

# Wybrane zmiany CIT

## obowiązujące od 1 stycznia 2018 r.



Dla większości podmiotów gospodarczych podlegających opodatkowaniu CIT (o roku podatkowym zbieżnym z rokiem kalendarzowym) ostatni okres był związany z rozliczeniem roku 2017 r. i złożeniem zeznania podatkowego. Warto jednak pamiętać, iż 1 stycznia 2018 r. weszła w życie nowelizacja<sup>1</sup> ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT)<sup>2</sup>, która w zasadniczy sposób zmienia część znanych do tej pory regulacji tej ustawy, co w może mieć istotne przełożenie na rozliczenia podatkowe w 2018 r. Poniżej autorzy pragną zwrócić uwagę na trzy wybrane obszary zmian, które mogą okazać się istotne w kontekście rozliczeń podatkowych w ramach bieżącego roku.



**Katarzyna Kunka**

starszy menedżer  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa



**Łukasz Starosta**

starszy konsultant  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa

### I. PODZIAŁ ŹRÓDEŁ DOCHODÓW

Do 31 grudnia 2017 r. dochód osiągnięty przez podatników CIT, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty (poza sytuacjami, w których dochód korzystał ze zwolnienia) podlegał opodatkowaniu 19% CIT. Nowelizacja obowiązująca od 1 stycznia 2018 r.<sup>3</sup> przewiduje wyodrębnienie dwóch kategorii dochodów z: (i) zysków kapitałowych oraz (ii) dochodów z pozostałych źródeł (w uproszczeniu – dochodów operacyjnych). Konsekwencją wprowadzenia takich regulacji jest konieczność kwalifikacji przychodów i kosztów osiągniętych przez każdy podmiot do właściwego źródła i odrębne opodatkowanie wyniku – w przypadku uzyskania dochodu z danego źródła. W tym kontekście warto podkreślić, iż jeżeli podatnik uzyska dochód z jednego źródła, w drugim natomiast poniesie stratę, to wówczas efektywnie opodatkowaniu będzie podlegał wyłącznie dochód z pierwszego źródła (strata z danego źródła nie będzie mogła zostać skompensowana z dochodem z innego źródła).

W związku z powyższym, modyfikacji ulegnie również metodologia rozliczania straty podatkowej. Stratę (zrealizowaną na gruncie nowych przepisów) ze źródła przychodów, będzie można rozliczyć z dochodem uzyskanym z tego źródła w kolejnych 5 latach kalendarzowych (z dotychczasowym ograniczeniem 50% straty rocznie).

Katalog przychodów z zysków kapitałowych<sup>4</sup> obejmuje m.in.:

- przychody z udziału w zyskach osób prawnych, takich jak przykładowo:

- dywidendy, przychody z umorzenia udziałów (akcji) lub zmniejszenia ich wartości,
- wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej,
- równowartość zysku oraz kwot z innych kapitałów przeznaczonych na podwyższenie kapitału zakładowego,
- dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych;
- przychody z wniesienia wkładu niepieniężnego do podmiotu będącego podatnikiem CIT;
- przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
- przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;
- przychody:
  - a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7<sup>5</sup> ustawy o CIT, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych,
  - b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,

<sup>5</sup> Tj. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej, wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

- c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,

- d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c,

- e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c.

Przychody niezaliczane do przychodów z zysków kapitałowych należy generalnie kwalifikować do dochodów z pozostałych źródeł. Warto przy tym wskazać, że wybrane podmioty finansowe będą stosowały powyższe regulacje w znacznie ograniczonym zakresie.

### 2. KOSZTY USŁUG NIEMATERIALNYCH ORAZ LICENCJI (ART. 15E CIT)

Kolejną nowością w ustawie o CIT jest wprowadzenie ograniczenia możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków w zakresie określonych usług niematerialnych, opłat i należności. Katalog kosztów, do których zastosowanie znajduje wskazane ograniczenie obejmuje wydatki z tytułu:

1. usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze;

2. wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z:

- praw 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).

3. przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Powyższe wyłączenie ma zastosowanie w przypadku poniesienia powyższych kosztów bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, lub podmiotów z tzw. rajów podatkowych.<sup>6</sup> Ograniczenie będzie stosowane do części w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty tzw. „podatkowej EBITDA”<sup>7</sup>. Warto przy tym wskazać, iż ograniczenie stosuje się do nadwyżki wartości kosztów (wskazanych powyżej) przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 mln zł.

Ustawodawca przewidział również szczególne sytuacje, w których wskazane powyżej restrykcje nie znajdą zastosowania, m. in. do usług refakturowanych; usług bezpośrednio związanych z wytworzeniem / nabyciem towaru lub świadczeniem usługi, a także do usług objętych tzw. uprzednim porozumieniem cenowym (APA).

### 3. LIMIT KOSZTÓW FINANSOWANIA DŁUŻNEGO (ART. 15C CIT)

Kolejną zmianą wartą odnotowania jest wprowadzenie zupełnie nowych regulacji ograniczających odliczalność kosztów finansowania. Od 1 stycznia

<sup>6</sup> Tj. podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową – określonych w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>7</sup> Zgodnie z przepisem art. 15e ust. 1 ustawy o CIT ma to być kwota odpowiadająca nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

2018 r., generalnie nie obowiązują już dotychczasowe przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji.<sup>8</sup>

Bardzo istotny jest fakt, iż w przeciwieństwie do uprzednio obowiązujących przepisów (o niedostatecznej kapitalizacji), na gruncie nowych regulacji wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów mogą podlegać nie tylko wydatki na rzecz podmiotów powiązanych, ale również wydatki związane z finansowaniem udzielonym przez podmioty trzecie (niepowiązane).

Dla ustalenia limitu wydatków związanych z otrzymanym finansowaniem, które nie będą mogły zostać zaliczone do kosztów podatkowych istotne będzie ustalenie dwóch wartości tj.:

- **kosztów finansowania dłużnego**, przez które rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, **środków finansowych i z korzystaniem z tych środków**, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zaplacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione;

- **przychodów o charakterze odsetkowym**, przez które rozumie się przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego.

Podatnicy są zobowiązani do wyłączenia z kosztów podatkowych, kosztów finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego (tj. kwota, o jaką poniesione koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym) przewyższa 30% tzw. „podatkowej EBITDA”<sup>9</sup>. Warto przy tym wskazać, iż wskaźnik „podatkowej EBITDA” co do zasady jest kalkulowany odmiennie niż dla celów określenia ograniczenia kosztów usług niematerialnych oraz licencji (o których wspomniano powyżej), tj. dla potrzeb art. 15e ustawy o CIT.

Wskazane powyżej ograniczenie nie znajdzie zastosowania do **nadwyżki kosztów finansowania** dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 mln zł.

Opisane powyżej restrykcje nie będą stosowane do przedsiębiorstw finansowych (szczegółowo wskazanych w ustawie o CIT).

### PODSUMOWANIE

Nowelizacja ustawy o CIT obowiązująca od 1 stycznia 2018 r. jest jedną z istotniejszych od początku obowiązywania tej ustawy. Ze względu na obszary zmian – obejmujące swoim zakresem znacznie więcej zagadnień niż wskazane powyżej – warto zastanowić się nad ich wpływem na funkcjonowanie podmiotu gospodarczego. Wcześniejsza analiza oraz identyfikacja zagadnień, które mogą potencjalnie mieć wpływ na rozliczenia podatkowe CIT w 2018 r. może w przyszłości zaoszczędzić wielu problemów i wątpliwości. Warto końcowo podkreślić, iż zakres nowelizacji jest znacznie szerszy i obejmuje również inne istotne zagadnienia, które nie zostały wspomniane w niniejszym artykule. ■

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 7 Ustawy Nowelizującej, do odsetek od kredytów (pożyczek), w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi kredytu (pożyczki) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy o CIT, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2018 r.

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 15c ust. 1 będzie to kwota odpowiadająca nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.