

Zmiany podatkowe 2025

- Nowa procedura zwolnienia podmiotowego z VAT dla małych przedsiębiorców w Unii Europejskiej
- Zmiany w procedurze VAT marża
- Obniżenie stawek podatku od towarów i usług
- Odroczenie integracji kas fiskalnych z terminalami płatniczymi
- Zmiany w systemie kaucyjnym za opakowania
- Podatek wyrównawczy dla dużych grup kapitałowych
- Przekazywanie urzędom skarbowym ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej
- Zmiany w zasadach rozliczania ulgi badawczo-rozwojowej
- Metoda kasowa dla podatników PIT
- Niższe ubezpieczenie zdrowotne i wakacje składkowe
- Nowe definicje budynku i budowli w podatku od nieruchomości

DGP | Dziennik Gazeta Prawna

Adres redakcji: 01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.dziennik.pl, www.gazetaprawna.pl, www.forsal.pl

Autorzy: Juliusz Wojciechowski, Tomasz Zieliński, Bartosz Gotowała,
Sylwia Antoniak, Daniel Baś, Aneta Marszałek-Król

Redaktor merytoryczny: Artur Borkowski

Redaktor prowadzący: Renata Przybyłek

Korekta: Mirosława Jasińska-Nowacka

Projekt graficzny okładki: Kinga Pisarczyk

DTP: Joanna Archacka

Biuro Obsługi Klienta:

01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, 801 626 666, e-mail: bok@infor.pl

© Copyright by INFOR PL SA

Wydanie I/2024, grudzień 2024 r.

ISBN: 978-83-8268-717-0

Spis treści

Słowniczek	5
Wstęp	7
Rozdział 1. Podatek od towarów i usług	9
Ustawa wdrażająca przepisy unijne: dyrektywę 2020/285 oraz dyrektywę 2022/542.....	
Procedura SME	9
Usługi realizowane wirtualnie lub transmitowane	15
Procedura VAT marża	18
Nowelizacja ustawy o VAT – projekt zmian	19
Stawki VAT	20
Mechanizm odwrotnego obciążenia na gaz i energię	22
Integracja kas rejestrujących z terminalami płatniczymi	23
System kaucyjny – zmiany w VAT	25
Rozdział 2. Podatek wyrównawczy	29
Gdzie szukać regulacji dotyczących podatku wyrównawczego	29
Jakie są podstawowe założenia podatku wyrównawczego	30
Podmioty, których dotyczy podatek wyrównawczy – zakres podmiotowy	32
Który podatek może obciążyć polskie podmioty	37
Kiedy nie trzeba liczyć podatku wyrównawczego – bezpieczne przystanie (uproszczenia, preferencje, wyłączenia)	41
Jak oblicza się podatek wyrównawczy	47
Kwalifikowany dochód (strata) i skorygowane podatki kwalifikowane	57
Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków (PWNOZ)	70
Obowiązki sprawozdawcze	72
Wejście w życie	75
Zmiany w pozostałych przepisach	76
Rozdział 3. Podatek dochodowy od osób prawnych	78
Obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej i przesyłania po zakończeniu roku podatkowego	78
Nowe struktury logiczne – jak się przygotować	83
Zmiany w zasadach rozliczania ulgi badawczo-rozwojowej	84
Rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych	87
Ekspertyzy, opinie i usługi doradcze od podmiotów innych niż jednostki naukowa i uczelnie	88
Zwolnienie z akcyzy na samochody osobowe wykorzystywane do prowadzenia działalności B+R	90
Rozdział 4. Podatek dochodowy od osób fizycznych – metoda kasowa	93
Jak było dotychczas	93
Przepisy o zatorach płatniczych	94
Kto może skorzystać z kasowego PIT	95
Oświadczenie	97
Istotne kwestie, o których należy pamiętać wybierając kasowy PIT	98
Ograniczenia	99
Przekroczenie limitu 250 tys. euro	100
Przychody i koszty na przełomie lat	101
Wybór kasowego PIT a przepisy o zatorach płatniczych	101
Przepisy przejściowe	102

Rozdział 5. Zmiany w zakresie składek na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne.....	103
Likwidacja składki zdrowotnej od sprzedaży środków trwałych	103
Wakacje składkowe.....	105
Kto może skorzystać z wakacji składkowych	106
Kto nie skorzysta z wakacji składkowych.....	107
Jak skorzystać z preferencji.....	108
Osoby rozpoczynające działalność gospodarczą.....	109
Rozdział 6. Podatek od nieruchomości	110
Przedmiot opodatkowania.....	111
Podatnicy	115
Obowiązek podatkowy	115
Obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości.....	116
Wysokość zobowiązania podatkowego	116
Podstawa opodatkowania	116
Zapowiedź zmian – wyrok Trybunału Konstytucyjnego	117
Nowelizacja.....	117
Budynek.....	118
Budowla.....	119
Załącznik nr 4	120
Obiekt budowlany.....	124
Związanie z gruntem.....	124
Roboty budowlane	125
Opodatkowanie hal garażowych.....	126
Inne zmiany.....	126
Przedłużenie terminu na złożenie deklaracji dla osób prawnych	127

Słowniczek

VAT	podatek od towarów i usług
CIT	podatek dochodowy od osób prawnych
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych
ustawa o VAT	ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361)
ustawa o CIT	ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
ustawa o PIT	ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226)
dyrektywa 2020/285	dyrektywa Rady (UE) 2020/285 z 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw oraz rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do współpracy administracyjnej i wymiany informacji do celów monitorowania i prawidłowego stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw (Dz.Urz. UE L 2020.62.13)
dyrektywa 2022/542	dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE 2022.107.1)
ustawa wdrażająca dyrektywy	ustawa z 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 1721)
projekt zmian w ustawie o VAT	projekt ustawy z 4 października o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (numer wykazu w Rządowym Centrum Legislacji: UD125, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12389253/katalog/13079614 , dostęp: 22.11.2024 r.)
ulga B+R	ulga badawczo-rozwojowa
działalność B+R	działalność badawczo-rozwojowa
projekt	projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu deregulacji prawa gospodarczego i administracyjnego oraz doskonalenia zasad opracowywania prawa gospodarczego (https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12383815/katalog/13050496 , dostęp: 18.11.2024 r.)
p.s.w.n	ustawa z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571)
ustawa o PW	ustawa z 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1685; akt prawny wchodzi w życie 1 stycznia 2025 r.; https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=674 , dostęp: 18.11.2024 r.)

dyrektywa 2022/2523	dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 2022.328.1)
Zasada IIR	zgodnie z wyjaśnieniem w rozdziale 2 części 1.
Zasada UTPR	zgodnie z wyjaśnieniem w rozdziale 2 części 1.
PWNOZ	podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków
rozporządzenie	rozporządzenie Ministra Finansów z 16 sierpnia 2024 r. w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1314 – akt prawny wchodzi z życie 1 stycznia 2025 r.)
ustawa o opakowaniach	ustawa z 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 927)
projekt zmieniający ustawę o opakowaniach	projekt ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (numer z wykazu w Rządowym Centrum Legislacji: UD45, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12384703 , dostęp: 18.11.2024 r.)
u.p.o.l.	ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
p.b./Prawo budowlane	ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2024 r. poz. 725)

Wstęp

Z początkiem 2025 r. wejdzie w życie wiele zmian w przepisach prawa podatkowego. Taka sytuacja ma zresztą miejsce co roku, a jesienne miesiące to zazwyczaj okres intensywnych prac legislacyjnych, tak aby nowe przepisy mogły zacząć obowiązywać od początku nowego roku z odpowiednim *vacatio legis*, tj. okresem pomiędzy uchwaleniem /publikacją nowych regulacji a ich wejściem w życie. Ma to z założenia dać czas podatnikom na przygotowanie się do ich stosowania. Nie inaczej jest też w tym roku. W ostatnich tygodniach uchwalono szereg zmian w przepisach, które będą miały wpływ na rozliczenia podatkowe w kolejnych latach. Po etapie prac parlamentarnych nad treścią i konstrukcją nowych przepisów przychodzi czas na wyteżoną pracę podatników (pracowników działów księgowych, finansowych, podatkowych) nad zaznajomieniem się z nowymi regulacjami, oceną potencjalnych skutków dla ich działalności oraz wdrożeniem/przygotowaniem się do stosowania nowego prawa.

Pomocą w tym zakresie ma służyć niniejszy poradnik. W jego ramach przybliżamy najistotniejsze zmiany w prawie podatkowym, które zaczną obowiązywać w najbliższym czasie, oraz takie, których uchwalenie jest jeszcze planowane. Wśród tych zmian należy w szczególności wymienić kompleksową regulację dotyczącą tzw. podatku wyrównawczego, wdrażającą do polskiego systemu prawnego postanowienia dyrektywy europejskiej i ustalenia OECD – będące częścią globalnej reformy podatkowej mającej na celu ograniczenie erozji podstaw opodatkowania i transferów zysków do krajów o korzystniejszym opodatkowaniu (w ramach tzw. Filaru II działań BEPS – Base Erosion & Profit Shifting). Przepisy w zakresie podatku wyrównawczego są niestety bardzo złożone i skomplikowane. W związku z tym, pomimo że w praktyce będziemy je stosować dopiero w 2026 r. (w ramach rozliczenia podatku wyrównawczego za 2025 r.), odkładanie zapoznania się z nimi na ostatnią chwilę nie jest wskazane.

W 2025 r. zaczną też obowiązywać długo oczekiwane zmiany w zakresie podatku od nieruchomości i przepisów definiujących opodatkowane tym podatkiem budynki i budowlę. Praktyka pokaże, czy nowe przepisy spełnią pokładane w nich nadzieje i ułatwią właściwe rozliczanie podatku od nieruchomości.

Rok 2025 będzie też pierwszym rokiem, za który więksi podatnicy podatku CIT (o przychodach pow. 50 mln EUR) oprócz deklaracji rocznej CIT-8 wysłać będą do urzędów skarbowych swoje księgi podatkowe – w formie ustandaryzowanych plików JPK_KR_PD. Przedsiębiorcy będący podatnikami PIT będą mogli z kolei skorzystać z tzw. metody kasowej w zakresie rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych, wakacji składkowych w odniesieniu do składek ZUS na ubezpieczenie społeczne oraz zwolnienia z oskładkowania składką zdrowotną przychodów ze sprzedaży środków trwałych.

Ustawodawca nie zapomniał też o podatnikach VAT m.in. wprowadzając tzw. procedurę SME dla małych podatników czy ustalając nowe zasady ustalania miejsca świadczenia niektórych usług realizowanych wirtualnie lub transmitowanych.

Wszystkie te zmiany – i nie tylko te – opisujemy w poradniku. Licząc, że będzie on dla Państwa pomocny – zachęcamy do lektury.

Rozdział 1.

Podatek od towarów i usług

20 listopada 2024 r. Prezydent podpisał nowelizację ustawy o VAT, która ma na celu implementację do polskiego porządku prawnego przepisów unijnych wynikających z dyrektywy 2020/285 oraz dyrektywy 2022/542. Zmiany mają zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.

Ustawa wdrażająca wspomniane dyrektywy obejmuje między innymi:

- wprowadzenie przepisów w zakresie szczególnej procedury zwolnień dla małych przedsiębiorstw (tzw. procedura SME),
- zmianę reguł ustalania miejsca świadczenia usług realizowanych wirtualnie lub transmitowanych,
- zmianę zasad korzystania z procedury VAT marża dla dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.

Ponadto w przypadku ustawy o VAT proponuje się m.in.:

- zmianę stawek VAT na określone towary,
- wydłużenie terminu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz
- rezygnację z rozwiązania polegającego na integracji kas rejestrujących online z terminalami płatniczymi.

Planowane są także zmiany dotyczące rozliczania VAT przez podatników dokonujących dostaw towarów w opakowaniach objętych nowym systemem kaucyjnym.

Ustawa wdrażająca przepisy unijne: dyrektywę 2020/285 oraz dyrektywę 2022/542

Procedura SME

Procedura SME to specjalne rozwiązanie prawne dla małych przedsiębiorstw z Unii Europejskiej dotyczące możliwości skorzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT w kraju UE innym niż kraj ich siedziby.

Jedną z idei Unii Europejskiej jest swobodny przepływ towarów, usług i kapitału. W związku z tym przedsiębiorcy unijni prowadzą bardzo często działalność gospodarczą nie tylko w kraju swojej siedziby, ale również w innych krajach Unii Europejskiej. Niestety, w wielu przypadkach

oznacza to konieczność rejestracji dla celów VAT w różnych krajach UE nawet pomimo faktu, że w kraju swojej siedziby ten sam podmiot korzysta z podmiotowego zwolnienia z VAT ze względu na skalę prowadzonej działalności. Rejestracja dla celów VAT wiąże się nie tylko z koniecznością opodatkowania VAT poszczególnych transakcji, ale również z wymogami formalnymi, jak np. miesięczne rozliczenie VAT z władzami podatkowymi danego kraju.

Również polska ustawa o VAT daje obecnie możliwość stosowania zwolnienia podmiotowego podatnikom posiadającym siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT). Natomiast podatnicy nieposiadający w Polsce siedziby działalności gospodarczej muszą rozliczyć VAT w Polsce już od pierwszej sprzedaży dokonanej na terytorium kraju, gdyż ustawa o VAT nie przewiduje zwolnienia podmiotowego dla podmiotów nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej. Podobne rozwiązania funkcjonują w innych krajach UE, co ma negatywny wpływ na konkurencję w ramach rynku wewnętrznego w odniesieniu do przedsiębiorstw niemających siedziby działalności gospodarczej w danym państwie członkowskim.

Od 1 stycznia 2025 r. mają zostać wprowadzone przepisy wprowadzające zmianę w tym zakresie – szczególna procedura na gruncie VAT dla małych przedsiębiorstw posiadających siedzibę w UE – tak zwana procedura SME. Podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej w państwach członkowskich innych niż Polska po spełnieniu warunków określonych w ustawie o VAT będą mogli skorzystać ze zwolnienia podmiotowego w Polsce. Jednocześnie podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Polski będą mogli skorzystać ze zwolnienia podmiotowego w innym państwie członkowskim, na warunkach określonych przez to państwo.

W ramach procedury SME podatnicy, którzy mają siedzibę działalności gospodarczej w państwie członkowskim innym niż to, w którym VAT jest należny, nie będą musieli opodatkowywać sprzedaży w tym kraju (o ile spełnią określone warunki). Procedura SME nie dotyczy podmiotów z siedzibą działalności gospodarczej poza UE.

W polskiej ustawie o VAT mają zostać dodane nowe art. 113a i 113b regulujące procedurę SME. Pierwszy z przepisów ma się odnosić do podatników posiadających siedzibę w innym niż Polska kraju UE, natomiast

drugi z przepisów będzie skierowany do podatników VAT posiadających siedzibę w Polsce.

Podatnicy z innych państw członkowskich UE

Jak wynika z nowego art. 113a, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej w państwie członkowskim innym niż Polska, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- „roczny obrót na terytorium Unii Europejskiej” u tego podatnika nie przekroczył w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 100 000 euro (próg unijny),
- wartość sprzedaży w Polsce u tego podatnika nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200 000 złotych (próg krajowy),
- podatnik nie dokonywał w Polsce dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 113 ust. 13 (wyłączonych ze zwolnienia podmiotowego z VAT, np. usług doradztwa),
- podatnik powiadomił państwo członkowskie, w którym posiada siedzibę działalności gospodarczej, o zamiarze skorzystania ze zwolnienia w Polsce,
- podatnik uzyskał numer identyfikacyjny EX na potrzeby korzystania ze zwolnienia w Polsce (uzyskał go w państwie członkowskim, w którym posiada siedzibę działalności gospodarczej).

Podatnik z siedzibą w innym państwie członkowskim UE, który spełni wszystkie ww. warunki, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia podmiotowego VAT w Polsce. Dla zagranicznych podatników Polska będzie państwem członkowskim zwolnienia (ang. Member State of Exemption – w skrócie MSEX). Polska działając jako MSEX będzie potwierdzać kwalifikację do zwolnienia podatnikom posiadającym siedzibę działalności gospodarczej w innym niż Polska kraju UE.

WAŻNE

Na skutek wdrożenia procedury SME do polskiej ustawy o VAT zmianie ulegnie również brzmienie art. 113 ust. 2 tego aktu prawnego, który wskazuje, jakie transakcje nie są wliczane do progu krajowego zwolnienia z VAT (200 000 zł) – planuje się, aby od 1 stycznia 2025 r. do limitu wliczała się

wewnątrzspółnotowa dostawa towarów oraz usługi reasekuracyjne, jeśli nie mają charakteru transakcji pomocniczych (aktualnie WDT i usług reasekuracyjnych nie uwzględnia się w limicie).

Oznacza to, że niektóre polskie podmioty mogą utracić możliwość stosowania zwolnienia podmiotowego z VAT w Polsce. Na skutek rozszerzenia katalogu transakcji wliczających się w limit mogą one przekroczyć próg zwolnienia podmiotowego.

Podatnicy posiadający w Polsce siedzibę działalności gospodarczej będą mogli skorzystać z procedury SME w innych państwach członkowskich UE, które wdrożyły tę procedurę

W tym wypadku Polska, jako kraj siedziby, będzie dla polskiego podatnika tzw. Member State of Establishment – MEST. W ramach tej funkcji Polska będzie obsługiwać sprawy polskich podatników ubiegających się lub korzystających ze zwolnienia VAT w innych państwach członkowskich w ramach procedury SME. W celu skorzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT w innych krajach UE polski podatnik musi spełnić łącznie następujące warunki:

- „roczny obrót na terytorium Unii Europejskiej” u tego podatnika nie przekroczył w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 100 000 euro (próg unijny),
- podatnik złożył „uprzednie powiadomienie” właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego,
- podatnik spełnił warunki dotyczące stosowania procedury SME obowiązujące w danym państwie członkowskim,
- podatnik uzyskał numer identyfikacyjny EX w Polsce.

Roczny obrót na terytorium Unii Europejskiej (próg unijny)

Próg unijny ma obejmować całkowitą roczną wartość dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przez podatnika w danym roku podatkowym, dla których miejscem opodatkowania jest terytorium Unii Europejskiej, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym wartość sprzedaży osiągniętej w Polsce (bez VAT). Obrót ten nie może przekraczać 100 000 euro zarówno w bieżącym, jak i poprzednim roku podatkowym.

WAŻNE

W przypadku podatników rozpoczynających działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego próg unijny nie jest liczony w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej.

Dla przypomnienia – obecny limit zwolnienia podmiotowego dla podatników z siedzibą w Polsce jest liczony proporcjonalnie w przypadku, kiedy podatnik rozpocznie działalność gospodarczą w trakcie roku. Oznacza to, że próg unijny jest kalkulowany korzystniej, zwłaszcza dla podatników rozpoczynających działalność pod koniec roku.

Próg krajowy

W przypadku progu krajowego na podstawie zwolnienia składać się będą wyłącznie całkowite wartości dokonanych dostaw towarów i świadczonych usług przez dane przedsiębiorstwo w państwie członkowskim, w którym przyznaje się zwolnienie, z wyłączeniem VAT. W Polsce próg krajowy wynosi 200 000 zł.

Numer identyfikacyjny EX

Aby móc korzystać z procedury SME, podatnik musi posiadać indywidualny numer identyfikacyjny nadany przez państwo członkowskie jego siedziby. Numer ten będzie zawierać sufiks „EX”. Może to być numer identyfikacji dla celów VAT uzupełniony sufiksem „EX” lub inny numer zawierający ten sufiks. Pozostawiono to do decyzji poszczególnych państw członkowskich.

Zwolnienie w ramach procedury SME będzie możliwe od dnia, w którym państwo członkowskie siedziby działalności gospodarczej danego podatnika:

- poinformuje go o nadaniu numeru identyfikacyjnego EX na potrzeby korzystania ze zwolnienia w Polsce lub
- potwierdzi mu numer identyfikacyjny EX na potrzeby korzystania ze zwolnienia na terytorium Polski (jeśli uzyskał już numer identyfikacyjny EX na potrzeby korzystania z procedury SME na terytorium innego państwa UE).

