

**Alert nr 3/2019**

## **Pozostałe zmiany w CIT**

**obowiązujące od 1 stycznia 2019 roku**

**(z wyłączeniem zagadnień dotyczących WHT i cen transferowych)**

*Warszawa, grudzień 2018*

## Spis treści

<b>I.</b>	<b>Zmiany zasad rozliczeń kosztów związanych z samochodami osobowymi .....</b>	<b>4</b>
1.1.	Nowe limity kosztów amortyzacji i ubezpieczenia samochodów osobowych .....	4
1.2.	Limity kosztów samochodów leasingowanych.....	5
1.3.	Limity wydatków eksploatacyjnych w przypadku tzw. użytku „mieszanego” .....	6
1.4.	Koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia samochodu osobowego .....	7
1.5.	Przepisy przejściowe.....	7
1.6.	Kilometrówka - używanie samochodów należących do pracowników .....	8
<b>II.</b>	<b>Dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP BOX) .....</b>	<b>9</b>
<b>III.</b>	<b>Rozliczanie straty podatkowej.....</b>	<b>11</b>
<b>IV.</b>	<b>Uproszczenia w zakresie obowiązków informacyjnych .....</b>	<b>11</b>
<b>V.</b>	<b>Zwolnienie odszkodowań uzyskanych z tytułu strat w środkach trwałych.....</b>	<b>12</b>
<b>VI.</b>	<b>Koszty finansowania własnego .....</b>	<b>12</b>
<b>VII.</b>	<b>Nabywanie pakietów wierzytelności .....</b>	<b>13</b>
<b>VIII.</b>	<b>Podatek od przychodów z budynków .....</b>	<b>13</b>
<b>IX.</b>	<b>Stawka 9% .....</b>	<b>16</b>
<b>X.</b>	<b>Zmiana definicji małego podatnika .....</b>	<b>17</b>
<b>XI.</b>	<b>Waluty wirtualne.....</b>	<b>17</b>
<b>XII.</b>	<b>Zmiany w zakresie opodatkowania aportów .....</b>	<b>18</b>
<b>XIII.</b>	<b>Zmiana definicji przychodów z zysków kapitałowych.....</b>	<b>19</b>
<b>XIV.</b>	<b>Podatek od niezrealizowanych zysków (exit tax).....</b>	<b>19</b>
<b>XV.</b>	<b>Dochody zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) .....</b>	<b>21</b>

Szanowni Państwo,

W 2018 roku ogłoszono szereg ustaw, które wprowadzają zmiany do ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.; dalej: **Ustawa CIT**).

Zmiany omówione w niniejszym Alercie wynikają z:

- ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2018 r., poz. 1291, ze zm.),
- ustawy z dnia 23 października 2018 r. r. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193),
- ustawy z dnia 23 października 2018 r. r. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2159),
- ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. z 2018 r., poz. 2244).

Niniejsza informacja nie zawiera komentarza do wszystkich zmian, a jedynie służy zasygnalizowaniu najważniejszych kwestii związanych z wejściem w życie nowych uregulowań.

Jednocześnie zaznaczamy, iż przedstawione poniżej sugestie nie stanowią porady podatkowej. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji związanych z niżej zaprezentowanymi zagadnieniami, prosimy o kontakt.

Na marginesie wskazujemy, iż w związku ze zmianami opisanymi w niniejszym Alercie, niektórzy podatnicy mogli utracić lub utracą ochronę wynikającą z uzyskanych wcześniej interpretacji indywidualnych przepisów podatkowych wydanych przez Ministra Finansów.

Pozdrawiamy,

**Zespół Plich&Partners**

## I. Zmiany zasad rozliczeń kosztów związanych z samochodami osobowymi

### 1.1. Nowe limity kosztów amortyzacji i ubezpieczenia samochodów osobowych

Od 1 stycznia 2019 r. zgodnie z nowym brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT, nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodu odpisy z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywane według zasad określonych w art. 16a–16m, w części nadwyżki wartości samochodu ponad kwotę:

- a) 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (z zastrzeżeniem przepisów przejściowych, patrz pkt 1.5 poniżej)
- b) 150.000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Tym samym zwiększono limit wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z dotychczasowych 30.000 euro w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym oraz z dotychczasowych 20.000 euro w przypadku pozostałych samochodów osobowych<sup>1</sup>.

Z kolei zgodnie ze znowelizowanym art. 16 ust. 1 pkt 49 Ustawy CIT, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia (obecnie limit ten wynosi 20.000 euro)<sup>2</sup>.

Zwracamy uwagę, że nowelizacja nie zawiera żadnych przepisów przejściowych w odniesieniu do powyższej regulacji. Oznacza to, że nie jest pewne, jak powinni postąpić podatnicy, którzy posiadają samochody osobowe, a wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych już przekroczyła dotychczas obowiązujące limity (20 000 lub 30 000 euro). W naszej ocenie należałoby uznać, że podatnicy tacy mają prawo do zastosowania nowego limitu (150 000 zł lub 225 000 zł) do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia 2019 roku (tj. bez możliwości korekty wstecznej), jednak z uwzględnieniem wartości odpisów zaliczonych

---

<sup>1</sup> Limitów wynikających z art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika. Tym samym limitowaniu nie będą podlegały samochody wykorzystywane w działalności gospodarczej przez firmy leasingowe, wypożyczalnie samochodów i inne tego typu przedsiębiorstwa.

