

Rödl & Partner

FACHOWE
DORADZTWO

2024

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE



Szanowni Państwo,

niniejsza publikacja ma na celu przedstawienie wyzwań, z jakimi borykają się firmy działające w branży nieruchomościowej, zarówno pod względem bilansowym, jak i podatkowym.

Inwestycje to – zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów lub uzyskania przychodów (np. w formie czynszów z dzierżawy, z najmu, refaktur, odsetek, dywidend lub innych pożytków).

Nieruchomości inwestycyjne różnią się od nieruchomości zaliczanych do środków trwałych przede wszystkim tym, że nie są one przeznaczone na potrzeby jednostki (tj. nie służą realizacji zadań operacyjnych wynikających z jej modelu biznesowego, nie są używane w toku zwykłej działalności gospodarczej – wtedy są one traktowane jako środki trwałe). Nieruchomości inwestycyjne mają służyć przede wszystkim bezpośredniemu wypracowywaniu korzyści ekonomicznych.

Z perspektywy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) spółki nieruchomościowe również stanowią szczególny rodzaj podmiotów, na które ustawy nakładają obowiązki podatkowe i informacyjne oraz ograniczenia. Aby uznać dany podmiot za spółkę nieruchomościową, musi ona spełniać dodatkowe, zróżnicowane w zależności od stażu spółki na rynku, kryteria dotyczące struktury majątkowej i wysokości uzyskiwanych przychodów.

W poszczególnych rozdziałach zawartych w tej publikacji przedstawiono krótki przegląd kluczowych obszarów, które mogą być przydatne dla księgowych, aby zagwarantować zgodność prezentacji rachunkowości firm oraz ich sprawozdawczości z obowiązującymi przepisami prawa.

Ponadto opracowanie to ma ułatwić właścicielom przedsiębiorstw działających w branży Real Estate przeprowadzenie rzetelnej i profesjonalnej oceny wyników finansowych. W przypadku spółek nieruchomościowych sprawozdanie finansowe stanowi bardzo istotny zbiór informacji dla potencjalnych inwestorów.

Zapraszamy do lektury!

Rödl & Partner

SPIS TREŚCI

1.	Polityka rachunkowości – specyficzne zapisy dla spółek nieruchomościowych	4
2.	Ujawnienie nieruchomości w sprawozdaniu finansowym	5
3.	Pożyczki	6
4.	Wycena nieruchomości	7
5.	RMK – rozliczenie w czasie kosztów	9
6.	„Wyplaszczanie” przychodów – rozliczenie rabatu w czasie	10
7.	Fit out	11
8.	Zachęty cenowe – cash contribution	12
9.	Podatek odroczony w spółkach nieruchomościowych	13
10.	Podatki:	15
	10.1. Zasady poboru podatku u źródła (WHT)	16
	10.2. Podatek od przychodów z budynków	17
	10.3. Podatek minimalny	19
	10.4. Podatek od przerzuconych dochodów	21
	10.5. KFD Koszty finansowania dłużnego	23
	10.6. Podatek od nieruchomości	25
	10.7. MDR	27
	10.8. Strategie podatkowe	29
	10.9. Ceny transferowe	30
11.	Rynek nieruchomości komercyjnych w Polsce	31

1. POLITYKA RACHUNKOWOŚCI – SPECYFICZNE ZAPISY DLA SPÓŁEK NIERUCHOMOŚCIOWYCH

Przed wszystkim

Posiadanie i aktualizowanie opisu przyjętych zasad rachunkowości, zwanego polityką rachunkowości, jest obowiązkiem ustawowym dla wszystkich podmiotów prowadzących księgi rachunkowe i spoczywa na kierownictwie jednostki.

Przyjęte zasady rachunkowości, w tym stosowane uproszczenia, metody wyceny aktywów i pasywów oraz sposób ustalania wyniku finansowego, są przedmiotem ujawnienia we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. **Podstawą tych informacji powinna być aktualna i kompletna polityka rachunkowości.**

W spółkach nieruchomościowych w polityce rachunkowości powinny się znaleźć przede wszystkim szczegółowe wytyczne w zakresie:

1. zasad wyceny nieruchomości inwestycyjnej,
2. uznawania przychodów,
3. rozliczania kosztów FIT-OUT / OPEX / CAPEX,
4. rozliczania kosztów za znalezienie najemcy (tzw. letting fee),
5. rozliczania cash contribution (dodatkowej płatności związanej najczęściej z zagwarantowaniem oczekiwanego poziomu aranżacji najmowanej powierzchni),
6. rozliczenia zachęt czynszowych – różne ujęcie w zależności od umowy,
7. rozliczenia kosztów w czasie,
8. testu na utratę wartości,
9. sposobów ujęcia kosztów finansowania.

Jasne określenie sposobu ujęcia tych transakcji ułatwia rozliczenia księgowo. Większość tych zagadnień zostanie opisana szczegółowo w niniejszej broszurze.

POZA TYM

Ważnym aspektem w spółkach nieruchomościowych jest skomplikowany obieg dokumentów i liczba wykorzystywanych systemów. W obsługę zaangażowane są różne – dodatkowe poza księgowością i doradcami podatkowymi – podmioty, przykładowo Fundusz Inwestycyjny, Zarządca nieruchomości (Property Manager) czy Asset Manager.

Główne założenia tego obiegu, wykorzystywanych systemów i związanej z tym kontroli wewnętrznej w obszarze sprawozdawczości finansowej powinny być elementem polityki rachunkowości (ewentualnie powinny zostać opisane w odrębnym dedykowanym dokumencie).

INNE WAŻNE

Przyjęta polityka rachunkowości powinna być stosowana w sposób ciągły tak, aby dane w sprawozdaniach finansowych za kolejne okresy były porównywalne. Przyjęte zasady powinny pozwolić na rzetelne przygotowanie sprawozdań, spełnianie wymogów podatkowych oraz celów zarządczych. Zawarte w tym dokumencie reguły i wytyczne pozwalają na uporządkowanie informacji, a w efekcie na usprawnienie systemu rachunkowości, kontroli oraz procesu zarządzania przedsiębiorstwem.

PAMIĘTAJ

Poprzez politykę rachunkowości jednostka gospodarcza wybiera właściwe rozwiązanie spośród różnych możliwości, na które pozwala prawo bilansowe. Powinna być ona pewnego rodzaju metryką, zawierającą informacje o stosowanych zasadach rachunkowości.

Zdaniem autora

Trzeba mieć na uwadze, że w przypadku kontroli podatkowych w oparciu o przekazywane pliki JPK_KR – organ podatkowy często wymaga przesłania aktualnej polityki rachunkowości, choćby po to, by rozpoznać się w strukturze kont księgowych. Ponadto dokumentacja rachunkowości jest ważna przy badaniu sprawozdania przez biegłego rewidenta i stanowi przedmiot analizy, ponieważ w opinii zamieszczany jest zapis o zgodności sprawozdania finansowego z przyjętymi zasadami rachunkowości.



BEATA BOROWSKA
Associate Partner
M +48 734 218 171
beata.borowska@roedl.com

2. UJAWNIE NIE NIERUCHOMOŚCI W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Przed wszystkim

Nieruchomości inwestycyjne to aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych. Ustalenie, czy dana nieruchomość jest inwestycją, jest ważne z punktu widzenia sprawozdania finansowego, ponieważ jej wycena może powodować istotne zmiany zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat.

Inwestycje w nieruchomości w bilansie prezentowane są w Aktywach trwałych jednostki, w pozycji IV.1. „Inwestycje długoterminowe, Nieruchomości”.

W rachunku zysków i strat wykazujemy natomiast:

- przychody z najmu oraz koszty dotyczące nieruchomości,
- aktualizację wartości nieruchomości – może być wykazana zarówno jako przychód lub jako koszt (pozostała działalność operacyjna),
- sprzedaż lub likwidacja nieruchomości – wykazywana w pozycji zysk lub strata z tytułu rozchodu niefinansowych środków trwałych (pozostała działalność operacyjna).

Jeżeli chodzi o informację dodatkową do sprawozdania finansowego, to powinniśmy przede wszystkim ujawnić, co wpływa na wartość nieruchomości na dzień bilansowy (stan na początek okresu, zwiększenia/zmniejszenia, aktualizacja wartości nieruchomości, inne zmiany wartości, np. zmiana stanu RMK, umorzenia). Dodatkowo w informacji dodatkowej powinny znaleźć się dane o charakterze i formie zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki, np. hipoteka.

INNE WAŻNE

Jeżeli w spółce występują inne szczegółowe zapisy dotyczące nieruchomości, które mogłyby mieć wpływ na ocenę sytuacji majątkowej spółki, to można je wykazać także na końcu sprawozdania w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.



PAMIĘTAJ

To, w jaki sposób nieruchomość zostanie ujawniona na dzień bilansowy w sprawozdaniu finansowym, powinno być szczegółowo określone w polityce rachunkowości jednostki. W większości przypadków sprawozdania finansowe spółek z branży nieruchomości komercyjnych podlegają badaniom audytorskim. Wpływ na to ma fakt, że właścicielami bywają często Fundusze Inwestycyjne, które ze względu na określone wymogi decydują się na badanie fakultatywne, nawet jeśli spółka nie przekracza progów obowiązkowego badania.



ZOBACZ TEŻ

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI

Zdaniem autora

Na dzień bilansowy nieruchomości inwestycyjne mogą być wyceniane według zasad stosowanych dla środków trwałych lub według ceny rynkowej bądź wartości godziwej. Specyficzne metody wyceny nieruchomości powinny zostać opisane we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Nie ma obowiązku podawania informacji, w jaki sposób zostały ustalone ceny rynkowe bądź wartość godziwa nieruchomości. Natomiast, co bardzo ważne – nie można traktować opisu przyjętych zasad we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jako politykę rachunkowości, powinno być wręcz odwrotnie – w tej części sprawozdania powinno znaleźć się odzwierciedlenie polityki rachunkowości.



EWELINA WOLNIACZYK
starsza księgowa
M +48 532 439 744
ewelina.wolniaczyk@roedl.com

3. POŻYCZKI

Przed wszystkim

Działalność inwestycyjna niesie za sobą potrzebę korzystania z form finansowania dłużnego. Popularną formą jest zaciąganie pożyczek złotych oraz w walucie obcej. Te drugie występują, kiedy pożyczka jest zaciągana w innej walucie niż dochód. Taka forma finansowania dłużnego jest obciążona ryzykiem walutowym.