Upřednie powiadomienie

Upřednie powiadomienie to informacja o państwie lub państwach członkowskich, w których podatnik zamierza korzystać ze zwolnienia, zawierająca także dane dotyczące rocznego obrotu na terytorium UE tego podatnika w poprzednim i bieżącym roku podatkowym. Upřednie powiadomienie składane jest w państwie członkowskim siedziby działalności gospodarczej.

Podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej w Polsce będą składać upřednie powiadomienie do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Wzory informacji kwartalnych oraz upředniego powiadomienia mają zostać określone w drodze rozporządzenia.

Przekroczenie progów

Możliwe są dwa mechanizmy związane z przekroczeniem progu krajowego.

- w przypadku gdy w trakcie roku próg zwolnienia krajowego zostaje przekroczony o max 10%, zwolnienie traci moc od początku kolejnego roku. Jeżeli w trakcie roku próg zwolnienia krajowego zostaje przekroczony o więcej niż 10%, zwolnienie traci moc od razu od przekroczenia tej nadwyżki,
- państwa członkowskie mogą również stosować zasadę utraty zwolnienia podmiotowego począwszy od czynności, którą przekroczone kwotę progu krajowego lub ewentualnie zwiększyć obowiązujący limit do 25%.

Polska wybrała drugie rozwiązanie, tj. utratę zwolnienia od pierwszej czynności po przekroczeniu progu krajowego.

Jeżeli zostanie przekroczony próg unijny, nie będzie już możliwe korzystanie ze zwolnienia z VAT w żadnym z państw członkowskich zwolnienia (MSEX). Jednak jeżeli jednocześnie nie zostanie przekroczony próg krajowy w państwie siedziby (MSEST), nadal możliwe będzie korzystanie ze zwolnienia podmiotowego w tym kraju.

Obowiązki sprawozdawcze

Na podatnikach korzystających ze zwolnienia podmiotowego w ramach procedury SME będą ciążyć określone obowiązki sprawozdawcze. Chodzi o informacje kwartalne o obrotach osiągniętych w poszczególnych krajach członkowskich, w których podatnik korzysta ze zwolnienia. Polska jako MSEST będzie przyjmowała informacje kwartalne od

podatników posiadających siedzibę w Polsce. Brak wypełnienia obowiązków sprawozdawczych może skutkować koniecznością standardowej rejestracji dla celów VAT w poszczególnych państwach ze wszystkimi tego konsekwencjami (opodatkowanie sprzedaży, obowiązki sprawozdawcze itd.).

Polska jako MEST dla polskich podatników korzystających ze zwolnienia w innych krajach UE w ramach procedury SME będzie kontrolować przekroczenie progu rocznego obrotu na podstawie raportowanych przez podatnika całkowitych wartości dostaw towarów i/lub świadczenia usług dokonanych we wszystkich państwach członkowskich.

Usługi realizowane wirtualnie lub transmitowane

Projekt zmian w ustawie o VAT implementujący dyrektywę 2022/542 obejmuje także modyfikację reguł ustalania miejsca świadczenia usług realizowanych wirtualnie lub transmitowanych.

Zmiany mają na celu lepsze odzwierciedlenie zasady opodatkowania usług w miejscu ich rzeczywistej konsumpcji. Dotychczasowe przepisy zostały w tyle za zmieniającą się rzeczywistością. Dzisiaj wiele usług świadczonych jest zdalnie, z wykorzystaniem internetu. Zmiana sposobu świadczenia niektórych usług pociągnęła za sobą zmianę przepisów regulujących świadczenie tych usług.

- 1) Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy.

Obecnie miejsce świadczenia wspomnianych powyżej usług różnicuje się ze względu na status nabywcy. Jeżeli nabywcą tych usług jest podatnik VAT, miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają (art. 28g ust. 1 ustawy o VAT).

Jeżeli nabywcą tych usług jest podmiot niebędący podatnikiem VAT, miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę (ogólna zasada wynikająca z art. 28c ustawy o VAT).

- 2) Usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach.

Podobnie jak w przypadku usług opisanych w punkcie 1, określenie miejsca świadczenia tych usług zależne jest od statusu nabywcy.

Jeżeli nabywcą jest podatnik VAT, zastosowanie znajduje zasada ogólna, o której mowa w art. 28b ustawy o VAT. Co do zasady, takie usługi są opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Jeżeli natomiast nabywcą tych usług jest podmiot niebędący podatnikiem VAT, miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym ta działalność jest faktycznie wykonywana (art. 28g ust. 2 ustawy o VAT).

W praktyce podatnicy mieli trudności z prawidłowym określeniem miejsca opodatkowania takich usług. W konsekwencji kwestia ta była przedmiotem licznych wniosków o interpretacje indywidualne, ale była również często przedmiotem sporów z organami podatkowymi.

Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 17 lipca 2024 r. (0114-KDIP1-2.4012.206.2024.1.JO) Dyrektor KIS wskazał, że w przypadku świadczenia usług szkoleniowych w formie online dla osób prowadzących działalność gospodarczą miejsce opodatkowania usługi należy ustalić w oparciu o zasady ogólne wynikające z art. 28b ustawy o VAT (miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej).

Z kolei w interpretacji indywidualnej z 22 lutego 2024 r. (0112-KDIL1-3.4012.609.2023.1.AKS) Dyrektor KIS wskazał, że miejsce świadczenia usług dla warsztatów online i warsztatów stacjonarnych dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej określa reguła, o której mowa w art. 28g ust. 2 ustawy o VAT, tj. będzie to miejsce, gdzie działalność ta faktycznie jest wykonywana. Zdaniem organu podatkowego miejscem opodatkowania takiej usługi (świadczonej online) jest miejsce, gdzie fizycznie znajduje się szkoleniowiec i skąd prowadzi warsztaty.

Jak widać w dobie popularyzacji wydarzeń kulturalnych i edukacyjnych (np. szkoleń i warsztatów) organizowanych w formie online dostosowanie przepisów podatkowych w tym zakresie stało się niezbędne.

W ramach implementacji dyrektywy 2022/542 zaproponowano doprecyzowanie polskich przepisów ustawy o VAT, w celu skutecznego rozwiązania problemów z określeniem miejsca opodatkowania usług świadczonych w sposób wirtualny.

Proponuje się, by od 1 stycznia 2025 r. tego typu usługi – świadczone w sposób wirtualny – były opodatkowane w miejscu rzeczywistej konsumpcji usługi. Oznacza to, że:

1. Miejscem świadczenia wirtualnych usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe

lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym usługobiorca ten posiada siedzibę działalności gospodarczej (zastosowanie znajdują zasady ogólne z art. 28b ustawy o VAT).

2. Miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, która jest transmitowana lub w inny sposób udostępniana wirtualnie, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym podmiot ten posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

MIEJSCE ŚWIADCZENIA USŁUG Z DZIEDZINY KULTURY, NAUKI, SZTUKI I ROZRYWKI ART. 28G USTAWY O VAT		
do 31 grudnia 2024 r.		
	Stacjonarnie	Wirtualnie
usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczone na rzecz podatnika	miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają	brak szczegółowych regulacji – wątpliwości i spory
usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana	brak szczegółowych regulacji – wątpliwości i spory

od 1 stycznia 2025 r.		
	Stacjonarnie	Wirtualnie
usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczone na rzecz podatnika	miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają	Zasady ogólne wynikające z art. 28b ustawy o VAT – zasadniczo miejsce siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy
usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana	miejsce, w którym podmiot niebędący podatnikiem, na rzecz którego są świadczone te usługi, posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu

Procedura VAT marża

Zmiany wynikające z projektu nowelizacji ustawy o VAT obejmą również szczególną procedurę dotyczącą dostawy dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.

Procedura VAT marża – bo o niej mowa – polega na preferencyjnym opodatkowaniu dostawy dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich. Preferencja polega na tym, że opodatkowaniu VAT podlega jedynie marża stanowiąca różnicę pomiędzy ceną nabycia danego towaru a ceną jego sprzedaży, pomniejszoną o kwotę podatku, a nie całkowita wartość przedmiotu dostawy.

Od 1 stycznia 2025 r. do dostawy dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich zastosowanie ma znaleźć podstawowa stawka VAT 23%, niezależnie od stawki VAT, jaka obowiązuje na dostawy tych towarów opodatkowanych na ogólnych zasadach.

Procedura VAT marża znajduje zastosowanie do towarów nabytych od podmiotów wskazanych w art. 120 ust. 10 ustawy o VAT. Są to między innymi podmioty niebędące podatnikami VAT lub podmioty korzysta-

jące z określonych zwolnień z opodatkowania VAT (w rozumieniu polskich lub unijnych przepisów o VAT).

Ustęp 11 tego samego artykułu stanowi natomiast doprecyzowanie reguł opisanych w ust. 10, wskazując pewne furtki umożliwiające zastosowanie procedury VAT marża w innych, niż wskazane w ust. 10 sytuacjach. Ministerstwo Finansów zaproponowało zmianę brzmienia art. 120 ust. 11 ustawy o VAT. Po zmianach zastosowanie procedury VAT marża przez pośrednika będzie możliwe w przypadku dzieł sztuki nabytych od:

- polskiego podatnika VAT oraz
- podatnika podatku od wartości dodanej
 - którzy nie korzystają ze szczególnej procedury opodatkowania marży lub procedury jej odpowiadającej (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT lub odpowiednie przepisy zagraniczne). Zastosowanie uproszczonej procedury VAT marża będzie jednak możliwe tylko wtedy, jeżeli dzieła sztuki nabyte przez podatnika nie podlegały opodatkowaniu podatkiem wewnątrz obniżonej stawki VAT.

Ustawodawca usunął natomiast z tego ustępu:

- dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki uprzednio importowane przez pośrednika, oraz
- dzieła sztuki nabyte od ich twórców lub spadkobierców twórców.

Oznacza to, że dostawa takich towarów przez pośrednika z zastosowaniem procedury VAT marża będzie możliwa tylko po spełnieniu ogólnych warunków wynikających z art. 120 ust. 10 i 11 ustawy o VAT.

Podatnik chcąc stosować szczególną procedurę w przypadkach określonych w zmienianym art. 120 ust. 11 ustawy o VAT nadal będzie obowiązany zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o przyjętym sposobie opodatkowania marży przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie będzie ważne przez 2 lata, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik zawiadomił naczelnika urzędu skarbowego.

Nowelizacja ustawy o VAT – projekt zmian

We wrześniu 2024 r. Ministerstwo Finansów opublikowało projekt zmian w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawie z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, ustawie z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawie z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, które miałyby obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.

Zmiany w zakresie VAT mają wejść w życie od 1 stycznia 2025 r. Jednak na dzień wydania poradnika projekt nowelizacji nie został jeszcze nawet skierowany do Sejmu.

Projekt zakłada między innymi: zmiany stawek VAT, przedłużenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na gaz i energię oraz zniesienie obowiązku integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi.

Stawki VAT

Jak wynika z projektu zmian w ustawie o VAT, Ministerstwo Finansów planuje obniżenie stawki VAT między innymi dla:

- dostawy statków ratowniczych i łodzi ratunkowych, które są wykorzystywane na morzu, a nie są statkami i łodziami pełnomorskimi (obniżenie stawki VAT z 23% do 0%)

Obecnie stawka VAT 0% znajduje zastosowanie wyłącznie do dostawy pełnomorskich statków ratowniczych i łodzi ratunkowych. Nie obejmuje natomiast dostawy statków ratowniczych i łodzi ratunkowych, które są wykorzystywane na morzu, ale nie są statkami i łodziami pełnomorskimi. W konsekwencji dostawa takich statków jest opodatkowana stawką VAT w wysokości 23%. Jednakże dyrektywa VAT nie uzależnia stosowania stawki VAT 0% od przeznaczenia do żeglugi na pełnym morzu. Niniejsza zmiana ma zatem na celu ujednoczenie sposobu opodatkowania w odniesieniu do dostaw statków ratowniczych oraz łodzi ratunkowych wykorzystywanych do realizacji tego samego celu (dostawa statków i łodzi ratowniczych pełnomorskich objęta jest stawką 0%).

- dostawy kubeczków menstruacyjnych (obniżenie stawki VAT z 23% do 5%)

Obecnie dostawa kubeczków menstruacyjnych jest opodatkowana stawką VAT w wysokości 23%, natomiast dostawa pozostałych produktów higienicznych dla kobiet – stawką 5%. Niniejsza zmiana to odpowiedź na postulat ujednoczenia stawki VAT dla dostaw towarów higienicznych dla kobiet.

- wydłużenie okresu stosowania stawki VAT 8% dla dostawy wyrobów medycznych

Obecnie, zgodnie z art. 145c ustawy o VAT, obniżona stawka VAT dla dostaw wyrobów medycznych dopuszczonych do obrotu na podstawie poprzednio obowiązującej ustawy o wyrobach medycznych z 20 maja

2010 r. (zastąpionej ustawą z 7 kwietnia 2022 r. o wyrobach medycznych) może być stosowana wyłącznie do 27 maja 2025 r. Po tym dniu dostawa ww. wyrobów miała być objęta podstawową stawką VAT.

Ministerstwo Finansów wydłużyło termin stosowania stawki VAT 8% dla dostawy wyrobów medycznych dopuszczonych do obrotu na podstawie poprzednio obowiązującej ustawy o wyrobach medycznych, jeżeli wyroby te zostały zgodnie z prawem wprowadzone do obrotu i są w dalszym ciągu udostępniane na rynku lub wprowadzane do użytkowania.

W projekcie nowelizacji ustawy o VAT nie wskazano konkretnej daty końcowej dla stosowania tej preferencji, co oznacza, że dostawa wyrobów medycznych będących w obrocie będzie korzystała z preferencyjnej 8% stawki VAT aż do ich fizycznego zużycia.

- doprecyzowanie przepisów dotyczących stosowania obniżonej stawki VAT 8% na nawozy, środki ochrony roślin i pasze

Przepisy ustawy o VAT nie precyzowały do tej pory, co należy rozumieć przez pojęcie nawozu, środka ochrony roślin oraz paszy. Spowodowane przez to trudności interpretacyjne utrudniały stosowanie obniżonej stawki VAT 8% dla dostawy tych produktów.

Zaproponowano zatem doprecyzowanie przepisów dotyczących stosowania obniżonej stawki VAT na wspomniane produkty poprzez odwołanie do definicji tych produktów w określonych przepisach branżowych – odpowiednio do ustawy o nawozach i nawożeniu oraz odpowiedniego rozporządzenia unijnego w zakresie nawozów, ustawy o środkach ochrony roślin oraz ustawy o paszach. W założeniu zmiana ta ma na celu ułatwienie stosowania obniżonej stawki VAT 8% na te produkty.

W załączniku nr 3 do ustawy o VAT skreślona zostanie pozycja 10, pod którą do tej pory wskazane były „nawozy i środki ochrony roślin – zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, oraz pasze i karmy dla zwierząt gospodarskich i domowych”. Zamiast tego do załącznika nr 3 dodane zostaną pozycje 10a–10c, w których produkty będą wymienione poprzez odwołanie do odpowiednich aktów prawnych (branżowych).

- podwyższenie stawki VAT dla dostawy wyrobów z konopi siewnej

W ramach projektu zmian w ustawie o VAT Ministerstwo Finansów zaproponowało także podwyższenie stawki z 8% do 23% dla dostawy wyrobów z konopi siewnej (*Canabis sativa*) do palenia lub do wdychania bez spalania, niebędących wyrobami wykorzystywanymi wyłącznie w celach medycznych.

Podwyższenie stawki VAT	Obniżenie stawki VAT lub doprecyzowanie warunków stosowania obniżonej stawki VAT
<ul style="list-style-type: none"> - dostawa wyrobów z konopi siewnej do palenia lub do wdychania bez spalania, niebędących wyrobami wykorzystywanymi wyłącznie w celach medycznych (23%) 	<ul style="list-style-type: none"> - dostawa statków ratowniczych i łodzi ratunkowych, które są wykorzystywane na morzu, a nie są statkami i łodziami pełnomorskimi (0%) - dostawa kubeczków menstruacyjnych (5%) - wydłużenie okresu stosowania stawki VAT 8% dla dostawy wyrobów medycznych - doprecyzowanie przepisów dotyczących stosowania obniżonej stawki VAT 8% na nawozy, środki ochrony roślin i pasze

Mechanizm odwrotnego obciążenia na gaz i energię

Od 1 kwietnia 2023 r. mechanizmem odwrotnego obciążenia objęta jest między innymi dostawa gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (art. 145e-145k ustawy o VAT). Zgodnie z tymi przepisami mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie do tych transakcji sprzedaży gazu oraz energii elektrycznej, w których:

- 1) nabywcą jest zarejestrowany czynny podatnik VAT, którego „główna działalność w odniesieniu do nabywania energii elektrycznej polega na jej odprzedaży i którego własne zużycie tych towarów jest nieznaczące”,
- 2) dostawcą jest zarejestrowany czynny podatnik VAT, o którego sprzedaż nie jest zwolniona z VAT z uwagi na obroty poniżej 200 000 zł,
- 3) sprzedaż energii dokonywana jest w ramach transakcji zawartej bezpośrednio lub za pośrednictwem uprawnionego podmiotu na giełdzie towarowej.

Analogiczne warunki dotyczą świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Przepisy doprecyzowują przy tym, że za nabywcę, o którym mowa w punkcie 1 powyżej, uważa się w szczególności czynnego podatnika VAT:

- będącego spółką prowadzącą giełdę towarową (w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych),

- będącego towarowym domem maklerskim lub domem maklerskim (w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych),
- będącego spółką prowadzącą giełdową izbę rozrachunkową (w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych), Krajowym Depozytem Papierów Wartościowych S.A. lub spółką, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu swoich zadań,
- będącego spółką prowadzącą jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową (w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi),
- posiadającego koncesję wydaną przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki umożliwiającą obrót energią elektryczną.

Projekt ustawy o VAT wydłuża do 31 grudnia 2026 r. termin stosowania mechanizmu odwrotnego w stosunku do dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

WAŻNE

Dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych wskazuje, że posiadanie koncesji wydanej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki, umożliwiającej obrót towarami, których obrót został objęty czasowym odwrotnym obciążeniem podatkiem, jest wystarczające, by uznać, że wymóg bycia podatnikiem – pośrednikiem na potrzeby stosowania tego mechanizmu jest spełniony. Kwestia tego, czy główna działalność nabywcy polega na nabywaniu energii elektrycznej i jej odsprzedaży, jest drugorzędna (przykładowo w interpretacji indywidualnej z 27 czerwca 2024 r., 0114-KDIP1-1.4012.478.2023.8.S.AKA, interpretacji indywidualnej z 12 lutego 2024 r., 0112-KDIL1-2.4012.658.2023.1.AS).

Integracja kas rejestrujących z terminalami płatniczymi

Pierwotnie, na mocy ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, podatnicy mieli dokonać integracji kas rejestrujących online z terminalami płatniczymi od 1 lipca 2022 r. Termin ten, z uwagi na przeszkody techniczne,

odroczone jednak do 1 stycznia 2025 r., natomiast w okresie przejściowym wprowadzono obowiązek tzw. raportowania zastępczego do Szefa KAS przez agentów rozliczeniowych (w Polsce funkcjonuje około 35 takich agentów).

Odroczenie integracji kas rejestrujących online z terminalami płatniczymi nie przyczyniło się do wyeliminowania problemów technicznych, które były przyczyną odroczenia obowiązku integracji. Wspomniane problemy techniczne to:

- niedostateczna liczba urządzeń płatniczych, które mogły się zintegrować z kasą rejestrującą za pomocą protokołu komunikacyjnego „kasa – terminal” w trybie online,
- fakt, że nie wszystkie terminale płatnicze będące na rynku są w stanie zaimplementować protokół komunikacyjny kasa – terminal,
- terminale płatnicze i kasy rejestrujące nie posiadają pasujących do siebie interfejsów komunikacyjnych (np. kasa ma tylko port USB, a terminal tylko GPRS), skutkiem czego integracja nie jest możliwa, lub do zrealizowania wymaga dodatkowych urządzeń pośredniczących lub przewodów nie wspieranych przez producentów. W związku z powyższym finalna integracja jest niestabilna, połączenia są zrywane, transakcje trwają długo, zwiększa się liczba zgłoszeń serwisowych.

