

# JDP

Newsletter

Zmiany w podatkach  
od 1 stycznia 2023 r.

grudzień 2022

[jdp-law.pl](http://jdp-law.pl)

# Nowe przepisy uchwalone w ramach tzw. Polskiego Ładu 3.0.

W dniu 25 października 2022 r. w Dzienniku Ustaw została opublikowana ustawa z 7 października br. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Przewiduje ona kolejne zmiany podatkowe, dotyczące w przeważającej mierze podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

W niniejszym materiale znajdą Państwo podsumowanie kluczowych zmian oraz nasze spostrzeżenia i uwagi w zakresie ryzyk, jakie związane są z nowymi przepisami.

## Istotne zmiany dotyczą m.in.:

- Podatku minimalnego;
- Podatku od przerzuconych dochodów;
- Polskiej spółki holdingowej;
- Estońskiego CIT;
- Podatku u źródła;
- Zmiany w limitowaniu kosztów finansowania dłużnego;
- Kosztów finansowania dłużnego w sytuacji przeznaczenia przez podatnika otrzymanych środków na transakcje kapitałowe;
- Cen transferowych.

**Zapraszamy do zapoznania z materiałem.**

# Podatek minimalny

## Od kiedy obowiązuje podatek?

- Pierwotnie regulacja dot. podatku minimalnego miała obowiązywać od 1 stycznia 2022 roku;
- Jednak nowelizacja ustawy o CIT wprowadza **zwolnienie z podatku minimalnego** dla wszystkich podatników za rok 2022 oraz 2023;
- W konsekwencji omawiane zmiany oznaczają, że podatnicy będą **objęci obowiązkiem od 1 stycznia 2024**, a podatek minimalny zasadniczo będzie podlegać uiszczeniu **do końca marca 2025 r.**

Niemniej z uwagi na fakt, że w podatku minimalnym nie uiszcza się zaliczek, obowiązek podatkowy może stanowić dla podatników nieoczekiwane obciążenie fiskalne.

Stąd, celem uniknięcia wszelkich wątpliwości związanych z powstaniem ewentualnego obowiązku podatkowego, rekomendujemy wcześniejszą analizę struktury Państwa przychodów i kosztów.

## Kogo może dotyczyć podatek?

- Podatników CIT, którzy ponieśli stratę za dany rok podatkowy (inną niż z zysków kapitałowych) albo
- Podatników CIT, których udział dochodów w przychodach (innych niż pochodzących z zysków kapitałowych) wyniósł w danym roku < 2%.

**Co istotne, dla celów ustalenia, czy podatnik podlega opodatkowaniu podatkiem minimalnym, konieczne jest dokonanie odrębnej kalkulacji.**

Wynika to z faktu, że ustawodawca przewidział szereg wyłączeń przychodów i kosztów z podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym, co utrudnia jego identyfikację.

**W konsekwencji dane wskazane w zeznaniu CIT-8 mogą nie odpowiadać danym stanowiącym podstawę kalkulacji w podatku minimalnym.**

# Podatek minimalny

## Podstawę opodatkowania stanowi suma:

- **1,5% przychodów** (innych niż pochodzących z zysków kapitałowych), oraz
- **nadwyżka kosztów finansowania dłużnego** ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych przekraczających wartość 30% EBITDA (podobnie do art. 15c, ale nie jest to tożsama regulacja) oraz
- kwota poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych kosztów usług lub praw niematerialnych (o zakresie i definicji zbliżonej do już nieobowiązującego art. 15e) – **przekraczających wartość 3 mln PLN plus 5% tzw. EBITDA.**

## Mechanizm odliczenia

- Kwotę zapłaconego podatku minimalnego można odliczyć w kolejnych latach od „klasycznego” CIT.
- Odliczenia można dokonać jedynie przez kolejne 3 lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik zapłacił minimalny podatek dochodowy.