- W wyroku NSA z 10 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 449/21 została utrwalona linia orzecznicza. Limit kosztów finansowania dłużnego liczy się obecnie poprzez dodanie 30% EBITDA do kwoty 3 mln zł. (Wcześniej organy skarbowe uważały, że podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza wyższą ze wskazanych kwot.)
- Odsetki od kredytów stanowią koszty podatkowe po ich zapłacie lub kapitalizacji.
- Przy spłacie pożyczki walutowej powstają dodatnie lub ujemne różnice kursowe, które również wpływają na wynik podatkowy.

POZA TYM

Ryzyko walutowe, zwane również ryzykiem kursowym, ponoszone jest przez pożyczkobiorcę i wiąże się ze zmianami kursu waluty. Wynika ono z tego, że wartość pożyczki walutowej wyrażona w złotych polskich na dzień jej otrzymania może różnić się od jej wartości w dniu spłaty.

INNE WAŻNE

W przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi warto zwrócić uwagę, czy te transakcje nie noszą znamion pożyczki. Może mieć to miejsce przy wzajemnej kompensacie zobowiązań lub płatności za zobowiązania w imieniu podmiotu powiązanego.

PAMIĘTAJ

Przy korzystaniu z finansowania dłużnego może wystąpić obowiązek z tytułu podatku u źródła w przypadku zapłaty lub kapitalizacji odsetek.

Pożyczki niosą za sobą obowiązek w podatku od czynności cywilno-prawnych.

Zawarcie umowy pożyczki z podmiotem powiązany może nieść za sobą obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Zdaniem autora

Przy zaciąganiu pożyczek należy zwrócić uwagę na ich wpływ na wynik podatkowy. Kapitał pożyczki nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, natomiast koszty finansowania dłużnego mogą pomniejszać podstawę opodatkowania przy spełnieniu określonych warunków.



KATARZYNA ZYMON
Manager
M +48 882 823 072
katarzyna.zymon@roedl.com

Autor tekstu: Anna Pyrkosz
Osoba do kontaktu: Katarzyna Zymon

4. WYCENA NIERUCHOMOŚCI

Przed wszystkim

Wycena nieruchomości inwestycyjnych wykorzystywanych przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych odbywa się według zasad stosowanych dla środków trwałych albo według cen rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej.

Raz wybraną metodę wyceny powinno się stosować w każdym roku w sposób ciągły. W polityce rachunkowości należy szczegółowo określić dodatkowe zasady dotyczące:

- uznawania danej nieruchomości za nieruchomość inwestycyjną,
- wyznaczania momentu oddania nieruchomości do użytkowania zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych,
- wskazania kosztów możliwych do aktywowania,
- wskazania metodologii ustalania wartości godziwej nieruchomości oraz sposobu ujęcia różnicy w wycenie nieruchomości w wyniku finansowym jednostki.

Wycena nieruchomości według wartości godziwej jest bardziej złożona i wymaga aktualizacji jej wartości co najmniej raz na koniec roku obrotowego. Pierwszym problemem przy wycenie nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej jest znalezienie odpowiedniej osoby, która wyceni taką nieruchomość. Może to być albo własny ekspert z odpowiednią wiedzą specjalistyczną z zakresu wyceny nieruchomości, albo zewnętrzna firma rzeczoznawcy majątkowego.

Wycena przez własnego eksperta może być stosowana tylko dla wewnętrznych potrzeb spółki i nie może być udostępniana podmiotom trzecim. Stosowanie takiej wewnętrznej wyceny dopuszcza się tylko w przypadku, gdy nieruchomości inwestycyjne nie są istotnym składnikiem sprawozdania finansowego lub gdy cena sprzedaży jest już znana i potwierdzona z nabywcą.

W każdym innym przypadku wycena nieruchomości inwestycyjnych powinna być sporządzona przez rzeczoznawcę majątkowego. Zasady te są zgodne z międzynarodowym standardem rachunkowości nr 40, który zaleca, aby ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, jednostka korzystała z usług wykwalifikowanego i niezależnego rzeczoznawcy majątkowego.

Najważniejszą rzeczą, jaką powinien zrobić główny księgowy przed zaksięgowaniem wyceny otrzymanej od rzeczoznawcy majątkowego, jest sprawdzenie metodologii wyceny oraz zakresu przepływów pieniężnych, które były podstawą do sporządzenia takiej wyceny (tzw. ośrodka generującego korzyści ekonomiczne). Wszelkiego typu zapłacone prowizje handlowe, udzielone wakacje czynszowe czy poniesione nakłady na rzecz najemców są już częściowo uwzględnione w sprawozdaniu finansowym przez ich rozliczenie w czasie według efektywnej stopy procentowej. Z tego względu niepoprawne jest ujmowanie wyceny nieruchomości inwestycyjnej bezpośrednio w kwocie wykazanej w operacie szacunkowym jako wartość rynkowa, bez aktualizowania tej wartości o pozycje bilansowe, które zostały już uwzględnione w wycenie sporządzonej przez rzeczoznawcę majątkowego. Taka korekta ma wykluczyć wykazanie powyższych aktywów w podwójnej wysokości w sprawozdaniu finansowym.

POZA TYM

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości również przewidują dwie możliwości wyceny nieruchomości inwestycyjnych, tj. według wartości godziwej lub według ceny nabycia (kosztu historycznego).

INNE WAŻNE

Spółki w każdej chwili mogą zmienić przeznaczenie posiadanych przez siebie nieruchomości i przekwalifikować je na nieruchomości inwestycyjne. Błędne jest myślenie, że różnica z przekwalifikowania środków trwałych na nieruchomości inwestycyjne w całej kwocie wpłynie na wynik finansowy jednostki za dany okres. Jest to niepoprawne, ponieważ początkowe przekwalifikowanie środków trwałych do nieruchomości inwestycyjnych ujmuje się w kapitale z aktualizacji wyceny art. 35 pkt 4 ustawy o rachunkowości. W związku z tym skutki pierwszego przeszacowania nie wpływają na wynik finansowy za dany okres, a tylko na kapitał z aktualizacji wyceny. Na wynik finansowy jednostki za dany okres będzie miała wpływ tylko różnica w wycenie nieruchomości według wartości godziwej pomiędzy dniem przeszacowania a dniem bilansowym.

4. WYCENA NIERUCHOMOŚCI



PAMIĘTAJ

Wycena nieruchomości według zasad stosowanych dla środków trwałych polega na początkowym ujęciu środków trwałych według historycznej ceny nabycia i systematycznym dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych według ekonomicznego okresu ich użytkowania, z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

Zdaniem autora

Niezależnie od wybranych metod wyceny nieruchomości inwestycyjnych zawsze należy analizować szanse i zagrożenia związane z wyborem danej metody wyceny.

Wycena nieruchomości inwestycyjnych według zasad dla środków trwałych jest łatwa do zastosowania i nie wymaga dużych nakładów finansowych. Metoda wyceny według wartości godziwej jest bardziej kosztowna, ale też przynosi wymierne korzyści ekonomiczne, głównie przez wyższą wartość aktywów, kapitałów własnych i często lepsze wyniki finansowe jednostki. Metoda według wartości godziwej jest też niebezpieczna przy spadku trendu cen transakcyjnych nieruchomości, ponieważ powoduje dodatkowe obciążenie wyniku finansowego jednostki niekorzystną wyceną. Metoda wyceny według wartości godziwej jest przykładem agresywnej wyceny bilansowej, którą w większości wybierają spółki giełdowe dążące do optymalizacji wykazywanych zysków i otrzymywanych dywidend.



PIOTR DERYLAK
Associate Partner
biegły rewident
M +48 696 140 643
piotr.derylak@roedl.com

5. RMK – ROZLICZENIE W CZASIE KOSZTÓW

Przed wszystkim

Rozliczenia międzyokresowe kosztów dzielą się na rozliczenia czynne i bierne. Istotne dla tego tematu będą czynne rozliczenia międzyokresowe, czyli wydatki i koszty ponoszone z góry, a dotyczące przyszłych okresów i przyszłych przychodów. Spółki nieruchomościowe poza udzielaniem rabatów i opustów decydują się często na poniesienie różnego rodzaju kosztów, aby zdobyć nowych najemców – koszty te mogą być związane przykładowo z pośrednictwem przy wynajmie nieruchomości, jak również ze zwrotami kosztów przeprowadzki najemcy bądź różnego rodzaju prowizjami i premiami. Spółki mogą też dostosowywać przestrzeń pod nowych najemców, tzw. fit-out – zagadnienie zostało szerzej opisane w osobnym rozdziale.



PAMIĘTAJ

Należy zauważyć, że klasyfikacja czynnych rozliczeń międzyokresowych jako inwestycji długoterminowych musi być uzasadniona i zgodna z zasadami rachunkowości oraz przyjętą polityką rachunkowości. Dodatkowo nie wszystkie RMK dotyczące nieruchomości będą zwiększały jej wartość bilansową.



ZOBACZ TEŻ

FIT-OUT

ROZLICZENIE ZACHĘT CZYNSZOWYCH

Zdaniem autora

Koszty, które ponoszone są w związku z pozyskaniem nowych najemców, powinny zostać ujęte jako rozliczenia międzyokresowe kosztów na okres, na jaki została zawarta umowa najmu. Natomiast w zależności od przyjętej metody wyceny nieruchomości, na dzień bilansowy rozliczenia międzyokresowe kosztów opisanych powyżej mogą zwiększać wartość inwestycji długoterminowych (nieruchomości) lub zostać zaprezentowane w aktywach bilansu jako rozliczenia międzyokresowe.



EWELINA WOLNIACZYK
starsza księgowa
M +48 532 439 744
ewelina.wolniaczyk@roedl.com

6. „WYPŁASZCZENIE” PRZYCHODÓW – ROZLICZENIE RABATU W CZASIE

Przed wszystkim

W branży nieruchomości komercyjnych część spółek decyduje się na udzielenie różnego rodzaju rabatów i opustów czy wakacji czynszowych w celu pozyskania nowych najemców. Rabaty mogą dotyczyć zarówno czynszu, jak i opłat eksploatacyjnych, co powinno zostać szczegółowo określone w umowie najmu.

POZA TYM

W zależności od przyjętej metody wyceny nieruchomości, rozliczenie rabatu w czasie może być istotne do ustalenia wyniku finansowego spółki zajmującej się najmem nieruchomości, ponieważ może wpływać na wysokość przychodów ze sprzedaży. Dodatkowo rozliczenie międzyokresowe z tytułu rozliczonego rabatu może zmieniać bilansową wartość nieruchomości, jaka ujawniana jest w rocznym sprawozdaniu finansowym. Rozliczenie rabatu w czasie potocznie nazywane jest także „wypłaszczeniem” lub „ulinowieniem” przychodów.