Dlatego też ostatecznie zdecydowano o całkowitym wycofaniu się z rozwiązania polegającego na integracji kas rejestrujących online z terminalami płatniczymi. W związku z tym w projekcie zmian w ustawie o VAT zaproponowano:

- rezygnację z obowiązku zapewnienia integracji kasy rejestrującej z terminalem płatniczym oraz uchylenie kar pieniężnych, które były przewidziane za brak zapewnienia integracji kasy rejestrującej z terminalem płatniczym (kara w wysokości 5 tys. zł),
- utrzymanie zastępczego raportowania przez agentów rozliczeniowych bezterminowo.

Powyższe zmiany oznaczają w istocie bezterminowe utrzymanie obecnego stanu prawnego, zaprojektowanego uprzednio jako stan przejściowy. W projekcie nowelizacji zauważono, że wprowadzony w okresie przejściowym obowiązek raportowania danych przez agentów rozliczeniowych spełnia założony cel uszczelniający. Ponadto brak formalnoprawnego obowiązku nie wyeliminuje procesu integracji kas rejestrujących z terminalami. Zgodnie z przewidywaniami Ministerstwa

Finansów będzie on postępował w sposób ewolucyjny wraz z rozwojem oferowanych urządzeń i rozwiązań technologicznych.

System kaucyjny – zmiany w VAT

Od 1 stycznia 2025 r. w Polsce ma obowiązywać nowy system kaucyjny, w ramach którego konsumenci będą musieli zapłacić dodatkową opłatę tzw. kaucję za nabycie towarów w określonych opakowaniach. Kaucja będzie zwracana nabywcom w momencie oddania opakowań w specjalnych punktach.

Kaucja będzie pobierana przy sprzedaży produktów w opakowaniach na napoje:

- butelkach jednorazowych z tworzyw sztucznych do 3 litrów,
- puszkach metalowych do 1 litra,
- butelkach szklanych wielokrotnego użytku do 1,5 litra.

Opakowania objęte systemem kaucyjnym będą oznaczane szczególnym znakiem.

Wprowadzenie systemu kaucyjnego w Polsce wiąże się także ze zmianami w VAT, w szczególności dla podmiotów wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje.

Jak wynika z ustawy o opakowaniach, wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje jest przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie wprowadzania do obrotu produktów w opakowaniach na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku będących napojami.

Za wprowadzanie do obrotu będzie się uznawać odpłatne albo nieodpłatne udostępnienie opakowań lub produktów w opakowaniach po raz pierwszy na terytorium kraju w celu używania lub dystrybucji; za wprowadzenie do obrotu uważa się także dokonywane na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej:

- a) import opakowań,
- b) import produktów w opakowaniach,
- c) wewnątrzwspólnotowe nabycie opakowań,
- d) wewnątrzwspólnotowe nabycie produktów w opakowaniach.

Zasadniczo za wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje będzie się uznawać producenta lub importera.

Do ustawy o VAT wprowadzono nowe regulacje, z których wynika, że jeżeli podatnik dokona dostawy towaru w opakowaniu wielokrotnego

użytku, to wartość tego opakowania nie będzie wliczała się do podstawy opodatkowania VAT (na żadnym z etapów obrotu w łańcuchu dostaw; art. 29a ust. 11a ustawy o VAT).

Jednak w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania wielokrotnego użytku (albo zwrócenia odpadu opakowaniowego, np. stłuczonej butelki), wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie musiał podwyższyć podstawę opodatkowania VAT.

WAŻNE

Na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o VAT zmiana podstawy opodatkowania VAT dotyczy wyłącznie zwrotu opakowania wielokrotnego użytku, tj. takiego, które może służyć do powtórnego użytku (napętnienia).

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie określał wysokość zmiany podstawy opodatkowania VAT na ostatni dzień roku kalendarzowego (rozliczenie roczne).

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie porównywał stan opakowań wielokrotnego użytku wprowadzonych do obrotu oraz stan opakowań wielokrotnego użytku zwróconych w danym roku (także w formie odpadów opakowaniowych). Jeśli:

1. liczba opakowań wprowadzonych > liczba opakowań zwróconych wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie miał obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania VAT,
2. liczba opakowań wprowadzonych < liczba opakowań zwróconych wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie uwzględnił różnicę przy ustaleniu wartości podstawy opodatkowania VAT dla kolejnego roku.

Rozliczenie będzie się odbywać w deklaracji za ostatni okres rozliczeniowy każdego roku, tj. składanej do 25 stycznia kolejnego roku.

Ponadto wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie obowiązany do prowadzenia ewidencji w postaci elektronicznej, w której będzie znajdował się:

- podział na rodzaje opakowań wielokrotnego użytku wprowadzonych do obrotu (liczba i wartość opakowań, od których pobrano kaucję w danym roku),

- podział na rodzaje opakowań wielokrotnego użytku zwróconych (liczba i wartość opakowań, od których zwrócono kaucję w danym roku),
- podział na rodzaje zwróconych odpadów opakowaniowych (liczba i kwota należności zwróconych z tytułu zwrotu odpadów opakowaniowych w danym roku).

Ewidencja będzie udostępniana na żądanie organu podatkowego. Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie przechowywał ewidencję przez 5 lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje określił wysokość zmiany podstawy opodatkowania.

Przepisy nie weszły jeszcze w życie, a już planowane są zmiany

Chociaż nowe przepisy o systemie kaucyjnym nie zaczęły jeszcze obowiązywać, planowane są ich zmiany, w tym również w zakresie VAT. Na mocy projektu zmieniającego ustawę o opakowaniach planuje się wprowadzenie do ustawy o VAT nowego podmiotu, który będzie odpowiedzialny za rozliczenie podatku VAT w związku z systemem kaucyjnym.

Podmiot reprezentujący, który zawarł umowy z wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje, będzie płatnikiem podatku VAT od kaucji pobranych przez tych wprowadzających za opakowania objęte systemem kaucyjnym, które nie zostały zwrócone w tym systemie. Oznacza to, że zostanie wyznaczony jeden podmiot, który będzie obowiązany do obliczenia i pobrania podatku, i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Jednocześnie nałożenie na podmiot reprezentujący obowiązków płatnika VAT nie spowoduje wyłączenia obowiązków związanych z wykazaniem rozliczenia podatku VAT w ewidencji i deklaracji przygotowywanej przez podatnika wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje. Podatnikiem będzie nadal wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje. VAT powstały w związku z niezwróceniem opakowań lub odpadów opakowaniowych będzie wykazywany w rozliczeniach tego podatnika.

Planuje się również, by zmienić termin rozliczenia podstawy opodatkowania w deklaracji VAT – wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie dokonywał zwiększenia podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji (tj. za styczeń – do 25 lutego).

Podmiot reprezentujący (płatnik) będzie musiał obliczać i wpłacać podatek za okres roku, w terminie do 31 stycznia. Podmiot reprezentujący również będzie musiał prowadzić ewidencję, z podziałem na wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje.

WAŻNE

Aktualnie przepisy o VAT dotyczą wyłącznie opakowań wielokrotnego użytku.

Natomiast w projekcie zmieniającym ustawę o opakowaniach planuje się, by nowe obowiązki dotyczyły „opakowań objętych systemem kaucyjnym”, tj. zarówno opakowań wielokrotnego, jak i jednorazowego użytku.

WAŻNE

Dotychczasowe przepisy ustawy o VAT dotyczące kaucji pobieranej w przypadku, gdy podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, będą stosowane nadal do opakowań nieobjętych nowym systemem kaucyjnym.

Taka kaucja nie będzie wliczana do podstawy opodatkowania, chyba że nabywca nie zwróci opakowania – wówczas należy opodatkować jego wartość:

- w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania – jeżeli tego opakowania nie zwrócono w terminie określonym w umowie;
 - 60. dnia od dnia wydania opakowania – jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania.
-

Rozdział 2.

Podatek wyrównawczy

Podatek wyrównawczy to w praktyce nowa forma opodatkowania dochodów podmiotów gospodarczych, funkcjonująca obok „standardowego” podatku dochodowego, a właściwie uzupełniająca to „standardowe” opodatkowanie w sytuacji, gdy okaże się ono niedostateczne. Od razu należy jednak uspokajająco wspomnieć, że podatek wyrównawczy nie będzie dotyczył wszystkich podatników CIT, ale podmiotów wchodzących w skład dużych grup kapitałowych (o skonsolidowanych przychodach przekraczających 750 00 000 euro) – niemniej i tak grono potencjalnych podatników tego podatku jest szerokie.

Tak zakreślony zakres podatników podatku wyrównawczego wynika wprost z celu nowych regulacji, tj. dążenia do ograniczenia/wyeliminowania działań optymalizacyjnych (skutków tych działań) przedsiębiorstw wielonarodowych (dużych grup kapitałowych – aczkolwiek wspomnieć w tym miejscu należy, że podatek wyrównawczy w Polsce może też mieć zastosowanie do dużych – wyłącznie krajowych – grup kapitałowych) polegających na przenoszeniu zysków do państw, w których nie podlegają one opodatkowaniu lub podlegają niskiemu opodatkowaniu. W ramach nowego mechanizmu podatku wyrównawczego takie grupy kapitałowe powinny – w dużym uproszczeniu – być zobowiązane do dopłacenia podatku wyrównującego ich opodatkowanie (w górę) do przyjętego, oczekiwanego poziomu 15% tzw. efektywnej stawki podatkowej.

Gdzie szukać regulacji dotyczących podatku wyrównawczego

Podatek wyrównawczy jest podatkiem dochodowym, tj. obciąża dochody podatników, niemniej poza swoim ogólnym charakterem ma niewiele wspólnego z znanym i kalkulowanym na co dzień podatkiem dochodowym od osób prawnych. Między innymi dlatego przepisy regulujące podatek wyrównawczy zostały zawarte w odrębnej ustawie o PW – liczącej notabene ponad 160 artykułów. Ustawa ta implementuje do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy 2022/2523. Dyrektywa z kolei wdraża w obrębie Unii Europejskiej uzgodnienia

poczynione na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach prac nad globalną reformą podatkową określanych wspólnych mianem BEPS (od angielskiego sformułowania Base Erosion & Profit Shifting). BEPS jest z kolei odpowiedzią na – będące w pewnym sensie konsekwencją czy skutkiem ubocznym globalizacji gospodarki i umiędzynarodowienia obrotu gospodarczego – działania optymalizacyjne (dokonywane najczęściej właśnie przez duże międzynarodowe grupy kapitałowe), tj. legalne działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych poprzez wykorzystanie przestrzeni czy luk w krajowych przepisach podatkowych, które powinny być stosowane do takich międzynarodowych transakcji i skutkujące właśnie erozją podstaw opodatkowania (Base Erosion) i transferem zysków do krajów o korzystniejszym opodatkowaniu (Profit Shifting).

Jednym z elementów BEPS jest zaś dążenie do wprowadzenia globalnego podatku minimalnego (wyrównawczego), zaakceptowanego przez państwa członkowskie OECD w 2021 r. Na gruncie europejskim znalazło to odzwierciedlenie w dyrektywie, której implementacją do polskiego systemu prawnego jest z kolei ustawa o PW.

Założenia i regulacje dotyczące podatku wyrównawczego są często określane jako Filary II / Pillar II – z uwagi na fakt, że są jednym z wielu elementów działań BEPS, przyporządkowanym do tzw. Filaru II. W ramach tzw. Filaru II wdrażany ma być system opodatkowania wyrównawczego.

Ustawa o PW jest aktem prawnym bardzo obszernym i regulującym wiele szczegółowych kwestii związanych z opodatkowaniem wyrównawczym, w związku z czym wyjaśnienie wszystkich tych kwestii wykracza poza zakres poradnika. Poniższy opis ma na celu przedstawienie głównych założeń i mechanizmów podatku wyrównawczego.

Jakie są podstawowe założenia podatku wyrównawczego

Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy o PW „jednym z głównych celów reformy międzynarodowego prawa podatkowego w ramach Filaru II było ograniczenie konkurencji w zakresie stawek CIT przez ustanowienie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania. Stoi za tym przekonanie, iż jest to jedyny możliwy i zarazem optymalny sposób na wyrównanie warunków działania przedsiębiorstw na całym świecie, którego skutkiem będzie umożliwienie poszczególnym państwom lepszej ochrony ich podstaw opodatkowania. Środkiem do osiągnięcia tego celu

jest wyeliminowanie znacznej części korzyści wynikających z przeniesienia zysków do państw, w których nie podlegają one żadnemu opodatkowaniu lub podlegają bardzo niskiemu opodatkowaniu”. Cel ten ma być realizowany poprzez pobranie dodatkowej kwoty podatku (opodatkowanie wyrównawcze), od dochodów spółek znajdujących się w kraju/jurysdykcji o niskim opodatkowaniu.

Pobór takiego dodatkowego podatku może przebiegać według dwóch powiązanych ze sobą zasad:

- zasady włączenia dochodu do opodatkowania (z angielskiego Income Inclusion Rule – „Zasada IIR”),

Zasada ta polega na tym, że jednostka dominująca w grupie kapitałowej (co do zasady znajdująca się najwyżej w strukturze właścicielskiej grupy kapitałowej – tzw. jednostka dominująca najwyższego szczebla) opodatkowuje niedostatecznie opodatkowane dochody swoich nisko opodatkowanych jednostek zależnych – czyli niejako włącza je do opodatkowania w kraju swojej rezydencji.

Innymi słowy w przypadku zidentyfikowania w grupie jednostek (a w praktyce całych jurysdykcji), w których występuje niskie/niedostateczne opodatkowanie (w praktyce będzie się to odbywać poprzez wyliczenie tzw. efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji, w której znajdują się jednostki zależne) co do zasady jednostka dominująca najwyższego szczebla powinna włączyć do opodatkowania dochody spółek zależnych, w taki sposób, by doprowadzić do wyrównania poziomu ich opodatkowania do poziomu oczekiwanego (wyznaczonego w praktyce przez minimalną stawkę podatkową 15%).

„Jurysdykcja” jest pojęciem ważnym na gruncie podatku wyrównawczego, oznaczającym w uproszczeniu państwo lub terytorium z własnym podatkiem dochodowym.

Zasada IIR jest zasadą podstawową, tj. z założenia powinna być stosowana w pierwszej kolejności. A gdy nie będzie możliwe jej zastosowanie, wykorzystana powinna być wskazana poniżej – zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków.

- zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków (z angielskiego Under-Tax Profit Rule – „Zasada UTPR”)

Zasada UTPR jest zasadą uzupełniającą wobec Zasady IIR, służącą jako rodzaj zabezpieczenia w sytuacji, gdy stosowanie Zasady IIR nie doprowadzi w pełni do odpowiedniego opodatkowania wyrównawczego po stronie

jednostek dominujących. W takim przypadku ciężar opodatkowania ponoszą również jednostki znajdujące się niżej w strukturze grupy.

Innymi słowy, zasada ta zakłada w uproszczeniu, że jeżeli z jakichś względów nie jest możliwe opodatkowanie wyrównawcze po stronie jednostki dominującej z zastosowaniem Zasady IIR (np. gdy jednostka dominująca jest zlokalizowana w państwie, które nie stosuje Zasady IIR), ciężar podatku wyrównawczego powinny ponieść pozostałe jednostki należące do grupy kapitałowej.

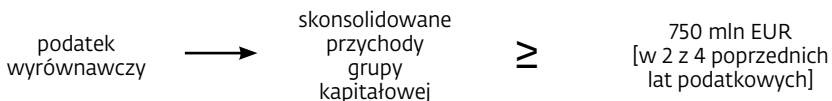
Na gruncie ustawy o PW zasady te zostały wpisane w funkcjonowanie trzech rodzajów podatków wyrównawczych:

- globalnego podatku wyrównawczego,
- krajowego podatku wyrównawczego i
- podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych dochodów – które zostaną szerzej opisane w dalszych częściach poradnika.

Podmioty, których dotyczy podatek wyrównawczy – zakres podmiotowy

Próg skonsolidowanych przychodów

Podatek wyrównawczy dotyczy jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej (międzynarodowej, jak i krajowej), która w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za co najmniej dwa z czterech poprzednich lat podatkowych wykazała roczny przychód całej grupy równy lub wyższy niż 750 000 000 euro.



W przypadku gdy rok podatkowy jest inny niż 12 miesięcy, ww. próg ustala się jako iloczyn liczby miesięcy tego roku podatkowego oraz kwoty 62 500 000 euro.

Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy o PW, próg na takim właśnie poziomie stanowi „kompromis pomiędzy dążeniem do realizacji celów globalnego podatku minimalnego, tj. eliminacji praktyk unikania

opodatkowania, a względami praktycznymi związanymi z nałożeniem zbyt daleko idących obowiązków administracyjnych na mniejsze grupy”.

Z powyższego wynika, że co do zasady każda spółka należąca do grupy kapitałowej (grupy co najmniej dwóch spółek, pomiędzy którymi istnieją powiązania właścicielskie lub powiązania wynikające ze sprawowania kontroli) powinna zweryfikować wartość skonsolidowanych przychodów grupowych z poprzednich lat – w celu oceny, czy będzie zobowiązana do weryfikacji podlegania opodatkowaniu wyrównawczemu i w dalszej kolejności jego skalkulowania i zapłaty. W praktyce – w najczęściej występujących przypadkach polskich spółek należących do międzynarodowych grup kapitałowych – będzie to wymagało uzyskania odpowiednich informacji od innych jednostek grupy, w szczególności od jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Jednostki wchodzące w skład grup kapitałowych, których skonsolidowane przychody nie przekroczą progu 750 000 000 euro (w co najmniej dwóch z czterech ostatnich lat podatkowych), nie będą więc objęte obowiązkami wynikającymi z ustawy o PW. Jednostki należące do grup kapitałowych, w których próg ten będzie przekroczony – nawet jeżeli ich jednostkowe przychody będą stosunkowo niewielkie – będą zaś co do zasady zobowiązane do stosowania skomplikowanych i złożonych przepisów ustawy o PW.

Teoretycznie weryfikacja, czy próg minimalnego przychodu grupowego został przekroczony, wydaje się nie być trudna. Będzie tak w przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy jest sporządzane zgodnie z tzw. akceptowalnym standardem rachunkowości, który ustawa o PW określa jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) oraz właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte standardy rachunkowości państw członkowskich UE lub EOG lub innych państw/terytoriów takich jak Australia, Brazylia, Chiny, Hongkong, Japonia, Kanada, Meksyk, Nowa Zelandia, Indie, Korea, Rosa, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwajcaria czy Wielka Brytania.

W przypadku jednak gdy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest sporządzane według innego tzw. zatwierdzonego standardu rachunkowości (przez który rozumie się właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości, zatwierdzone przez organ dysponujący upoważnieniem prawnym do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości

dla celów sprawozdawczości finansowej, obowiązujących w danej jurysdykcji – ale niebędące kwalifikowanym standardem rachunkowości), konieczne może być dokonanie odpowiednich korekt w celu zniwelowania tzw. istotnych różnic rachunkowych.

W skrócie chodzi tu więc o sytuacje, w których taki „lokalny” standard rachunkowości, zgodnie z którym sporządzono skonsolidowane sprawozdanie finansowe, nie jest ujęty na liście akceptowalnych standardów rachunkowości. Wówczas zasady opodatkowania wyrównawczego wymagają porównania pozycji księgowych, ujętych zgodnie z lokalnym standardem rachunkowości, z MSR/MSSF w celu oceny, czy występują istotne różnice rachunkowe między tymi standardami. Jeżeli takie różnice wystąpią sposób ujęcia pozycji lub transakcji, zgodnie z lokalnymi standardami rachunkowości, musi zostać skorygowany w celu wyeliminowania tych różnic i dostosowania ich ujęcia do zasad zgodnych z MSR/MSSF.

W uproszczeniu można więc stwierdzić, że:

- zatwierdzone standardy rachunkowości, które nie są akceptowalnymi standardami rachunkowości, mogą wymagać korekty ze względu na istotną różnicę rachunkową, podczas gdy
- standardy rachunkowości, które są akceptowalnymi standardami rachunkowości, nie wymagają takiej korekty.

Istotna różnica rachunkowa to przekraczająca 75 000 000 euro łącznie dla wszystkich jednostek wchodzących w skład grupy różnica między:

- 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w „lokalnym” standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, a
- 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF.