# Podatek minimalny

## Kto nie podlega obowiązkowi:

Ustawa o CIT przewiduje szereg wyłączeń, które obejmują w szczególności:

- przedsiębiorstwa finansowe;
- **nowo utworzone podmioty** (w roku podatkowym rozpoczęcia działalności oraz 2 kolejnych latach, **chyba że podatnik powstał w wyniku restrukturyzacji**);
- podatnicy z przychodami **30% mniejszymi** niż w roku poprzednim;
- „**proste spółki**” (podatnicy, których właścicielami są wyłącznie osoby fizyczne i którzy nie posiadają bezpośrednio lub pośrednio **więcej niż 5%** udziałów w kapitale innej spółki);
- podatnicy działający w niektórych branżach (wydobycie kopalin i działalność górnicza, morski lub powietrzny transport międzynarodowy, działalność lecznicza, spółki komunalne);
- podmioty wchodzące w skład grupy min. dwóch spółek, jeśli nie spełniają warunków objęcia podatkiem minimalnym „jako grupa”;
- tzw. mali podatnicy.



# Podatek od przerzuconych dochodów

**Wejście w życie:** 1 stycznia 2022 r.

**Podstawa opodatkowania:** suma kosztów uzyskania przychodów stanowiących tzw. „przerzucone dochody”.

**Przerzucony dochód:** koszt, jaki polski podatnik ponosi bezpośrednio na rzecz **podmiotu powiązanego**. Obowiązek badania również tego, czy podmiot, do którego podmiot powiązany przekazuje dalej płatność, spełnia wskazane wyżej warunki do uznania płatności za przerzucone dochody.

**Stawka podatku:** zryczałtowana stawka 19%.

Celem przepisów jest ograniczenie przerzucania dochodów do podmiotów powiązanych zlokalizowanych w jurysdykcjach o niskich efektywnych stawkach podatkowych.

## Co jest przerzuconym dochodem?

- Opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych;
- Kategorie kosztów wymienionych w uchylonym art. 15e ustawy o CIT (usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze);
- Koszty finansowania dłużnego (m.in. odsetki, opłaty, prowizje);
- Opłaty i wynagrodzenia za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

## Powyższe koszty muszą być:

- zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym;
- poniesione na rzecz niemającego siedziby lub zarządu na terytorium RP podmiotu powiązanego.

**Jeśli wskazane koszty spełniają powyższe warunki, to są tzw. kosztami kwalifikowanymi na gruncie podatku od przerzuconych dochodów.**

# Podatek od przerzuconych dochodów

## Jakie warunki muszą być spełnione

Aby koszty kwalifikowane (tj. wskazane poprzednio) stanowiły „przerzucone dochody”, muszą być również spełnione następujące warunki:

- koszty kwalifikowane stanowią **co najmniej 3%** w kosztach podatkowych podatnika w roku podatkowym;
- podmiot otrzymujący wynagrodzenie z tytułu kosztów kwalifikowanych jest ulokowany w **jurysdykcji o preferencyjnym opodatkowaniu**, tj. gdzie podatek jest niższy niż 14,25% bądź gdy podmiot podlega zwolnieniu lub wyłączeniu spod opodatkowania;
- podmiot otrzymujący wynagrodzenie przekazuje w jakiegokolwiek formie co najmniej 10% przychodów oraz: (i) zalicza ten wydatek do kosztów lub (ii) przychód ten składa się na zysk przeznaczony do wypłaty;
- podmiot otrzymujący wynagrodzenie otrzymuje co najmniej 50% swoich przychodów od polskich podatników, którzy są dla niego podmiotami powiązаныmi.

### Uwaga:



Ciężar dowodu, że nie został spełniony jeden z powyższych warunków, spoczywa na polskim podatniku

# Polska spółka holdingowa – szansa dla podatników?

## Z jakich preferencji mogą skorzystać podatnicy?

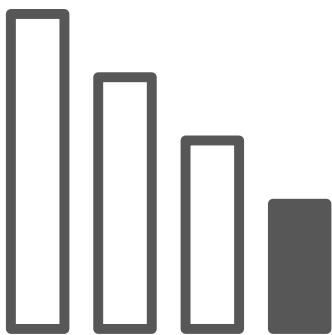
Ustawodawca podjął działania celem liberalizacji przepisów o PSH.