PRZYKŁAD

Umowa najmu została zawarta na okres 5 lat, czynsz wynosi 5 000,00 zł miesięcznie (nie uwzględnia się indeksacji). Zgodnie z umową najemca przez pierwsze 6 miesięcy nie będzie płacił czynszu (czynsz za te miesiące wyniesie 0 zł).

Przychody w całym okresie: **$5 \times 12 \times 5\,000 - 6 \times 5\,000$ (udzielony rabat) = 270 000,00 zł**

Średnie miesięczne przychody: **$270\,000 / (5 \times 12) = 4\,500,00$ zł**

I rok: **księgowanie RMK/Przychody ze sprzedaży (niepodatkowe)**

Kolejne lata: **księgowanie Przychody ze sprzedaży (niepodatkowe)/RMK**

Rozliczenia międzyokresowe powinny być podzielone na krótko- i długoterminowe.



PAMIĘTAJ

Rozliczenie rabatu w czasie powinno zostać uwzględnione jedynie w przypadku udzielania znaczących rabatów dla najemców. W przypadku, gdy firma podlega audytowi, ważne jest, aby audytorzy byli poinformowani o udzielanych rabatach.

Zdaniem autora

Aby odpowiednio rozliczyć udzielony rabat, należy na początku obowiązywania umowy wyliczyć średni przychód w całym okresie trwania najmu. Dokładne i jasne rozliczenia rabatów powinny być odzwierciedlone w księgach rachunkowych. Udzielone rabaty i opusty rozlicza się, księgując różnicę między czynszem bądź opłatą eksploatacyjną z faktur sprzedaży a wyliczonymi wartościami na rozliczenia międzyokresowe.



EWELINA WOLNIACZYK
starsza księgowa
M +48 532 439 744
ewelina.wolniaczyk@roedl.com

7. FIT OUT

Przed wszystkim

Nie ma jednoznacznej definicji pojęcia fit-out. Terminem tym zwykle określane są kompleksowe prace aranżacyjne składające się na tworzenie przestrzeni w budynkach w celu zaspokojenia indywidualnych potrzeb przyszłych najemców. Kompleksowe, a więc rozpoczynając od projektu, wyboru materiałów wykończeniowych i wykonawców, na nadzorze kończąc.

Aby poniesione nakłady można było uznać jako ulepszenie, muszą być spełnione (zgodnie z art. 16 g pkt 13) łącznie następujące warunki:

- ulepszenie było wynikiem przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji,
- suma wydatków poniesionych na ulepszenie przekroczy 10 000 zł w roku podatkowym,
- efektem ulepszenia będzie wzrost wartości środka trwałego w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania.

Jeżeli realizowane prace nie mają charakteru ulepszenia, a polegały jedynie na dostosowaniu powierzchni do indywidualnych potrzeb najemcy – wydatki będą stanowiły na ogół koszty pośrednie.

POZA TYM

Biorąc pod uwagę zakres i charakter wykonywanych prac, wyróżnia się fit-outy:

a) CAPEX

- nowe środki trwałe
- ulepszenia środków trwałych
- inwestycje w obcym środku trwałym
- budowlę na cudzym gruncie

b) OPEX

- ujęte jednorazowo w wyniku finansowym
- rozliczane w ramach RMK



PAMIĘTAJ

W przypadku rozliczenia kosztów prac fit-out kluczowe jest ustalenie, czy prace wpływają na ulepszenie wartości budynku, czy są to typowe prace adaptacyjne dla konkretnego najemcy.

Zdaniem autora

Księgowe i podatkowe ujęcie kosztów związanych z przeprowadzanymi pracami fit-out wymagają szczególnej analizy i przeglądu. W celu ich poprawnego rozpoznania powinno się mieć na uwadze zapisy umowne, zakres techniczny realizowanych prac oraz sposób ich finansowania. Każdy przypadek należy rozpatrywać indywidualnie.



ANNA WOŁOWICZ
starsza księgowa
M +48 696 371 099
anna.wolowicz@roedl.com

8. ZACHĘTY CENOWE – CASH CONTRIBUTION

Przed wszystkim

Zdarza się, że wynajmujący w celu zwiększenia atrakcyjności rynkowej swojej oferty wypłacać będzie tzw. cash contribution podmiotom podpisującym umowę lub przedłużającym istniejącą umowę najmu.

Cash contribution może przyjmować różne formy:

- zachęty za zmianę dotychczasowej powierzchni komercyjnej (również jako pokrycie wydatków najemcy za rozwiązanie wcześniejszej umowy najmu),
- przekazania środków pieniężnych najemcy w celu realizacji przez niego aranżacji,
- wynagrodzenia dla najemcy tytułem odkupienia nakładów realizowanych przez niego w ramach aranżacji.



PAMIĘTAJ

Każde rozliczenie cash contribution powinno odbywać się poprzez analizę specyfikacji odkupionych nakładów. W tym celu wynajmujący powinien otrzymać od najemcy faktury oraz protokoły odbioru.

Na tej podstawie wynajmujący zalicza wydatki do własnych środków trwałych.

Zdaniem autora

Występują dwa możliwe sposoby rozliczania cash contribution.

Bezpośrednio w wynik finansowy w sytuacji, jeśli z umowy najmu nie wynika, że wynajmujący nabywał nakłady (capex).

W zależności od konkretnych zapisów umownych koszt ten może zostać poniesiony jednorazowo lub tam, gdzie koszt przekracza rok podatkowy, będzie rozliczany poprzez RMK proporcjonalnie do czasu trwania umowy najmu.

W sytuacji, kiedy mamy do czynienia z odkupieniem nakładów i przeniesieniem prawa własności na wynajmującego, wartość cash contribution będzie aktywowana do wartości początkowej środka trwałego. Decydują o tym zapisy w umowie, które wskazują, że odkupione nakłady mają charakter stały, „ulepszeniowy” i niedemontowany.



KATARZYNA ZYMON
Manager
M +48 882 823 072
katarzyna.zymon@roedl.com

9. PODATEK ODROZCZONY W SPÓŁKACH NIERUCHOMOŚCIOWYCH

Przed wszystkim

Podatek dochodowy jest nieodłącznym elementem prowadzenia działalności gospodarczej, w tym także w przypadku spółek zajmujących się nieruchomościami. Odroczonego podatku dochodowego to termin często spotykany w księgowości, który odnosi się do różnic pomiędzy wartością księgową a podatkową poszczególnych składników aktywów i pasywów.

Podatek odroczonego pojawia się, gdy jednostka rozpoznaje przychody i koszty w różnych okresach dla celów podatkowych i bilansowych. Koncepcja podatku odroczonego wiąże się z koniecznością identyfikacji aktywów oraz tworzenia rezerw w przypadku wystąpienia ujemnych i dodatnich różnic przejściowych.

Dodatnie różnice przejściowe występują, gdy przyszłe okresy sprawozdawcze będą wymagały zwiększenia podstawy opodatkowania. Tego rodzaju różnice powstają, gdy wartość bilansowa aktywów przewyższa ich wartość podatkową lub gdy wartość bilansowa zobowiązań jest niższa od ich wartości podatkowej.

Natomiast ujemne różnice przejściowe prowadzą do zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłych okresach sprawozdawczych. Tego typu różnice występują, gdy wartość bilansowa aktywów jest niższa od ich wartości podatkowej lub gdy wartość bilansowa zobowiązań przekracza ich wartość podatkową.

INNE WAŻNE

Różnice przejściowe w aktywach:

1. Środki trwałe

W przypadku środków trwałych mogą wystąpić zarówno dodatnie, jak i ujemne różnice przejściowe. Najczęściej są one rezultatem różnych stawek amortyzacji bilansowej i podatkowej, różnych metod amortyzacji, a także utraty wartości tych środków.

2. Inwestycje – wycena rynkowa (godziwa)

W przypadku wyceny nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej powstają różnice przejściowe między wartością bilansową a podatkową tych aktywów.

Skutki wyceny na dzień bilansowy, niezależnie od tego, czy oznaczają wzrost czy spadek wartości inwestycji, nie są uznawane za przychody ani koszty podatkowe w okresie aktualizacji. Stają się one przychodem lub kosztem podatkowym dopiero w momencie sprzedaży lub rozliczenia inwestycji.

W wyniku aktualizacji wyceny wartość księgowa inwestycji zmienia się w stosunku do ceny nabycia, podczas gdy wartość podatkowa pozostaje na poziomie ceny nabycia. Powstała różnica stanowi przejściową różnicę, która może mieć charakter dodatni lub ujemny.

Nieruchomości inwestycyjne (budynki biurowe) wyceniane są zgodnie z przyjętymi do stosowania zasadami (polityką) rachunkowości – w wartości godziwej (ustalonej przez rzeczoznawcę).

3. Rozrachunki – należności z czynszów i zobowiązania

W momencie powstania należności i zobowiązań następuje ich początkowa wycena w wartości nominalnej, wynikającej z dokumentów źródłowych dotyczących danego rozrachunku.

Na dzień bilansowy dokonuje się wyceny bilansowej, która może odbiegać od wartości historycznej (wartości podatkowej tych rozrachunków). Definicje aktywów i zobowiązań wymagają, aby w bilansie ujmowane były jedynie rozrachunki niewątpliwe, ściągalne i pewne co do kwoty oraz terminów. W związku z tym jednostki muszą ocenić swoje należności pod kątem ryzyka związanego z ich realizacją. Zasada ostrożności nakłada obowiązek dokonywania odpisów aktualizujących wartość należności w przypadku ryzyka ich nieściągalności.

Odpisy aktualizujące wartość należności są zaliczane do kosztów pozostałych operacyjnych w przypadku należności głównej, natomiast część odsetkowa jest zaliczana do kosztów finansowych.

Gdy ustają przyczyny, dla których zaktualizowano wartość należności, ich poprzednia wartość jest przywracana poprzez zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

9. PODATEK ODROZCZONY W SPÓŁKACH NIERUCHOMOŚCIOWYCH

Wycena bilansowa powinna również uwzględniać odsetki za zwłokę w zapłacie, co jest kolejną przyczyną powstawania różnic przejściowych. W odniesieniu do rozrachunków odroczony podatek dochodowy może powstać w wyniku następujących operacji:

1. utraty wartości możliwej do odliczenia dla celów podatkowych,
2. naliczonych, ale jeszcze niezapłaconych odsetek.

Dodatkową przyczyną różnic przejściowych w rozrachunkach są różnice kursowe naliczone na dzień bilansowy.