W przypadku zaistnienia takiej różnicy kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji ustala się w odniesieniu do danej transakcji zgodnie z MSR lub MSSF (w miejsce zasad/procedur wynikających z lokalnego standardu rachunkowości). W praktyce można jednak założyć, że duża część „lokalnych” standardów rachunkowości będzie jednak zgodna w przeważającej mierze z MSR/MSSF, w związku z czym ich stosowanie nie będzie powodować wystąpienia istotnych różnic rachunkowych.

Co więcej przepisy ustawy o PW przewidują też sytuacje, w których skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy w ogóle nie zostało

sporządzone. W takim przypadku roczny skonsolidowany przychód (w celu zweryfikowania, czy przekroczony został próg 750 000 000 euro) należy ustalić na podstawie tzw. hipotetycznego sprawozdania finansowego. Rozumie się przez nie sprawozdanie, które zostałoby sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, gdyby ta jednostka była zobowiązana do sporządzenia takiego sprawozdania zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości albo innym zatwierdzonym standardem rachunkowości (z uwzględnieniem korekty w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej).

W praktyce oznacza to, że nawet gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego (z uwagi np. na brak przepisów nakładających na nią taki obowiązek), należy przeprowadzić tzw. test hipotetycznej (domniemanej) konsolidacji. Polega on na zbadaniu, czy – gdyby taka jednostka miała obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z akceptowalnym/zatwierdzonym standardem rachunkowości – konsolidowałaby księgowo swoje spółki zależne. Jeżeli tak, skonsolidowane sprawozdanie finansowe (wyłącznie dla celów kalkulacyjno-weryfikacyjnych opodatkowania wyrównawczego) powinno zostać sporządzone – albo według akceptowanego standardu rachunkowości, albo według innego zatwierzonego standardu rachunkowości, podlegającego skorygowaniu w celu zapobieżenia wszelkim istotnym różnicom rachunkowym. Grupa może w tym celu wybrać standard rachunkowości spośród zatwierdzonych standardów rachunkowości, obowiązujących w kraju lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest następnie wykorzystywane m.in. przy weryfikacji przekroczenia progu przychodowego 750 000 000 euro.

Jednostki wyłączone

Wspomniany powyżej minimalny przychód grupowy ustala się z uwzględnieniem przychodów tzw. jednostek wyłączonych. Są to po prostu jednostki wyłączone z zakresu stosowania nowych przepisów (na mocy art. 5 ustawy o PW) – co do zasady ze względu na szczególny cel funkcjonowania lub status takich jednostek. Zalicza się do nich:

- 1) jednostki rządowe;
- 2) organizacje międzynarodowe;
- 3) organizacje nienastawione na zysk;

- 4) fundusze emerytalne;
- 5) fundusze inwestycyjne będące jednostkami dominującymi najwyższego szczebla;
- 6) jednostki inwestujące w nieruchomości, jeżeli są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla.

Przepisy ustawy o PW szczegółowo określają kryteria, jakie powinny spełniać spółki, aby mogły się zaliczać do jednej z ww. kategorii jednostek wyłączonych.

Ponadto jednostkami wyłączonymi są też jednostki pomocnicze względem ww. podmiotów – szczegółowo scharakteryzowane w punktach 7 i 8 ustępu 2 artykułu 5 ustawy o PW. Chodzi tu o jednostki o charakterze „pomocniczym” względem zasadniczych jednostek wyłączonych (wskazanych powyżej), spełniające dwa kryteria, z których pierwsze odnosi się do rodzaju jednostki posiadającej udziały w takiej jednostce pomocniczej i wysokości tych udziałów (generalnie chodzi o jednostki zależne od „podstawowych” jednostek wyłączonych), a drugie – do rodzaju wykonywanej przez nie działalności albo rodzaju osiągniętych przychodów. Uzasadnieniem dla wyłączenia spod podatku wyrównawczego jest to, że „podstawowe” jednostki wyłączone mogą być zobowiązane, np. z przyczyn regulacyjnych, do posiadania aktywów lub pełnienia określonych funkcji za pośrednictwem oddzielnych jednostek.

Kwalifikacja danej jednostki jako jednostki wyłączonej ma trzy podstawowe, praktyczne skutki, tj.:

- 1) nie stosuje się do takiej jednostki zasad podatku wyrównawczego – w związku z czym przykładowo jednostka wyłączona, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, nie musi stosować Zasady IIR, a zasada ta musi być stosowana przez następną jednostkę w łańcuchu własności – zob. też poniżej;
- 2) zyski, straty, naliczone podatki i inne wartości dotyczące jednostek wyłączonych zasadniczo nie są brane pod uwagę dla potrzeb różnych kalkulacji w ramach podatku wyrównawczego, z wyjątkiem obliczania minimalnego przychodu grupowego na potrzeby ustalenia, czy grupa jest objęta podatkiem wyrównawczym – zob. powyżej;
- 3) jednostki wyłączone nie mają żadnych obowiązków administracyjnych wynikających z rozliczenia podatku wyrównawczego, a dane dotyczące ich zysków, podatków, itp. nie są, co do zasady, raportowane do administracji skarbowej w ramach raportowania podatku wyrównawczego.

Który podatek może obciążyć polskie podmioty

Jak wskazano powyżej, podatek wyrównawczy to tak naprawdę trzy współzależne podatki, którym podlegają różne jednostki należące do grupy kapitałowej. Z perspektywy opodatkowania wyrównawczego w Polsce:

- 1) globalny podatek wyrównawczy dotyczyć będzie co do zasady spółek dominujących zlokalizowanych w Polsce (spółek dominujących najwyższego szczebla albo spółek dominujących niższego szczebla, jeżeli spółka dominująca najwyższego szczebla z innego kraju nie będzie rozliczać podatku wyrównawczego),
- 2) krajowy podatek wyrównawczy dotyczyć będzie co do zasady wszystkich polskich spółek z danej grupy kapitałowej, w przypadku gdy ich zyski będą niedostatecznie opodatkowane w Polsce (efektywna stawka podatkowa poniżej 15%),
- 3) podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków może zostać nałożony na polskie spółki, jeżeli niedostatecznie opodatkowane zyski ich spółek powiązanych nie zostaną opodatkowane podatkiem wyrównawczym w kraju ich rezydencji lub przez jednostkę dominującą.

Globalny podatek wyrównawczy

Globalny podatek wyrównawczy realizuje główne założenie minimalnego opodatkowania grup kapitałowych – Zasadę IIR – poprzez dążenie do opodatkowania zysków spółek zależnych zlokalizowanych w krajach o niskim opodatkowaniu, w kraju gdzie siedzibę/rezydencję ma spółka-matka (jednostka dominująca najwyższego szczebla).

Obowiązek rozliczenia tego podatku spoczywa więc na spółce-matce, która – w uproszczeniu – w kraju swojej rezydencji powinna niejako dopłacić podatek od dochodów swoich spółek zależnych, które w kraju swojej rezydencji zapłaciły podatek niższy od oczekiwanego (skalkulowanego według efektywnej stawki podatkowej 15%).

W praktyce oznacza to, że – z polskiej perspektywy – globalny podatek wyrównawczy będzie dotyczył wyłącznie grup kapitałowych, w których spółką dominującą najwyższego szczebla (nad którą w strukturze właścicielskiej nie ma już innej spółki) jest polska spółka. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego, zobowiązanym do skalkulowania podatku z uwzględnieniem swoich nisko opodatkowanych (zagranicznych)

spółek zależnych będzie więc polska spółka znajdująca się na najwyższym szczeblu całej grupy.

Biorąc dodatkowo pod uwagę, że generalnie podatek wyrównawczy dotyczy dużych grup kapitałowych o przychodach przekraczających 750 000 000 euro, w ostatecznym rozrachunku podatników tego podatku będzie w Polsce stosunkowo niewiele.

W uzasadnieniu do ustawy o PW wskazano, że globalny podatek wyrównawczy będzie dotyczył jedynie kilkudziesięciu grup międzynarodowych z polską jednostką dominującą najwyższego szczebla – tylko tyle bowiem grup z polską jednostką dominującą najwyższego szczebla może spełniać powyższe kryterium przychodowe.

Nadmienić w tym miejscu należy, że wynikający z Zasady IIR obowiązek włączenia dochodów spółek zależnych do opodatkowania w spółce dominującej może w określonych przypadkach przechodzić w dół grupy kapitałowej na jednostki dominujące niższych szczebli. Dziać się tak będzie w przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla będzie jednostką wyłączonej (zob. powyżej) lub będzie zlokalizowana w kraju, w którym nie wdrożono zasad opodatkowania wyrównawczego (Zasady IIR). Teoretycznie może być więc tak, że polska spółka dominująca niższego szczebla będzie podatnikiem podatku globalnego – gdy znajdująca się nad nią w strukturze grupy jednostka dominująca najwyższego szczebla nie będzie zobowiązana do rozliczenia takiego podatku. Choć w praktyce takie sytuacje nie będą najpewniej występować często.

Niezależnie od powyższego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego będą też tzw. jednostki dominujące znajdujące się w częściowym posiadaniu – także wtedy gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla będzie stosować zasadę IIR (mogą więc wystąpić sytuacje, gdy podatnikami globalnego podatku wyrównawczego będzie więcej niż jedna spółka z grupy). Chodzi tu o jednostki należące w ponad 20% (według udziału w zysku) do właścicieli spoza grupy. Rozwiązanie to ma zapobiec nieopodatkowaniu tej części dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, która przypadłaby (pośrednio) na udziałowców mniejszościowych niebędących członkami danej grupy. W przypadku wystąpienia takiej sytuacji globalny podatek wyrównawczy (do zysków jednostek zależnych) będzie co do zasady rozliczany w pierwszej kolejności przez jednostkę dominującą znajdującą się w częściowym posiadaniu z możliwością jego odliczenia przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

Reasumując, globalny podatek wyrównawczy z uwagi na swój charakter i typ spółek funkcjonujących w Polsce w ramach grup kapitałowych (tj. raczej spółki zależne niż spółki dominujące najwyższego szczebla) będzie miał zastosowanie do ograniczonej liczby podmiotów (znajdujących się na szczycie największych grup kapitałowych wywodzących się z Polski i posiadających zagraniczne spółki zależne). Takie (nieliczne) spółki będą przy tym zobligowane do przeprowadzenia skomplikowanej i złożonej weryfikacji poziomu opodatkowania wszystkich swoich zagranicznych spółek zależnych i jeżeli okaże się on niewystarczający – do zapłaty globalnego podatku wyrównawczego w Polsce.

Spójne z powyższym jest też wyłączenie z opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym członków krajowych grup kapitałowych (tj. grup, których wszystkie jednostki są zlokalizowane w Polsce), a także wyłączenie z mechanizmu rozliczenia podatku wyrównawczego polskich podatników krajowego podatku wyrównawczego należących do grup międzynarodowych z jednostką dominującą najwyższego szczebla w Polsce. Te podmioty będą bowiem objęte co do zasady krajowym podatkiem wyrównawczym, co z punktu widzenia polskiego systemu podatkowego będzie wystarczające – spółka dominująca w Polsce nie będzie musiała niejako dublować naliczać globalnego podatku wyrównawczego.

Krajowy podatek wyrównawczy

Z perspektywy polskiej rzeczywistości prawno-gospodarczej głównym elementem systemu opodatkowania wyrównawczego będzie krajowy podatek wyrównawczy.

Wynika to przede wszystkim z tego, że duża liczba polskich spółek funkcjonujących w ramach grup kapitałowych to spółki zależne od zagranicznych spółek dominujących. W takich grupach kapitałowych globalny podatek wyrównawczy będzie co do zasady rozliczany za granicą. Na polskich spółkach zależnych może zaś ciążyć obowiązek rozliczenia krajowego podatku wyrównawczego.

Projektodawca nowych przepisów zakłada, że potencjalnymi podatnikami podatku wyrównawczego będzie w Polsce kilka tysięcy podmiotów. Jest to oczywiście szacunek mało precyzyjny, ale pozawala na stwierdzenie, że podatników krajowego podatku wyrównawczego będzie wyraźnie więcej niż podatników globalnego podatku wyrównawczego (szacowanych na kilkudziesięciu).

Wprowadzenie krajowego podatku wyrównawczego ma też z założenia stanowić rodzaj tarczy chroniącej przed opodatkowaniem wyrównawczym dotyczącym jednostek zlokalizowanych w danym państwie (tutaj: w Polsce), jednakże nakładanym i pobieranym w państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla (za granicą) – jako globalny podatek wyrównawczy. W przypadku bowiem globalnego podatku wyrównawczego podatek jest rozliczany przez jednostkę dominującą w kraju jej lokalizacji, pomimo że podstawą jego naliczenia są nisko opodatkowane zyski jej spółek zależnych uzyskane w krajach, w których zlokalizowane są te jednostki zależne.

Krajowy podatek wyrównawczy nakładany w kraju rezydencji jednostek zależnych ma co do zasady pozwalać tym państwom czerpać korzyści z tytułu podatku wyrównawczego pobieranego od nisko opodatkowanych jednostek zlokalizowanych na ich terytorium. Większość krajów implementujących opodatkowanie wyrównawcze, w tym Polska, wprowadza tego typu rozwiązanie.

Krajowy podatek wyrównawczy jest pod względem konstrukcyjnym podobny do globalnego podatku wyrównawczego, tzn. wymaga przeprowadzenia zbliżonych operacji rachunkowo-kalkulacyjnych (w tym przeprowadzenia tzw. testu efektywnej stawki podatkowej i jej porównania ze stawką minimalną 15%), przy czym jest rozliczany „lokalnie” przez spółki zależne z danej jurysdykcji, a nie „globalnie” dla całej grupy kapitałowej (jako suma podatków jurysdykcyjnych) jak w przypadku globalnego podatku wyrównawczego rozliczanego co do zasady przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

Jednocześnie mechanizm opodatkowania wyrównawczego zakłada odliczenie od globalnego podatku wyrównawczego (lub wyłączenie z opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym) kwot krajowego podatku wyrównawczego zapłaconego w poszczególnych krajach spółek zależnych. W ten sposób zapewniona ma być jednokrotność opodatkowania wyrównawczego tych samych nisko opodatkowanych dochodów.

Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków

Jak wskazano powyżej, podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków („PWNOZ”) stanowi „mechanizm rezerwoy” wobec Zasady IIR. PWNOZ ma zatem charakter komplementarny i działa wówczas, gdy stosowanie Zasady IIR (realizowanej przez globalny podatek wyrównawczy i krajowy podatek wyrównawczy) nie prowadzi do nałożenia pełnego opodatkowania wyrównawczego.

Mechanizm opodatkowania wyrównawczego zakłada, że w pierwszej kolejności oblicza się globalny podatek wyrównawczy, a w przypadku stwierdzenia, iż nie podlega on zapłacie (np. jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączonej lub jest zlokalizowana w państwie niestosującym Zasady IIR lub w państwie o niskim poziomie opodatkowania), taka nierozliczona kwota służy wyliczeniu PWNOZ – w praktyce przypisaniu tego podatku do jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w tym spółek polskich.

Polskie spółki mogą być więc także podatnikami PWNOZ, w sytuacji gdy podatek wyrównawczy nie został zadeklarowany ani przez spółki zależne z innego kraju, w którym były niedostatecznie opodatkowane (jako krajowy podatek wyrównawczy) ani przez jednostki dominujące (jako globalny podatek wyrównawczy) – według kluczy alokacji przewidzianych w przepisach pozwalających proporcjonalnie rozłożyć taki podatek na pozostałe spółki z grupy (odwołujących się do liczby pracowników i wartości rzeczowych aktywów trwałych posiadanych przez spółki w danym państwie).

Kiedy nie trzeba liczyć podatku wyrównawczego – bezpieczne przystanie (uproszczenia, preferencje, wyłączenia)

Przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym przewidują też pewne rozwiązania wyłączające lub ograniczające stosowanie tego opodatkowania – określane również bezpośrednio w ustawie o PW mianem bezpiecznych przystani.

Cechą wspólną tych bezpiecznych przystani jest to, że są opcją do wyboru dla podatników (dla danego roku podatkowego), o czym grupy kapitałowe powinny poinformować administrację skarbową. Sposób składania tych informacji nie został jednak sprecyzowany w przepisach. Można jednak przypuszczać, że będzie dokonywany w informacji o opodatkowaniu wyrównawczym za dany rok. Odrębnego zawiadomienia wymagać będzie skorzystanie z bezpiecznej przystani w początkowym (pięcioletnim) okresie działalności (punkt 3 poniżej).

1) Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w formule bezpiecznej przystani (art. 125 ustawy o PW)

Bezpieczna przystań w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego jest przykładem zastosowania w praktyce jednej z głównych cech konstrukcyjnych opodatkowania wyrównawczego, tj. wyelimi-

nowania podwójnego (dwukrotnego) opodatkowania tych samych zysków – które teoretycznie mogłyby się pojawić z uwagi na stosowanie dwóch równoległych mechanizmów naliczania podatku wyrównawczego, tj. podatku globalnego i podatku krajowego.

Odliczenie podatku krajowego należnego w innym kraju od podatku globalnego należnego w Polsce jest wpisane w metodologię kalkulacji podatku globalnego. Bezpieczna przystań w tym zakresie stanowi w pewnym sensie „kwalifikowaną” postać tej zasady, pozwalającą na generalne zwolnienie z konieczności obliczania globalnego podatku wyrównawczego przy spełnieniu określonych warunków w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego w innych państwach.

W szerokim zakresie, z perspektywy Polski, wspomniane powyżej zasady eliminowania podwójnego opodatkowania tych samych zysków mogą działać dwukierunkowo:

- a) zapłata polskiego krajowego podatku wyrównawczego przez polską jednostkę zależną będzie co do zasady wyłączać obowiązek rozliczenia podatku wyrównawczego (globalnego) przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w jurysdykcji jej lokalizacji, innej niż Polska – szczegółowe zasady i warunki takiego wyłączenia określać zaś będą przepisy tej innej jurysdykcji,
- b) zapłata tzw. kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego w innej jurysdykcji będzie wyłączać obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego przez polską jednostkę dominującą w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w tej innej jurysdykcji – taką bezpieczną przystań regulują polskie przepisy (art. 125 ustawy o PW) i o nich dalej będzie mowa.

WAŻNE

Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy to co do zasady podatek ustalany i pobierany w innym niż Polska państwie/jurysdykcji od niedostatecznie opodatkowanych zysków zlokalizowanych tam spółek – w sposób spójny z zasadami dyrektywy (lub ustaleniami OECD w zakresie podatku wyrównawczego w przypadku podmiotów spoza Unii Europejskiej), w tym z uwzględnieniem minimalnej stawki podatkowej (15%).

W praktyce ww. bezpieczna przystań polega więc na tym, że polska jednostka dominująca najwyższego szczebla (polski podatnik globalnego

podatku wyrównawczego) licząc swój globalny podatek wyrównawczy, nie bierze pod uwagę jednostek składowych z jurysdykcji, dla której wybrano to rozwiązanie. Wyboru takiego można dokonać co do zasady w odniesieniu do całej jurysdykcji, w której zlokalizowane są jednostki zależne, jeżeli łącznie są spełnione poniższe warunki:

- a) wszystkie jednostki zlokalizowane w tej jurysdykcji, dla których polska spółka dominująca jako podatnik globalnego podatku wyrównawczego obliczałaby efektywną stawkę podatkową, podlegają opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym i podatek ten jest w całości wymagalny do zapłaty (z uwzględnieniem art. 13 ust. 2 ustawy o PW),
- b) jurysdykcja, dla której wybór stosowania bezpiecznej przystani ma być dokonany, wskazana jest we właściwym obwieszczeniu wydanym przez Ministra Finansów.

Chcąc zastosować bezpieczną przystań w opisanym powyżej zakresie polski podatnik globalnego podatku wyrównawczego musi więc (i) ocenić, czy w danej jurysdykcji wszystkie jednostki zależne, które byłyby „standardowo” przez niego uwzględniane w wyliczeniu globalnego podatku wyrównawczego, są objęte kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym i czy jest on wymagalny do zapłaty, a następnie (ii) sprawdzić, czy ta jurysdykcja znajduje się na wykazie „kwalifikowanych” jurysdykcji ogłaszanych przez Ministra Finansów.