<sup>2</sup> Zwracamy uwagę, iż Ustawa CIT, nie precyzuje jakiego rodzaju ubezpieczenie jest objęte limitowaniem. W naszej ocenie przepis powinien być stosowany wyłącznie wobec ubezpieczenia typu AC (z wyłączeniem OC i NNW), chociaż władze podatkowe mogą inaczej interpretować ten przepis.

dotychczas do kosztów uzyskania przychodów (tak aby łączna wartość zaliczonych do k.u.p. odpisów nie przekroczyła kwoty 150 000 zł/225 000 zł).

## 1.2. Limity kosztów rat leasingowanych

Zgodnie z nowym przepisem art. 16 ust. 1 pkt 49a Ustawy CIT, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu opłaty dotyczące samochodu osobowego wynikające z umowy leasingu (zgodnie z definicją z art. 17a pkt 1 Ustawy CIT), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego<sup>3</sup>, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy. W przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym kwota limitu wynosi 225.000 zł.

W przypadku samochodu osobowego oddanego do używania na podstawie umowy leasingu, ograniczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 49a, stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego (tzw. część kapitałowa raty leasingowej). Oznacza to, że omawiane ograniczenie nie ma zastosowania do części odsetkowej raty ani tej części raty, która odzwierciedla koszty eksploatacyjne (np. opłaty za paliwo, mycie samochodu itp.).

Zwracamy uwagę, że tzw. część odsetkowa raty leasingowej podlega odrębnemu limitowaniu w ramach kosztów finansowania dłużnego na podstawie art. 15c ust. 12 Ustawy CIT (por. Alert Nr 1/2018, pkt 3)<sup>4</sup>. Z kolei część eksploatacyjna może podlegać limitowaniu na podstawie znowelizowanego art. 16 ust 1 pkt 51<sup>5</sup> Ustawy CIT.

W przypadku gdy umowa najmu, dzierżawy lub inna umowa o podobnym charakterze została zawarta na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia.

Kwota limitu obejmuje także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług. Oznacza to, że kwota nieodliczonego podatku VAT (zgodnie z art. 86a ustawy o podatku od towarów i usług), również musi zostać uwzględniona w proporcji, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 49a Ustawy CIT.

<sup>3</sup> Co do limitowania opłat z tytułu ubezpieczenia na podstawie art. art. 16 ust. 1 pkt 49. Patrz pkt 1.1. niniejszego Alertu.

<sup>4</sup> Jednocześnie ustawa CIT nie wskazuje, czy koszt finansowania dłużnego powinien być rozpoznawany zarówno przy umowach dotyczących leasingu operacyjnego czy finansowego. Póki co, dla celów stosowania limitowania kosztów finansowania dłużnego na podstawie art. 15c ust 12 Ustawy CIT władze skarbowe traktują obie kategorie leasingu jednakowo. Wydaje się jednak, iż praktyka w tym zakresie zostanie ukształtowana dopiero pod wpływem orzecznictwa NSA.

<sup>5</sup> Szerzej piszemy o tym w pkt 1.3 poniżej.

Dotychczas obowiązujące przepisy nie ustalały takiego limitu, a zatem korzystanie z samochodu osobowego na podstawie umów leasingu było korzystniejsze podatkowo niż jego zakup. Nowe przepisy znoszą tę preferencję, ujednolicając traktowanie samochodów własnych i leasingowanych.

### 1.3. Limity wydatków eksploatacyjnych w przypadku tzw. użytku „mieszanego”

Od 1 stycznia 2019 r. wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego - służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza - podlegać będą zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% tych wydatków. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy CIT do kosztów uzyskania przychodów nie będzie bowiem można zaliczyć 25% poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej - jeżeli samochód osobowy będzie wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika<sup>6</sup>.

Obecny limit zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu używania samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika wynikający z tzw. kilometrówki zostanie więc zastąpiony nowym limitem, obowiązującym jednak wyłącznie w przypadkach, gdy samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika<sup>7</sup>.

Wykładnia systemowa sugeruje, iż limitowaniu przewidzianemu w art. 16 ust. 1 pkt 51 podlegać będą co do zasady wydatki natury eksploatacyjnej (np. zakup paliwa, zakup wyposażenia, materiałów eksploatacyjnych, koszty napraw, przeglądów i konserwacji, mycia itp.). Do wydatków związanych z korzystaniem z samochodów osobowych nie będzie się bowiem zaliczać rat leasingowych, czynszu najmu bądź dzierżawy lub innych opłat z tytułu nabycia samego prawa do użytkowania samochodu osobowego (takie wydatki podlegają odrębnemu limitowaniu – patrz pkt 1.2 powyżej). Jednocześnie, w przypadkach gdy opłata leasingowa, czynsz najmu lub inna opłata z tytułu użytkowania samochodu zostanie skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji, wówczas art. 16 ust 1 pkt 51 Ustawy CIT znajdzie zastosowanie do „części eksploatacyjnej” takiej raty/opłaty. W takim przypadku zastosowanie znajdzie limit 75%, o ile samochód będzie wykorzystywany przez podatnika także w celach prywatnych<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Omawiany przepis nie będzie jednak dotyczył wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu ponoszonych przez nich kosztów używania samochodów na rzecz podatnika (szerzej: pkt 1.6 niniejszego Alertu).

<sup>7</sup> Oznacza to jednocześnie, iż nie będą podlegać limitowaniu koszty używania samochodów obcych, wykorzystywanych wyłącznie dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

<sup>8</sup> Do „części eksploatacyjnej” raty leasingowej nie będzie można stosować proporcji dotyczącej nadwyżki wartości samochodu przekraczającej kwotę 150 000/225 000 zł.