Regulacje o PSH od 1 stycznia 2023 r. przewidują następujące preferencje dla podatników:

- **zwolnienie z CIT 100% kwoty dywidendy** otrzymanej od kwalifikujących się spółek zależnych;
- **zwolnienie z CIT 100% dochodów z odpłatnego zbycia udziałów** kwalifikującej się spółki zależnej, pod warunkiem zbycia na rzecz podmiotu niepowiązanego.

Powyższe preferencje mają zastosowanie, jeśli spółka holdingowa spełnia odpowiednie warunki (przedstawione na następnych slajdach) nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat.

## Dla kogo regulacje mogą być interesujące?



Dla funduszy / platform inwestycyjnych skoncentrowanych na obniżeniu kosztu wyjścia z inwestycji

Dla inwestujących w startup



# Polska spółka holdingowa – szansa dla podatników?

Główne warunki, jakie powinny być spełnione:

## Polska spółka holdingowa

- Spółka z o.o., spółka akcyjna oraz prosta spółka akcyjna z polską rezydencją podatkową
- Posiada bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej
- Nie tworzy podatkowej grupy kapitałowej
- Udziałów w tej spółce **nie posiada**, bezpośrednio lub pośrednio, podmiot mający siedzibę / zarząd m.in. w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową
- Nie korzysta ze zwolnienia dla działalności w SSE/PSI, ale może korzystać ze zwolnień, o których mowa w art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 (zwolnienia dywidend z CIT wynikające z Dyrektywy Parent Subsidiary)

## Spółka zależna

- Spółka z o.o. lub spółka akcyjna lub spółka zagraniczna posiadająca osobowość prawną
- Może posiadać udziały (akcje) w kapitale innej spółki bez limitu (według przepisów obowiązujących w 2022 było to max 5%)
- Może być współnikiem spółki niebędącej osobą prawną
- Może korzystać ze zwolnienia dla działalności w SSE/PSI
- Zagraniczna spółka nie ma siedziby / zarządu m.in. w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową

# Estoński CIT (ryczałt od dochodów spółek)

## Istota i cel regulacji

Celem zastosowania estońskiego CIT jest przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego na moment redystrybucji zysków spółki na rzecz wspólników / udziałowców.

## Tytuły opodatkowania:

- podzielony oraz wypłacony zysk netto;
- ukryte zyski / wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą;
- dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych;
- zmiana wartości składników majątku.

## Podmiot, by stosować estoński CIT, musi spełniać szereg warunków, w szczególności:

- Posiadać nieograniczony obowiązek podatkowy na terenie RP;
- Jego udziałowcami powinny być wyłącznie osoby fizyczne;
- Podmiot spełnia kryterium zatrudnienia;
- Podmiot nie posiada udziałów w innych spółkach / podmiotach;
- Przychody pasywne podatnika stanowią mniej niż 50% przychodów spółki;
- Prowadzi działalność w formie spółki z o.o., spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej;
- Nie prowadzi działalności w SSE/PSI;
- Nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR;
- Nie pozostaje w stanie likwidacji / upadłości.

# Estoński CIT (ryczałt od dochodów spółek)

## Najistotniejsze zmiany w estońskim CIT dotyczą:

- Warunków formalnych związanych ze zgłoszeniem do estońskiego CIT;
- Zaliczania do ukrytych zysków wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych;
- Wymogu minimalnego zatrudnienia (kwestie PIT/ZUS);
- Doprecyzowania przepisów w zakresie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu tzw. korekty wstępnej;
- Zmiany w terminach zapłaty podatku.

