułu usług zarządczych, a pozostałe 4 mln od podmiotów niepowiązanych. Po odliczeniu kosztów podmiot X osiągnął 3 mln zysku, przy czym kwotę 1 mln przeznaczył do wypłaty w formie dywidendy.

Czy podmiot X przekazał w formie dywidendy co najmniej 10% przychodów od polskich spółek?

Odp.: Przychody pasywne od polskich spółek zależnych stanowią 60% przychodów podmiotu X. Stąd, kwotę dywidendy można przyporządkować proporcjonalnie do przychodów pasywnych od polskich spółek, tj. uznać, że 60% dywidendy (600 tys.) przypada na te przychody. W następnym kroku podatnik odnosi kwotę tej części dywidendy (600 tys.) do przychodów pasywnych podmiotu X od polskich spółek zależnych (6 mln). Podmiot X przekazuje zatem 10% przychodów w formie zysku przeznaczonego do wypłaty.

Podatnik może też od razu ustalić, znając kwotę dywidendy (1 mln) i całkowitą kwotę przychodów (10 mln), iż „przekazaniu” podlega 10% przychodów.

Dla jasności należy ponownie podkreślić, że wypłata zysku przez podmiot powiązany może mieć miejsce również na rzecz osób fizycznych (w tym osób z rezydencją podatkową w Polsce). Może to być też wypłata zysku na rzecz udziałowca, który jest polską spółką (w tym również polskim podatnikiem,

⁴⁴ i położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładów zagranicznych

który ponosi koszty pasywne objęte zakresem przerzuconych dochodów). Z brzmienia art. 24aa ust. 2 pkt 3 ustawy CIT nie wynikają bowiem ograniczenia w tym zakresie.

Przykład 20

ABC sp. z o.o. prowadzi działalność w sektorze IT. W 2023 r. ABC sp. z o.o. rozliczyła w kosztach uzyskania przychodów koszty na kwotę 100 z tytułu usług doradczych poniesionych w tym samym roku na rzecz swojego wspólnika, XYZ Ltd. z siedzibą na Cyprze. Z uwagi na stawkę podatku dochodowego na Cyprze, spółka XYZ Ltd. spełniała warunek niskiego opodatkowania wskazany w art. 24aa ust. 2 pkt 1, a opłaty od ABC sp. z o.o. to jej wyłączne źródło przychodu (spełniony jest warunek wskazany w art. 24aa ust. 2 pkt 2).

XYZ Ltd. osiągnęła za 2023 r. zysk w wysokości 70. W marcu 2024 r. XYZ Ltd. podjęła uchwałę o wypłacie całego zysku w formie dywidendy za 2023 r., na rzecz swoich udziałowców, pana Smith, rezydenta podatkowego Cypru (dywidenda w kwocie 35) i pana Kowalskiego, rezydenta podatkowego Polski (dywidenda w kwocie 35). Według kalkulacji spółki ABC koszty pasywne wskazane w art. 24aa ust. 3 poniesione na rzecz podmiotów powiązanych, i rozliczonych w kosztach uzyskania przychodu w 2023 r., przekroczą 3% całkowitych kosztów uzyskania przychodu za ten rok.

Czy pełna kwota kosztów usług doradczych poniesionych przez spółkę ABC sp. z o.o. na rzecz XYZ Ltd może stanowić przerzucony dochód za 2023 r.?

Odp.: Tak. Stan faktyczny wskazuje na spełnienie poszczególnych przesłanek w zakresie przerzuconego dochodu, w szczególności co najmniej 10% przychodu będzie przekazane na rzecz innych podmiotów powiązanych - udziałowców XYZ Ltd. - jako zysk przeznaczony do wypłaty w formie dywidendy. W tym zakresie nie ma znaczenia, czy odbiorcy dywidendy są osobami fizycznymi i którego kraju są rezydentami.

Przykład 21

W 2023 r. ABC sp. z o.o. zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów płatność za usługi doradcze, na kwotę 100, na rzecz spółki X zarejestrowanej w Delaware (USA). Kwota ta stanowiła ponad 95% przychodów spółki X za 2023 r., a pozostałe przychody spółka ta osiągnęła od podmiotów z USA. Spółka X nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w USA.

Ponadto, spółka X podjęła uchwałę o podziale zysku za 2023 r. i przeznaczyła 90 zysku do wypłaty w formie dywidendy na rzecz jedynego udziałowca, pana Kowalskiego, polskiego rezydenta podatkowego. Pan Kowalski jest jednocześnie jednym z udziałowców spółki ABC.

ABC sp. o.o. przekroczyła próg 3% (tj. bezpieczną przystań) za 2023 r.

Czy ABC sp. z o.o. jest zobowiązana wykazać przerzucone dochody?

Odp.: Stan faktyczny wskazuje na łączne spełnienie warunków wskazanych w art. 24aa ust. 2, w tym spółka X przekazała co najmniej 10% przychodu do innego podmiotu (swojego udziałowca, pana Kowalskiego). Kwota zysku przeznaczonego do wypłaty (90) stanowi bowiem 90% przychodów uzyskanych od polskich spółek. Stąd, koszty uzyskania przychodu rozliczone przez ABC sp. z o.o. (100) będą stanowiły dla niej przerzucone dochody za 2023 r.

7. Klauzula istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 24aa ust. 10 ustawy CIT przepisów ust. 1-9 nie stosuje się w zakresie, w jakim koszty, o których mowa w ust. 2, zostały poniesione na rzecz podmiotu powiązanego, o którym mowa w ust. 2, 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. Ponadto, w świetle ust. 11, przy ocenie, czy podmiot powiązany prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się 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.

Przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem (art. 24aa ust. 12).

Wskazane wyżej kryteria stanowią **swoiste połączenie wybranych przesłanek rzeczywistej działalności gospodarczej stosowanych w przepisach o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC) i w przepisach o podatku u źródła (WHT)**, w szczególności:

- w odniesieniu do art. 24aa ust. 11 pkt 1 ustawy CIT występuje zbieżność z art. 24a ust. 18 pkt 1 odnoszącym się do tzw. substratu majątkowo-osobowego (lokalu, personelu i wyposażenia) oraz ust. 18a dotyczącego istotnego charakteru działalności;
- natomiast art. 24aa ust. 11 pkt 2 i 3 ustawy CIT nawiązują do wybranych elementów definicji rzeczywistego właściciela (tj. do art. 4a pkt 29 lit. a odnoszącego się do samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności i ponoszenia ryzyka ekonomicznego związanego z utratą danej należności).

Podkreślenia wymaga, iż w klauzuli istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej ustawodawca położył szczególny nacisk na przesłanki dotyczące substratu majątkowo-osobowego. W szczególności nie uwzględnia się charakteru i skali działalności danego podmiotu; tym samym, warunku o którym mowa w art. 24aa ust. 10 ustawy CIT nie spełnią m.in. spółki holdingowe, które nie zatrudniają personelu ani nie posiadają lokalu z odpowiednim wyposażeniem. Wynika to ze szczególnego anty-abuzywnego charakteru przepisów o przerzuconych dochodach.

Powoływanie się na powyższą wykładnię / praktykę dotyczącą CFC i podatku u źródła przekracza ramy niniejszych Objasnień, niemniej w kontekście stosowania przepisów o przerzuconych dochodach należy zaznaczyć, iż:

- w przypadku kosztów poniesionych przez polskiego podatnika na rzecz **spółek transparentnych** podatkowo, o których mowa w art. 24aa ust. 5 ustawy CIT, **ocenie pod kątem prowadzenia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej podlega**, zgodnie z treścią przepisu art. 24aa ust. 11 ustawy CIT, „**podmiot powiązany**”, tj. **sama spółka/podmiot**

transparentna/y podatkowo (np. spółka osobowa), a nie inne podmioty lub osoby fizyczne będące współnikami takiej spółki;

- w przypadku kosztów poniesionych przez polskiego podatnika na rzecz zagranicznych zakładów podmiotu powiązanego, ocenie pod kątem prowadzenia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej podlega, odpowiednio, zagraniczny zakład w państwie jego położenia (w takim przypadku warunek opodatkowania całości dochodów wskazany w art. 24aa ust. 10 stosuje się odpowiednio, tj. dochody zagranicznego zakładu podlegają w całości opodatkowaniu w państwie jego położenia).

8. Specyficzne przypadki wskazane w art. 24aa ust. 14 i 15

W celu ograniczenia ryzyka obejścia przesłanek w zakresie przerzuconych dochodów poprzez wykorzystanie dodatkowego podmiotu powiązanego, przepisy o podatku od przerzuconych dochodów stosuje się odpowiednio w wybranych przypadkach, w których koszty pasywne nie są ponoszone bezpośrednio przez polskiego podatnika na rzecz podmiotu powiązanego. Obejmuje to poniższe przypadki, w których w rozliczeniu uczestniczy dodatkowy podmiot powiązany:

- podatnik⁴⁵ ponosi koszty pasywne, wskazane w ust. 3, na rzecz polskiej spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli ta spółka przekazuje uzyskane z tego tytułu przychody na rzecz podmiotu powiązanego spełniającego warunki wymienione w ust. 2 (zgodnie z ust. 14 pkt 1);
- podatnik ponosi koszty pasywne, wskazane w ust. 3, na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego, który nie spełnia warunków wymienionych w ust. 2, jeżeli zagraniczny podmiot przekazuje te należności na rzecz innego podmiotu powiązanego z tym podatnikiem (ust. 14 pkt 2).

W opisanych wyżej dwóch przypadkach (art. 24aa ust. 14 pkt 1 i pkt 2) mowa jest o „podatniku” ponoszącym koszty na rzecz innych podmiotów (spółki niebędącej osobą prawną z siedzibą w Polsce albo podmiotu zagranicznego), które to podmioty przekazują przychody do kolejnych podmiotów powiązanych. W świetle art. 24aa ust. 1 oraz ust. 7, podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest w szczególności spółka będąca podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy CIT⁴⁶. Zasada ta obowiązuje również względem przypadków opisanych w ust. 14 pkt 1 i pkt 2. Tym samym, nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku od przerzuconych dochodów podmiot, na rzecz którego podatnik ponosi koszty (tj. polska spółka niebędąca osobą prawną, o której mowa w ust. 14 pkt 1, ani podmiot zagraniczny, o którym mowa w ust. 14 pkt 2, niespełniający warunków ust. 2 przekazujący przychody do kolejnego podmiotu zagranicznego spełniającego te warunki)..

W odniesieniu do przypadku wskazanego w art. 24aa ust. 14 pkt 2 ustawy CIT) należy podkreślić, że spełnienie przesłanek przerzuconych dochodów ustala się dla drugiego podmiotu powiązanego. W szczególności, zgodnie z celem i konstrukcją przepisów o przerzuconych dochodach, ustala się, czy ten drugi podmiot powiązany osiąga (pośrednio) co najmniej 50% przychodów z płatności pasywnych dokonywanych przez polskie spółki powiązane. Takie ustalenie może wymagać

⁴⁵ Spółka polska lub zagraniczny podatnik prowadzący na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność poprzez zagraniczny zakład

⁴⁶ jak również zagraniczny podatnik prowadzący na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność poprzez zagraniczny zakład, jeżeli zakład ten ponosi wskazane koszty

dodatkowych wyliczeń lub w przypadku rozliczeń międzygrupowych, np. wykorzystania odpowiednich załączników do faktur lub odpowiednich ewidencji.