W przypadku ustalenia, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie stosował powyższego ograniczenia wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 51, przepis ten stosuje się od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

Poniesione wydatki obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Od 1 stycznia 2019 r. będzie się uznawać, że samochód osobowy jest wykorzystywany również dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika, jeżeli podatnik nie będzie prowadził ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 Ustawy VAT (tj. ewidencji na cele pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi), chyba że zgodnie z przepisami Ustawy VAT podatnik nie jest zobowiązany do prowadzenia takiej ewidencji (jeżeli jednak podatnik VAT nie jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji, ponieważ odlicza 50% podatku naliczonego od wydatków związanych z samochodami osobowymi, wówczas uznaje się dla potrzeb CIT, że samochód jest wykorzystywany również dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika).

#### 1.4. Koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia samochodu osobowego

Zgodnie z dodanym przepisem art. 16 ust. 5i Ustawy CIT, kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nabytego uprzednio samochodu osobowego będącego środkiem trwałym są wydatki na jego nabycie, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, w części nieprzekraczającej odpowiednio kwot, o których mowa w 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT (tj. odpowiednio 225.000 zł dla pojazdów elektrycznych i 150.000 zł dla pozostałych samochodów osobowych), po pomniejszeniu tych wydatków o sumę odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia tego samochodu zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Celem powyższej regulacji jest ustanowienie reguły, iż podatnikowi w żadnym wypadku (w tym również w wypadku sprzedaży samochodu) nie przysługuje prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wyższej niż 150 000 zł (225 000 zł w przypadku samochodów elektrycznych)<sup>9</sup>.

#### 1.5. Przepisy przejściowe

---

<sup>9</sup> Limitów wynikających ze znowelizowanego art. 16 ust. 5i Ustawy CIT nie stosuje się przy ustalaniu kosztu uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został uprzednio oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika. Tym samym limitowaniu nie będą podlegał koszt własny z tytułu sprzedaży samochodów wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez firmy leasingowe, wypożyczalnie samochodów i inne tego typu przedsiębiorstwa.

Do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy Ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym. Jednak do powyższych umów, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się przepisy Ustawy CIT w brzmieniu po nowelizacji.

Przepis art. 16 ust. 5i Ustawy CIT dotyczący rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia (zob. pkt 1.4 powyżej) stosuje się do samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po dniu 31 grudnia 2018 r.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy Ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym.

Limit 225.000 zł przewidziany w art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT dla pojazdów elektrycznych, stosuje się do pojazdów elektrycznych w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych, oddanych do używania od dnia następującego po dniu ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej przewidzianej w tych przepisach ze wspólnym rynkiem albo stwierdzenia przez Komisję Europejską, że przepisy te nie stanowią pomocy publicznej. Do tego dnia, w odniesieniu do samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych, stosuje się limity odnoszące się do samochodów innych niż pojazdy elektryczne, w brzmieniu nadanym nowelizacją (tj. limit 150.000 zł).

#### 1.6. Kilometrówka - używanie samochodów należących do pracowników

Zwracamy uwagę, że nowelizacja nie przewiduje uchylecia ani jakiegokolwiek zmiany art. 16 ust. 1 pkt 30 Ustawy CIT, który odnosi się do wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich prywatnych samochodów na cele służbowe.

Oznacza to, że od 1 stycznia 2019 roku w dalszym ciągu nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów ww. wydatki ponoszone na rzecz pracowników:

- W celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu;
- W jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczału pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu;



które to stawki wynikają z rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. z 2002 r., Nr 27, poz. 271).

## II. Dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP BOX)

Nowelizacja wprowadza preferencyjne opodatkowanie kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wytworzonych, rozwiniętych bądź ulepszonych przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej. Wprowadzenie tego rozwiązania stanowi wdrożenie rekomendacji przyjętych w ramach działania nr 5 inicjatywy polegającej na przeciwdziałaniu powszechnej erozji podstawy opodatkowania i transferu dochodów (BEPS)<sup>10</sup>, przyjętej przez państwa OECD i G20.

Nowy przepis art. 24d Ustawy CIT przewiduje w takim wypadku stawkę opodatkowania 5%.

Za kwalifikowane prawa własności intelektualnej uważa się: patent, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, prawo z rejestracji topografii układu scalonego, dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin, prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu, wyłączne prawo o którym mowa w ustawie o ochronie prawnej odmian roślin oraz autorskie prawo do programu komputerowego, podlegające ochronie na podstawie odrębnych ustaw (np. Prawo własności przemysłowej) lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska bądź Unia Europejska.

Z omawianych preferencji można skorzystać również w przypadku ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie prawa ochronnego do właściwego organu, od dnia złożenia wniosku lub zgłoszenia.

Dochodem z kwalifikowanych praw własności intelektualnej jest dochód z opłat lub należności z tytułu udzielonych licencji, dochód ze sprzedaży prawa, dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi, a także dochód z odszkodowań uzyskanych w postępowaniu spornym (w tym sądowym i arbitrażowym) z tytułu naruszenia ww. praw.