4. Rezerwy

Przyczyną powstawania odroczonego podatku dochodowego w przypadku rezerw (oraz biernych rozliczeń międzyokresowych) jest fakt, że są one wynikiem zdarzeń niezrealizowanych w rozumieniu prawa podatkowego, co oznacza brak poniesienia kosztów podatkowych.

Rodzaj rezerw decyduje o tym, czy powstanie różnica przejściowa i odroczony podatek dochodowy. Powstanie on tylko wtedy, gdy koszt związany z utworzoną rezerwą jest uznawany za koszt uzyskania przychodów, co oznacza, że jego poniesienie pozwoli na odliczenie go od dochodu. W przypadku rezerw powstaje jedynie ujemna różnica przejściowa.



TOMASZ BALCERAK
Partner
doradca podatkowy
M +48 602 292 720
tomasz.balcerek@roedl.com

10. PODATKI – WSTĘP

Przed wszystkim

O statusie spółki nieruchomościowej decyduje struktura jej aktywów. Ustawa o CIT wprost definiuje spółki nieruchomościowe:

- w przypadku spółek rozpoczynających działalność – **na pierwszy dzień roku podatkowego** co najmniej **50% wartości rynkowej aktywów** (bezpośrednio lub pośrednio) stanowiła **wartość rynkowa nieruchomości** położonych w Polsce (lub wartość praw do takich nieruchomości), oraz wartość rynkowa tych nieruchomości **przekraczała 10 mln zł**,
- w przypadku spółek kontynuujących działalność – **na ostatni dzień roku** poprzedzającego rok podatkowy, co najmniej **50% wartości bilansowej aktywów** (bezpośrednio lub pośrednio) stanowiła **wartość bilansowa nieruchomości** położonych w Polsce (lub wartość praw do takich nieruchomości), oraz wartość **bilansowa** tych nieruchomości **przekraczała 10 mln zł**, oraz w poprzednim roku podatkowym uzyskano przychód podatkowy z tych nieruchomości (praw do nieruchomości), np. z tytułu najmu, podnajmu, stanowiący co najmniej **60%** ogółu uzyskanych przychodów podatkowych.

POZA TYM

Należy rozróżnić pojęcie spółki nieruchomościowej oraz spółki, której dotyczy tzw. klauzula nieruchomościowa uregulowana w ustawie o CIT oraz w szeregu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Polskę. W drugim przypadku chodzi o spółki, w których co najmniej 50% wartości aktywów bezpośrednio lub pośrednio stanowią nieruchomości położone w Polsce. Sprzedaż udziałów w takich spółkach jest opodatkowana w Polsce. Należy zwrócić uwagę, że nie każda spółka, której dotyczy klauzula nieruchomościowa, będzie spółką nieruchomościową.

PAMIĘTAJ

Nowe obowiązki to:

- przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku dochodowego od zysków kapitałowych, m.in. z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce nieruchomościowej, ze zbywcy na samą spółkę nieruchomościową,
- raportowanie do Szefa KAS informacji o udziałowcach/wspólnikach w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego; obowiązek dotyczy zarówno spółki nieruchomościowej, jak i podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (praw głosu) w spółce nieruchomościowej,
- ustanowienie przedstawiciela podatkowego w przypadku braku siedziby lub zarządu na terenie EOG. Niewykonanie tego obowiązku grozi karą administracyjną wysokości do 1 mln zł,
- sporządzenie informacji z realizacji strategii podatkowej (jeżeli spółka wchodzi w skład Podatkowej Grupy Kapitałowej lub przekroczy próg 50 mln euro przychodów).

Zdaniem autora

Wprowadzone przepisy w zakresie spółek nieruchomościowych wiążą się z dodatkowymi obowiązkami po stronie przedsiębiorców. Celem wprowadzanego przepisu jest zamiar uszczelnienia systemu podatkowego. W praktyce problematyczne może okazać się ustalenie „rynkowej wartości” aktywów spółki w pierwszym roku działalności. Co roku niezbędna jest weryfikacja, czy spółka spełnia warunki do uznania za spółkę nieruchomościową. Rekomendujemy zapoznanie się z ustawowymi obowiązkami i zachowanie czujności przy zawieraniu określonych transakcji.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 1. ZASADY POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA (WHT)

Przed wszystkim

Od dwóch lat obowiązują odmienne zasady poboru podatku u źródła w zakresie tzw. należności pasywnych, tj. opłat licencyjnych, odsetek czy dywidend. Przepisy przewidują limit wypłat w wysokości 2 mln zł, powyżej którego płatnicy mają dodatkowe obowiązki. Obowiązuje wówczas procedura pay and refund – w której zasadą jest pobór podatku przez płatnika w pełnej wysokości i możliwość wystąpienia do urzędu o zwrot wpłaconej kwoty.

POZA TYM

Jeżeli płatnik po przekroczeniu limitu będzie chciał korzystać z preferencyjnych zasad i nie pobrać podatku w pełnej wysokości, zobowiązany będzie do złożenia oświadczenia WH-OSC. Zarząd oświadcza, że przy dochowaniu należytej staranności nie posiada wiedzy o okolicznościach wykluczających możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku. Zarząd odpowiada za złożenie niezgodnego z prawdą oświadczenia.

Alternatywą jest możliwość uzyskania opinii urzędu skarbowego o stosowaniu preferencji, potwierdzającej prawo do zastosowania zwolnienia bądź obniżonej stawki podatkowej.

PAMIĘTAJ

Należy:

- zweryfikować kwoty wypłat,
- sprawdzić, jaką dokumentacją dysponujemy,
- przygotować procedurę weryfikacji kontrahentów,
- jeżeli pojawiają się wątpliwości – wystąpić o własną interpretację indywidualną bądź opinię urzędu skarbowego o stosowaniu zwolnienia bądź preferencyjnej stawki podatkowej.

Warto zweryfikować również, czy dobrze oceniliśmy stan faktyczny – głównie, kto jest rzeczywistym właścicielem odsetek, dywidend bądź należności licencyjnych.

Pojęcie „rzeczywisty właściciel” jest zdefiniowane w ustawie i przewiduje, aby taki podmiot m.in. prowadził rzeczywistą działalność w kraju siedziby i nie był zobowiązany (na podstawie różnych umów/uzgodnień) do przekazania otrzymywanych należności innym podmiotom.

Ustalenie rzeczywistego właściciela jest istotne z uwagi na to, że determinuje, która umowa międzynarodowa znajdzie zastosowanie oraz jaki podmiot powinien być wskazany jako odbiorca należności w informacjach do urzędu skarbowego (IFT).

Zdaniem autora

Przepisy budzą liczne kontrowersje – nakładają dodatkowe obowiązki na polskie spółki, np. weryfikację a kontrahentów i gromadzenie dodatkowej dokumentacji. Brak jest również jednoznacznej informacji co do zakresu i metodologii działań, które powinien zrealizować przedsiębiorca, aby móc skorzystać z preferencji przy poborze podatku u źródła. Licznie wydawane interpretacje indywidualne czy pojawiające się wyroki sądów administracyjnych nie dają jednoznacznych odpowiedzi. Dlatego też zalecamy przegląd i ocenę obecnie stosowanych procedur, a także bieżącą weryfikację rodzajów dokonywanych płatności.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 2. PODATEK OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW

Przed wszystkim

Podatek od przychodów z budynków dotyczy właścicieli lub współwłaścicieli budynków położonych w Polsce, oddanych do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, lub innej podobnej umowy. Gdy budynek został oddany do użytkowania na podstawie umowy leasingu, podatek płaci podmiot dokonujący odpisów amortyzacyjnych (ten, który wpisał budynek do ewidencji środków trwałych).

Podatek obejmuje zatem wszystkie budynki komercyjne: biura, budynki handlowe, magazyny, parkingi, które są położone na terenie Polski i wynajmowane lub oddane do użytkowania w inny sposób.

Nie dotyczy natomiast budynków wykorzystywanych na własne potrzeby właściciela.

POZA TYM

Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków.

Przychodem natomiast jest wartość początkowa nieruchomości ustalana w oparciu o prowadzoną przez podatnika ewidencję środków trwałych. Wartość ustalana jest według stanu na pierwszy dzień każdego miesiąca. Wartość początkowa zasadniczo jest wartością stałą, powinna być ustalana z pominięciem zmniejszeń z tytułu dokonanych odpisów amortyzacyjnych (stanowisko orzecznictwa).

Natomiast wartość może ulec:

- podwyższeniu w wyniku ulepszenia i modernizacji budynku (przebudowa i rozbudowa) lub
- zmniejszeniu w wyniku odłączenia części składowej (hali, pomieszczenia).

Organy podatkowe wskazują, że części wspólne budynków, takie jak np. wspólna kuchnia, pralnia, toalety ogólnodostępne, zaplecza czy sala rekreacyjna, jak również pomieszczenia administracyjne, które ze swojej natury nie podlegają oddaniu do użytkowania na podstawie umowy najmu – nie powinny być w ogóle brane pod uwagę przy określaniu powierzchni użytkowej oddanej do użytkowania ani w całkowitej powierzchni budynku.

Jeżeli budynek jest **wynajmowany w części**, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej, oddanej w najem, w całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Z opodatkowania wyłącza się taki budynek, w którym łączny udział oddanej do użytkowania powierzchni użytkowej nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

W miesiącu, w którym dokonano zbycia budynku lub oddania go do użytkowania na podstawie umowy leasingu, przychód z tego budynku ustala wyłącznie podatnik, który zbył ten budynek lub oddał go w leasing.

Przepisy przewidują „**kwotę wolną**” od podatku w wysokości **10 mln zł**.

Uwaga: kwota wolna dotyczy podatnika, a nie każdego z budynków z osobna. Podatnik może odliczyć maksymalnie 10 mln zł od łącznej wartości początkowej wynajmowanych budynków będących jego własnością.

Uwaga: podatnik, ustalając podstawę opodatkowania, zobowiązany jest uwzględniać nie tylko własne nieruchomości, ale również budynki będące własnością podmiotów z nim powiązanych, udostępniane na podstawie umów najmu, dzierżawy. W takim przypadku kwotę wolną dla każdego podmiotu powiązanego ustala się w takiej proporcji, w jakiej przychód z budynków tego podatnika pozostaje do ogólnej kwoty przychodów z budynków podatnika i podmiotów z nim powiązanych.

10. 2. PODATEK OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW

POZA TYM

Wątpliwości budzi zakres powiązania podatników.

NSA w wyroku z 15 grudnia 2022 r., sygn. akt II FSK 1172/20, stwierdził, że określenie „podmioty powiązane” należy odnosić nie do szeroko rozumianych podmiotów powiązanych z podatnikiem (wymienionych w art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), ale do podmiotów, w których kapitale podatnik podatku od przychodu z budynków posiada (pośrednio lub bezpośrednio) istotny udział (tj. udział w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT w zakresie, o którym mowa w art. 11a ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT).

