



Data: 16.12.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PODATEK OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW A ROZLICZENIA W ZAKŁADACH PODATKOWYCH

Regulacje dotyczące podatku od przerzuconych dochodów bierze się pod uwagę także w odniesieniu do działalności prowadzonej w Polsce poprzez zagraniczny zakład i do wewnętrznych transakcji pomiędzy podatnikiem a jego zagranicznym zakładem.

Podatek od przerzuconych dochodów to stosunkowo nowy podatek, który obowiązuje od 2022 r. Regulacje te spotkały się jednak ze sporym niezrozumieniem i szybko zauważono wiele nieprawidłowości, które wymagały doprecyzowania. Między innymi z tego powodu w 2023 r. przepisy te przeszły gruntowną zmianę.

Celem wprowadzenia tych regulacji jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez transfer dochodów do jurysdykcji podatkowych o niskiej stawce opodatkowania.

Podatek od przerzuconych dochodów dotyczy nie tylko podatników CIT mających nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce, lecz także podatników prowadzących działalność w Polsce poprzez zagraniczny zakład. Co więcej, regulacje te należy brać pod uwagę także w odniesieniu do wewnętrznych transakcji pomiędzy podatnikiem a jego zagranicznym zakładem.

CZYM SĄ PRZERZUCONE DOCHODY

Zgodnie z art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT za przerzucone dochody uznaje się zaliczone do kosztów uzyskania przychodów koszty poniesione przez podatnika na rzecz podmiotu powiązanego niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Polski. Podatek od przerzuconych dochodów nie dotyczy przy tym wszelkiego rodzaju kosztów ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, gdyż został zawężony do katalogu wydatków wymienionych w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT.

Ryzyko w podatku od przerzuconych dochodów powstaje zatem w odniesieniu do następujących kosztów (tzw. kosztów kwalifikowanych):

- 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 licencji, praw autorskich, praw własności przemysłowej lub know-how;
- przeniesienie ryzyka niewypłacalności;
- finansowanie dłużne (w szczególności odsetki, opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań);
- opłat i wynagrodzenia za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

W praktyce oznacza to, że ryzyko podatkowe powstaje, gdy polski podatnik CIT (także podatnik, który prowadzi w Polsce działalność za pośrednictwem zakładu) nabywa takie

świadczenia od zagranicznych podmiotów powiązanych. Stawka podatku wynosi 19 proc., a podatek jest wykazywany w zeznaniu rocznym i płacony w terminie jego złożenia.

WARUNKI WYSTĄPIENIA PODATKU OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW

Aby podatnik został obciążony podatkiem od przerzuconych dochodów, muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:

1. stawka podatkowa od dochodu, który podmiot powiązany uzyskał z Polski w kraju swojej rezydencji, jest niższa niż 14,25 proc. (efektywna stawka podatkowa, uwzględniająca odliczenia i zwolnienia) lub dochód ten nie podlega opodatkowaniu,
2. podmiot powiązany uzyskuje co najmniej 50 proc. swoich dochodów z transakcji dotyczących kosztów kwalifikowanych od polskich podmiotów (uwzględniane są wszystkie polskie podmioty powiązane),

Jak wskazuje Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień w zakresie podatku od przerzuconych dochodów z 16 czerwca 2023 r., regulacja ta obejmuje również przepływy z położonych na terytorium Polski zagranicznych zakładów podmiotu powiązanego.

3. podmiot powiązany przekazuje w jakiegokolwiek formie co najmniej 10 proc. dochodu związanego z kosztami kwalifikowanymi, a przekazane wydatki mają wpływ na wysokość jego podatku lub jeżeli dochód ten składa się na zysk do podziału,
4. suma wszystkich kosztów kwalifikowanych poniesionych przez polskiego podatnika CIT na rzecz podmiotów powiązanych (polskich i zagranicznych) wynosi co najmniej 3 proc. sumy kosztów uzyskania przychodów.

Ponadto podatek od przerzuconych dochodów nie występuje, jeżeli płatności są dokonywane na rzecz podmiotów powiązanych podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w Unii Europejskiej lub Europejskim Obszarze Gospodarczym, które prowadzą tam istotną i rzeczywistą działalność gospodarczą.

Weryfikacja charakteru działalności jest traktowana restrykcyjnie. Polega m.in. na sprawdzeniu:

czy faktycznie wykonywane są czynności stanowiące działalność gospodarczą, czy zagraniczny podmiot posiada lokal, wykwalifikowany personel, wyposażenie, czy samodzielnie decyduje o przeznaczeniu należności oraz czy ponosi ryzyko ekonomiczne utraty tej należności. Analiza opiera się także na sprawdzeniu stosunku przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem.

W przypadku kosztów poniesionych na rzecz zagranicznych zakładów podmiotu powiązanego, ocenie pod kątem prowadzenia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej podlega odpowiednio zagraniczny zakład w państwie jego położenia.

KTO ZAPŁACI PODATEK OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW

Podatek od przerzuconych dochodów ciąży na podatnikach CIT mających nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (rezydentach), a także na podatnikach prowadzących działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład (nierezydentach), w tym do transakcji pomiędzy podatnikiem a zagranicznym zakładem tego podatnika.