2) Wyłączenie de minimis (art. 124 ustawy o PW)

Globalnego podatku wyrównawczego ani krajowego podatku wyrównawczego nie trzeba obliczać dla spółek zlokalizowanych w danej jurysdykcji (np. wszystkich spółek danej grupy zlokalizowanych w Polsce), których dochody/przychody nie przekraczają określonych progów.

Konkretniej – wyłączenie to ma zastosowanie, jeżeli:

- średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji jest mniejszy niż 10 000 000 euro oraz
- średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji jest mniejszy niż 1 000 000 euro albo została osiągnięta średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata w przypadku wszystkich takich jednostek.

Celem tej regulacji jest – jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy o PW – uniknięcie komplikacji i obciążeń administracyjnych związanych z pełnym wyliczeniem efektywnej stawki podatkowej w przypadkach,

gdy szacowana niewielka kwota podatku wyrównawczego nie wydaje się uzasadniać związanych z tym kosztów administracyjnych.

Wyłączenie de minimis ma charakter jurysdykcyjny, tj. obejmuje wszystkie jednostki zlokalizowane w danej jurysdykcji (np. w Polsce). Średni kwalifikowany przychód i średni kwalifikowany dochód oblicza się jako średnią arytmetyczną tych wielkości osiągniętych, za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.

3) Bezpieczne przystanie w początkowym okresie działalności (art. 128 i 129 ustawy o PW)

Jednostki składowe międzynarodowych grup kapitałowych mogą nie obliczać krajowego podatku wyrównawczego oraz PWNOZ przez pierwsze pięć lat działalności takiej grupy.

Warunki do skorzystania z tej preferencji są następujące:

- a) jednostki składowe grupy są zlokalizowane w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach liczonych łącznie z jurysdykcją lokalizacji jednostki dominującej (w poszczególnych latach pięcioletniego okresu początkowej działalności) oraz
- b) suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy nie przekracza 50 000 000 euro, z wyłączeniem jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której jednostki składowe tej grupy wykazują najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych (według stanu w roku podatkowym, w którym po raz pierwszy zastosowanie do tej grupy miały regulacje o podatku wyrównawczym).

Wyłączenie to nie dotyczy – w zakresie krajowego podatku wyrównawczego – jednostek składowych grupy międzynarodowej, w odniesieniu do których jakkolwiek jednostka dominująca stosuje kwalifikowaną Zasadę IRR.

W sposób szczególny zdefiniowano też okres pięciu początkowych lat działalności grupy. Co do zasady okres ten jest liczony od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym dana grupa międzynarodowa spełniła warunek do objęcia jej opodatkowaniem wyrównawczym w postaci przekroczenia minimalnego grupowego przychodu (750 000 000 euro). Natomiast w przypadku grup międzynarodowych, które spełniają ten warunek z dniem wejścia w życie ustawy o PW, a zarazem są objęte zakresem dyrektywy 2022/2523 za rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2023 r. (wcześniejszy dzień wejście w życie dyrektywy 2022/2523),

wskazany pięcioletni okres należy liczyć mając na uwadze ten wcześniejszy termin wejścia w życie dyrektywy. Tym samym pięcioletni okres liczony będzie w takich sytuacjach od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r.

Z analogicznego rozwiązania polegającego na zwolnieniu z obowiązku obliczania krajowego podatku wyrównawczego w okresie pierwszych pięciu lat podatkowych działalności (tj. pierwszych pięciu lat podatkowych liczonych od roku spełnienia warunku minimalnego przychodu grupowego) mogą korzystać także krajowe grupy kapitałowe.

4) Tymczasowa bezpieczna przystań CbCR (art. 146 ustawy o PW)

Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy o PW tymczasowa bezpieczna przystań CbCR jest to krótkoterminowy środek, którego celem jest nieopodatkowanie podatkiem wyrównawczym zysków w pierwszych latach działalności grup, w niektórych jurysdykcjach o niższym ryzyku wystąpienia sytuacji, którym opodatkowanie wyrównawcze ma przeciwdziałać. W konsekwencji, jeżeli grupa jest w stanie wykazać, w oparciu o kwalifikujące się dane, że dla danej jurysdykcji spełnione są określone warunki, bezpieczna przystań CbCR umożliwi niewykonywanie szczegółowych kalkulacji związanych z opodatkowaniem wyrównawczym w odniesieniu do tej jurysdykcji.

Tymczasowa bezpieczna przystań CbCR przewiduje (jako opcję do wyboru przez podatnika) wyłączenie obowiązku obliczania globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub PWNOZ, jeżeli dla danej jurysdykcji spełniony będzie co najmniej jeden z trzech następującego warunków:

- 1) test de minimis, tj. możliwy jest wybór wyłączenia de minimis, przy czym parametry tego wyłączenia określa się w specyficzny dla tej bezpiecznej przystani sposób;
- 2) test efektywnej stawki podatkowej, tj. tzw. uproszczona efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od uproszczonej stawki minimalnej (jako którą przyjęto wartości 15%, 16% i 17% dla kolejnych lat odpowiednio 2024, 2025 i 2026); uproszczona efektywna stawka podatkowa powinna być liczona według wzoru:

uproszczone podatki kwalifikowane
wszystkich jednostek składowych
zlokalizowanych w danej jurysdykcji

zysk przed opodatkowaniem dla tej jurysdykcji

X 100%

gdzie:

- uproszczone podatki kwalifikowane to co do zasady kwoty podatku dochodowego w części bieżącej oraz odroczonej wykazane w sprawozdaniu finansowym
 - zysk przed opodatkowaniem to co do zasady zysk (strata) przed opodatkowaniem, dla danej jurysdykcji, wykazany w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów CbCR;
- 3) test rutynowych zysków, tj. zysk przed opodatkowaniem jest równy lub niższy od kwoty substratu majątkowo-osobowego (obliczonej zgodnie z art. 101 ustawy o PW).

Wybór stosowania bezpiecznej przystani CbCR obowiązuje przez okres jednego roku podatkowego, przy czym wybór ten może być ponawiany i może mieć zastosowanie do lat podatkowych, które zaczynają się nie później niż 31 grudnia 2026 r. i kończą się nie później niż 30 czerwca 2028 r.

5) Tymczasowa bezpieczna przystań dla podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (art. 147 ustawy o PW)

Jest to szczególne rozwiązanie odnoszące się wyłącznie do PWNOZ. Zakłada ono, że dla lat podatkowych kończących się nie później niż 31 grudnia 2026 r., w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych dochodów (tj. w kwocie podatku wyrównawczego podlegającego „rozdzieleniu” na jednostki składowe grupy kapitałowej, jeżeli podatek ten nie został rozliczony w ramach grupy jako globalny podatek wyrównawczy lub krajowy podatek wyrównawczy) nie uwzględnia się kwot dotyczących nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla, jeżeli w tej jurysdykcji nominalna stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wynosi co najmniej 20%.

6) Bezpieczna przystań dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności (art. 126 i 127 ustawy o PW)

Ta bezpieczna przystań ma charakter uproszczenia kalkulacyjnego, tj. nie zwalnia ani nie łagodzi sama w sobie opodatkowania wyrównawczego, ale pozwala na stosowanie pewnych uproszczeń przy weryfikacji

możliwości korzystania z innych „preferencji” związanych z opodatkowaniem wyrównawczym.

Rozwiązanie to jest adresowane do „jednostek osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności”, którymi w uproszczeniu są jednostki nieuwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność. Dla celów opodatkowania wyrównawczego stanowią one jednostki składowe grupy, jednakże, z uwagi na niską istotność osiąganych przez nie wyników finansowych, za celową uznano minimalizację w odniesieniu do tych jednostek obciążeń administracyjnych (kalkulacyjnych) związanych z opodatkowaniem wyrównawczym.

Uproszczenia te polegają na tym, że dla celów sprawdzenia, czy:

- a) nadwyżka zysku wynosi więcej niż zero,
- b) możliwy jest wybór wyłączenia de minimis,
- c) efektywna stawka podatkowa jest wyższa niż minimalna stawka podatkowa,

jednostka osiągająca wyniki finansowe o niskiej istotności może przyjąć, że:

- a) kwalifikowany dochód i kwalifikowany przychód ustala się w kwocie równej przychodom tej jednostki, podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów sporządzonej zgodnie z przepisami o wymianie informacji podatkowych pomiędzy państwami (CbCR – country by country reporting; w Polsce są to przepisy ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami);
- b) skorygowane podatki kwalifikowane ustala się w kwocie podatku dochodowego podlegającej wykazaniu w takiej informacji o grupie podmiotów.

Jak oblicza się podatek wyrównawczy

Kalkulacja podatku wyrównawczego będzie wielopoziomowa i wymagać będzie wyodrębnienia/wyliczenia wielu pomocniczych wartości – co do zasady pochodzących ze sprawozdań finansowych. Podatek wyrównawczy opiera się bowiem co do zasady na pojęciach i wielkościach bilansowych, a nie podatkowych. Punktem wyjścia do ustalenia kluczowych dla tego podatku wartości i wskaźników są zasady wynikające ze stosowanych standardów rachunkowości i dane źródłowe zaczerpnięte ze sprawozdań finansowych. Stąd też większość definicji używanych

w regulacjach podatku wyrównawczego odwołuje się do pojęć z zakresu rachunkowości i prawa bilansowego lub terminów powszechnie używanych i stosowanych dla celów rachunkowych.

W schemacie wyliczenia podatku wyrównawczego (zarówno w wariacie globalnym i krajowym – gdyż oba te „uzupełniające” się rodzaje podatku wyrównawczego bazują na podobnych mechanizmach) można wyodrębnić pięć głównych kroków (przy czym dla kroków tych może być konieczne wyliczenie dalszych danych i wielkości pomocniczych, co z kolei sprawia, że w rzeczywistości różnych działań obliczeniowych może być znacznie więcej):

- Krok 0 – wyliczenie minimalnego przychodu grupowego,
- Krok 1 – wyliczenie tzw. jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto,
- Krok 2 – wyliczenie tzw. efektywnej stawki podatkowej (i na jej podstawie również indywidualnej stawki podatkowej),
- Krok 3 – wyliczenie tzw. nadwyżki zysku,
- Krok 4 – wyliczenie podatku wyrównawczego.

Krok 0: Pierwszy krok, jaki należy wykonać w całym ciągu działań zmierzających w ostatecznym rozrachunku do ustalenia kwoty podatku wyrównawczego, to ustalenie, czy grupa kapitałowa jest w ogóle objęta regulacjami o opodatkowaniu wyrównawczym. Dokonuje się go poprzez wspomniany już powyżej test minimalnego przychodu grupowego, porównując skonsolidowane przychody grupy kapitałowej wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym z czterech ostatnich lat z ustawowym progiem 750 000 000 euro. Jeżeli próg ten został przekroczony w co najmniej dwóch z tych czterech lat, grupa jest co do zasady objęta regulacjami podatku wyrównawczego i jest zobowiązana co przeprowadzenia co najmniej dwóch kolejnych kroków – kroku 1 i kroku 2.

Krok 1 i krok 2 mają dać odpowiedź na pytanie, czy w poszczególnych jurysdykcjach, w których grupa kapitałowa ma swoje jednostki składowe, pojawi się faktycznie podatek wyrównawczy, tzn. czy dana jurysdykcja jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania. Podatek wyrównawczy – jak wskazano już powyżej – liczy się na poziomie jurysdykcji, a nie poszczególnych jednostek. Jednostki następnie płacą podatek wyrównawczy zgodnie z przypisanym im udziałem procentowym, przy czym w praktyce najczęściej globalny podatek wyrównawczy rozlicza spółka dominująca najwyższego szczebla, a krajowy podatek wyrównawczy – jednostka zależna zlokalizowana w jurysdykcji o niskim

poziomie opodatkowania (wszystkie takie jednostki, jeżeli w danej jurysdykcji jest ich więcej niż jedna).

Krok 3 i krok 4 prowadzą już zaś do wyliczenia kwoty takiego podatku.

Krok 1: Dana jurysdykcja jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, jeżeli:

- a) spółki zlokalizowane tej jurysdykcji osiągnęły w danym roku podatkowym tzw. jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto i
- b) efektywna stawka opodatkowania w tej jurysdykcji jest niższa od stawki minimalnej 15%.

Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto to dodatnia różnica pomiędzy kwalifikowanym dochodem wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji a kwalifikowaną stratą wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

$$\begin{array}{r} \text{jurysdykcyjny} \\ \text{kwalifikowany} \\ \text{dochód netto} \end{array} = \begin{array}{r} \text{suma kwalifi-} \\ \text{kowanych do-} \\ \text{chodów netto} \\ \text{jednostek w ju-} \\ \text{rydykcji} \end{array} - \begin{array}{r} \text{suma kwalifi-} \\ \text{kowanych strat} \\ \text{netto jednostek} \\ \text{w jurysdykcji} \end{array}$$

Z powyższego wynika m.in., że jeżeli suma kwalifikowanych strat będzie wyższa niż kwalifikowany dochód jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, nie wystąpi jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla tej jurysdykcji, lecz jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto. W konsekwencji nie będzie konieczne obliczanie efektywnej stawki podatkowej i nie powstanie dla takiej jurysdykcji podatek wyrównawczy. Innymi słowy, jeżeli w danej jurysdykcji łączne straty kwalifikowane spółek zależnych były wyższe od ich dochodów – podatek wyrównawczy nie jest liczony.

Krok 2: W celu ustalenia efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji należy podzielić sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji przez jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto.

$$\begin{array}{r} \text{efektywna stawka} \\ \text{podatkowa} \end{array} = \frac{\begin{array}{r} \text{suma skorygowanych podatków} \\ \text{kwalifikowanych jednostek składowych} \\ \text{zlokalizowanych w danej jurysdykcji} \end{array}}{\text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto}}$$

Jeżeli tak obliczona efektywna stawka podatkowa obliczona dla danej jurysdykcji będzie niższa od stawki minimalnej przyjętej w przepisach o podatku wyrównawczym tj. 15%, taka jurysdykcja (z jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto) będzie tzw. jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, objętą podatkiem wyrównawczym.

Podobnie jak jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, efektywna stawka podatkowa jest obliczana dla danej jurysdykcji, a więc z uwzględnieniem wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji. Jest to zatem „kalkulacja scalona” w odniesieniu do danej jurysdykcji, oparta na sumarycznym kwalifikowanym dochodzie i skorygowanych podatkach kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych tej samej grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji.

Konsekwencją ustalania efektywnej stawki podatkowej w ujęciu „scalonym” (odnoszącej się do wszystkich jednostek grupy w danej jurysdykcji) jest to, że mogą wystąpić przypadki, w których podatek wyrównawczy zostaje naliczony w odniesieniu do jednostki, która nie byłaby nisko opodatkowaną jednostką składową, w przypadku odrębnej kalkulacji efektywnej stawki podatkowej dla tej konkretnej jednostki. Z kolei jednostka, która byłaby nisko opodatkowaną jednostką objętą podatkiem wyrównawczym w ujęciu autonomicznym, może nie być uznana za taką jednostkę ze względu na bardziej korzystne parametry podatkowe osiągnięte przez inne jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.

Efektywna stawka podatkowa poniżej stawki minimalnej 15% zobowiązuje do wyliczenia tzw. indywidualnej stawki podatkowej, według której w kolejnych krokach liczony będzie podatek wyrównawczy. Indywidualna stawka podatkowa powstaje po odjęciu stawki efektywnej od stawki minimalnej.

$$\begin{array}{l} \text{indywidualna} \\ \text{stawka} \\ \text{podatkowa} \end{array} = \begin{array}{l} \text{minimalna} \\ \text{stawka podat-} \\ \text{kowa (15\%)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{efektywna} \\ \text{stawka} \\ \text{podatkowa} \end{array}$$

Z powyższego (krok 1 i krok 2) wynika więc zatem, że w ramach weryfikacji obowiązku rozliczania podatku wyrównawczego:

- a) dla każdej jurysdykcji, w której znajdują się jednostki zależne, należy określić:
 - jednostkowy kwalifikowany dochód netto,
 - efektywną stawkę podatkową.

b) żeby zaś określić te dwie wielkości dla każdej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, należy oszacować:

- kwalifikowany dochód/stratę,
- skorygowane podatki kwalifikowane.

Kwestie związane z oszacowaniem kwalifikowanego dochodu/straty oraz skorygowanych podatków kwalifikowanych – kluczowych wielkości na gruncie podatku wyrównawczego – opisane są poniżej.

Krok 3: Jeżeli w wyniku zastosowania kroku 1 i kroku 2 okaże się, że w danej jurysdykcji w danym roku podatkowym wystąpił jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto i efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15%, daną jurysdykcję uznaje się za jurysdykcję o niskim poziomie opodatkowania, a jednostki składowe grupy zlokalizowane w tej jurysdykcji są uznawane za nisko opodatkowane jednostki składowe. Dla takich nisko opodatkowanych jednostek składowych należy zaś co do zasady obliczyć podatek wyrównawczy (o ile nie znajdują zastosowania wyłączenia/uproszczenia opisane w punkcie dotyczącym tzw. bezpiecznych przystani).

Podatek wyrównawczy dla danej jurysdykcji (niebędący jeszcze ostateczną kwotą do zapłaty przez podatnika) oblicza się stosując indywidualną stawkę podatkową do tzw. nadwyżki zysku. Nadwyżkę zysku stanowi zaś różnica pomiędzy jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a tzw. substratem majątkowo-osobowym. Nadwyżka zysku dla danej jurysdykcji jest więc kwotą jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto pozostałą po zastosowaniu wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego.

$$\text{nadwyżka zysku} = \text{jednostkowy kwalifikowany dochód netto} - \text{substrat majątkowo-osobowy}$$

Pomniejszenie dochodu o substrat majątkowo-osobowy ma w założeniu łączyć opodatkowanie w jurysdykcjach, w których prowadzona jest faktyczna działalność gospodarcza wymagająca fizycznej obecności. Przyjmuje się bowiem, że w takim przypadku mało prawdopodobne jest rozwinięcie się praktyk związanych z erozją podstawy opodatkowania i przenoszeniem zysku.

Substrat majątkowo-osobowy stanowi suma obliczonych dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji kwot wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych.

Wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego składa się z dwóch elementów:

- a) wyłączenia z tytułu płac i
- b) wyłączenia z tytułu rzeczowych aktywów trwałych.

Każde z tych wyłączeń pozwala rozliczyć jako pomniejszenie jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, będącego podstawą do obliczenia podatku wyrównawczego, do 5% odpowiednio:

- a) kosztów ponoszonych bezpośrednio w związku z zatrudnieniem pracowników jednostki w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy, wykonujących czynności na rzecz grupy w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej (ale też niezależnych zleceniobiorców uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej grupy, podlegających jej kierownictwu i kontroli);

Do kosztów tych zalicza się wynagrodzenia, inne koszty stanowiące dla pracownika odrębne świadczenia indywidualne (osobiste), np. z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego czy programów emerytalnych, ale również obciążające pracodawcę – związane z zatrudnieniem – podatki i składki na ubezpieczenie społeczne.

- b) wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych jednostki (liczonej jako połowa sumy wartości bilansowych rzeczowych aktywów trwałych na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego).

Do rzeczowych aktywów trwałych zalicza się składniki rzeczowych aktywów trwałych, zasoby naturalne, prawo korzystającego do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych w ramach umowy leasingu, prawa do nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych przyznane przez organy jurysdykcji, w szczególności prawa o charakterze koncesyjnym, których uzyskanie wiąże się z koniecznością dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe.

$$\begin{array}{rcccl} \text{substrat} & & & & 5\% \text{ wartości} \\ \text{majątkowo-} & = & 5\% \text{ kosztów} & + & \text{bilansowej} \\ \text{-osobowy} & & \text{płac} & & \text{netto} \\ & & & & \text{rzeczowych} \\ & & & & \text{aktywów trwałych} \end{array}$$

Dodatkowo regulacje w zakresie substratu majątkowo-osobowego przewidują, że w ramach 5% wyłączenia można ww. koszty uwzględnić w całości, jeżeli pracownicy przez ponad połowę (ponad 50%) swojego ogólnego czasu pracy znajdują się w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki

składowej i analogicznie – jeżeli rzeczowe aktywo trwałe znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej przez ponad 50% roku podatkowego. Jeżeli czas przebywania w macierzystej jurysdykcji będzie krótszy, ww. koszty można uwzględnić proporcjonalnie do tego czasu.