Oznacza to, że przy ustalaniu kręgu podmiotów powiązanych nie bierze się pod uwagę m.in. spółki-matki podatnika, jak również jego spółek-siostr, jeżeli spółka będąca podatnikiem podatku od przychodów z budynków nie posiada w tych podmiotach „istotnych” udziałów/akcji.

W przypadku podatkowej grupy kapitałowej dla celów ustalenia podstawy opodatkowania sumuje się wartość wynajmowanych/wydzierżawianych budynków wszystkich spółek tworzących podatkową grupę kapitałową.

Stawka podatku wynosi **0,035%** od nadwyżki sumy wartości początkowej wszystkich budynków ponad „kwotę wolną” 10 mln zł.



PAMIĘTAJ

Rozliczenie podatku następuje za każdy miesiąc, w którym budynki oddane są do użytkowania. Termin płatności – do 20 dnia kolejnego miesiąca, tak jak zaliczka na podatek CIT.

Jeżeli w danym miesiącu podatek od przychodów z budynków jest wyższy niż zaliczka na CIT, wtedy zaliczka na CIT jest pomniejszana o kwotę podatku od przychodów z budynków.

Jeżeli w danym miesiącu podatek od przychodów z budynków jest niższy niż zaliczka na CIT, wtedy podatnicy mogą nie wpłacać podatku od przychodów z budynków.

Kwotę zapłaconego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku od przychodów z budynków odlicza się od podatku w zeznaniu rocznym. Jeżeli z zeznania rocznego wynika nieodliczony podatek od przychodów z budynków, wtedy podatnikowi przysługuje wniosek o zwrot nieodliczonej kwoty. Od 2023 r. obowiązuje uproszczenie przy zwrocie podatku – jeżeli wniosek o zwrot nieodliczonej części podatku od przychodów z budynków nie budzi wątpliwości, wtedy wnioskowana kwota jest zwracana bez wydawania decyzji.

Zdaniem autora

Podatek od przychodów z budynków, będący podatkiem majątkowym, jest swego rodzaju podatkiem minimalnym. Został on pozostawiony w ustawie o CIT mimo wprowadzenia od 2024 r. podatku minimalnego dla spółek generujących stratę lub minimalne dochody. Podatek od przychodów z budynków podlega bowiem odliczeniu od zaliczek płaconych na podatek CIT. Podatnik nie poniesie rzeczywistego ekonomicznego ciężaru tego podatku, jeżeli podatek CIT zapłacony w danym roku jest wyższy niż należny podatek od przychodów z budynków.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 3. PODATEK MINIMALNY

Przed wszystkim

Krajowy podatek minimalny to rodzaj opodatkowania przewidziany w art. 24ca ustawy o CIT. Jest to podatek nakładany na przedsiębiorców wykazujących straty podatkowe lub bardzo niską rentowność. Podatek dotyczy spółek, które mają siedzibę lub zarząd w Polsce, będących podatnikami podatku CIT i podatkowych grup kapitałowych; może dotyczyć również nierezydentów prowadzących działalność w Polsce poprzez zakład podatkowy.

Dotyczy on podatników CIT, którzy:

- ponieśli stratę ze źródła przychodów innego niż z zysków kapitałowych (z działalności operacyjnej) albo
- osiągnęli udział dochodów z działalności operacyjnej, w przychodach z działalności operacyjnej w wysokości nie większej niż 2% (rentowność).

Podatek będzie płacony jednorazowo, po zakończeniu roku podatkowego. Po raz pierwszy przedsiębiorcy zapłacą go do 31 marca 2025 r. w rozliczeniu CIT-8 za 2024 r.

Z podatku minimalnego zostały wyłączone niektóre podmioty, m.in:

- podatnicy rozpoczynający działalność (do 3 lat podatkowych od jej rozpoczęcia), wyłączenie to nie dotyczy spółek powstałych w wyniku przekształceń, połączeń, podziałów oraz innych restrukturyzacji,
- przedsiębiorstwa finansowe,
- podatnicy, którzy odnotowali spadek przychodów o 30% względem roku poprzedniego,
- mali podatnicy CIT,
- podatnicy postawieni w stan upadłości, likwidacji lub objęci postępowaniem restrukturyzacyjnym,
- podatnicy będący stroną umowy o współdziałanie,
- podatnicy, którzy osiągnęli rentowność w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który płacony jest podatek minimalny, w wysokości co najmniej 2%,
- grupa co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 75% udziałów w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy,
- spółki o prostej strukturze organizacyjno-prawnej, bez rozbudowanych powiązań, których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne.



10. 3. PODATEK MINIMALNY

POZA TYM

Ustawa przewiduje szereg wyłączeń w kolejnych etapach kalkulacji podatku:

- przy ustalaniu rentowności/straty nie uwzględnia się m.in. pozycji takich jak: odpisy amortyzacyjne, koszty leasingu, niektóre podatki i opłaty (podatek akcyzowy, podatek od sprzedaży detalicznej, podatek od gier, opłata paliwowa oraz opłata emisyjna), 20% kosztów uzyskania przychodów z tytułu wynagrodzeń, składek na ubezpieczenie społeczne oraz wpłat do pracowniczych planów kapitałowych (PPK),
- przy obliczeniu podstawy opodatkowania,
- przy obliczeniu podatku.



PAMIĘTAJ

Minimalny podatek wynosi 10% podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania oblicza się na dwa sposoby:

I. jako sumę składającą się z trzech elementów:

- 1,5% wartości przychodów spółki z działalności operacyjnej,
- poniesione na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego przekraczające wartość 30% tzw. EBITDA podatnika,
- kwota poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych kosztów usług (m.in. doradczych, badania rynku, reklamowych) lub praw niematerialnych – przekraczających wartość 3 mln zł plus 5% podatkowej EBITDA.

II. jako 3% wartości przychodów z działalności operacyjnej (przychody podatkowe inne niż przychód z zysków kapitałowych) osiągniętych przez podatnika w danym roku.

Podatek minimalny występuje obok CIT. Powstanie obowiązku w zakresie podatku minimalnego i podatku CIT nie oznacza podwójnego opodatkowania: kwota podatku minimalnego będzie mogła zostać pomniejszona o należny podatek CIT.

Zapłacony podatek minimalny będzie mógł zostać odliczony od podatku CIT w zeznaniach składanych za kolejne 3 lata podatkowe.

Zdaniem autora

Celem wprowadzenia podatku minimalnego jest uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce. Może objąć spółki działające w branżach z niską dochodowością lub okresowymi stratami.

Przepisy są dość skomplikowane, a kalkulacja jest odmienna niż przy podatku CIT. Dlatego w praktyce każda spółka powinna zweryfikować, czy spełnia przesłanki opodatkowania.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 4. PODATEK OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW

Przed wszystkim

Podatnikami są wyłącznie podatnicy polskiego podatku CIT, którzy mają siedzibę lub zarząd w Polsce bądź prowadzą działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład.

Podatek płaci się od określonych wydatków (tj. kosztów kwalifikowanych) zaliczonych przez podatnika w koszty uzyskania przychodu. Wydatki takie określone są wtedy przerzucenymi dochodami.

Są to:

- usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usługi o podobnym charakterze,
- wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw określonych w ustawie – Prawo własności przemysłowej, wartości stanowiącej równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how),
- przeniesienie 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,
- koszty finansowania dłużnego związane z uzyskaniem środków finansowych i korzystaniem z tych środków, 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,
- opłaty i wynagrodzenia za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

Ustawa przewiduje tzw. safe harbour.

Podatek nie ma zastosowania jeżeli suma wszystkich wydatków podatnika z tytułu zakupu usług kwalifikowanych na rzecz podmiotów powiązanych (polskich i zagranicznych), zaliczonych w roku podatkowym do kosztów podatkowych tego podatnika jest niższa niż 3% sumy kosztów podatkowych podatnika za ten rok.

Podatek należny jest od kosztów kwalifikowanych poniesionych na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych:

- podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w kraju/terytorium spoza UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (Norwegia, Liechtenstein, Islandia) – uwaga, to są np. spółki brytyjskie, szwajcarskie,
- z UE lub EOG, które nie prowadzą istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej w UE lub EOG.

POZA TYM

Regulacjom PPD podlegają zarówno transakcje z zagranicznymi podmiotami powiązanymi bezpośrednio z polskim podatnikiem, który nabywa od nich koszty kwalifikowane, jak i transakcje, gdzie istnieje pośrednik pomiędzy polskim podatnikiem a zagranicznymi podmiotami.

Zagraniczne podmioty z tzw. raju podatkowego powiązane z polskim podatnikiem są uznawane za podmioty kwalifikowane (nie trzeba badać dalszych warunków).

Warunki kwalifikacji wydatku jako przerzuczonego dochodu odnoszące się do odbiorcy płatności (muszą być spełnione łącznie):

- stawka podatku od dochodu, który z Polski uzyskał podmiot powiązany w kraju jego siedziby, zarządu lub zarejestrowania jest niższa niż 14,25% (efektywna stawka podatkowa),
- podmiot kwalifikowany uzyskuje co najmniej 50% przychodów z transakcji dotyczących kosztów kwalifikowanych od polskich rezydentów podatkowych, powiązanych z tym podmiotem,
- występuje transfer przychodu do innego podmiotu powiązanego: podmiot kwalifikowany przekazuje w jakiegokolwiek formie co najmniej 10% przychodu dotyczącego kosztów kwalifikowanych, np. zaliczając do kosztów uzyskania przychodu bądź odliczając od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku, przekazując do wypłaty jako dywidendę.

10. 4. PODATEK OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW



PAMIĘTAJ

Przerzuconych dochodów nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika.

PPD może zostać pomniejszony o kwotę zryczałtowanego WHT, który został pobrany od wypłat z tytułu kosztów uwzględnionych w podstawie opodatkowania PPD. Kwota pomniejszenia nie może być wyższa niż kwota należnego podatku PPD. Jeśli kwota WHT jest wyższa lub równa PPD to podatek od przerzuconych dochodów po prostu nie będzie płacony.

Podatek ten wykazuje się w zeznaniu rocznym (załącznik do zeznania CIT-8: CIT/PD) i płaci w terminie złożenia zeznania.

Stawka podatku wynosi 19%.

Zdaniem autora

Celem podatku od przerzuconych dochodów jest wyeliminowanie możliwości uzyskania korzyści podatkowej poprzez schematy podatkowe, których dążeniem jest transfer dochodów do jurysdykcji podatkowej o znikomej efektywnej stawce opodatkowania.