Kwotę kwalifikowanego dochodu stanowiącego podstawę preferencyjnego opodatkowania ustala się jako iloczyn dochodu osiągniętego z ww. praw oraz wskaźnika obliczonego zgodnie z algorytmem wskazanym w art. 24d ust. 4 Ustawy CIT, obejmującym wymienione w tym przepisie kategorie kosztów bezpośrednio związanych z kwalifikowanymi prawami własności

---

<sup>10</sup> ang. *base erosion and profit shifting*

intelektualnej (tj. z wyłączeniem kosztów pośrednich, w tym odsetek, opłat finansowych i kosztów związanych z nieruchomościami).

Jednocześnie zwracamy uwagę, iż specyfikując koszty biorące udział w wyliczeniu wskaźnika ustawodawca nie wskazał wprost jakie koszty należy uwzględnić w podstawie podatkowania kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

Podstawę opodatkowania, dla którego można zastosować stawkę 5%, stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym.

W przypadku poniesienia straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnych, wartość tej straty można odliczyć od dochodu z tego samego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu lub usługi bądź tej samej grupy produktów lub usług, w których wykorzystano to prawo, w kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych. Warto zaznaczyć, że w przypadku odliczania strat z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie ma zastosowania limit 50% straty podlegającej odliczeniu w danym roku podatkowym.

Dochód bądź stratę z kwalifikowanych praw własności intelektualnej należy wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym osiągnięto dochód lub poniesiono stratę.

Dodatkowo w celu skorzystania z omawianej preferencji, podatnik jest obowiązany wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej w prowadzonej ewidencji rachunkowej, a także prowadzić ewidencję i dokonywać zapisów rachunkowych w sposób umożliwiający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, a także dochodu i straty w odniesieniu do każdego z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. W przypadku gdy na podstawie ksiąg rachunkowych podatnika nie będzie możliwe ustalenie dochodu bądź straty z ww. praw, podatnik będzie zobowiązany do opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych (tj. z zastosowaniem stawki 19%).

Przepisy dotyczące ulgi IP BOX znajdują zastosowanie do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2019 roku, przy czym:

- podatnicy, którzy przed 1 stycznia 2019 roku ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony w ramach działalności badawczo-rozwojowej, a którzy na podstawie prowadzonej ewidencji nie mogą ustalić wysokości tych kosztów, mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 roku;
- podatnicy, którzy w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 roku nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej wytworzonymi, rozwiniętymi lub ulepszonymi w ramach działalności badawczo-

rozwojowej, mogą uwzględnić wartość tych kosztów poniesioną w latach poprzednich, nie wcześniej jednak niż po 31 grudnia 2012 roku.

### III. Rozliczanie straty podatkowej

Nowelizowane przepisy wprowadzają dodatkową możliwość rozliczenia straty podatkowej.

Zgodnie ze znowelizowanym art. 7 ust. 5 Ustawy CIT, o stratę ze źródła przychodów, poniesioną w roku podatkowym, podatnik może (poza dotychczas obowiązującą zasadą) także obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł.

Natomiast jeżeli poniesiona strata jest wyższa niż 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Powyższa regulacja znajdzie zastosowanie do strat, które powstały po dniu 31 grudnia 2018 roku.

### IV. Uproszczenia w zakresie obowiązków informacyjnych

Ustawą z dnia 9 listopada 2018 roku zniesiono szereg obowiązków w zakresie składania pisemnych zawiadomień do naczelnika urzędu skarbowego. Od dnia 1 stycznia 2019 roku m.in. następujące informacje składane dotychczas w formie odrębnych oświadczeń lub zawiadomień mają być przekazywane w ramach składania zeznania CIT-8, a nie w postaci odrębnych dokumentów:

- Wybór roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy (podatnicy mają informować o zmianie roku podatkowego w zeznaniu za rok podatkowy poprzedzający pierwszy po zmianie rok podatkowy; w przypadku nowych podatników informację należy wskazać w zeznaniu za pierwszy rok podatkowy);
- Wybór metody rozliczania różnic kursowych według zasad wynikających z ustawy o rachunkowości (wybór będzie wskazywany w zeznaniu za pierwszy rok, w którym podatnik stosuje tę metodę), jak również rezygnacja z tej metody (w zeznaniu za ostatni rok, w którym podatnik stosował tę metodę); warto wspomnieć, że wybraną metodę rozliczania różnic kursowych podatnik musi stosować nie krócej niż 3 lata;
- Wybór kasowej metody ustalania przychodu (dotyczy sytuacji wpłat na poczet dostaw i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu w kasie fiskalnej; informację zamieszcza się w zeznaniu za rok, w którym stosowano tę metodę);
- Wybór kwartalnego systemu wpłacania zaliczek (informację zamieszcza się w zeznaniu za rok, w którym stosowano kwartalny system zaliczek);
- Wybór uproszczonej formy wpłacania zaliczek (w zeznaniu za rok, w którym stosowano tę formę).

Szczegółowe regulacje dotyczące ważności obecnie złożonych oświadczeń i zawiadomień oraz warunków ich składania według nowych zasad zawarte są w przepisach przejściowych.

## V. Zwolnienie odszkodowań uzyskanych z tytułu strat w środkach trwałych

Nowelizacja przewiduje, iż wolne od podatku CIT będą odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie nowego środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju KŚT co uszkodzony środek trwały.

Zwolnienie ma zastosowanie również do części odszkodowania odpowiadającej wydatkom na ww. cele poniesionych od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów (w tym poprzez odpisy amortyzacyjne).