Nadmienić przy tym należy, że wspomniany wskaźnik 5% kosztów płac oraz wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych jest wskaźnikiem docelowym, który będzie obowiązywać od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2032 r. Dojście do poziomu 5% będzie stopniowe – dla poszczególnych kolejnych lat podatkowych wskaźnik ten będzie wynosił:

- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2024 r. – 9,6%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2025 r. – 9,4%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2026 r. – 9,2%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2027 r. – 9,0%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2028 r. – 8,2%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2029 r. – 7,4%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2030 r. – 6,6%,
- dla roku podatkowego rozpoczynającego po 31 grudnia 2031 r. – 5,8%.

Jeżeli chodzi o inne kwestie praktyczne:

- Substrat majątkowo-osobowy podlega odliczeniu do wysokości jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto za ten rok – co w praktyce oznacza, że gdy wartość możliwego wyłączenia z tytułu substratu będzie wyższa od jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto za rok podatkowy, nie wystąpi nadwyżka zysku (zob. powyższy wzór wyliczenia nadwyżki zysku) w danej jurysdykcji i w konsekwencji nie powstanie obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego za ten rok.
- Z drugiej strony nadwyżkowa wartość takiego substratu nie może być odliczona w innych latach podatkowych lub w innych jurysdykcjach.
- Skorzystanie z wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego jest fakultatywne, tj. uzależnione od wyboru podatnika dokonywanego każdorazowo dla danego roku podatkowego (na zasadach analogicznych jak wybór stosowania bezpiecznych przystani).
- Fakultatywność tego rozwiązania przejawia się też w możliwości przyjęcia dowolnej kwoty wyłączenia substratu majątkowo-osobowego – w ramach określonych przepisami, tj. od 0 do 5% kosztów płac lub wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych.

Krok 4: O ile w przypadku wcześniejszych kroków schemat liczenia globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego jest zbliżony – z uwzględnieniem specyfiki tych dwóch podatków, tj. tego, że globalny podatek wyrównawczy jest liczony przez polską spółkę dominującą dla poszczególnych jurysdykcji, w których znajdują się jej spółki zależne, a krajowy podatek wyrównawczy jest liczony przez polską spółkę zależną (spółki zależne) dla Polski – o tyle dalsze działania, także z uwagi na specyfikę obu podatków, wykazują już pewne różnice.

Podobne dla obu podatków jest powiększenie bazowej kwoty podatku wyrównawczego (powstałej po przemnożeniu nadwyżki zysku z kroku 3 przez indywidualną stawkę podatkową z kroku 2) o tzw. dodatkowy podatek wyrównawczy.

Dodatkowy podatek wyrównawczy to mechanizm, który pozwala na uwzględnienie korekt podatku wyrównawczego za lata poprzednie. Gdy powstaną okoliczności uzasadniające skorygowanie podatku wyrównawczego za wcześniejsze lata (np. zmniejszy się kwota standardowego podatku CIT, który jako podatek kwalifikowany ma wpływ na wysokość efektywnej stawki podatkowej, przez co wyliczony według takiej nowej efektywnej stawki podatkowej podatek wyrównawczy także będzie ostatecznie w innej wysokości), dokonuje się takiej rekalkulacji podatku wyrównawczego. Jeżeli w wyniku takiej rekalkulacji nowo wyliczony podatek wyrównawczy jest wyższy od podatku wyrównawczego pierwotnie wyliczonego, to taką nadwyżkę podatku wyrównawczego uznaje się właśnie za tzw. dodatkowy podatek wyrównawczy.

Dla zminimalizowania obciążeń administracyjnych związanych z korektami podatku wyrównawczego dodatkowy podatek wyrównawczy (będący wynikiem takiej korekty) jest należny za bieżący rok podatkowy (w którym dokonano korekty za lata poprzednie) poprzez doliczenie do bieżącego podatku wyrównawczego. W praktyce nie trzeba więc wstecznie korygować podatku wyrównawczego zaraportowanego już za korygowany rok.

Co istotne, w przypadku korekty odwrotnej, tj. zmniejszającej wcześniej zawyżony podatek wyrównawczy, taka kwota zawyżenia nie podlega odliczeniu w kolejnych latach podatkowych ani nie przysługuje zwrot różnicy podatku. Dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi zatem wyłącznie mechanizm służący dopłacie zaniżonego podatku wyrównawczego.

Na etapie doliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego w praktyce kończy się proces wyliczenia krajowego podatku wyrównawczego

(obliczanego co do zasady lokalnie w Polsce przez polskie spółki zależne od zagranicznych spółek dominujących), na poziomie Polski jako odrębnej jurysdykcji w rozumieniu przepisów o podatku wyrównawczym.

$$\text{krajowy podatek wyrównawczy} = \left(\begin{array}{c} \text{indywidualna} \\ \text{stawka} \\ \text{podatkowa} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{nadwyżka} \\ \text{zysku} \end{array} \right) + \begin{array}{c} \text{dodatkowy} \\ \text{podatek} \\ \text{wyrównawczy} \end{array}$$

Ostatnim etapem jest w tym przypadku przypisanie konkretnej kwoty takiego jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego do poszczególnych spółek/jednostek danej grupy zlokalizowanych w Polsce (jeżeli jest ich więcej niż jedna) w oparciu o proporcję kwalifikowanego dochodu takiej spółki do sumy kwalifikowanych dochodów wszystkich spółek krajowych. Kwoty jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego przypisane poszczególnym podatnikom (polskim spółkom grupy kapitałowej) stanowią krajowy podatek wyrównawczy, należny od tych jednostek.

Globalny podatek wyrównawczy (liczony – jak wskazano powyżej przez polską spółkę dominującą dla poszczególnych jurysdykcji, w których znajdują się jej spółki zależne) po powiększeniu o tzw. dodatkowy podatek wyrównawczy jest z kolei pomniejszany o kwalifikowany krajowy (zagraniczny) podatek wyrównawczy skalkulowany i rozliczony przez spółki zależne w swojej jurysdykcji. Jest to realizacja – wspomnianej już powyżej – jednej z głównych zasad opodatkowania wyrównawczego, tj. nieopodatkowywania dwukrotnie tych samych zysków – które teoretycznie mogłoby się pojawić z uwagi na stosowanie dwóch równoległych mechanizmów naliczania podatku wyrównawczego, tj. podatku globalnego i podatku krajowego.

$$\text{globalny podatek wyrównawczy} = \left(\begin{array}{c} \text{indywidualna} \\ \text{stawka} \\ \text{podatkowa} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{nadwyżka} \\ \text{zysku} \end{array} \right) + \begin{array}{c} \text{dodatkowy} \\ \text{podatek} \\ \text{wyrównawczy} \end{array} - \begin{array}{c} \text{kwalifikowany} \\ \text{krajowy} \\ \text{podatek} \\ \text{wyrównawczy} \end{array}$$

Pomniejszenia globalnego podatku wyrównawczego skalkulowanego w Polsce przez jednostkę dominującą o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy naliczony w jurysdykcji, w której zlokalizowane są jednostki zależne, można dokonać jeżeli podatek ten jest „wymagalny do zapłaty”. Chodzi tu więc o kwoty kwalifikowanego

krajowego podatku wyrównawczego, które nie są przedmiotem sporu sądowego bądź administracyjnego opartego na zarzutach niezgodności:

- a) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym jurysdykcji, w której obowiązuje ten podatek;
- b) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji;
- c) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania lub z innymi porozumieniami bądź decyzjami o podobnym charakterze.

Dodatkowo przepisy ustawy o PW zastrzegają, że jeżeli ten „wymagalny do zapłaty” kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy nie zostanie zapłacony w ciągu czterech lat od zakończenia roku, którego dotyczy, należy:

- ponownie obliczyć globalny podatek wyrównawczy za ten rok, przy czym nie pomniejsza się tego podatku o ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy;
- powstała w ten sposób niedopłata globalnego podatku wyrównawczego będzie stanowiła dodatkowy podatek wyrównawczy do rozliczenia w bieżącym roku.

Z uwagi na fakt, że mechanizm obliczania globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego jest z założenia podobny (w celu zapewnienia integralności i spójności całego systemu opodatkowania wyrównawczego zasady obliczenia krajowego podatku wyrównawczego muszą w największym możliwym zakresie odzwierciedlać zasady obliczenia globalnego podatku wyrównawczego), w praktyce może zdarzać się, że krajowy podatek wyrównawczy innej jurysdykcji będzie zerował globalny podatek wyrównawczy obliczany dla tej jurysdykcji przez polską jednostkę dominującą bądź też dodatnia różnica będzie niewielka. Co więcej, w wielu przypadkach zastosowanie może znaleźć tzw. bezpieczna przystań w zakresie kwalifikowanego podatku wyrównawczego, która spowoduje, że jednostka dominująca nie będzie w ogóle brała pod uwagę danej jurysdykcji przy kalkulacji globalnego podatku wyrównawczego.

Jeżeli jednak w wyniku opisanych powyżej wyliczeń powstanie kwota globalnego podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji (jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy), podlegać będzie ona następnie przypisaniu do poszczególnych jednostek zlokalizowanych w tej jurysdykcji

według proporcji dochodu kwalifikowanego danej jednostki do sumy kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek z tej jurysdykcji (dając w ten sposób tzw. jednostkowy globalny podatek wyrównawczy). Jednostkom z kwalifikowaną stratą globalny podatek wyrównawczy nie będzie więc przypisywany.

Na koniec z kolei należy określić, jaka część tego jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego przypadać będzie na jednostkę dominującą – w uproszczeniu w proporcji do udziału jaka jednostka dominująca ma w danej jednostce zależnej. Wynikiem takiej operacji będzie ustalenie udziałowego globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do danej jednostki zależnej.

Przepisy ustawy o PW zawierają też odpowiednie regulacje określające sposób działania w przypadku gdy więcej niż jedna jednostka jest zobowiązana do zastosowania Zasady IIR i obliczenia globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki zależnej (a może się tak zdarzyć np. gdy oprócz jednostki dominującej najwyższego szczebla w strukturze grupy znajdzie się jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, również będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego). W takiej sytuacji udziałowy globalny podatek wyrównawczy jednostki dominującej najwyższego szczebla pomniejsza się o kwotę udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej w częściowym posiadaniu w odniesieniu do tej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

Globalny podatek wyrównawczy należny od jednostki dominującej stanowi sumą udziałowych globalnych podatków wyrównawczych dotyczących poszczególnych jednostek zależnych danej jurysdykcji.

Kwalifikowany dochód (strata) i skorygowane podatki kwalifikowane

Powyżej przedstawiono ramowy mechanizm kalkulacji globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego. Część elementów kalkulacyjnych podatku wyrównawczego uzależniona jest od dwóch wielkości, którym ustawa o PW poświęca osobne działy, tj.:

- a) kwalifikowany dochód (strata),
- b) skorygowane podatki kwalifikowane.

Obie te wielkości bezpośrednio decydują o wysokości chociażby efektywnej stawki podatkowej w danej jurysdykcji, której wartość wprost

przesądza, czy w danej jurysdykcji w ogóle należy przystąpić do kalkulacji podatku wyrównawczego.

1) Kwalifikowany dochód (strata)

Kwalifikowanym dochodem (stratą) danej jednostki jest jej księgowy dochód (strata) netto (zysk/strata netto) przed uwzględnieniem korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skorygowany zgodnie z wymogami szczegółowo określonymi w przepisach ustawy o PW (co daje mu wówczas przymiot „kwalifikowalności”).

$$\text{Kwalifikowany dochód (strata)} = \text{Księgowy dochód (strata) netto przed uwzględnieniem korekt konsolidacyjnych} + \text{korekty ustawowe}$$

Księgowym dochodem netto podlegającym dalszym korektom dla celów podatku wyrównawczego może być przy tym tylko taki dochód, który:

- a) podlegałby uwzględnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy,
- b) został ustalony na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy.

W zdecydowanej większości przypadków tak właśnie będzie. Grupy kapitałowe zazwyczaj dysponują mechanizmami umożliwiającymi przekształcenie sprawozdań finansowych jednostki zależnej na standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla w związku ze sporządzaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W związku z tym nawet gdy faktycznie jednostka zależna stosuje inne standardy rachunkowe, powinno być możliwe dostosowanie jej dochodu księgowego do standardu grupowego.

Niemniej należy też mieć na uwadze, że w sytuacji gdy księgowy dochód netto jest ustalany na podstawie tzw. zatwierdzonego standardu rachunkowego zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, innego niż akceptowalny standard rachunkowy, księgowy dochód netto (podobnie jak skonsolidowane sprawozdanie finansowe) może podlegać korekcie w celu uniknięcia tzw. istotnej różnicy rachunkowej.

Ponadto nawet w przypadku gdy nie jest racjonalnie uzasadnione (tj. nie jest możliwe w praktyce lub w wysokim stopniu utrudnione, np. biorąc pod uwagę znaczne koszty) określenie księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania grupy, co do zasady możliwe jest ustalenie dochodu księgowego w oparciu o inny standard rachunkowości (akceptowalny lub zatwierdzony) stosowanego przez jednostkę zależną do prowadzenia ksiąg rachunkowych, gdy informacje i zapisy ujęte w księgach są podane w sposób wiarygodny i skorygowane – do standardu grupowego – zostaną tzw. trwałe różnice rachunkowe (tj. przekraczające 1 000 000 euro różnice o trwałym charakterze między kwotą kosztów, przychodów lub innych pozycji ustaloną w oparciu o standard stosowany przez spółkę a analogiczną kwotą ustaloną zgodnie ze standardem stosowanym przez grupę).

Powyzsze reguły są wyrazem realizacji jednej z ogólnych zasad systemu opodatkowania wyrównawczego, przewidującej stosowanie do wyliczeń podatku wyrównawczego standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, używanego do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. W praktyce oznacza to, że choć punktem wyjścia do obliczeń mogą być jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek składowych (najczęściej sporządzone według ich lokalnych standardów), to wymagają one odpowiednich przekształceń w celu dostosowania ich do standardu jednostki dominującej. W wielu przypadkach będą to te same dostosowania, które wykonuje się na potrzeby konsolidacji (z wyjątkiem eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych), w szczególności dostosowania do zasad (polityki) jednostki konsolidującej czy przeliczenia na jej walutę. Jak wskazano jednak w uzasadnieniu do ustawy o PW, obliczenia wykonywane w celu konsolidacji mogą niekiedy okazać się niewystarczające na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Wykonywanie dodatkowych, złożonych korekt do celów podatku wyrównawczego, dostosowujących sprawozdania jednostkowe do standardu jednostki dominującej najwyższego szczebla zlokalizowanej poza Polską, może znacząco zwiększyć koszty stosowania przepisów dla przedsiębiorstw nimi objętych oraz w dalszej perspektywie może wydłużyć i skomplikować kontrole podatkowe takich podatników.

W celu zminimalizowania tych negatywnych aspektów wdrożenia i stosowania opodatkowania wyrównawczego przewidziano

(jako pewne odstępstwo od zasady każdorazowego stosowania standardów rachunkowości przyjętych przez jednostki dominujące), że polskie spółki w ramach kalkulacji krajowego podatku wyrównawczego, w tym kwalifikowanego dochodu, podatków kwalifikowanych oraz substratu majątkowo-osobowego, uwzględniać będą dane ujęte w księgach prowadzonych na podstawie polskiej ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości (albo MSR/MSSF, jeżeli co najmniej jeden podatnik z danej grupy jest obowiązany zgodnie z przepisami prawa do stosowania MSR/MSSF). Oznacza to też m.in., że podatnicy krajowego podatku wyrównawczego w Polsce nie będą musieli wykonywać przeliczeń wartości ze sprawozdania jednostkowego na walutę, w której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie grupy, a krajowy podatek wyrównawczy obliczać będą w polskich złotych. Rozwiązanie to będzie miało największe znaczenie praktyczne w przypadku stosowania przez zagraniczne jednostki dominujące mechanizmów odpowiadających bezpiecznej przystani w odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego, w których polskie spółki zależne będą wyłączone z kalkulacji globalnego podatku wyrównawczego w kraju jednostki dominującej, a ich obowiązki w zakresie podatku wyrównawczego ograniczać się będą do rozliczenia krajowego podatku wyrównawczego w Polsce.

Powyższe uproszczenie nie zmienia jednak tego, że co do zasady w każdym przypadku księgowy dochód netto powinien podlegać korektom przekształcającym go w kwalifikowany dochód (stratę) wykorzystywany następnie w kalkulacji podatku wyrównawczego. Korekty te mają na celu – jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy o PW – zbliżenie kwalifikowanego dochodu (straty), w pewnym stopniu, do dochodu podlegającego opodatkowaniu CIT i uniknięcie podwójnego opodatkowania.

Lista korekt jest długa, a regulujące je przepisy często złożone. W poniższej tabeli przedstawiono ogólną charakterystykę najistotniejszych z tych korekt. Szczegółowe regulacje w tym zakresie znajdują się zaś w dziale V rozdziale I oddziale 2 ustawy o PW (art. 41–66).