W związku z tym, jak wskazano w projekcie objaśnień Ministerstwa Finansów, opodatkowaniu podatkiem od przerzuconych dochodów mogą podlegać koszty poniesione:

1. w wyniku transakcji pomiędzy polską spółką a zagranicznym podmiotem powiązanym;

2. w wyniku transakcji wewnętrznych w przypadku nierezydentów posiadających w Polsce zakład podatkowy, tj.:
 - pomiędzy zagranicznym zakładem położonym w Polsce a centralą,
 - pomiędzy zagranicznym zakładem położonym w Polsce a innym zakładem zagranicznym podatnika położonym na terytorium państwa innego niż Polska,
3. w wyniku transakcji zewnętrznych dokonywanych przez nierezydentów posiadających w Polsce zakład, tj. na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego innego niż jednostka macierzysta.

PODMIOTY POWIĄZANE

Należy też mieć na uwadze, że zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. d ustawy o CIT podatnik i jego zagraniczny zakład należy uznać za podmioty powiązane. Wobec tego również w przypadku przeprowadzania transakcji pomiędzy polską spółką a jej zagranicznym zakładem położonym w innym kraju istnieje ryzyko opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów.

Co więcej, jak wskazuje Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień dotyczącym podatku od przerzuconych dochodów, pojęcie podmiotu powiązanego, który nie ma siedziby lub zarządu na terytorium Polski, obejmuje także zagraniczne zakłady podmiotu powiązanego.

Ministerstwo Finansów we wspomnianym projekcie objaśnień wyprowadziło następujące konkluzje:

1. Pojęcie podmiotu powiązanego obejmuje zagraniczne zakłady podmiotu powiązanego położone poza terytorium Polski.

Jeżeli zatem podatnik ponosi koszt na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego, lecz płatność ta przypisana jest do zagranicznego zakładu podmiotu powiązanego (położonego w innym państwie niż państwo siedziby, zarządu lub zarejestrowania podmiotu powiązanego), to zgodnie z treścią przepisu taki koszt może stanowić przerzucony dochód i warunki dotyczące wystąpienia podatku należy weryfikować mając na względzie położenie zakładu.

2. Pojęcie to obejmuje również zagraniczne zakłady podmiotu powiązanego położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W przypadku zatem, gdy podatnik ponosi koszt na rzecz podmiotu zagranicznego, lecz koszt ten przypisany jest do działalności położonego na terytorium Polski zagranicznego zakładu tego zagranicznego podmiotu, to taki koszt może również stanowić przerzucony dochód i warunki dotyczące wystąpienia podatku należy weryfikować mając na względzie położenie zakładu, tj. Polskę.

O ile pierwsza konkluzja nie budzi większych wątpliwości w świetle wprowadzonych regulacji, o tyle druga wydaje się sprzeczna z celem wprowadzonych przepisów, tj. ograniczenia uchylania się od opodatkowania poprzez transfer dochodów do jurysdykcji podatkowych o niskich dochodach. Prowadzi to do konieczności weryfikacji czy zakład położony na terytorium Polski posiada w Polsce istotną i rzeczywistą działalność gospodarczą oraz m.in. czy otrzymany dochód jest opodatkowany efektywną stawką podatkową wyższą niż 14,25 proc. Podstawowa stawka CIT w Polsce wynosi 19 proc., lecz należy pamiętać, że dla ustalenia efektywnej stawki podatkowej bierze się także pod uwagę ulgi i zwolnienia podatkowe.

Pojawia się więc ryzyko, że w przypadku niespełnienia warunków do wyłączenia od podatku od przerzuconych dochodów płatność będzie opodatkowana w Polsce zarówno na poziomie polskiej spółki, jak i zakładu położonego w Polsce.

DODATKOWE TRUDNOŚCI PRZY WERYFIKACJI OBOWIĄZKÓW

Przepisy o przerzuconych dochodach mają zastosowanie zarówno do transakcji z zagranicznymi podmiotami powiązanymi bezpośrednio z polskim podatnikiem, jak i do transakcji, w których występuje pośrednik pomiędzy polskim podatnikiem a zagranicznymi podmiotami, tj.:

- jeżeli zagraniczny podmiot powiązany, spełniający warunki do wyłączenia z podatku, przekazuje należność na rzecz innego zagranicznego podmiotu powiązanego z podatnikiem, ryzyko podatku dalej jest aktualne,
- jeżeli należność jest przekazywana na rzecz spółki niebędącej osobą prawną i spółka ta przekazuje należność zagranicznemu podmiotowi powiązanemu, to ryzyko podatku dalej jest aktualne.

Co więcej, zgodnie z art. 24aa ust. 10a ustawy o CIT ciężar dowodu, że nie został spełniony co najmniej jeden z warunków wyłączających podatek od przerzuconych dochodów spoczywa na polskiej spółce bądź przedsiębiorcy, który prowadzi zakład podatkowy w Polsce.

Pomimo, że warunków wyłączających wystąpienie obowiązku w podatku od przerzuconych dochodów jest sporo, to weryfikacja czy podatnik znajduje się w tzw. bezpiecznej strefie jest wieloetapowa i skomplikowana. Dodatkowo, z uwagi na przeniesienie ciężaru dowodu na podatnika warto zadbać o odpowiednią dokumentację, która potwierdzi brak tego podatku.

Podstawa prawna:

- art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. d oraz art. 24aa ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 2805 ze zm.)

Agata Asenhajmer, doradca podatkowy w [gdańskim biurze Rödl & Partner](#)