Przykład 22

ABC sp. z o.o. jest polską spółką zależną w ramach grupy kapitałowej X. Spółka matka ma siedzibę w Niemczech i posiada udziały w spółkach zależnych w wielu państwach UE. Spółka matka świadczy na rzecz spółek zależnych szereg usług obejmujących doradztwo, zarządzanie, badania rynku, usługi administracyjne, HR, IT i reklamowe. Spółka matka, świadcząc usługi, korzysta z zasobów własnych, z usług podwykonawców zewnętrznych, jak również z usługi podwykonawcy będącego podmiotem powiązaniem (tj. spółka matka nabywa usługi badania rynku od wyspecjalizowanego podmiotu z grupy z siedzibą w Irlandii). ABC sp. z o.o. oraz spółki zależne z innych państw ponoszą na rzecz spółki matki odpowiednią część kosztów, dotyczących danego państwa.

Niemiecka spółka matka przedstawiła spółce ABC oświadczenie, iż w odniesieniu do wskazanych usług - w zakresie, w jakim kwalifikują się do katalogu z ust. 3 - nie spełniła jednego z warunków wskazanych w art. 24aa ust. 2 pkt 1-3 (np. dotyczącego głównego źródła przychodu). Spółka ABC zwróciła się ponadto o oświadczenie, iż spółka matka nie przekazała w danym roku należności do innego podmiotu spełniającego warunki z ust. 2, na zasadach wskazanych w ust. 14 pkt 2. Spółka matka posiada rozliczenia wskazanych usług, z których wynika, że poniosła łączny koszt usług badania rynku na kwotę 100 na rzecz podmiotu powiązanego z siedzibą w Irlandii, przy czym z dokumentacji (np. załączników do faktur) wynika, że wartość kosztów alokowanych do spółki polskiej stanowiło 4% sumy łącznych kosztów badania rynku. Podmiot irlandzki nie świadczy innych usług wskazanych w ust. 3 na rzecz polskich spółek powiązanych; stąd, nie osiąga ponad 50% przychodów z tytułów pasywnych od takich spółek i na tej podstawie nie spełnia łącznie warunków określonych w ust. 2. W tym zakresie nie ma znaczenia, że irlandzki podmiot powiązany uzyskuje większość swoich przychodów od spółki matki (tj. za usługi badania rynku alokowane do różnych spółek europejskich). W oparciu o powyższe informacje spółka matka składa zatem oświadczenie, iż nie przekazała w danym roku należności otrzymanych od polskiej spółki do podmiotu powiązanego spełniającego warunki z ust. 2.

Podobnie, zgodnie z art. 24aa ust. 10 ustawy CIT, klauzulę istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej stosuje się odpowiednio do podmiotu, o którym mowa w art. 24aa ust. 14 pkt 2 ustawy CIT, powiązanego z podatnikiem i spełniającego warunki wymienione w ust. 2, tj. drugiego podmiotu zagranicznego wskazanego w ust. 14 pkt 2.

Ponadto, szczególne zasady stosuje się, zgodnie z art. 24aa ust. 15 ustawy CIT, dla podmiotów zlokalizowanych w tzw. rajach podatkowych lub państwach, z którymi nie ratyfikowano umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub umowy o wymianie informacji podatkowych. W celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wyłączone są jednakże podmioty, które spełniają przesłanki zagranicznej jednostki kontrolowanej wskazane w art. 24a ust. 3 pkt 1 lub 2 ustawy CIT oraz przychody takich podmiotów wynikające z uzyskanych płatności pasywnych, które zostały opodatkowane przez polskiego podatnika na zasadzie CFC.

W tym zakresie, aby dany koszt został objęty podatkiem od przerzuconych dochodów wystarczające jest, aby koszt został poniesiony na rzecz podmiotu wskazanego w ust. 15. Nie bada się warunków określonych w art. 24aa ust. 2 pkt 1-4⁴⁷.

Jednak wymaga podkreślenia, iż zgodnie z celem i systematyką podatku od przerzuconych dochodów, jak również treścią art. 24aa ust. 2 i ust. 15 ustawy CIT, stosowanie przepisów wskazanych w ust. 14 i 15 dotyczy wyłącznie kosztów zaliczonych w danym roku do kosztów uzyskania przychodów podatnika.

9. Przykładowe dokumenty poświadczające brak spełnienia przez podmiot zagraniczny przesłanek przerzuczonego dochodu

Zgodnie z art. 24aa ust. 10a ustawy CIT, ciężar dowodu, że nie został spełniony co najmniej jeden z warunków w zakresie przerzuconych dochodów, spoczywa na polskiej spółce³³, która zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów koszty pasywne określone w ust. 3.

W świetle art. 24aa ust. 13 ustawy CIT, zasadę tę należy odpowiednio stosować do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, działających przez położony na terytorium RP zagraniczny zakład. Zasada ta obejmuje również szczególne przesłanki przerzuconych dochodów wynikające z ust. 14 i 15.

W świetle przepisów ustawy Ordynacja podatkowa⁴⁸ podatnik jest uprawniony do wykorzystania każdego środka dowodowego, który przyczynia się do ustalenia, czy podmiot powiązany spełnia wskazane ustawowe warunki. Niemniej poglądowe przykładowe dokumenty, które mogą być stosowane przez podatników wśród innych dopuszczalnych dowodów, opisane są niżej.