Weryfikacja opodatkowania jest dość skomplikowana oraz kilkietapowa.

Podatnik musi zgromadzić dowody, że zbadał, że poniesione koszty nie stanowią przerzuconych dochodów. Bez dowodów występuje domniemanie, że są to przerzucone dochody.

Przepisy o PPD to nadmierny formalizm, graniczący z brakiem możliwości wypełnienia żądań organów skarbowych.

PPD to konieczność dotarcia do szczegółowych informacji o rozliczeniach innych podmiotów w grupie i istotne zaangażowanie zagranicznych spółek powiązanych przy weryfikacji.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 5. KFD KOSZTY FINANSOWANIA DŁUŻNEGO

Przed wszystkim

Spółki mogą być zobowiązane wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części przekraczającej wskazany w ustawie limit.

Katalog wydatków

Limitowaniu podlegają wszelkiego rodzaju wydatki poniesione w związku z:

- pozyskaniem środków finansowych od innych podmiotów zarówno powiązanych, jak i niepowiązanych,
- korzystaniem z tych środków.

Katalog wydatków uznanych za KFD jest otwarty. Należą do nich m.in.:

- odsetki, w tym skapitalizowane i ujęte w wartości początkowej ŚT i WNIP,
- opłaty, prowizje, premie,
- część odsetkowa raty leasingowej,
- kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań,
- koszty zabezpieczeń zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych.

POZA TYM

Leasing

Mając na uwadze cel wprowadzenia przepisów unijnych (Dyrektywa ATAD) w zakresie zaliczania do KUP kosztów finansowania dłużnego – należy stwierdzić, że pojęcie „część odsetkowa raty leasingowej” powinno odnosić się tylko do leasingu finansowego (art. 17f ustawy o CIT), gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a normalną konsekwencją wykonania umowy jest przeniesienie prawa własności. Umowa taka zbliżona jest w swojej konstrukcji do sprzedaży na raty oraz formy kredytowania zakupu składników majątku.

Organy skarbowe rozciągają limitowanie także na leasing operacyjny (interpretacja indywidualna z 12 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.165.2023.2.AW). Odmiennie stanowisko prezentują sądy administracyjne (NSA w wyroku z 26 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FSK 2197/19): część odsetkowa raty leasingowej w leasingu operacyjnym nie stanowi kosztu finansowania dłużnego i w całości stanowi koszt podatkowy leasingobiorcy.

Bez ograniczeń w KUP

- Koszty kredytów i pożyczek wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej.

Mogą być za takie uznane koszty pożyczek i kredytów zaciągniętych na budowę elektrowni wiatrowej (wyrok 8 lutego 2023 r. NSA w sprawie o sygn. II FSK 1615/20). Sąd uznał, że projekt ten będzie „służył celowi (ogólnemu interesowi) publicznemu przez zapewnienie nieograniczonemu kręgowi odbiorców dostępu do energii elektrycznej i to pochodzącej ze źródeł odnawialnych”.

- Koszty o charakterze odsetkowym wynikające z umów między spółkami z podatkowej grupy kapitałowej.



10. 5. KFD KOSZTY FINANSOWANIA DŁUŻNEGO

INNE WAŻNE

Zmiana przepisów

Nowelizacja ustawy o CIT z 26 października 2022, Polski Ład 3.0., doprecyzowała zasady budzące do tej pory wątpliwości. Zmiana objęła wstecznie należności za 2022 r.

Jak ustalić limit?

Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa:

1. **kwotę 3 mln zł ALBO**
2. kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$30\% \times \text{podatkowa EBITDA [(suma przychodów podlegających opodatkowaniu ze wszystkich źródeł MINUS przychody odsetkowe) MINUS (suma KUP bez pomniejszenia o KFD MINUS odpisy amortyzacyjne zaliczone w KUP MINUS wszystkie KFD zaliczone w KUP bez uwzględniania limitów)]}$

Kwota wyłączenia z kosztów nie przepada. Wyłączone w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych. Wartość kosztu można zatem uwzględnić w kolejnych latach z uwzględnieniem obowiązujących limitów. Wyjątkiem jest pozbawienie tego prawa spółek podlegających przekształceniu, łączeniu bądź podziałowi oraz spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej dla KFD wyłączonych z kosztów w czasie funkcjonowania PGK.

Do rozliczania tych kosztów należy stosować metodę FIFO – odliczać najpierw „najstarsze” koszty.

Uwaga na dodatkowe wyłączenie

Polski Ład wprowadził w art. 16 ustawy o CIT nowe wyłączenie z KUP: koszty finansowania dłużnego uzyskane od podmiotu powiązanego w części, w jakiej zostaną przeznaczone bezpośrednio lub pośrednio na transakcje kapitałowe, w szczególności:

- nabycie lub objęcie udziałów (akcji),
- nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
- wniesienie dopłat,
- podwyższenie kapitału zakładowego lub
- wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia.

Cel ograniczenia: przeciwdziałanie sytuacjom obniżenia dochodu podatkowego w ramach grupy podmiotów powiązanych na skutek przekształcenia finansowania dłużnego (np. w formie pożyczki) na finansowanie własne. Następuje w ten sposób erozja podstawy opodatkowania, bowiem odsetki od finansowania dłużnego pomniejszają dochód podatnika je uzyskującego, ale jednocześnie podatnik ten nie wykazuje z tego tytułu przychodu na skutek przekwalifikowania na finansowanie kapitałem.

Zdaniem autora

Należy pozytywnie ocenić wprowadzoną zmianę przepisów. Nowelizacja położyła kres kilkuletnim sporam między podatnikami i organami skarbowymi. Obecnie spółki mogą wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka tych kosztów przewyższa wyższą ze wskazanych wcześniej kwot.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 6. PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Nie mniej istotna dla właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych jest kwestia podatku od nieruchomości.

Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości?

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- użytkownikami wieczystymi gruntów.

Ponadto opodatkowaniu podlegają posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- jest bez tytułu prawnego.

Należy pamiętać: jeżeli grunt, budynek lub budowla stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach.

Co to oznacza? W takim przypadku organ podatkowy może domagać się zapłaty podatku w pełnej wysokości od jednego z nich, od niektórych lub od wszystkich posiadaczy nieruchomości.

Co podlega opodatkowaniu?

Przedmiotem opodatkowania są: grunty, budynki lub ich części, budowle, czyli obiekty, które nie są budynkami, lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Oczywiście ustawodawca przewidział również szereg wyłączeń lub zwolnień z przedmiotu opodatkowania tym podatkiem.

Kiedy powstaje obowiązek podatkowy?

Jeżeli powstały okoliczności uzasadniające powstanie obowiązku podatkowego, związane przykładowo z nabyciem gruntu, budynku lub budowli – wówczas obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu transakcji.

Natomiast jeśli okolicznością uzasadniającą zaistnienie obowiązku podatkowego będzie powstanie budowli albo budynku lub ich części – wówczas obowiązek podatkowy powstaje od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części, przed ich ostatecznym wykończeniem.

Obowiązek podatkowy z kolei wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Należy pamiętać, że jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Jakie są stawki podatku od nieruchomości?

Stawki podatku od gruntów i budynków lub ich części mają charakter kwotowy i są uchwalane przez rady gmin. Ich górne granice wyznacza jednak corocznie Minister Finansów w obwieszczeniu.

W przypadku budowli – stawka podatku ma charakter procentowy i wynosi 2% wartości budowli.

10. 6. PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Jakie są terminy zapłaty podatku?

Osoby fizyczne płacą podatek ratalnie w terminach do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada danego roku – w wysokości ustalonej w podstawie wydanej przez organ podatkowy decyzji.

Pozostali podatnicy podatku od nieruchomości płacą podatek miesięcznie, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego – do 15 dnia każdego miesiąca, a za styczeń – do 31 stycznia.

Jego wysokość ustalają samodzielnie.

Zdaniem autora

Zasadniczo największym wyzwaniem dla podatników pozostaje kwestia zdefiniowania i opodatkowania budowli dla celów podatku od nieruchomości. Obecna w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicja „budowli” jest niejednoznaczna i odsyła podatników do przepisów prawa budowlanego. Przez co podatnicy czy też przyszli podatnicy nie mają zagwarantowanej stabilności podatkowej i są narażeni na liczne spory z organami podatkowymi.

Należy także wskazać, że aktualnie w Ministerstwie Finansów trwają prace nad nową autonomiczną definicją budowli, która ma obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.



ADRIAN MACZURA
Associate Partner
doradca podatkowy
M +48 606 640 095
adrian.maczura@roedl.com

Przed wszystkim

Spółka nieruchomościowa, tak jak każdy podatnik, może być zobowiązana do raportowania schematów podatkowych. Spółka może być korzystającym ze schematu podmiotem, któremu udostępniono schemat, który wdraża schemat. Spółka może wystąpić także w roli promotora, opracowując i udostępniając innym podmiotom uzgodnienie. Najbardziej prawdopodobnie rolę wspomagającego przy opracowaniu lub wdrażaniu uzgodnienia.

Przepisy MDR przewidują obowiązek raportowania różnego rodzaju uzgodnień, m.in.:

- skutkujących powstaniem korzyści podatkowych, w tym także będących korzystaniem z ustawowych ulg i preferencji,
- mogących stanowić unikanie opodatkowania,
- transgranicznych płatności podlegających podatkowi u źródła, przewyższających 25 mln zł,
- przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

Należy wziąć pod uwagę, że schemat powstaje nie tylko w przypadku zaistnienia korzyści podatkowych. Obowiązek raportowania MDR może dotyczyć podatków dochodowych, VAT i akcyzy oraz podatków lokalnych, w tym przede wszystkim podatku od nieruchomości. Przepisami MDR nie są objęte cła.

Ministerstwo Finansów podkreśla, że przepisy MDR mają charakter sprawozdawczy, zatem zgłoszenie informacji o schemacie podatkowym nie musi wiązać się z niekorzystnymi dla podatnika konsekwencjami lub kontrolą podatkową. Zgodnie z Objasnieniami MDR, przepisy o MDR nie mają jedynie na celu dostarczenia administracji podatkowej informacji o uzgodnieniach, co do których zachodzi zwiększone ryzyko agresywnej optymalizacji podatkowej lub naruszenia innych przepisów podatkowych. Przepisy o MDR służą także dostarczeniu danych do analizy funkcjonowania określonych ulg lub preferencji.