**Jeśli potrzebujesz więcej informacji związanych ze stosowaniem estońskiego CIT oraz wynikających z tego korzyściach, zachęcamy do kontaktu.**



# Podatek u źródła (WHT)

## Ustawodawca przewidział zmiany w następującym zakresie:

1. Złagodzenie warunku niepobierania przez płatnika WHT w zakresie opodatkowania odsetek i dyskonta od niektórych obligacji (obligacje skarbowe oferowane na rynku krajowym i bony skarbowe);

**Uchylenie obowiązku emitenta co do poinformowania podatników o warunkach zwolnienia i złożenia do organu podatkowego oświadczenia o dochowaniu należytej staranności.**

2. Zmiany w zakresie terminów oświadczeń płatników dot. możliwości niepobrania podatku u źródła po przekroczeniu progu 2.000.000 zł wypłat na rzecz podmiotu powiązanego, tj.:
  - **Oświadczenie pierwotne** – wydłużenie zakresu obowiązywania oświadczenia do końca roku podatkowego płatnika zamiast tylko dodatkowych dwóch miesięcy (tzw. oświadczenie pierwotne). Należy je złożyć nie później niż ostatniego dnia drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym doszło do przekroczenia kwoty 2.000.000 zł;
  - **Oświadczenie następcze** – w przypadku dokonywania dalszych wypłat po złożeniu tzw. oświadczenia pierwotnego płatnik ma obowiązek złożenia oświadczenia następczego w terminie do ostatniego dnia miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego (najczęściej do 31 stycznia 2023).
3. Przepisy przejściowe
  - Regulacje stosuje się do wypłat dokonywanych po dniu 31 grudnia 2021 r.;
  - Retrospektywne działanie przepisów oznacza w praktyce abolicję względem świadczeń wypłacanych w roku 2022 r.

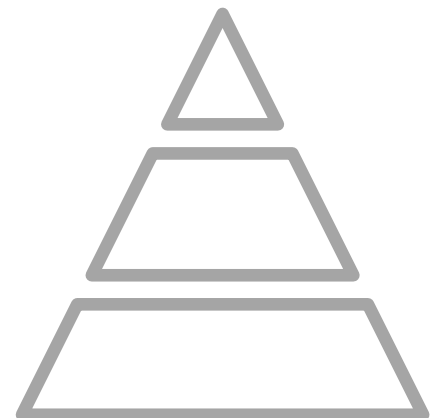
# Zmiany w limitowaniu kosztów finansowania dłużnego

## Rozwiązanie wątpliwości interpretacyjnych

Przepis art. 15c ust. 1 ustawy CIT sprawiał trudności w zakresie wskazania prawidłowej kwoty limitu kosztów. W związku z tym został on przez ustawodawcę doprecyzowany.

Jak wynika z uzasadnienia:

*„Zmiana odpowiada na zgłaszane postulaty i ma charakter ewidentnie korzystny – podatnik może zastosować limit odliczenia 3 mln zł albo 30% EBITDA, którykolwiek jest w jego przypadku wyższy. Podatnik może zatem wykazać wyższe koszty uzyskania przychodu, spośród podanych dwóch kwot.”*



# Koszty finansowania dłużnego przeznaczzonego na transakcje kapitałowe

## Informacje wstępne

Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzono nowy art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy CIT ograniczający możliwość zaliczania do KUP kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotu powiązanego i przeznaczonego na sfinansowanie transakcji kapitałowych, tj. działań restrukturyzacyjnych lub polegających na akwizycji innych podmiotów.

**Z uwagi na wątpliwości interpretacyjne oraz postulaty podatników postanowiono zmienić przepis i wyłączyć z ograniczenia sytuacje, gdy:**

- podatnik przeznacza środki otrzymane od podmiotu powiązanego na nabycie udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach niepowiązanych z podatnikiem oraz gdy nabycie kolejnych udziałów (akcji) nastąpi w terminie 12 miesięcy począwszy od dnia nabycia pierwszych udziałów (akcji);
- finansowanie udzielone jest przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, mającą siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego;



Zmiany obowiązujące z mocą wsteczną od 1.01.2022 r.