Tabela 1. Korekty księgowego dochodu (straty) netto do kwalifikowanego dochodu		
	Rodzaj korekty	Opis
Korekty obligatoryjne		
1.	Obciążenia podatkowe netto	dodanie do księgowego dochodu kwot obciążeń podatkowych obniżających dochód księgowy jako obciążenie wyniku finansowego lub jako koszt lub inna pozycja rachunku zysków i strat (podatek CIT, podatek u źródła, jeżeli jego ciężar faktycznie obciąża spółkę jako płatnika, podatki wyrównawcze)
2.	Dywidendy wyłączone	nieuwzględnienie dywidendy oraz innych płatności o podobnym charakterze otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych, z wyłączeniem płatności z tytułu udziałów w spółce poniżej 10% (licząc łącznie udziały posiadane przez jednostki należące do grupy – tzw. inwestycja portfelowa), gdy udziały te stanowią „ekonomiczną własność” krócej niż przez 12 miesięcy liczonych na dzień otrzymania/naliczenia dywidendy – z zastrzeżeniem punktu 10 poniżej
3.	Wyłączone zyski (straty) kapitałowe	nieuwzględnienie zysków/strat wynikających: (i) ze zmian wartości godziwej udziałów własnościowych (z wyłączeniem inwestycji portfelowych – zob. powyżej), albo (ii) z udziałów własnościowych, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności, albo (iii) z tytułu zbycia udziałów własnościowych (z wyjątkiem inwestycji portfelowej)
4.	Uwzględnione zyski (straty) z aktualizacji wyceny	uwzględnienie zysków (strat) netto (wraz z podatkami kwalifikowanymi związanymi z tymi zyskami) z aktualizacji wyceny rzeczowych środków trwałych – jeżeli takie zyski nie były wykazane rachunku zysków i strat
5.	Niedozwolone koszty	nieuwzględnienie kosztów/rezerw: <ul style="list-style-type: none"> ■ wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, udzielenia korzyści majątkowej lub osobistej w związku z przekupstwem albo ukrytej prowizji, ■ z tytułu grzywn i kar określonych na podstawie przepisów państwa lokalizacji jednostki składowej, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro
6.	Błędy poprzedniego okresu	uwzględnienie wartości zmiany w kapitale własnym wynikającej z błędu popełnionego przy określaniu księgowego zysku (straty) netto za poprzednie lata podatkowe, jeżeli błąd ten miał wpływ na wielkości brane pod uwagę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) w tych poprzednich latach
7.	Zmiana zasad rachunkowości	uwzględnienie wartości zmiany w kapitale własnym wynikającej ze zmiany polityki rachunkowości jednostki składowej, jeżeli zmiana ta miała wpływ na wielkości brane pod uwagę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty)

8.	Wewnątrzgrupowe porozumienia finansowe	nieuwzględnienie kosztów lub podobnych odliczeń wynikających z wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, tj. porozumień, w których (i) jednostka opodatkowana wyższą stawkę (z jurysdykcji niebędącej jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania – efektywna stawka podatkowa > 15%, albo takiej która nie byłaby taką jurysdykcją, gdyby nie uzyskała przychodu z tytułu udzielonego finansowania) udziela finansowania (ii) jednostce opodatkowanej niższą stawką (z jurysdykcji będącej jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania – efektywna stawka podatkowa < 15%, albo takiej która byłaby taką jurysdykcją, gdyby nie poniosła kosztu z tytułu uzyskanego finansowania) i (iii) wzrastają koszty po stronie jednostki otrzymującej finansowanie nie powodując współmiernego wzrostu przychodów w jednostce udzielającej finansowania (w tym przychód taki jest zwolniony lub wyłączony z opodatkowania, podlega odliczeniu, uldze lub innej korzyści podatkowej)
9.	Zasada ceny rynkowej	<ul style="list-style-type: none"> ■ uwzględnienie wartości transakcji między jednostkami składowymi grupy, które zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej kwocie oraz zgodnie z zasadą ceny rynkowej; ■ korekta wartości transakcji do kwoty zgodnej z zasadą ceny rynkowej w przypadku transakcji, które nie zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej wysokości oraz w wartości zgodnej z zasadą ceny rynkowej
Korekty na zasadzie wyboru (fakultatywne)		
10.	Dywidendy z inwestycji portfelowej	uwzględnienie dywidend lub innych wypłat uzyskanych przez jednostkę składową z tytułu inwestycji portfelowych, bez względu na okres, przez który jednostka ta posiada taką inwestycję portfelową na dzień wypłaty; w powiązaniu z punktem 2 powyżej – umożliwia włączenie do kwalifikowanego dochodu wszystkich dywidend z inwestycji portfelowych, niezależnie od tego, czy są to udziały krótkoterminowe (do 12 miesięcy) czy długoterminowe <i>wybór korekty dotyczy danej jednostki</i>
11.	Ujmowanie zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji	określenie zysków (strat) z aktywów i zobowiązań – które co do zasady są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości – dopiero na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania <i>wybór korekty dotyczy wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji</i>
12.	Zysk ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych (nieruchomości)	rozłożenie skutków zysku ze sprzedaży nieruchomości (na rzecz podmiotów spoza grupy) – na okres do pięciu lat, tj. rok zbycia i cztery lata poprzedzające – w celu złagodzenia skutków ujęcia całego zysku w jednym roku <i>wybór korekty dotyczy wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji i nieruchomości znajdujących się w tej jurysdykcji</i>

13.	Skonsolidowane podejście księgowo	<p>stosowanie skonsolidowanego podejścia księgowego do transakcji między jednostkami składowymi podatkowej grupy kapitałowej (w rozumieniu polskiej ustawy o CIT lub podobnych przepisów dotyczących konsolidacji podatkowej obowiązujących w jurysdykcjach innych niż Rzeczpospolita Polska), zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji – poprzez wyłączenie z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) przychodów, kosztów, zysków i strat wynikających z transakcji pomiędzy takimi jednostkami składowymi</p> <p><i>wybór korekty dotyczy wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji</i></p>
14.	Zwolnienie z długu	<p>nieuwzględnienie ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto przychodów (dochodów) z tytułu zwolnienia z długu, które podlegają zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ przychody te dotyczą zobowiązań umorzonych w drodze (i) postępowania upadłościowego, likwidacyjnego, pojednawczego, układowego oraz innego postępowania o podobnym charakterze lub (ii) układu albo porozumienia o podobnym charakterze, którego jedną ze stron jest co najmniej jedna osoba niepowiązana, a brak zawarcia takiego układu albo porozumienia skutkowałoby prawdopodobieństwem niewypłacalności tej jednostki składowej w następujących po sobie kolejnych dwunastu miesiącach (korekta taka dotyczy zobowiązań zarówno wobec podmiotów niepowiązanych, jak i powiązanych będących stroną takiego postępowania i dotyczy kwoty faktycznie umorzonej) ■ wartość umorzonych zobowiązań tej jednostki przewyższa wartość rynkową jej aktywów określoną na dzień poprzedzający to umorzenie (korekta ta dotyczy zobowiązań wobec podmiotów niepowiązanych i jest ograniczona kwotowo) <p><i>wybór korekty dotyczy danej jednostki</i></p>
15.	Włączenie udziałów własnościowych	<p>uwzględnienie zysku (straty) z udziałów własnościowych innych niż inwestycje portfelowe; za taki zysk (stratę) uznaje się:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ zysk (stratę) z tytułu zmiany wartości godziwej oraz utraty wartości takich udziałów własnościowych – w przypadku gdy: <ul style="list-style-type: none"> (i) zmiany tej wartości godziwej oraz utrata wartości są uwzględniane przez jednostkę składową przy obliczaniu podatku dochodowego w części bieżącej, albo (ii) jednostka składowa podlega opodatkowaniu dopiero na moment zbycia posiadanych udziałów własnościowych, a rezerwa lub aktywo z tytułu podatku dochodowego określane w oparciu o zmianę bieżącej wartości godziwej tych udziałów lub utratę wartości są wykazywane jako podatek dochodowy w części odroczonej;

		<ul style="list-style-type: none"> ■ zysk (stratę) przypisany do tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy jednostka składowa rozlicza udziały własnościowe posiadane, bezpośrednio lub pośrednio, w jednostkach transparentnych podatkowo metodą praw własności; ■ zysk (stratę) ze zbycia tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy zbywająca jednostka składowa uwzględniła ten zysk (stratę) przy opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, z wyłączeniem tych zysków (strat), które podlegały zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym, w tym przez dowolne odliczenie lub podobną ulgę. <p><i>wybór korekty dotyczy wszystkich udziałów znajdujących się w posiadaniu jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji</i></p>
Korekty w zakresie ulg		
16.	Kwalifikowana zwrotna ulga i niekwalifikowana zwrotna ulga	<ul style="list-style-type: none"> ■ uwzględnienie (poprzez zwiększenie księgowego dochodu) kwalifikowanej zwrotnej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa nie uwzględniła tej ulgi w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychodu lub podobnego zapisu ■ nieuwzględnienie (poprzez zmniejszenie księgowego dochodu) niekwalifikowanej zwrotnej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa uwzględniła tę ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis <p>Kwalifikowana zwrotna ulga – to ulga podatkowa polegająca na faktycznym zwrocie lub odliczeniu podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli zwrot podatku przysługuje w całości lub w części w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych (także przez zaliczenie na poczet innych zobowiązań) i następuje w okresie czterech lat od daty nabycia przez tę jednostkę prawa do takiej ulgi</p> <p>Niekwalifikowana zwrotna ulga – to ulga podatkowa polegająca na zwrocie lub odliczeniu podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, niespełniająca warunków kwalifikowanej ulgi</p>
17.	Kwalifikowana zbywalna ulga	<p>Kwalifikowana zbywalna ulga to ulga podatkowa niebędąca kwalifikowaną zwrotną ulgą albo niekwalifikowaną zwrotną ulgą, polegająca na zwrocie lub odliczeniu podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce, w odniesieniu do której został spełniony prawny standard zbywalności oraz rynkowy standard zbywalności.</p> <p>Prawny i rynkowy standard zbywalności oraz zasady stosowania tej korekty do dochodu księgowego (uwzględniające wiele okoliczności i kryteriów) określa szczegółowo art. 65 ustawy o PW.</p>

18.	Inne ulgi	nieuwzględnienie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga (zob. powyżej) – jeżeli ulgi te zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub koszt lub podobny zapis
-----	-----------	--

2) Skorygowane podatki kwalifikowane

Skorygowane podatki kwalifikowane – wraz z kwalifikowanym dochodem (stratą) – służą do wyliczenia efektywnej stawki podatkowej, niezbędnej do rozstrzygnięcia, czy spółki zlokalizowane w danej jurysdykcji będą objęte podatkiem wyrównawczym. Taka też jest główna funkcja i cel działań zmierzających do ustalenia kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych.

W pierwszej kolejności przepisy ustawy o PW wskazują, co należy zaliczyć do podatków kwalifikowanych, a następnie jak je skorygować na potrzeby kalkulacji efektywnej stawki podatkowej.

Do podatków kwalifikowanych zalicza się ujęte w księgach za rok podatkowy:

a) podatki nakładane z tytułu:

- i. dochodu lub zysku jednostki składowej lub udziału tej jednostki w dochodzie lub zysku innej jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy,
- ii. wypłaconego lub przeznaczonego do wypłaty zysku, wypłat równoważnych wypłacie zysku oraz kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub kosztów o podobnym charakterze, jeżeli są naliczone w ramach systemu opartego na opodatkowaniu wypłaty zysków,

– w tym podatki dochodowe nakładane u źródła i inne podobne podatki;

b) podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej nie obowiązuje system podatku dochodowego od osób prawnych;

c) podatki naliczone z tytułu zysków zatrzymanych lub kapitału własnego jednostki składowej, w tym podatki naliczone od całości lub części składników opartych na dochodzie lub kapitale własnym (chodzi to głównie o podatki, które mogą być nakładane w niektórych jurysdykcjach zamiast lub działać jako uzupełnienie podatku dochodowego w ramach ogólnego podejścia jurysdykcji do opodatkowania działalności spółek).

W przypadku Polski za podatki kwalifikowane należy uznać w szczególności:

- podatek CIT pobierany na zasadach ogólnych,
 - podatek u źródła (w zależności od tego, kogo obciąża ekonomiczny ciężar podatku, może być przypisany jako podatek kwalifikowany podatnika albo płatnika),
 - podatek od dochodu ze zbycia walut wirtualnych,
 - podatek od zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC),
 - podatek od przerzuconych dochodów,
 - podatek dochodowy od przychodów z budynków,
 - podatek minimalny (art. 24ca),
 - podatek od kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP Box),
 - podatek od dochodów od niezrealizowanych zysków (Exit tax).
- Do podatków kwalifikowanych nie zalicza się natomiast:
- globalnego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego;
 - krajowego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego;
 - podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków oraz podatku wyrównawczego obliczanego na podstawie kwalifikowanej zasady od niedostatecznie opodatkowanych zysków;
 - podatku naliczonego z tytułu zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, jeżeli za rok podatkowy dokonano wyboru korekty dochodu księgowego o dochód ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami (zob. tabela nr 1 poz. 13);
 - tzw. wyłączony przypisany podatek – tj. podatek naliczony lub zapłacony przez spółkę od dochodu z jej działalności, który w związku z wypłacaną przez tę spółkę dywidendą podlega zwrotowi na jej rzecz lub na rzecz beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy i jednocześnie – w pewnym uproszczeniu – dywidenda ta podlega opodatkowaniu po stronie jej beneficjenta niską stawką podatkową.

Ustawa o PW nie wymienia wprost podatków obowiązujących w Polsce, które nie są uznawane za podatki kwalifikowane na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Niemniej, biorąc pod uwagę regulacje ustawy o PW i będące jej podstawą ustalenia OECD i dyrektywy 2022/2523, można przyjąć – również za uzasadnieniem do ustawy o PW – że podatki przewidziane w innych ustawach niż ustawa o CIT

nie wykazują przeważających cech podatku kwalifikowanego (jako przede wszystkim podatku od dochodu jednostki składowej). Dotyczy to w szczególności:

- podatków pośrednich,
- podatku PIT,
- podatku od nieruchomości,
- podatku od czynności cywilnoprawnych,
- podatku od sprzedaży detalicznej,
- podatku od niektórych instytucji finansowych.

Kwota podatków kwalifikowanych w tzw. części bieżącej (stanowiącej co do zasady kwoty należnych wpłat do administracji skarbowej) podlega korektom, z których najistotniejsze zostały scharakteryzowane w poniższej tabeli.

Tabela 2. Korekty podatków kwalifikowanych		
	Rodzaj korekty	Opis
1.	Zwiększenia „ustawowe” (art. 81 ustawy o PW)	<p>1) podatki kwalifikowane ujęte jako koszt lub podobny zapis w celu ustalenia zysku (straty) netto;</p> <p>2) wartość wykorzystanego aktywa od tzw. kwalifikowanej straty;</p> <p><i>[opcją do wyboru – w miejsce zasad związanych z całkowitą korektą podatku odroczonego (zob. poz. 4 poniżej) – jest możliwość skalkulowania tzw. aktywa od kwalifikowanej straty, liczonej jako strata jurysdykcyjna (jeżeli wystąpi w danym roku podatkowym) x 15%; aktywo takie można następnie wykorzystywać do zwiększenia podatków kwalifikowanych w kolejnych latach, w których wystąpi jurysdykcyjny dochód]</i></p> <p>3) podatki kwalifikowane dotyczące niepewnej pozycji podatkowej, zapłacone przez jednostkę w roku podatkowym – w przypadku gdy te podatki w poprzednich latach podatkowych zostały wyłączone z podatków kwalifikowanych;</p> <p><i>[w uproszczeniu – gdy podatek jest naliczony w odniesieniu do niepewnych pozycji podatkowych, kwota ta nie jest uwzględniana w skorygowanych podatkach kwalifikowanych (zob. też poniżej „zmniejszenia ustawowe”); dopiero gdy kwota ta zostanie zapłacona, zasadne jest jej uwzględnienie w skorygowanych podatkach kwalifikowanych]</i></p>

		<p>4) odliczenie lub zwrot podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi – w przypadku gdy kwota tego odliczenia lub tego zwrotu została ujęta w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej; <i>[w powiązaniu z poz. 16 i 17 z tabeli nr 1, zgodnie z którą takie ulgi traktuje się jako zwiększenie dochodu księgowego netto w celu wyliczenia dochodu kwalifikowanego]</i></p>
2.	Zmniejszenia ustawowe	<p>1) podatek dochodowy w części bieżącej, w tym naliczony jako koszt lub podobny zapis: a) w części, jaka faktycznie jest związana z dochodem wyłączonym z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), b) dotyczący niepewnej pozycji podatkowej <i>[w uproszczeniu – gdy podatek jest naliczony w odniesieniu do niepewnych pozycji podatkowych, podatek taki nie może być traktowany jako podatek kwalifikowany, dopóki nie zostanie zapłacony]</i> c) którego zapłaty nie przewiduje się, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka, w okresie trzech lat liczonych od ostatniego dnia roku podatkowego, d) w związku z przychodem z tytułu zwolnienia z długu wyłączonym z dochodu księgowego (zob. tabela nr 1 poz. 14), w części, jaka faktycznie jest związana z tym przychodem; 2) odliczenie lub zwrot podatku z tytułu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi w części, w jakiej to odliczenie lub ten zwrot nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej; <i>[w powiązaniu z poz. 16 z tabeli nr 1, zgodnie z którą takie ulgi traktuje się jako zmniejszenie dochodu księgowego netto w celu wyliczenia dochodu kwalifikowanego]</i> 3) odliczenie od podatku kwalifikowanego lub zwrot podatków kwalifikowanych, które nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej, inne niż odliczenie lub zwrot podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi;</p>
3.	Korekty z tytułu kwalifikowanych udziałów własnościowych	<p>uzupełnienie zasad uwzględniania zysku lub straty z kwalifikowanych udziałów własnościowych w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) – zob. poz. 15 z tabeli nr 1; wszelkie korzyści podatkowe oraz podatek dochodowy w części bieżącej i odroczonej powstałe w skutek rozliczenia tego zysku lub straty uwzględnia się dla celów obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych</p>

4.	Całkowita korekta podatku odroczonego	zwiększenie o tzw. całkowitą korektę podatku odroczonego stanowiącą podatek dochodowy za rok podatkowy w części odroczonej przypadający na podatki kwalifikowane jednostki, w wysokości odpowiadającej kwocie tego podatku przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej lub według faktycznie zastosowanej stawki, jeżeli jest ona niższa niż stawka minimalna – z uwzględnieniem szeregu wyłączeń, zwiększeń i zmniejszeń określonych w przepisach ustawy o PW
5.	Aktywo od kwalifikowanej straty (opcja do wyboru alternatywnie względem całkowitej korekty podatku odroczonego)	zwiększenie o tzw. aktywo od kwalifikowanej straty liczone jako strata jurysdykcyjna (jeżeli wystąpi w danym roku podatkowym) x 15%; aktywo takie można następnie wykorzystywać do zwiększenia podatków kwalifikowanych w kolejnych latach, w których wystąpi jurysdykcyjny dochód – nie więcej w danym roku niż iloczyn kwalifikowanego dochodu i minimalnej stawki podatkowej <i>wybór korekty dotyczy wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji</i>

3) „Następcze” korekty podatków kwalifikowanych

Odpowiednie określenie kwoty podatków kwalifikowanych uwzględnianej w kalkulacji podatku wyrównawczego jest kluczowe, ponieważ wpływa na poziom efektywnej stawki podatkowej, a tym samym decyduje o zaistnieniu obowiązku naliczenia podatku wyrównawczego i kwocie tego podatku. Jeżeli wartość podatków kwalifikowanych ulegnie zmianie po ich pierwotnym zadeklarowaniu i rozliczeniu, zmiana taka powinna znaleźć odzwierciedlenie również w wartości podatków kwalifikowanych przyjmowanej dla celów podatku wyrównawczego. Sposób uwzględnienia takiej korekty jest zależny od tego, czy mamy do czynienia ze:

- zwiększeniem podatku (co przekłada się m.in. na zwiększenie efektywnej stawki podatkowej i tym samym zmniejszenie podatku wyrównawczego) – korekty podatku wyrównawczego dokonuje się w takim przypadku w bieżącym roku podatkowym poprzez podwyższenie podatków kwalifikowanych,
- zmniejszeniem podatku (co przekłada się m.in. na zmniejszenie efektywnej stawki podatkowej i tym samym zwiększenie podatku wyrównawczego) – korektę przypisuje się co do zasady do roku, którego dotyczy korygowany podatek, przy czym po ustaleniu nowej efektywnej stawki podatkowej dla tego roku obliczany jest tzw. dodatkowy podatek wyrównawczy, który z kolei jest dodawany do bieżącego podatku wyrównawczego; wyjątkiem jest nieistotne obniżenie podatków

kwifikowanych (tj. do 1 000 000 euro w ramach danej jurysdykcji), które można rozliczyć na bieżąco – analogicznie jak zwiększenie podatku (stosowanie tego uproszczenia jest opcją do wyboru dla podatników, wymagającą zgłoszenia do administracji skarbowej).

4) Ujemne skorygowane podatki kwalifikowane

Może też zdarzyć się, że kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych będzie ujemna. Jeżeli dodatkowo w danym roku nie wystąpi jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto (suma dochodów jednostek z danej grupy w obrębie tej samej jurysdykcji < 0), a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych będzie ponadto mniejsza niż kwota stanowiąca iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oraz minimalnej stawki podatkowej – powstanie obowiązek obliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego (jako różnicy między rzeczywistą kwotą skorygowanych podatków kwalifikowanych a kwotą stanowiącą iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oraz minimalnej stawki podatkowej).

Alternatywnie, można w takiej sytuacji zdecydować się na utworzenie tzw. salda ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o które – w roku utworzenia – zwiększa się sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych. Rozwiązanie to pozwala nie rozliczać dodatkowego podatku wyrównawczego, a saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych może być w następnych latach wykazywane jako pomniejszenie podatków kwalifikowanych.

Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków (PWNOZ)

Jak zasygnalizowano już powyżej, PWNOZ jest swego rodzaju uzupełnieniem systemu opodatkowania wyrównawczego – obok jego podstawowych elementów, tj. globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego i – w uproszczeniu – pojawia się gdy podatek globalny i krajowy nie zostanie naliczony mimo wystąpienia głównej przesłanki do jego naliczenia, tj. efektywnej stawki podatkowej niższej niż 15%. Ten uzupełniający podatek rozkłada się co do zasady proporcjonalnie na wszystkie spółki z grupy, stosujące zasady opodatkowania wyrównawczego.

PWNOZ oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Polska jurysdykcji oraz:

- a) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana Zasada IIR albo jurysdykcja ta jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (efektywna stawka podatkowa < 15%), a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej Zasadzie IIR, lub
- b) jest jednostką wyłączoneą.