POZA TYM

Przykłady sytuacji stanowiących schemat podatkowy:

- wniesienie wkładu do spółki z wykorzystaniem tzw. agio,
- wypłata dywidendy o wartości co najmniej 25 mln zł, objętej zwolnieniem z podatku u źródła dla spółek powiązanych,
- wypłata należności licencyjnej na korzystanie ze znaku towarowego o łącznej wartości w ciągu roku co najmniej 25 mln zł;
- zapłata przez polskiego podatnika wynagrodzenia za usługi świadczone przez spółkę powiązaną z siedzibą w raju podatkowym,
- zawarcie umowy pożyczki z podmiotem powiązanim mającym siedzibę w innym kraju z wykorzystaniem safe harbour,
- sprzedaż towarów w formie zestawów w celu obniżenia podstawy opodatkowania VAT,
- zawarcie umowy leasingu finansowego z podmiotem mającym siedzibę w kraju, w którym ta sama umowa będzie uznawana za leasing operacyjny (oba podmioty będą dokonywały odpisów amortyzacyjnych w stosunku do tego samego przedmiotu leasingu),
- zawarcie umowy ze spółką osobową, której współnikami są inne spółki osobowe – jeśli niemożliwe lub utrudnione jest ustalenie beneficjenta rzeczywistego.

Schemat mogą stanowić wszelkiego rodzaju restrukturyzacje spółek (podziały, połączenia, przekształcenia), restrukturyzacja zadłużenia, przeniesienia majątku skutkujące znaczącym obniżeniem EBIT podatkowego.

Jeżeli chodzi o skorzystanie z ulgi podatkowej, nie powinno ono stanowić schematu podatkowego, o ile nie jest ono elementem zespołu czynności mających charakter sztucznych działań, podjętych w celu skorzystania z ulgi lub uzyskania większej korzyści z jej tytułu. Dlatego za schemat podatkowy, co do zasady, nie powinno się uznawać następujących uzgodnień:

- rezygnacja ze zwolnienia podatkowego w podatku VAT przy sprzedaży nieruchomości,
- ulga B+R i IP BOX,
- uzyskanie decyzji o wsparciu,
- różnice dotyczące momentu ujęcia odsetek dla celów prawa podatkowego i bilansowego,
- zastosowanie różnych stawek amortyzacyjnych dla celów prawa podatkowego i bilansowego.

INNE WAŻNE – TERMINY

Termin na zaraportowanie schematu jest stosunkowo krótki i wynosi 30 dni od poniższego zdarzenia (w zależności od tego, które wystąpiło wcześniej):

- od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
- od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub
- od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

W zależności od okoliczności obowiązek zgłoszenia schematu na formularzu MDR-1 może ciążyć na promotorze bądź / i korzystającym (rzadko na wspomagającym).

Dodatkowo korzystający jest zobowiązany odrębnie raportować korzyści podatkowe osiągnięte w związku ze schematem bądź samym wdrożeniem schematu. Formularz do tego przeznaczony to MDR-3, obejmuje okres rozliczeniowy dla podatku, w którym rozpoznano schemat, i jest składany w terminie złożenia deklaracji podatkowej dla tego podatku. W zakresie schematów dotyczących podatków dochodowych termin złożenia informacji MDR-3 może przypadać nawet na koniec stycznia 2025 r. w przypadku raportowania korzyści za rok 2024 r.

Zdaniem autora

Zwracamy uwagę, że zawieszenie zgłaszania schematów, wprowadzone w związku z pandemią COVID-19, ostatecznie zakończyło się w sierpniu 2023 r., po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego. W związku z tym, że zawieszenie obowiązywało przez ponad 3 lata, spółki powinny dokonać przeglądu obowiązków MDR, jeżeli schematy nie były raportowane na bieżąco.

Ze względu na szeroki katalog uzgodnień podlegających zgłoszeniu, wątpliwości w rozpoznawaniu schematów, długi, trzyletni okres zawieszenia zgłaszania schematów w okresie pandemii – rekomendujemy **przeprowadzenie audytu MDR**. Jest to szczególny rodzaj przeglądu podatkowego polegający na analizie transakcji oraz zdarzeń, których stroną był klient. Zwracamy także uwagę, że podmioty działające w charakterze promotorów, których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 mln zł, powinny mieć na uwadze **sporządzenie oraz zaimplementowanie wewnętrznej procedury MDR**. Warto **skorzystać z profesjonalnego wsparcia w zakresie raportowania MDR oraz przeprowadzić szkolenia dla pracowników**.

Niedopełnienie obowiązków w zakresie raportowania MDR albo niedotrzymanie stosownych terminów **może się wiązać ze znaczącymi karami finansowymi** nakładanymi na osoby fizyczne oraz **dodatkowymi sankcjami dla podmiotów**. W przypadku skazania za przestępstwo skarbowe w związku z niedopełnieniem obowiązków raportowych sąd może również orzec o zakazie prowadzenia określonej działalności.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 8. STRATEGIE PODATKOWE

Przed wszystkim

Ustawa o CIT zobowiązuje dużych przedsiębiorców do przygotowania dodatkowego sprawozdania obejmującego zasady podatkowe, jakie stosuje spółka. Sprawozdanie powinno zostać podane do publicznej wiadomości poprzez opublikowanie na stronie internetowej informacji o realizowanej strategii podatkowej.

W sprawozdaniu należy uwzględnić m.in. informacje:

- o procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych,
- o realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych,
- o planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych,
- o liczbie przekazanych informacji o schematach podatkowych,
- o wnioskach o wydanie np. interpretacji podatkowej i wiążącej informacji stawkowej,
- dotyczące transakcji z podmiotami powiązanymi,
- dane dotyczące rozliczeń podatkowych w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Informacja ma dotyczyć realizowanej przez spółkę strategii podatkowej. Według przepisów powinna ona obejmować w szczególności procesy oraz procedury dotyczące zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych i zapewniające ich prawidłową realizację.

POZA TYM

Przepisy dotyczą podatników:

- 1) których przychody w roku poprzednim przekroczyły wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 50 mln euro;
- 2) działających w formie podatkowej grupy kapitałowej (PGK), niezależnie od wysokości osiągniętych przez grupę przychodów.

Termin publikacji – do końca 12 miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego.

Zdaniem autora

Celem wprowadzenia przepisów jest zwiększenie transparentności podatkowej podmiotów odgrywających istotną rolę w polskiej gospodarce, głównie z uwagi na wysokość osiągniętych przychodów.

Jednocześnie przepisy nie precyzują dokładnie jakie elementy powinna zawierać informacja o strategii oraz jakie procedury powinien posiadać podatnik. Dlatego wyzwaniem dla podatników jest realizacja obowiązku ustawowego przy jednoczesnym zachowaniu tajemnicy przedsiębiorstwa. Wątpliwości podatników widać w praktyce, porównując dostępne publicznie informacje o strategii: lakoniczne komunikaty i ogólnie sformułowane broszury publikowane są obok wielostronicowych, szczegółowych opracowań.

Elementy wskazane w ustawie są jedynie przykładowe, ale to na podatniku ciąży obowiązek wykazania prawidłowych informacji. Obecnie brak jest wyjaśnień Ministerstwa Finansów. Pomocny może być dokument przygotowany dla podatników, którzy podpisali Umowę o Współdziałanie z szefem KAS: „Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego”. Są to wskazówki, jak przygotować politykę podatkową i strategię podatkową.

Trudno oceniać wprowadzone zapisy jako pozytywne. Wiązą się z kolejnymi dodatkowymi obowiązkami po stronie przedsiębiorców. Wprawdzie podatnicy nie mają obowiązku sporządzenia samej strategii. Jednak muszą stworzyć, utrwalić na piśmie lub zaktualizować poszczególne procedury niezbędne do wykazania w informacji o strategii podatkowej. Z drugiej strony sporządzenie czy inwentaryzacja pisemnej strategii podatkowej pozwoli zoptymalizować procesy w spółce i ograniczyć ryzyko podatkowe i odpowiedzialność zarządu. Zalecamy przeprowadzenie weryfikacji obowiązujących procedur.



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com

10. 9. CENY TRANSFEROWE

Podatnicy realizujący transakcje z podmiotami powiązаныmi po przekroczeniu określonych ustawowo progów transakcyjnych są obowiązani do przygotowania lokalnej dokumentacji podatkowej.

Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość netto przekracza w roku podatkowym następujące progi dokumentacyjne:

- transakcja towarowa: 10 mln zł,
- transakcja usługowa: 2 mln zł,
- transakcja finansowa: 10 mln zł,
- pozostałe transakcje: 2 mln zł.

Przed wszystkim

Obszar cen transferowych jest szczególnie istotny w kontekście sektora nieruchomości, który obejmuje zarówno spółki nieruchomościowe, w takim znaczeniu jakie nadają temu pojęciu przepisy o podatkach dochodowych, a także spółki posiadające nieruchomości inwestycyjne. Niezależnie od powyższych form działalności problematyka cen transferowych może dotyczyć takich m.in. obszarów jak:

Sprzedaż/najem nieruchomości

Z uwagi na wartość przedmiotu transakcji, jakim są nieruchomości, sprzedaż/zakup lub ich najem może rodzić skutki w sferze prawa podatkowego, w tym w zakresie cen transferowych.

Finansowanie

Grupy kapitałowe charakteryzują się odmiennymi potrzebami w zakresie finansowania. Ze względu na wysoki poziom kapitałochłonności podmioty działające w branży deweloperskiej i sektorze nieruchomości wymagają stałego, długoterminowego finansowania w celu prowadzenia działalności gospodarczej, co może rodzić obowiązki w zakresie cen transferowych.

Restrukturyzacje

Wydzielenie z dotychczasowej struktury grupy spółki nieruchomościowej stanowić może restrukturyzację, która wiąże się z szeregiem implikacji podatkowych, w szczególności w obszarze cen transferowych.

Transakcje realizowane ze spółką celową

Szczególnym przypadkiem jest realizacja projektu poprzez utworzenie nieruchomościowej spółki celowej (SPV), która powołana jest w celu realizacji projektu inwestycyjnego. Utworzenie spółki celowej wiąże się z występowaniem powiązań, co również może rodzić obowiązki w zakresie cen transferowych.

POZA TYM

Obowiązki w zakresie cen transferowych dotyczą również podmiotów działających w innych branżach, które realizują transakcje, w ramach których przedmiotem jest najem lub zakup/sprzedaż nieruchomości na rzecz podmiotu powiązanego. Obowiązki powstaną również w przypadku pozyskania finansowania od podmiotu powiązanego celem nabycia nieruchomości.