## VI. Koszty finansowania własnego

Nowelizacja przewiduje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów określonej części finansowania działalności pochodzącej ze środków własnych podatnika. Omawiana konstrukcja umożliwi zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów hipotetycznych kosztów odsetek, mimo że nie zostaną one faktycznie poniesione, pod warunkiem, że źródłem finansowania będą dopłaty wnoszone przez wspólników lub tzw. zyski zatrzymane.

Zgodnie z nowym art. 15cb Ustawy CIT, za koszt uzyskania przychodów będzie uznawać się kwoty odpowiadające iloczynowi:

- dopłat wniesionych do spółki lub
- zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki

oraz stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy.

Uprawnienie do rozpoznania ww. kosztu będzie przysługiwało w roku wniesienia dopłaty do kapitału bądź podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych. Łączna kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł w roku podatkowym.

Omawiane odliczenie nie będzie przysługiwało w przypadku dopłat oraz zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej.

Dodatkowo ustawodawca przewidział regulację, zgodnie z którą prawo do rozpoznania kosztu będzie przysługiwało, jeżeli wniesiona dopłata do kapitału nie zostanie zwrócona lub nie nastąpi podział i wypłata zysku wcześniej niż po upływie 3 lat licząc od końca roku

podatkowego, w którym wniesiono dopłatę bądź podjęto uchwałę o zatrzymaniu zysku. W razie zwrotu dopłaty bądź podziału i wypłaty zysku przed upływem 3 lat, podatnik będzie zobowiązany do zwiększenia przychodów podatkowych o kwotę równą uprzednio odliczonym kosztom uzyskania przychodów z tytułu omawianej ulgi.

Przyjęte rozwiązanie może zostać zastosowane po raz pierwszy dopiero w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2019 roku. Jednocześnie ustawodawca zezwolił na uwzględnienie dopłat wniesionych oraz zysku przekazanego na kapitały rezerwowy lub zapasowy po dniu 31 grudnia 2018 roku, przy czym w takim wypadku przyjmuje się, że rokiem wniesienia dopłat lub zatrzymania zysków jest rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2019 roku.

## **VII. Nabywanie pakietów wierzytelności**

Zgodnie z nowym art. 15ba Ustawy CIT, w przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębnienia ceny nabycia poszczególnych wierzytelności, dochodem z takiego pakietu wierzytelności jest nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu nad kosztem nabycia tego pakietu, rozumianym jako cena nabycia pakietu.

Przychód z wierzytelności wchodzących w skład pakietu należy rozumieć jako środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania wierzytelności a także uzyskane w wyniku zbycia całości albo części pakietu wierzytelności z wyłączeniem opłat, odsetek (w tym odsetek za opóźnienie) i kar naliczonych pod dniu nabycia pakietu.

Co szczególnie istotne, koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzących w skład pakietu, do wysokości tego przychodu (a nie w proporcji uzyskanego przychodu do wartości nominalnej wierzytelności).

Powyższe regulacje należy stosować odpowiednio do nabycia pojedynczych wierzytelności.

## **VIII. Podatek od przychodów z budynków**

Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 roku (Dz.U. z 2018 r., poz. 1291) wprowadza istotne zmiany w zasadach opodatkowania przychodów ze środków trwałych będących budynkami (tzw. minimalny podatek dochodowy). O wprowadzeniu nowego podatku od przychodów z budynków informowaliśmy w naszym poprzednim Alercie nr 1/2018.

Głównym założeniem nowelizacji jest istotne rozszerzenie przedmiotu opodatkowania oraz wprowadzenie zasady, iż opodatkowaniu podlegają wyłącznie budynki wydzierżawione bądź wynajęte.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 24b ust. 1, opodatkowaniu podlega przychód ze środka trwałego będącego budynkiem, który stanowi własność lub współwłasność podatnika, jest położony na terytorium RP oraz został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Jednocześnie w Ustawie CIT zrezygnowano z wyszczególnienia kategorii budynków podlegających opodatkowaniu, wskazując jedynie, że budynki mieszkalne wzniesione w ramach programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego korzystają ze zwolnienia z opodatkowania.

Oznacza to, że od dnia 1 stycznia 2019 roku opodatkowaniu podlegają (po spełnieniu pozostałych warunków wskazanych w ustawie) wszystkie kategorie budynków (w tym budynki magazynowe, produkcyjne, hotelowe, mieszkalne, biurowe itd.) będące w całości lub w części przedmiotem najmu, dzierżawy bądź umowy o podobnym charakterze.

Kolejną modyfikacją jest zmiana sposobu ustalania limitu wartości, która będzie powodowała powstanie obowiązku podatkowego. Podstawę opodatkowania stanowić będzie suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł. Oznacza to, że limit 10 000 000 zł będzie od 1 stycznia 2019 roku odnoszony nie do poszczególnych budynków, lecz do sumy wartości wszystkich budynków będących własnością bądź współwłasnością danego podatnika, co efektywnie zwiększy obciążenia podatkowe z tego tytułu<sup>11</sup>.

Przychodu nie ustala się w przypadku, gdy łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

Jednocześnie zgodnie z art. 24b ust. 10 Ustawy CIT, w przypadku gdy podatnik posiada udział w kapitale innego podmiotu, kwotę 10 000 000 zł ustala się w takiej proporcji, w jakiej przychód z budynków pozostaje do ogólnej kwoty takich przychodów podatnika oraz podmiotów z nim powiązanych. Oznacza to, że limit 10 000 000 zł będzie przypadał na wszystkie spółki z grupy kapitałowej razem wzięte.