	Warunek	Przykładowe dokumenty wskazujące na brak spełnienia warunku ⁴⁹
<i>Koszty ponoszone bezpośrednio – wystarczający brak spełnienia jednego warunku</i>		
1	Transakcja dotyczy kosztów pasywnych wskazanych w ust. 3	Warunki te dotyczą kwestii wynikających z zapisów księgowych i wycień wewnątrznych podatnika oraz informacji o charakterze usług; stąd, zbieranie dowodów zewnętrznych nie jest konieczne.
2	Rozliczenie jako koszt uzyskania przychodów za dany rok podatkowy	
3	Suma kosztów uzyskania przychodów wynikających z tytułów pasywnych określonych w ust. 3 na rzecz podmiotów powiązanych przekracza 3%	

⁴⁷ tj. czy zagraniczny podmiot powiązany spełnia warunek dotyczący niskiego opodatkowania, czy osiąga ponad 50% przychodów od podatników (w szczególności polskich spółek) oraz czy przekazał co najmniej 10% przychodów, jak również czy podatnik przekroczył próg 3%

⁴⁸ w szczególności art. 180 i 181 Ordynacji podatkowej.

⁴⁹ Zestawienie dotyczy stanu prawnego od 1.1.2023 r. (w odniesieniu do warunku niskiego opodatkowania i przekazywania przychodów, dodatkowe wyjaśnienia zawarte są w Załączniku nr 1).

	sumy wszystkich kosztów uzyskania przychodów	
4	Podmiot powiązany osiąga co najmniej 50% przychodów, łącznie od polskiego podatnika i innych polskich podatników z tytułów wskazanych w ust. 3	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie podmiotu powiązanego otrzymane w formie pisemnej poświadczona za zgodność z oryginałem kopia sprawozdania finansowego lub zeznania podatkowego wraz z odpowiednią ewidencją (bądź wersje elektroniczne opatrzone odpowiednim kwalifikowanym podpisem elektronicznym, jeżeli sprawozdanie lub zeznanie składane są elektronicznie) dokumenty od niezależnego audytora lub doradcy podatkowego poświadczające dane w tym zakresie zaświadczenie organu podatkowego
5	Podmiot powiązany przekazuje co najmniej 10% przychodów do innego podmiotu powiązanego	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie podmiotu powiązanego otrzymane w formie pisemnej poświadczona za zgodność z oryginałem kopia sprawozdania finansowego (bądź wersja elektroniczna opatrzona odpowiednim kwalifikowanym podpisem elektronicznym, jeżeli sprawozdanie składane są elektronicznie), dokumenty od niezależnego audytora, doradcy podatkowego poświadczające dane w tym zakresie
6	Przychody podmiotu powiązanego z poszczególnych tytułów wskazanych w ust. 3 podlegają opodatkowaniu stawką podatku dochodowego niższą niż 14.25%	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie podmiotu powiązanego, otrzymane w formie pisemnej informacje, opinie uzyskane, w formie pisemnej lub elektronicznej od doradcy podatkowego, podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w obszarze doradztwa podatkowego, doradztwa prawnego, rozliczeń podatkowych lub księgowych publicznie dostępne informacje dotyczące przepisów obowiązujących w kraju siedziby, zarządu, zarejestrowania, położenia podmiotu powiązanego, zidentyfikowane i zarchiwizowane przez osoby odpowiedzialne za rozliczenia podatkowe polskiego podatnika zaświadczenie z organu podatkowego potwierdzające brak ulg i zwolnień
Dodatkowa weryfikacja - koszty ponoszone na rzecz specyficznych podmiotów		
1	Koszt ponoszony na rzecz spółki niebędącej osobą prawną, która przekazuje należność do zagranicznego podmiotu powiązanego	Spełnienie warunków przez zagraniczny podmiot powiązany (zgodnie z wcześniejszymi uwagami: m.in. oświadczenia podmiotu, poświadczona kopia jego zeznań podatkowych lub sprawozdań finansowych bądź ich wersji elektronicznych opatrzonych odpowiednim podpisem kwalifikowanym, opinie doradcy podatkowego).
2	Koszt ponoszony na rzecz podmiotu niespełniającego warunków, który przekazuje należność na rzecz podmiotu spełniającego warunki	J.w.
3	Koszt ponoszony na rzecz	Nie bada się warunków w zakresie przerzuconych dochodów (są

podmiotu z tzw. raju podatkowego	traktowane jako spełnione).
----------------------------------	-----------------------------

W praktyce, z uwagi na to, że dane finansowe lub podatkowe zagranicznego podmiotu mogą być zatwierdzane później niż termin złożenia zeznania podatkowego przez polskiego podatnika, informacje dotyczące warunku 50% przychodów i przekazywania 10% przychodów mogą być uzyskiwane

na podstawie wstępnych oświadczeń podmiotu powiązanego, niemniej konsekwencje - na gruncie podatkowym oraz karnym skarbowym - ewentualnej nieprawdziwości oświadczeń i ewentualnego braku ich późniejszego skorygowania ponosi podatnik.

Ważne!

W przypadku wykazania w toku czynności kontrolnych lub czynności sprawdzających, iż wskazane oświadczenia lub dodatkowe dokumenty nie zawierają prawdy, nie będą stanowić podstawy do wykazania braku zobowiązania w podatku od przerzuconych dochodów.