# Ceny transferowe

## Co uległo zmianie w przepisach o cenach transferowych?

1. Zrezygnowano z obowiązku odpowiedniego stosowania zasady ceny rynkowej oraz obowiązku dokumentacyjnego do **pośrednich transakcji rajowych**;
2. W przypadku bezpośrednich transakcji rajowych innych niż kontrolowane proponuje się **podniesienie dokumentacyjnego progu istotności**. Projekt przewiduje, aby podstawowy próg istotności wynosił 500 tys. zł, jednakże dla transakcji finansowych był on pięciokrotnie wyższy i wyniósł 2,5 mln zł.
3. Likwidacja domniemania rezydencji rzeczywistego właściciela w raju podatkowym.



# Pozostałe istotne zmiany w przepisach

## Jakie są inne zmiany w przepisach podatkowych:

- 1. Uchylenie przepisów o tzw. ukrytej dywidendzie** (ograniczenie w zaliczaniu wydatków do KUP), tj. przepisów przeciwdziałających dystrybucji zysków do wspólników dokonywane w sposób zmniejszający dochód podatnika;
- 2. Zmiana przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC)** w zakresie wyeliminowania wątpliwości co do zasad ustalania dochodu CFC (art. 24a ust. 6c, ust. 11 ustawy CIT), zbycia aktywów w trakcie roku (art. 24a ust. 3f ustawy CIT) oraz zmiany mające na celu odpowiednie ujęcie dodatkowych przesłanek CFC;
- 3. Doprecyzowanie przepisów o tzw. „uldze na złe długi”** – jeżeli podatnik uzyskuje dochody opodatkowane różnymi stawkami, zwiększeń i zmniejszeń dokonuje się od każdej podstawy opodatkowania w takim stosunku, w jakim w roku podatkowym pozostają dochody opodatkowane różnymi stawkami w ogólnej kwocie dochodów;
- 4. Zmiana warunku zwrotu podatku minimalnego od przychodów z budynków** – jeżeli wniosek nie budzi wątpliwości (wcześniej warunkiem zwrotu był brak stwierdzenia nieprawidłowości w wysokości zobowiązania w CIT po zweryfikowaniu przez organ całości rozliczenia CIT podatnika) – art. 24b ust. 15 ustawy CIT;
- 5. Zmiany w uldze na IPO** – celem jest wyłączenie możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na dokonanie pierwszej oferty publicznej przez podatników osiągających dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, które opodatkowane są preferencyjną stawką w wysokości 5%.



## Kontakt

**Michał Jagielski**

Co-Head of Tax

[michal.jagielski@jdp-law.pl](mailto:michal.jagielski@jdp-law.pl)**Magdalena Zasiewska**

Head of Tax

[magdalena.zasiewska@jdp-law.pl](mailto:magdalena.zasiewska@jdp-law.pl)**Dorota Dąbrowska**

Tax Manager

[dorota.dabrowska@jdp-law.pl](mailto:dorota.dabrowska@jdp-law.pl)**Tomasz Głozowski**

Associate

[tomasz.glozowski@jdp-law.pl](mailto:tomasz.glozowski@jdp-law.pl)

Wszelkie informacje zawarte w niniejszym newsletterze są dostępne nieodpłatnie. Publikacja nie ma charakteru reklamowego i służy wyłącznie celom informacyjnym. Żadnej z informacji zawartych w niniejszym materiale nie należy traktować jako porady prawnej ani ofert handlowej, w tym w rozumieniu art. 66 § 1 Kodeksu cywilnego. JDP DRAPAŁA & PARTNERS Sp. j. niniejszym wyłącza swoją odpowiedzialność tytułem jakichkolwiek roszczeń, strat, żądań lub szkód wynikających lub związanych z korzystaniem z informacji, treści lub materiałów zawartych w newsletterze.