Podatek minimalny od przychodów z budynków został również uzupełniony autonomiczną „małą” klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania, na którą organy podatkowe będą mogły powoływać się w przypadku celowego i nieuzasadnionego ekonomicznie wyzbywania się przez podatnika własności środków trwałych podlegających opodatkowaniu bądź oddawania

---

<sup>11</sup> Np. w sytuacji gdy podatnik w 2018 roku był właścicielem dwóch budynków, z których jeden miał wartość 8 mln zł, zaś drugi 3 mln zł, wówczas nie był zobowiązany do zapłaty minimalnego podatku dochodowego, albowiem wartość żadnego z budynków nie przekroczyła 10 mln zł; według nowych zasad podatnik będzie musiał zsumować wartość wszystkich budynków, co oznacza, że zapłaci podatek od kwoty 1 mln zł (8 mln + 3 mln – 10 mln zł).

budynków w leasing, o którym mowa w art. 17f ustawy CIT, wyłącznie w celu uniknięcia podatku od przychodów z budynków.

Niezmieniony pozostaje mechanizm naliczania (obliczanie podatku za każdy miesiąc z możliwością odliczenia od zaliczki na podatek dochodowy) oraz wysokość podatku (0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc). Kwotę zapłaconego a nieodliczonego od zaliczki podatku odlicza się w zeznaniu podatkowym składanym za dany rok.

Nowelizacja wprowadziła natomiast możliwość złożenia wniosku o zwrot podatku, jeżeli podatnik nie odliczył tego podatku od zaliczki na podatek lub od kwoty podatku dochodowego wykazanego w zeznaniu. Organ podatkowy dokona zwrotu, jeżeli nie stwierdzi nieprawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego lub straty, w szczególności jeżeli koszty finansowania dłużnego poniesione w związku z nabyciem lub wybudowaniem budynku, jak również inne koszty i przychody, zostały ustalone na warunkach rynkowych. Wniosek o zwrot może zostać złożony również w odniesieniu do podatku należnego od dochodów z budynków osiągniętych od dnia 1 stycznia 2018 roku.

Jednocześnie w nowelizacji przewidziano szereg przepisów przejściowych, w sposób istotny modyfikujących sposób opodatkowania przychodów z budynków z mocą wsteczną, tj. w odniesieniu do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2018 roku.

W szczególności, w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2017 roku:

- Opodatkowaniu podlegają budynki handlowo – usługowe sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych jako: centrum handlowe, dom towarowy, samodzielny sklepik i butik, pozostały handlowo – usługowy oraz budynki biurowe sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych jako budynki biurowe – wyłącznie w przypadku gdy zostały wynajęte, wdzierżawione lub oddane do użytkowania na podstawie innej umowy o podobnym charakterze;
- Jeżeli ww. budynki były wykorzystywane wyłącznie albo w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika, nie podlegają one opodatkowaniu (w dotychczasowym brzmieniu wyłączeniu z opodatkowania z ww. przyczyny podlegały wyłącznie budynki biurowe).

Nowy sposób opodatkowania znajduje zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2019 roku, przy czym w sytuacji podatników, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2019 roku, podatnicy tacy stosują do końca przyjętego przez siebie roku przepisy w brzmieniu dotychczasowym (z uwzględnieniem ww. przepisów przejściowych).

## IX. Stawka 9%

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159) przewiduje zastąpienie dotychczasowej obniżonej stawki podatku 15%, przewidzianej dla małych podatników (por. Alert 3/2016), nową stawką 9%.

Stawka obniżona CIT będzie przysługiwać w odniesieniu do przychodów innych niż z zysków kapitałowych. Będą z niej mogli skorzystać tzw. mali podatnicy oraz co do zasady podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej (za wyjątkiem podatników powstałych w wyniku restrukturyzacji), jeżeli przychody tych podatników osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000,00 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Stawki 9 % nie zastosują podatnicy utworzeni na skutek przekształcenia, podziału lub połączenia (z wyjątkiem przekształcenia jednej spółki w inną spółkę), przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową, wniesienia do nich przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub składników majątku przedsiębiorstwa o łącznej wartości co najmniej 10 000 euro (w tym wniesienia w roku podatkowym w którym podatnik został utworzony i w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym) oraz wniesienia wkładów niepieniężnych uzyskanych na skutek likwidacji innych podatników.

Ww. podatnicy będą jednak mogli skorzystać ze stawki 9% w trzecim roku podatkowym swojej działalności (ograniczenie dotyczy roku podatkowego, w którym podatnik został utworzony oraz roku podatkowego bezpośrednio po nim następującego).

Jednocześnie stawka 9% nie znajdzie zastosowania do spółki dzielonej oraz podatnika, który wniósł do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału, wymienione wyżej wkłady (tj. przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa, składniki majątku o wartości co najmniej 10 000 euro, aporty majątku uzyskanego z likwidacji innych podmiotów). Powyższe ograniczenie obowiązuje w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład oraz w roku bezpośrednio po nim następującym.

W trakcie roku podatkowego podatnicy uprawnieni do stosowania stawki obniżonej, mogą obliczać zaliczki na podatek dochodowy według stawki 9%, jednak nie dłużej niż do momentu przekroczenia limitu 1.200.000 euro przychodów osiągniętych od początku roku podatkowego. Począwszy od następnego miesiąca (lub kwartału) następującego po miesiącu (kwartale), w którym przekroczono ww. limit, podatnicy są zobowiązani wpłacać kolejne zaliczki obliczone według stawki podstawowej (19%), bez konieczności korygowania wcześniejszych zaliczek oraz wpłacania odsetek za zwłokę.