10. Zeznanie i rozliczenie podatku

Podatek od przerzuconych dochodów a strata

Jeżeli dany koszt spełnia definicję przerzuconego dochodu i zalicza się do podstawy opodatkowania tym podatkiem w danym roku podatkowym, podatnik ma obowiązek potraktować go jako odrębny dochód. Zgodnie bowiem z art. 24aa ust. 6 ustawy CIT przerzuconych dochodów nie łączy się z innymi dochodami (przychodami podatnika). Podatek od przerzuconych dochodów ma zatem charakter autonomiczny. W rezultacie, poniesienie straty przez daną spółkę, nie wyłącza opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów.

Rozliczenie podatku

Podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 24aa ust. 9 ustawy CIT, podatek od przerzuconych dochodów wykazuje się za rok podatkowy w rocznym zeznaniu podatkowym i wpłaca się na rachunek urzędu skarbowego w terminie złożenia tego zeznania.

Formularz CIT/PD

Podatnik zobowiązany do rozliczenia podatku od przerzuconego dochodu, wykazuje ten podatek odrębnie w deklaracji CIT-8, na podstawie odpowiedniego załącznika do zeznania (formularz CIT/PD). W formularzu zgrupowano poszczególne tytuły pasywne wskazane w ust. 3, przy czym w odniesieniu do każdego tytułu należy wykazać podstawę opodatkowania z każdego tytułu za dany rok. Na wypadek czynności kontrolnych podatnik jest jednakże zobowiązany do przedstawienia ewidencji, która odnosi się do kosztów pasywnych ponoszonych na rzecz poszczególnych podmiotów powiązanych.

Ewidencja uwzględniająca rozliczenia WHT i koszty uzyskania przychodu w różnych latach

Zgodnie z art. 24aa ust. 8 ustawy CIT, podatek od przerzuconych dochodów pomniejsza się o kwotę podatku u źródła pobranego od wypłat z tytułu kosztów pasywnych uwzględnionych w podstawie

opodatkowania. Przepis ten pozwala na wyeliminowanie ewentualnego podwójnego opodatkowania z tytułu podatku u źródła (np. odsetek i należności licencyjnych) oraz z tytułu podatku od przerzuconych dochodów.

Podkreślenia wymaga, że art. 24aa ust. 2 pkt 3 ustawy CIT dotyczący przekazywania należności do innego podmiotu nie odwołuje się do przepisów o WHT. W szczególności przepis ten nie odwołuje się do definicji rzeczywistego właściciela (nie wskazuje, że podmiot powiązany / jednostka pośrednicząca nie jest rzeczywistym właścicielem należności). Podatnik, rozpatrując spełnienie - przez zagraniczny podmiot powiązany - warunku wskazanego w art. 24aa ust. 1 pkt 3, nie ma zatem obowiązku wykonywania analizy w zakresie rzeczywistego właściciela. Niemniej, w wielu przypadkach można oczekiwać, że podmiot powiązany w odniesieniu do którego podatnik wykonał uprzednio analizę na gruncie przepisów o WHT i który jest jednostką pośredniczącą niespełniającą przesłanki w zakresie rzeczywistego właściciela wynikającej z art. 4a pkt 29 lit. b (tj. dany podmiot zagraniczny jest *pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi*), spełni również przesłankę przekazania co najmniej 10% przychodów wskazaną w art. 24aa ust. 1 pkt 3 ustawy CIT. Zatem, jeżeli podatnik jest płatnikiem podatku u źródła z powyższego tytułu a zarazem są łącznie spełnione przesłanki przerzuconych dochodów, w świetle powołanego art. 24aa ust. 8 podatek od przerzuconych dochodów pomniejsza się o pobraną kwotę WHT.

Pomniejszenie o pobrany podatek u źródła nie może jednak przekroczyć kwoty podatku od przerzuconych dochodów. Ponadto, w przypadku dalszego zwrotu podatku u źródła przez organy podatkowe (lub jego pomniejszenia) podatnik jest obowiązany do skorygowania podatku od przerzuconych dochodów w zeznaniu za rok podatkowy, w którym kwota podatku u źródła została zwrócona lub zmniejszona. Ewidencja prowadzona przez podatnika powinna zatem pozwolić na odpowiednie monitorowanie zwrotów WHT, które mogą mieć wpływ na wysokość podatku od przerzuconych dochodów.

Ewidencja uwzględniająca koszty uzyskania przychodu w różnych latach

Ewidencja prowadzona na potrzeby przerzuconych dochodów powinna uwzględniać również odpowiednie informacje dotyczące odpowiednich odpisów amortyzacyjnych, zaliczanych do przerzuconych dochodów. Jeżeli odpis wynika z kosztu poniesionego w poprzednich latach, podatnik powinien dysponować informacjami o spełnieniu przez podmiot powiązany przesłanek przerzuconych dochodów za rok poniesienia kosztu (podatnik analizy tej dokonuje za rok poniesienia kosztu). Konsekwentnie, **w przypadku odpisów amortyzacyjnych dotyczących, w całości lub w części, płatności pasywnych wymienionych w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT, lecz niezaliczonych przez podatnika do przerzuconych dochodów, podatnik powinien być w stanie wykazać na żądanie organów, iż przesłanki przerzuconych dochodów nie były spełnione za rok poniesienia kosztów.** Jak wskazano uprzednio, dotyczy to jedynie kosztów ponoszonych od 1.1.2022 r., a nie kosztów „historycznych” w odniesieniu do których podatnik nie byłby w stanie zgromadzić retroaktywnie odpowiedniej dokumentacji dotyczącej podmiotów powiązanych.