INNE WAŻNE

Niestosowanie ceny rynkowej wiąże się z tym, że organy podatkowe mogą dokonać korekty dochodu podlegającego opodatkowaniu. Dlatego tak ważna jest weryfikacja rynkowego charakteru transakcji, a także wypełnianie obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdanych w celu uniknięcia zagrożenia związanego z odpowiedzialnością karno-skarbową za ich niedopełnienie.

PAMIĘTAJ

Nadrzędną zasadą w obszarze cen transferowych jest zasada ceny rynkowej (ang. arm's length principle), zgodnie z którą podmioty powiązane zobowiązane są do ustalania cen w sposób i na poziomie, jaki ustaliłyby niezależne podmioty konkurujące ze sobą na rynku. Zasadę należy stosować niezależnie od istotności transakcji i faktu powstania obowiązku dokumentacyjnego.

Zdaniem autora

Wyjątkowość aktywów bazowych wpływa na sposób wyceny transakcji. W konsekwencji w obszarze cen transferowych w szeroko pojętym sektorze nieruchomości zalecane jest odpowiednie planowanie, identyfikacja obszarów ryzyka, a także stosowanie narzędzi jego minimalizacji z uwzględnieniem celów biznesowych.



PAULINA JANKA
doradca podatkowy,
starszy konsultant podatkowy A2
M +48 882 824 799
paulina.janka@roedl.com

11. RYNEK NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH W POLSCE

Przed wszystkim

Ostatnie lata na rynku nieruchomości komercyjnych w Polsce to okres wielu dynamicznych zmian, które w istotny sposób wpłynęły na sytuację zarówno inwestorów, jak i najemców. W ich efekcie wypracowane zostały nowe rozwiązania, które umożliwiają dalszy rozwój rynku nieruchomości, co napawa optymizmem na przyszłość. Jednak w dłuższej perspektywie kluczowe znaczenie w obliczu pojawiających się wyzwań będą miały inwestycje w zielone technologie i zrównoważony rozwój.

POZA TYM

Regulacje prawne wprowadzane na szczeblu Unii Europejskiej mają istotny wpływ na rynek nieruchomości komercyjnych w Polsce ze względu na wynikające z nich standardy i wymagania, które determinują zarówno planowanie nowych projektów inwestycyjnych, jak i sposób zarządzania istniejącymi nieruchomościami. Na przykład, zgodnie z przekształconą dyrektywą w sprawie charakterystyki energetycznej budynków (EPBD) wszystkie nowe budynki powstające w UE od 2030 roku będą musiały być zeroemisyjne. Z kolei Taksonomia UE pozwala zidentyfikować działania i inwestycje, które mogą zostać uznane za zrównoważone, co znacząco ułatwi inwestorom wybór projektów i aktywów przyjaznych dla środowiska.

INNE WAŻNE

Zielone klauzule, które coraz częściej pojawiają się w kontekście wynajmu nieruchomości, zobowiązują zarówno wynajmującego, jak i najemcę do przestrzegania określonych praktyk zrównoważonego rozwoju i ekologicznych standardów. Celem tych zapisów jest minimalizacja negatywnego wpływu budynków na środowisko oraz promowanie efektywności energetycznej i zrównoważonego zarządzania nieruchomością. Kwestie te nie pozostają bez znaczenia dla podstawowej działalności najemców, gdyż w wielu przypadkach współpracy (np. w łańcuchach dostaw) z dużymi firmami lub podmiotami finansującymi będą musieli się oni wykazać konkretnymi działaniami proekologicznymi.



PAMIĘTAJ

Wybór odpowiedniej nieruchomości komercyjnej musi być poprzedzony szczegółową analizą wielu czynników, takich jak lokalizacja, standard, koszty eksploatacji, zastosowane rozwiązania techniczne czy dostępność pracowników. Przed podjęciem decyzji warto skorzystać z profesjonalnego doradcy, który pomoże, doradzi i przeprowadzi płynnie przez cały proces najmu.

Zdaniem autora

Elastyczność i optymalizacja, w tym z uwzględnieniem zielonej transformacji, to terminy, które są odnawiane na polskim rynku nieruchomości komercyjnych przez wszystkie przypadki. Elastyczność oznacza możliwość dostosowania powierzchni do różnych potrzeb najemców, co ma kluczowe znaczenie w obliczu zmieniających się modeli pracy takich jak praca zdalna czy hybrydowa. Z kolei optymalizacja polega na maksymalizacji efektywności kosztowej i operacyjnej przy wykorzystaniu technologii, które pozwalają obniżyć koszty eksploatacji i zwiększyć efektywność energetyczną budynków.

Powyższe aspekty mają decydujący wpływ na decyzje inwestorów i strategie deweloperów poszukujących odpowiedzi na rosnące wymagania rynku, w tym samych najemców. Inwestorzy obecnie z niecierpliwością wyczekują obniżki stóp procentowych, które przełożą się na niższe koszty pozyskiwania finansowania dłużnego, co z kolei przyczyni się do wzrostu aktywności inwestycyjnej na polskim rynku nieruchomości komercyjnych.



AGNIESZKA GIERMAKOWSKA
Dyrektor Działu Badań Rynkowych i Doradztwa,
Lider ds. ESG
Newmark Polska
M +48 734 141 435
agnieszka.giermakowska@nmrk-global.com

KONTAKT

Rödl & Partner



TOMASZ BALCERAK
Partner
doradca podatkowy
T +48 22 103 46 26
M +48 602 292 720
tomasz.balcerak@roedl.com



BEATA BOROWSKA
Associate Partner, kierownik działu księgowości finansowej we Wrocławiu
T +48 71 881 23 40
M +48 734 218 171
beata.borowska@roedl.com



PIOTR DERYLAK
Associate Partner
biegły rewident
T +48 12 213 25 15
M +48 696 140643
piotr.derylak@roedl.com



AGNIESZKA GLIWIŃSKA
Senior Associate
doradca podatkowy
T +48 71 881 23 19
M +48 532 540 758
agnieszka.gliwinska@roedl.com



PAULINA JANKA
doradca podatkowy
starszy konsultant podatkowy A2
T +48 71 881 23 96
M +48 882 824799
paulina.janka@roedl.com



ADRIAN MACZURA
Associate Partner
doradca podatkowy
T +48 71 881 23 41
M +48 606 640 095
adrian.maczura@roedl.com



EWELINA WOLNIACZYK
starsza księgowa
T +48 71 881 23 47
M +48 532 439 744
ewelina.wolniaczyk@roedl.com



ANNA WOŁOWICZ
starsza księgowa
T +48 71 881 23 54
M +48 696 371 099
anna.wolowicz@roedl.com



KATARZYNA ZYMON
Manager
T +48 71 881 23 26
M +48 882 823 072
katarzyna.zymon@roedl.com

Newmark Polska



AGNIESZKA GIERMAKOWSKA
Dyrektor Działu Badań Rynkowych i Doradztwa
Lider ds. ESG
M +48 734 141 435
agnieszka.giermakowska@nmrk-global.com

www.roedl.pl

Newslettery

Pozostańmy w kontakcie!

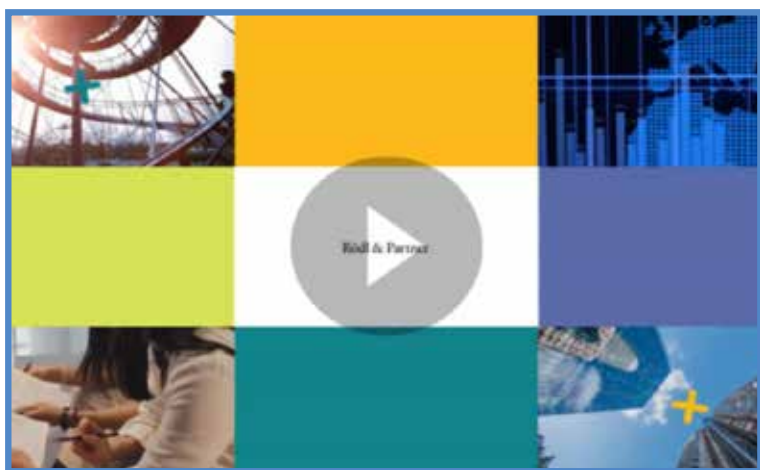
Jesteś zainteresowany otrzymywaniem newsletterów i zaproszeń na wydarzenia?
Wypełnij formularz na stronie

www.roedl.pl



[Warto wiedzieć](#) | [Tax & Law News](#) | [Podcasty](#) | [Webinaria](#) | [Newsletter Polska](#)

[SZKOLENIA](#) | [SEMINARIA](#) | [SPOTKANIA](#) | [KONFERENCJE](#) | [ŚNIADANIA BIZNESOWE](#)



#weAreRoedl



Rödl & Partner

GDAŃSK
al. Grunwaldzka 472B
80-309 Gdańsk
T: +48 58 582 65 82
gdansk@roedl.com

KRAKÓW
ul. Mogilska 43
31-545 Kraków
T: +48 12 213 25 00
krakow@roedl.com

WARSZAWA
ul. Sienna 73
00-833 Warszawa
T: +48 22 244 00 00
warszawa@roedl.com

GLIWICE
ul. Zygmunta Starego 26
44-100 Gliwice
T: +48 32 330 12 00
gliwice@roedl.com

POZNAŃ
ul. Wierzbicice 1a
61-569 Poznań
T: +48 61 864 49 00
poznan@roedl.com

WROCŁAW
ul. św. Mikołaja 19
50-128 Wrocław
T: +48 71 606 00 00
wroclaw@roedl.com

Niniejsza broszura stanowi niewiążącą informację i służy ogólnym celom informacyjnym. Nie stanowi ona doradztwa prawnego, podatkowego lub gospodarczego; nie może również zastępować indywidualnego doradztwa. Przy redagowaniu broszury Rödl & Partner dołożył najwyższej staranności, jednak nie ponosi odpowiedzialności za prawidłowość, aktualność i kompletność informacji.

Rödl & Partner nie ponosi również odpowiedzialności za decyzje, które czytelnik podejmie po przeczytaniu broszury. Zawarte w niej informacje nie odnoszą się do konkretnego stanu faktycznego, dlatego w każdym przypadku należy zasięgnąć fachowej porady. Osoby wyznaczone do kontaktu są do Państwa dyspozycji.

Cała treść broszury stanowi własność intelektualną Rödl & Partner i jest objęta ochroną praw autorskich. Osoby korzystające z tych informacji mogą pobierać, drukować i kopiować treść broszury wyłącznie na własne potrzeby. Wszelkie zmiany, powielanie, rozpowszechnianie całości lub części, w jakiegokolwiek formie, wymagają uprzedniej pisemnej zgody Rödl & Partner.