Nowa stawka wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku, jednak w stosunku do podatników powstałych (utworzonych) w wyniku omówionych powyżej działań restrukturyzacyjnych w okresie od dnia 20 listopada 2018 roku do dnia 1 stycznia 2019 roku, w odniesieniu do roku



podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2018 roku zastosowanie znajdą dotychczasowe przepisy. Podatnicy ci skorzystają zatem ze stawki 9% najwcześniej w roku podatkowym rozpoczętym po 31 grudnia 2019 roku.

Również podatnicy, którzy w okresie od dnia 20 listopada 2018 roku do dnia 1 stycznia 2019 roku dokonali podziału lub wnieśli określone w ustawie wkłady, nie będą mogli stosować 9% stawki CIT w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2018 roku.

## X. Zmiana definicji małego podatnika

W ustawie z dnia 9 listopada 2018 roku (Dz.U. z 2018 r., poz. 2244) przewidziano rozszerzenie definicji małego podatnika. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 4a pkt 10, za małego podatnika będzie się uważać podatnika, u którego wartość przychodów ze sprzedaży brutto (tj. z uwzględnieniem podatku VAT), nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro (dotychczas była to kwota 1 200 000 euro).

Jednocześnie nowa definicja małego podatnika wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2020 roku.

## XI. Waluty wirtualne

Zgodnie z zapowiedziami Ministerstwa Finansów w Ustawie CIT znalazła się kompleksowa regulacja dotycząca opodatkowania obrotu walutami wirtualnymi, odnosząca się do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2019 roku.

Zgodnie z nowym art. 4a pkt 22a Ustawy CIT, pojęcie waluty wirtualnej należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, tj. jako cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej, jak również nie jest międzynarodową jednostką rozrachunkową, pieniądzem elektronicznym, instrumentem finansowym, wekslem ani czekiem, a jednocześnie jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Przychody osiągnięte z walut wirtualnych należy zaliczać do przychodów z zysków kapitałowych (z wyłączeniem podatników prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług w zakresie obrotu walutami wirtualnymi, np. działalność kantorową).

Do przychodów z walut wirtualnych zalicza się przychody z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe (inne niż waluta wirtualna), a także przychód z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną. Kosztami uzyskania przychodów są natomiast udokumentowane wydatki poniesione bezpośrednio na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem tych walut.

Koszty uzyskania przychodów są potrącane w roku ich poniesienia, przy czym ewentualna nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad przychodami osiągniętymi w roku podatkowym zwiększa koszty uzyskania przychodów w kolejnym roku podatkowym. W odniesieniu do obrotu walutami wirtualnymi nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące możliwości odliczania straty podatkowej.

Przychody oraz koszty związane z wymianą jednej waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną są obojętne podatkowo, co oznacza, że wydatki związane z taką wymianą nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, zaś ewentualne przychody nie są zaliczane do przychodów podatkowych.

Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z pozostałymi dochodami podatnika. Przychody i koszty z tytułu obrotu walutami wirtualnymi należy wykazać w rocznym zeznaniu CIT-8 i opodatkować stawką 19%, przy czym koszty uzyskania przychodów wykazuje się także wówczas, gdy w danym roku podatnik nie osiągnął żadnych przychodów z walut wirtualnych.

Jednocześnie zgodnie z przepisami przejściowymi do nowelizacji, podatnicy którzy przed dniem 1 stycznia 2019 roku ponosili koszty uzyskania przychodów dotyczące obrotu walutami wirtualnymi, ale kosztów tych nie odliczyli od przychodu, mogą wykazać te koszty w zeznaniu podatkowym za pierwszy rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2018 roku.

## **XII. Zmiany w zakresie opodatkowania aportów**

W ustawach nowelizujących Ustawę CIT zawarto następujące zmiany odnoszące się do opodatkowania aportów:

- 1) doprecyzowano przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 poprzez wskazanie, że przychodem jest wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki bądź w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego (dotychczasowa redakcja przepisu mogła sugerować, że powyższa regulacja dotyczy wszelkich wkładów, w tym pieniężnych); zmiana ma zastosowanie do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2018 roku;
- 2) wprowadzono regulacje (art. 15 ust. 1j pkt 2a i 2b) dotyczące sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu wniesienia aportów w postaci wierzytelności z tytułu pożyczek (kosztem uzyskania przychodów ma być wówczas wartość odpowiadająca kwocie pożyczki przekazanej na rachunek płatniczy spółki lub spółdzielni nie wyższa jednak od wartości wkładu) oraz innych wierzytelności zaliczonych uprzednio do przychodów należnych wnoszącego aport (kosztem uzyskania przychodów jest wartość wierzytelności w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych);
- 3) wprowadzono zasadę, iż w przypadku gdy podatnik wniósł do spółki osobowej aport, a następnie spółka ta została przekształcona w spółkę kapitałową lub została przejęta przez spółkę kapitałową, wartość kosztów uzyskania przychodów ustala się jako

wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku wniesionych jako aport, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie (art. 16 ust. 1c).

### **XIII. Zmiana definicji przychodów z zysków kapitałowych**

Od 1 stycznia 2019 roku zmodyfikowano definicję przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a), do zysków kapitałowych zalicza się przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 (tj. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa własności przemysłowej oraz know-how), z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych **oraz praw wytworzonych przez podatnika**.