Podobne zasady dotyczą ewentualnych kosztów uzyskania przychodu rozliczanych na moment zbycia aktywa.

Załącznik 1

Stan prawny w okresie 1 stycznia 2022 – 31 grudnia 2022 r.

1. Istotne różnice względem stanu prawnego od 1 stycznia 2023 r.

1.1 Podatnik

Zgodnie ze stanem prawnym od 1 stycznia 2022 r., podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów jest spółka o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy CIT⁵⁰, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej (PGK) – każda ze spółek tworzących tę grupę. Stąd, spółka tworząca PGK – w przypadku konieczności rozliczenia podatku od przerzuconych dochodów za 2022 r. – będzie zobowiązana do złożenia odrębnego zeznania podatkowego w tym zakresie. Taka spółka, w odniesieniu do 2022 r. powinna, niezależnie od zeznania składanego przez PGK, złożyć własne zeznanie CIT-8 wraz z załącznikiem CIT/PD, przy czym zeznanie to składa się wyłącznie w odniesieniu do przerzuconych dochodów i wypełnia się jedynie wybrane pola formularza CIT-8 (zgodnie ze szczegółowymi objaśnieniami końcowymi zawartymi w opublikowanym druku CIT/PD).

Od 1 stycznia 2023 r. powyższe zasady ulegają zmianie / uproszczeniu, tj. podatnikiem w zakresie podatku od przerzuconych dochodów jest PGK.

1.2 Koszty uzyskania przychodu

Zgodnie z brzmieniem przepisów o przerzuconych dochodach obowiązujących w 2022 r., przerzucony dochód stanowią koszty poniesione na rzecz podmiotów powiązanych, w odniesieniu do których spełnionych jest szereg ustawowych warunków.

Jednakże, w świetle celu i konstrukcji tych przepisów, **przerzucony dochód mogą stanowić wyłącznie koszty, które nie są trwale wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na bazie przepisów szczególnych** (inaczej bowiem nie dochodzi do erozji podstawy opodatkowania po stronie polskich podatników).

W zakresie odpisów amortyzacyjnych i kosztów finansowania dłużnego rozliczanych na podstawie art. 15c ustawy CIT:

- W świetle art. 24aa ust. 2 i ust. 8 pkt 2 ustawy CIT, przerzucone dochody stanowi cała kwota nadwyżki poniesionych kosztów finansowania dłużnego (w uproszczeniu: zapłaconych odsetek), z zastrzeżeniem korekty o część podatku wynikającą z wyłączeń na podstawie art. 15c. Zatem, w odniesieniu do 2022 r., podatnik nie uwzględnia odsetek, które w ogóle nie stanowią kosztu uzyskania przychodu (np. odsetki wyłączone z kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 13e). Jeżeli jednak, co do zasady, odsetki te mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, w świetle art. 24aa ust. 8 pkt 2 ustawy CIT **podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów stanowi cała kwota odsetek**

⁵⁰ Podatnikiem może być również podmiot zagraniczny, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy CIT, jeżeli prowadzi na działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

zapłaconych bez uwzględnienia limitu wynikającego z art. 15c oraz bez pomniejszania podatku od przerzuconych dochodów o część przypadającą na art. 15c.

- W odniesieniu do opłat licencyjnych, w związku z którymi podatnik rozpoznaje wartości niematerialne i prawne (WNiP) podlegające amortyzacji, zgodnie z ust. 4 pkt 1 ustawy CIT, **przerzucone dochody stanowią będą odpisy amortyzacyjne zaliczane w poszczególnych latach do kosztów uzyskania przychodów.** Podatnik będzie jednakże zobowiązany do ustalenia, czy podmiot powiązany spełnił warunki w zakresie przerzuconych dochodów za rok poniesienia kosztu.
- W przypadku usług niematerialnych koszty poniesione w danym roku, byłyby, w większości przypadków, zbieżne z kosztami uzyskania przychodu rozliczonymi z tego tytułu. Jednakże dla usług niematerialnych, opłat licencyjnych lub kosztów finansowania, które podatnik traktuje jako część wartości początkowej ŚT, **podstawą opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów będzie odpowiednia część odpisu amortyzacyjnego ŚT, przypadająca na dany koszt pasywny.**
- W przypadku kosztów opłat licencyjnych, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na moment zbycia danej WNiP, zgodnie ze stanem prawnym na 2022 r., na podstawie opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów składają się **koszty poniesione.** Przepisy obowiązujące w 2022 r. nie zastrzegają bowiem opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów wyłącznie do kosztów rozliczonych w danym roku w koszty uzyskania przychodu.

Należy zastrzec, iż odpisy amortyzacyjne stanowią przerzucone dochody wyłącznie w odniesieniu do dochodów (przychodów) uzyskanych od 2022 r., tj. kosztów poniesionych przez polskiego podatnika lub zaliczonych do wartości początkowej środka trwałego lub WNiP od tej daty. Podatnik nie ma zatem obowiązku uwzględniać na potrzeby podatku od przerzuconych dochodów odpisów amortyzacyjnych wynikających z kosztów poniesionych historycznie, przed 1.1.2022 r.

1.3 Bezpieczna przystań (próg 3%)

Zgodnie z art. 24aa ust. 3 ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym w 2022 r., dane koszty pasywne mogą stanowić przerzucone dochody, „jeżeli suma tych 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 ustalenia sumy tych kosztów art. 15c ust. 1 nie stosuje się.”