### **XIV. Podatek od niezrealizowanych zysków (exit tax)**

Z dniem 1 stycznia 2019 roku do polskiego systemu prawa podatkowego wprowadzono tzw. *exit tax*, tj. podatek od niezrealizowanych zysków w wysokości 19% (nowy Rozdział 5A Ustawy CIT). Nowy podatek odnosi się w praktyce wyłącznie do dochodów z tzw. cichych rezerw, a więc zysków w postaci wzrostu wartości składników majątku podatnika, który to wzrost wartości nie podlegał dotychczas opodatkowaniu w Polsce na skutek przeniesienia składnika majątku do innej jurysdykcji podatkowej lub zmiany rezydencji podatkowej.

Jak wskazano w uzasadnieniu do nowelizacji:

*Celem projektowanej nowelizacji ustawy o PIT oraz ustawy o CIT jest również dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii Europejskiej (dalej: UE) w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.*

*Istotą przepisów o exit tax jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika, do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu lub ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek z od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem.*

Nowemu podatkowi od dochodów z niezrealizowanych zysków będą podlegać:

- przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu,
- zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w RP nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której RP w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.

Za przeniesienie majątku poza terytorium RP uważa się również przeniesienie składnika majątku do zagranicznego zakładu polskiego podatnika, przeniesienie przez nierezydenta całości bądź części działalności prowadzonej dotychczas poprzez zagraniczny zakład położony na terytorium RP, jak również przeniesienie przez nierezydenta składnika majątku dotychczas związanego z działalnością na terytorium RP do kraju jego rezydencji podatkowej lub innego niż Polska kraju, w którym prowadzi on działalność za pośrednictwem zagranicznego zakładu.

Ponadto, obowiązkiem podatkowym objęte będzie nieodpłatne przekazanie innemu podmiotowi położonemu na terytorium RP składnika majątku oraz wniesienie składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia - jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Dochód z niezrealizowanych zysków będzie stanowił nadwyżkę wartości rynkowej składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień zmiany rezydencji podatkowej, ponad jego wartość podatkową. Podstawę opodatkowania stanowić będzie suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczyć będzie całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

Przez „wartość podatkową” rozumieć należy wartość niezaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.

Ewentualna strata podatkowa na przeniesieniu składników majątku (tj. nadwyżka wartości podatkowej nad wartością rynkową przenieszonego składnika majątku), nie podlega odliczeniu od dochodu.

Podatnicy przenoszący poza terytorium RP składniki majątku są zobowiązani wyodrębnić te składniki w prowadzonej ewidencji rachunkowej i sporządzać odrębną kalkulację podatku dla poszczególnych składników.

Strata w środkach trwałych bądź wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli te środki lub wartości zostały przeniesione poza terytorium RP, nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodów.

Podatek od niezrealizowanych zysków nie znajdzie zastosowania do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:

- przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
- przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności;
- przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych,

- przy czym w takim wypadku podatnik jest zobowiązany zadeklarować w rocznym zeznaniu wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych oraz przewidywany termin zwrotnego przeniesienia na terytorium RP.

Ponadto nowelizacja wprowadza szczegółowe regulacje dotyczące m.in. sposobu ustalania wartości rynkowej przenoszonych składników majątku, w tym zasady weryfikacji tej wartości przez organy podatkowe, zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów, zasad opodatkowania dochodów w przypadku podlegania tych dochodów w innym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do polskiego podatku od niezrealizowanych zysków, zasad składania deklaracji i informacji podatkowych dotyczących *exit tax*, zasad amortyzacji wartości firmy w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego kraju na terytorium RP, procedury rozłożenia na raty podatku od niezrealizowanych zysków.

## **XV. Dochody zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC)**

Nowelizacja wprowadza szereg szczegółowych zmian w zakresie sposobu opodatkowania dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych (w dotychczasowych przepisach była mowa o jedynie o zagranicznych spółkach kontrolowanych).

Najważniejsze zmiany polegają na uszczelnieniu dotychczasowej regulacji poprzez:

- 1) objęcie regulacjami o CFC trustów, fundacji, innych podmiotów oraz stosunków prawnych o charakterze powierniczym, zagraniczne grupy kapitałowe oraz wydzielone

- organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej,
- 2) rozszerzenie definicji zagranicznej jednostki poprzez dodanie przesłanki prawa głosu w organach zarządzających, rozbudowanie przesłanki prawa do uczestnictwa w zysku o uczestnictwo na bieżąco lub w przyszłości, także jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu/tytułu o charakterze powierniczym, a także dodanie przesłanki kontroli faktycznej (art. 24a ust. 2 pkt 1);
  - 3) doprecyzowanie definicji „jednostki zależnej” oraz „podmiotu powiązanego” poprzez dodanie do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających (art. 24a ust. 2 pkt 3 i 4),
  - 4) doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z raju podatkowego oraz zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa bezumownego” (art. 24a ust. 3 pkt 1 i 2);
  - 5) pomniejszenie podatku do zapłaty z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną o podatek zapłacony przez tę jednostkę zależną z tytułu przepisów o spółkach kontrolowanych lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, rejestracji lub położenia jednostki zależnej (art. 24a ust. 11).
  - 6) dodanie klauzuli antyabuzywnej CFC, zgodnie z którą dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się w szczególności relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich (art. 24a ust. 20).

Nowe regulacje stosuje się do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2019 roku.