Zgodnie z powyższym, przy ustalaniu progu bezpiecznej przystani za 2022 r.:

- ustala się wszystkie koszty pasywne wskazane ust. 3, poniesione w danym roku podatkowym **na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych** (licznik proporcji),
- sumę ww. kosztów (licznik proporcji) odnosi się do sumy kosztów uzyskania przychodów za dany rok podatkowy (mianownik proporcji),
- mianownika powyższej proporcji (sumy kosztów uzyskania przychodów) nie pomniejsza się o wyłączenia wynikające z art. 15c ustawy CIT.

Próg bezpiecznej przystani ustala się za rok poniesienia kosztu.

1.4 Warunek niskiego faktycznego opodatkowania

Zgodnie z art. 24aa ust. 2 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym w 2022 r., warunek niskiego opodatkowania będzie spełniony, jeżeli faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez podmiot powiązany za rok, w którym otrzymał 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 zastosowaniem stawki podatku w wysokości 19%, przy czym przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

Weryfikacja warunku niskiego opodatkowania podmiotu powiązanego wymaga zatem porównania podatku faktycznie zapłaconego przez podmiot powiązany w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia z podatkiem, który byłby należny od jego dochodu z zastosowaniem przepisów polskiej ustawy o CIT.

Konsekwentnie, w stanie prawnym obowiązującym w 2022 r., w przypadku podmiotów powiązanych, które są traktowane jako transparentne podatkowo, dla celów badania warunku niskiego opodatkowania uwzględnia się podatek dochodowy „**faktycznie zapłacony**” przez **wszystkich wspólników** takiego podmiotu, niezależnie od wysokości ich udziału, zgodnie z treścią art. 24aa ust. 5 ustawy CIT.

1.5 Pomniejszenie podatku od przerzuconych dochodów o WHT

Zgodnie z art. 24aa ust. 8 ustawy CIT (w brzmieniu obowiązującym do końca 2022 r.), podatek od przerzuconych dochodów pomniejsza się o kwotę podatku u źródła pobranego przez polską spółkę będącą podatnikiem podatku od przerzuconych dochodów od należności podmiotów powiązanych określonych w ust. 2 z tytułów wymienionych w **ust. 3 pkt 1 i 2**.

Za 2022 r. prawo do takiego pomniejszenia przysługuje zatem 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.

Tym samym, **nie pomniejsza się podatku od przerzuconych dochodów o WHT pobrany w związku z płatnością odsetek na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego**, który spełnia warunki z ust. 2. Podobne ograniczenie dotyczy tytułów wskazanych w ust. 3 pkt 3 (przeniesienie ryzyka niewypłacalności) oraz ust. 3 pkt 5 (opłaty i wynagrodzenie za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk).

2. Zmiany o charakterze doprecyzującym

Wybrane przepisy dotyczące podatku od przerzuconych dochodów znowelizowane na mocy *ustawy z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 2180, dalej: **ustawa nowelizująca**)*, powinny być traktowane jako doprecyzowanie regulacji obowiązujących w 2022 r., zgodnie z uzasadnieniem do ww. ustawy.

Tym samym, w wybranych obszarach (wskazanych poniżej) przepisy obowiązujące w 2022 r. powinny być interpretowane z uwzględnieniem doprecyzowań uchwalonych na mocy ustawy nowelizującej, co pozwoli zachować cel ustawodawcy przyświecający wprowadzeniu przepisów o podatku od przerzuconych dochodów.

W szczególności, przepis art. 24aa ust. 2 powinien być interpretowany w taki sposób, iż:

- i. Opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów podlegają wyłącznie koszty wynikające z płatności transgranicznych, dokonywane **na rzecz podmiotów, które nie mają siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**. Celem jest objęcie zakresem przepisu agresywnych struktur optymalizacyjnych z uwzględnieniem elementów transgranicznych, i wyłączenie z jego zakresu płatności pomiędzy polskimi spółkami, w sytuacji gdy odbiorca płatności korzysta z ulg innowacyjnych, a transakcja nie jest częścią schematu mającego na celu optymalizację podatkową.
- ii. Warunkiem opodatkowania, jest aby zagraniczny podmiot powiązany uzyskiwał z **tytułu płatności pasywnych** wskazanych w ust. 3, **od powiązanych z nim polskich spółek**⁵¹, co najmniej 50% przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości.
- iii. Koszty trwale wyłączone z kosztów uzyskania przychodów, na mocy szczególnych przepisów Ustawy CIT, nie są objęte podatkiem od przerzuconych dochodów.

Koszty poniesione pośrednio należy rozumieć jako **koszty poniesione na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych, które to podmioty nie spełniają przesłanek w zakresie przerzuconych dochodów, lecz przekazują należności na rzecz innych podmiotów spełniających te przesłanki**. Podmiot pośredniczący niespełniający przesłanek dotyczących przerzuconych dochodów może być zatem **zagranicznym podmiotem powiązany (działającym w dowolnej formie prawnej)**.

3. Zakres stosowania przepisów obowiązujących w 2022 r. i od 1.1.2023 r.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy nowelizującej, przepisy art. 24aa ustawy CIT w nowym brzmieniu, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2023 r. Ponadto, w świetle art. 20 ust. 13 ustawy nowelizującej, w przypadku, gdy rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2023 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2022 r., podatnik stosuje do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym.

Zatem, co do zasady (dla roku podatkowego zbieżnego z rokiem kalendarzowym) rozliczenie podatku od przerzuconych dochodów na zasadach obowiązujących od 1 stycznia 2023 r. będzie dotyczyło kosztów poniesionych przez podatnika od 1 stycznia 2023 r., przy czym, aby koszty te mogły podlegać opodatkowaniu na zasadzie przerzuconych dochodów, muszą być w danym roku rozliczone w kosztach uzyskania przychodu. Koszty te (jeżeli stanowią przerzucone dochody) podatnik wykaże w zeznaniu podatkowym za rok 2023 r., składanym co do zasady w 2024 r.

⁵¹ i ewentualnych, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznych zakładów, przez które prowadzi działalność podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 (zgodnie z art. 24aa ust. 12)

Podobnie, jeżeli koszt został poniesiony w 2022 r., podatnik co do zasady stosuje przepisy zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym w 2022 r. (por. niniejszy Załącznik 1). Należy jednak mieć uwagę, iż zmiana redakcji niektórych przepisów dokonanych na mocy ustawy nowelizującej, jest traktowana przez ustawodawcę jako doprecyzowanie przepisów obowiązujących w 2022 r. (por. pkt 2 Załącznika 1). W szczególności należy mieć na względzie doprecyzowanie, iż zakresem podatku od przerzuconych dochodów nie są objęte koszty wyłączone trwale z kosztów uzyskania przychodu.

W zakresie odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w 2023 r. lub latach późniejszych, w odniesieniu do kosztów poniesionych w 2022 r., tj. w innym stanie prawnym, wyjaśnia się, że **jeżeli w 2022 r. został poniesiony koszt zaliczony do WNiP, podatnik - dokonując odpisu amortyzacyjnego w 2023 r. - stosuje dla celów przerzuconych dochodów przepisy obowiązujące w 2022 r.** W świetle stanu prawnego za 2022 r., podobnie jak od 1.1.2023 r., odpisy amortyzacyjne stanowią, przy spełnieniu odpowiednich przesłanek, przerzucone dochody. Regulujący tę kwestię art. 24aa ust. 4 pkt 1 ustawy CIT nie uległ bowiem zmianie na mocy ustawy nowelizującej. Jednocześnie, przesłanki przerzuconego dochodu bada się za rok poniesienia kosztu (w omawianym przypadku za 2022 r.). Zatem, w takim przypadku spełnienie poszczególnych warunków przez podatnika (przekroczenie progu 3% oraz warunki po stronie zagranicznego podmiotu powiązanego, **np. w zakresie niskiego opodatkowania, ustala się za 2022 r. z uwzględnieniem brzmienia przepisów obowiązującego w 2022 r.**

Przykład 23

W 2022 r. A spółka z o.o. poniosła, na rzecz podmiotu powiązanego B z państwa X, koszt autorskich praw majątkowych o przewidywanym okresie używania 5 lat. Z tego tytułu spółka zaliczyła kwotę 100 do wartości początkowej WNiP. Za 2022 r. spółka dokonała pierwszego odpisu amortyzacyjnego. Analizując przesłanki przerzuconego dochodu, wynikające z art. 24aa ustawy CIT, spółka uznała, iż koszt stanowił przerzucony dochód, tj. w szczególności:

- podatek dochodowy, faktycznie zapłacony przez podmiot B za 2022 r. w państwie X, był niższy o co najmniej 25% niż podatek CIT, który byłby należny przy zastosowaniu przepisów obowiązujących w Polsce, jak również spełnione były pozostałe warunki wynikające z art. 24aa ust. 2 w brzmieniu obowiązującym w 2022 r.,
- suma kosztów pasywnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych przekroczyła 3% sumy kosztów uzyskania przychodów podatnika.

Za 2023 r. spółka dokonała drugiego odpisu w kwocie 20. Jednak, za 2023 r. podmiot B nie spełnił warunku niskiego opodatkowania (stawka podatku dochodowego odniesiona do przychodu/dochodu z praw autorskich była wyższa niż 14.25%). Ponadto, suma kosztów pasywnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych nie przekroczyła 3%.

Czy A spółka z.o.o. powinna zaliczyć kwotę 20 do podstawy opodatkowania z tytułu przerzuconych dochodów za 2023?

Odp.: Tak. W przypadku odpisów amortyzacyjnych podatnik ustala przesłanki dotyczące przerzuconych dochodów za rok poniesienia kosztu (2022 r.). W omawianym przykładzie, przesłanki te zostały spełnione za ten rok. Stąd, kwota odpisu w kolejnych latach (w omawianym przykładzie: w 2023 r.) składa się na podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów.

Załącznik 2

Przykładowe zestawienie nominalnych stawek CIT, niższych niż 14.25% (na podstawie statystyk OECD za 2022 r.)⁵²

Poniższe zestawienie ma wyłącznie charakter poglądowy. W świetle przepisów o podatku od przerzuconych dochodów, każdorazowo stawka podatku dochodowego wymaga potwierdzenia w oparciu o aktualne przepisy danego państwa, obowiązujące w odniesieniu do roku, za który rozliczany jest podatek od przerzuconych dochodów, i w odniesieniu do konkretnego typu płatności.

Państwo	Stawka CIT (%) ⁵³
Anguilla	0
Bahamy	0
Belize	0
Bermuda	0
Brytyjskie Wyspy Dziewicze	0
Kajmany	0
Guernsey	0
Wyspa Man	0
Jersey	0
Wyspy Turks i Caicos	0
Zjednoczone Emiraty Arabskie	0
Barbados	5.5
Węgry	9.0
Chile	10.0
Andorra	10.0
Bośnia i Hercegowina	10.0
Bułgaria	10.0
Północna Macedonia	10.0
Paragwaj	10.0
Irlandia	12.5
Cypr	12.5
Gibraltar	12.5
Liechtenstein	12.5

⁵² https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT (stan na 31.12.2022 r.)

⁵³ Stawka CIT uwzględniająca opodatkowanie federalne i regionalne