Jednocześnie przepisy zastrzegają, że przy kalkulacji PWNOZ nie powinno się uwzględniać kwot dotyczących danej jednostki, jeżeli:

- a) wszystkie jej udziały znajdują się w bezpośrednim lub pośrednim posiadaniu co najmniej jednej jednostki dominującej, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego (czyli jest to odpowiednia jednostka dominująca zlokalizowana na terytorium RP), albo;
- b) wszystkie jej udziały znajdują się w bezpośrednim lub pośrednim posiadaniu co najmniej jednej jednostki dominującej, która jest podobnym podatnikiem w innej jurysdykcji, która wdrożyła Zasadę IIR, tj. zagraniczna jednostka dominująca stosuje kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do tej jednostki składowej; albo
- c) jednostka ta znajduje się w jurysdykcji, w której stosuje się bezpieczną przystań w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (wyłączającą tę jurysdykcję z kalkulacji globalnego podatku wyrównawczego).

Powyższe zasady realizują więc główne założenie PWNOZ, tj. opodatkowanie podatkiem wyrównawczym tych dochodów nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy kapitałowej, które nie zostały objęte globalnym lub krajowym podatkiem wyrównawczym.

PWNOZ liczy się co do zasady na poziomie całej grupy kapitałowej, uwzględniając w tej kalkulacji te jurysdykcje, których dotyczy ten podatek.

- a) W pierwszej kolejności należy obliczyć tzw. całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków – złożony z kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej.
- b) Następnie należy pomnożyć całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków przez udział w tym podatku przypadający Polsce.

Udział ten liczy się według wzoru:

50%	x	współczynnik pracowników	+	50%	x	współczynnik aktywów		
		↓			↓			
liczba pracowników jednostek w Polsce							suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych w Polsce	
liczba pracowników we wszystkich jurysdykcjach, w których obowiązuje zasada opodatkowania wyrównawczego niedostatecznie opodatkowanych zysków							suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych we wszystkich jurysdykcjach, w których obowiązuje zasada opodatkowania wyrównawczego niedostatecznie opodatkowanych zysków	

Zastosowanie powyższego wzoru umożliwi przydzielenie PWNOZ poszczególnym jurysdykcjom (w tym przypadku Polsce). Obowiązek zapłaty tego podatku będzie zaś ciążył solidarnie na wszystkich jednostkach z danej jurysdykcji/Polski. W praktyce oznacza to, że każdy podatnik (polska spółka grupowa) wykaże w zeznaniu podatkowym pełną kwotę PWNOZ (tj. przypisanego Polsce). Podatnicy mogą jednak dokonać uzgodnień wewnętrznych w ramach danej grupy, według jakiej metodologii dzielą zobowiązanie pomiędzy siebie (np. według kwalifikowanego dochodu, substratu majątkowo-osobowego lub innego dowolnego kryterium). Każdy z podatników może rozliczyć zobowiązanie w uzgodnionej części lub jeden z podatników może pokryć zobowiązanie w całości. Analogicznie, organy podatkowe mogą dokonać egzekucji wobec jednego podatnika w odniesieniu do całej kwoty podatku (podatnik ten może mieć w takiej sytuacji roszczenia regresowe wobec innych podatników) albo też mogą dokonać egzekucji wobec każdego podatnika w odniesieniu do określonej części podatku.

Obowiązki sprawozdawcze

Na członkach grup kapitałowych objętych podatkiem wyrównawczym ciążyą dwa główne obowiązki sprawozdawcze:

- a) złożenie tzw. informacji o opodatkowaniu wyrównawczym,
- b) złożenie zeznania podatkowego o wysokości podatku wyrównawczego.

Informacja o opodatkowaniu wyrównawczym

Informacja o opodatkowaniu wyrównawczym jest sprawozdaniem/informacją, której celem jest dostarczenie administracjom podatkowym danych

i informacji niezbędnych do oceny prawidłowości deklarowanych zobowiązań w obszarze opodatkowania wyrównawczego przez poszczególnych członków (jednostki składowe) grupy międzynarodowej lub dużej grupy krajowej, bądź zasadności braku opodatkowania danej grupy (we wszystkich lub niektórych jurysdykcjach).

Informacja ta będzie składana według ustandaryzowanego wzoru wypracowanego w ramach OECD, tzw. schemy, której zawartość i układ będą jednolite dla wszystkich jurysdykcji, celem zapewnienia przyszłej wymiany między organami podatkowymi poszczególnych jurysdykcji (na podstawie stosownych umów bilateralnych lub wielostronnych zawieranych między państwami/organami podatkowymi tych państw).

Co do zasady, obowiązek złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym ciąży na każdej jednostce składowej danej grupy (międzynarodowej lub krajowej). Niemniej w celu złagodzenia obciążeń administracyjnych z tym związanych przewidziano też wyjątki od tej reguły, które w praktyce będą zapewne częściej stosowane od reguły podstawowej. Wyjątki te sformułowano w ten sposób, że:

- W przypadku, gdy na terytorium Polski swoją lokalizację posiadać będą co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, jednostki te będą mogły wyznaczyć spośród siebie jedną jednostkę, która będzie w ich imieniu realizowała obowiązek złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym.

Ustawa o PW określa taką jednostkę jako „wyznaczoną jednostkę krajową”. W uzasadnieniu do ustawy o PW wskazano, że co prawda forma „wyznaczenia” jednostki krajowej do złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym nie została sprecyzowana, jednak dla celów dowodowych „uzasadnione jest, aby czynność ta została dokonana w formie pisemnej”.

- Jednostki składowe należące do grupy międzynarodowej, zlokalizowane w Polsce, nie mają obowiązku złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, jeżeli informacja ta zostanie złożona przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla lub tzw. wyznaczoną jednostkę raportującą zlokalizowaną za granicą, wyznaczoną do tego celu przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

Warunkiem stosowania tego uproszczenia jest, aby właściwy organ podatkowy jurysdykcji, w którym ta jednostka dominująca najwyższego szczebla lub wyznaczona jednostka raportująca są zlokalizowane, zawarł z właściwym organem podatkowym Polski umowę lub porozumienie (bilateralne bądź wielostronne) przewidujące automatyczną

wymianę informacji o opodatkowaniu wyrównawczym. Lista państw, z którymi Polska zawarła takie umowy, będzie prowadzona i publikowana przez Ministra Finansów.

W takiej sytuacji polskie spółki należące do grupy kapitałowej nie będą składać informacji o opodatkowaniu wyrównawczym. Spółki te (lub wyznaczona jednostka krajowa – jeżeli takowa zostanie wyznaczona) będą natomiast musiały zawiadomić urząd skarbowy o danych jednostki zagranicznej, która w ramach grupy składa informację o opodatkowaniu wyrównawczym i jurysdykcji, w której jest ona zlokalizowana.

Termin złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym i zawiadomienia o jednostce raportującej ustalono do końca piętnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, z zastrzeżeniem, że w przypadku informacji i zawiadomienia za pierwszy rok, w którym (w danej jurysdykcji/w Polsce) obliczany jest podatek wyrównawczy, termin ten jest dłuższy i wynosi osiemnaście miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.

Zeznanie o wysokości podatku wyrównawczego

Niezależnie od obowiązku złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym (dokument o charakterze informacyjnym w ujęciu globalnym), podatnicy globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego i PWNZOZ będą zobowiązani do składania zeznania o wysokości należnego podatku wyrównawczego (dokument o charakterze rozliczeniowym w ujęciu lokalnym – deklaracja podatkowa).

Choć nie wynika to wprost z przepisów ustawy o PW, w uzasadnieniu do tej ustawy wskazano, że jeżeli dana jednostka składowa grupy będzie posiadała przymiot podatnika w odniesieniu do więcej niż jednego rodzaju podatku wyrównawczego, będzie składała odrębne zeznania w odniesieniu do każdego z tych rodzajów podatków wyrównawczych.

Termin złożenia zeznania i jednocześnie zapłaty podatku ustalono do końca osiemnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, z zastrzeżeniem, że w przypadku zeznania za pierwszy rok, w którym obliczany jest podatek wyrównawczy, termin ten jest dłuższy i wynosi dwadzieścia jeden miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.

Również w zakresie zeznań podatkowych przewidziano pewne uproszczenia – w celu zmniejszenia obciążeń administracyjnych członków grupy i ułatwienia wywiązywania się przez podatników podatku

wyrównawczego z obowiązku złożenia zeznania i zapłaty tego podatku. W przypadku gdy co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, zlokalizowane na terytorium Polski, są podatnikami tego samego podatku wyrównawczego, jednostki te mogą zdecydować, że obowiązki w zakresie złożenia zeznania i zapłaty podatku będą realizowane przez jedną z tych jednostek składowych.

W takiej sytuacji podatnik danego podatku wyrównawczego wyznaczony przez pozostałych podatników podatku wyrównawczego tego samego rodzaju składać będzie (w imieniu swoim i tych pozostałych podatników) jedno zbiorcze zeznanie podatkowe, z wykazaniem podatku przypadającego na poszczególnych podatników oraz łącznej sumy tego podatku. Na tej wyznaczonej jednostce będzie też ciążył obowiązek zapłaty łącznego podatku, przy czym pozostali podatnicy będą solidarnie odpowiedzialni za zobowiązania z tytułu tego podatku wyrównawczego.

Wejście w życie

Polskie przepisy o podatku wyrównawczym zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2025 r. i będą mieć co do zasady zastosowanie od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2024 r.

Oznacza to, że pierwsze kalkulacje i rozliczenia podatków wyrównawczych będą dokonywane co do zasady w 2026 r., a najpewniej w 2027 r. wraz ze zbliżającym się upływem terminów na złożenie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym (do końca czerwca 2027 r. w przypadku podatników z rokiem podatkowym odpowiadającym kalendarzowemu, dla których pierwszym rokiem podlegania pod podatek wyrównawczy będzie rok 2025) i zeznania o wysokości podatku wyrównawczego (do końca września 2027 r. w przypadku podatników z rokiem podatkowym odpowiadającym kalendarzowemu, dla których pierwszym rokiem podlegania pod podatek wyrównawczy będzie rok 2025). Nie zmienia to jednak faktu, że potencjalni podatnicy podatku wyrównawczego powinni zawczasu przygotować swoje systemy i ewidencje księgowo-podatkowe do gromadzenia danych niezbędnych do wyliczenia podatku wyrównawczego.

Niezależnie od powyższego, w ustawie o PW zapewniono też możliwość „samoopodatkowania się” w Polsce podatkiem wyrównawczym polskim jednostkom należącym do grup kapitałowych już od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2023 r. Wynika to z tego,

że w ślad za wymogami dyrektywy 2022/2523 część państw zaimplementowała opodatkowanie wyrównawcze już od początku 2024 r. Ewentualna decyzja o wcześniejszym stosowaniu opodatkowania wyrównawczego w Polsce – biorąc pod uwagę konstrukcję podatku wyrównawczego – jest tak naprawdę decyzją, w której jurysdykcji ten podatek zostanie rozliczony (w Polsce czy w innym kraju) i z perspektywy grupy nie powinna oznaczać konieczności zapłaty dodatkowego podatku w Polsce (a ewentualnie zapłatę w Polsce podatku, który w inny wypadek podlegałby rozliczeniu w innym państwie).

Wyboru opodatkowania podatkiem wyrównawczym można dokonać poprzez złożenie w okresie od 1 marca 2026 r. do 30 maja 2026 r. stosownego oświadczenia – w formie aktu notarialnego. Oświadczenie takie powinna/powinny złożyć:

- a) polska jednostka dominująca najwyższego szczebla w imieniu swoim i pozostałych jednostek zlokalizowanych w Polsce (z upoważnieniem do złożenia takiego oświadczenia udzielonym jej przez te pozostałe jednostki – w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi; upoważnienie takie może być sporządzone także przed 1 marca 2026 r.),
- b) wszystkie jednostki zlokalizowane w Polsce, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana poza Polską, wraz ze zgodą takiej jednostki dominującej na złożenie oświadczenia, sporządzoną w formie aktu notarialnego (zгода taka może być udzielona przed 1 marca 2026 r.).

W razie złożenia oświadczenia przepisy ustawy o PW stosuje się do danej grupy od 1 stycznia 2024 r. z odpowiednimi korektami (art. 153 ustawy o PW).

Zmiany w pozostałych przepisach

Ustawa o PW wprowadza też zmiany w niektórych innych ustawach ołokopodatkowych, z których najistotniejsze to:

- a) zmiany w ustawie o CIT – wprowadzenie przepisu wyłączającego z kosztów uzyskania przychodów kwoty płacone tytułem podatków wyrównawczych;
- b) zmiany w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – wprowadzenie „kwalifikowanego” rodzaju interpretacji indywidualnej (opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego), wydawanej na wniosek podatników podatku wyrównawczego przez

- Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i przyznającej zainteresowanemu, w przypadku zastosowania się do jej treści, ochronę o charakterze analogicznym jak w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego; charakterystyczne dla opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie m.in. (i) konieczność uiszczenia opłaty wstępnej w wysokości 15 000 zł i opłaty głównej, której wysokość uzależniona będzie od zakresu i stopnia skomplikowania problematyki wniosku i będzie się mieściła w widełkach od 15 000 zł do 50 000 zł; (ii) możliwość przeprowadzenia przez organ wydający opinię spotkania uzgodnieniowego, w celu wyjaśnienia wątpliwości co do treści wniosku, (iii) termin na wydanie opinii – 8 miesięcy z możliwością wydłużenia w przypadku np. konieczności zasięgnięcia opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego czy pozyskania informacji od innych organów podatkowych, (iv) obowiązywanie opinii przez 5 lat od dnia jej wydania;
- c) zmiany w ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – penalizacja m.in. niezłożenia lub nieterminowego złożenia informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, niezłożenia zawiadomienia o zagranicznej jednostce składającej taką informację.

Rozdział 3.

Podatek dochodowy od osób prawnych

Podatnicy VAT przyzwyczaili się już do obowiązku przesyłania ewidencji VAT i deklaracji VAT w ustrukturyzowanej formie JPK. Teraz przyszedł czas na stopniowe wprowadzanie podobnego obowiązku w zakresie podatków dochodowych.

Obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej i przesyłania po zakończeniu roku podatkowego

Od 1 stycznia 2025 r. w ustawie o CIT zaczną obowiązywać przepisy, które nakładają nowe obowiązki ewidencyjno-sprawozdawcze na podatników CIT. Chodzi o wymóg prowadzenia ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej i ich przesyłania, również w formie elektronicznej, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, po zakończeniu roku podatkowego.

Jak jest dzisiaj

Co do zasady podatnicy CIT, czyli:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej,
- spółki kapitałowe w organizacji,
- spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne, które mają siedzibę w Polsce,
- spółki jawne, które mają siedzibę w Polsce, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży określonej informacji lub jej aktualizacji do właściwego naczelnika urzędu skarbowego,
- podatkowe grupy kapitałowe (tj. grupy składające się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które funkcjonują w związkach kapitałowych i spełniają określone w ustawie warunki),
- spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego

tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia

- są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, która stanowi podstawę ustalenia dochodu albo straty. Od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy CIT, którzy prowadzą księgi podatkowe i generują dowody księgowe w formie elektronicznej, przekazują struktury JPK_KR tylko na żądanie organów podatkowych. Dotychczas obowiązujące przepisy nie przewidywały obowiązkowego przekazywania ksiąg w postaci ujednoliconych struktur logicznych w zakresie podatku CIT.

Jak będzie od 1 stycznia 2025 r.

Po zmianach księgi rachunkowe prowadzone obowiązkowo w formie elektronicznej będą musiały być przekazywane organom podatkowym cyklicznie w postaci jednolitego pliku kontrolnego (w formacie .xsd) za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Obowiązek ten został wprowadzony ustawą z 29 października 2021 r. i miał obowiązywać od 1 stycznia 2023 r., jednak termin ten został w międzyczasie dwukrotnie przesunięty. Ostatecznie nowe przepisy znajdują się w ustawie o CIT z początkiem 2025 roku.

Zgodnie z dodanymi do art. 9 ustawy o CIT – ustępami 1c i 1d podatnicy prowadzący księgi rachunkowe będą:

- zobowiązani prowadzić te księgi przy użyciu programów komputerowych,
- przysłać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego te księgi po zakończeniu roku podatkowego, w terminie:
 - ▶ do dnia upływu terminu złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (lub poniesionej straty) w roku podatkowym, tj. do końca trzeciego miesiąca roku następnego, albo
 - ▶ do dnia upływu terminu złożenia deklaracji o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego (w odniesieniu do podatników opodatkowanych tzw. estońskim CIT)
 - za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, zgodnie z aktualnie obowiązującymi strukturami logicznymi dotyczącymi przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części (ust. 1c).

Warto pamiętać, że nowo wprowadzony obowiązek nie będzie dotyczył wszystkich (ust. 1d). Z tego obowiązku pozostaną zwolnieni podatnicy, którzy:

- 1) korzystają ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 6 ust. 1 (m.in. Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe) – z wyjątkiem fundacji rodzinnych;
- 2) nie są płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych oraz osiągają wyłącznie dochody wolne od podatku (art. 17 ust. 1 ustawy o CIT);
- 3) prowadzą uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów.

Kolejne nowe ustępy artykułu 9 (1e i 1f) odnoszą się do spółek niebędących osobami prawnymi, których współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne. Te spółki również będą zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według miejsca prowadzenia działalności, a w przypadku prowadzenia działalności w więcej niż jednym miejscu – naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca siedziby.

W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie właściwości naczelnika urzędu skarbowego według reguł opisanych powyżej, właściwość tę będzie się ustalać według miejsca siedziby jednego ze współników będącego podatnikiem. Termin na przekazywanie ksiąg przez takie spółki będzie upływać z końcem trzeciego miesiąca po zakończeniu ich roku obrotowego.

Obowiązek prowadzenia ksiąg przy użyciu programów komputerowych i przesyłanie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego będzie dotyczyć również spółek tworzących podatkową grupę kapitałową.

Harmonogram

W kolejnych latach obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej i przesyłania ich w ustrukturyzowanej formie do organów podatkowych obejmie nie tylko podatników CIT, ale również podatników PIT. Realizacja nowego obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej została rozłożona w czasie dla poszczególnych podatników CIT i PIT. Szczegóły dotyczące harmonogramu przedstawia poniższa tabela.

Tabela 3. Realizacja obowiązku prowadzenia ksiąg przy użyciu programów komputerowych				
Kolejność	Kto?	Jaki rok podatkowy/obrotowy?	Kiedy pierwsze struktury logiczne?	Struktura logiczna
1.	a) podatnicy CIT, których wartość przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi - roku obrotowym) przekroczyła 50 milionów euro, b) podatkowe grupy kapitałowe	za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2024 r.	do 31.03.2026 r. (w przypadku podmiotów, których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym)	struktura logiczna JPK_KR_PD
		za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2025 r.*	do 31.03.2027 r. (w przypadku podmiotów, których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym)	struktura logiczna JPK_ST_KR
2.	podatnicy CIT inni niż wskazani powyżej, zobowiązani do składania JPK_VAT oraz podatnicy PIT zobowiązani do składania JPK_VAT	za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2025 r.	do 31.03.2027 r. (w przypadku podmiotów, których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym) Termin rozliczenia rocznego – PIT	struktury logiczne JPK_KR_PD + JPK_ST_KR, JPK_PKPiR oraz JPK_EWP
3.	pozostali podatnicy CIT i spółki niebędące osobami prawnymi i podatnicy PIT	za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2026 r.	do 31.03.2028 r. (w przypadku podmiotów, których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym) – CIT Termin rozliczenia rocznego – PIT	struktury logiczne JPK_KR + JPK_ST_KR, JPK_PKPiR oraz JPK_EWP

* Ministerstwo Finansów opublikowało projekt rozporządzenia z 12 listopada 2024 r., przewidujący czasowe zwolnienie podatników CIT z obowiązku przesyłania danych z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w ramach JPK_CIT. Zgodnie z założeniem rozporządzenie ma zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.

Zakres dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu do urzędu skarbowego, oraz sposób ich wykazywania w księgach określa rozporządzenie. Wykaz dodatkowych danych zawiera poniższa tabela.

Tabela 4. Obowiązkowe informacje w elektronicznych księgach rachunkowych		
Informacja	Od 1 stycznia 2025 r.	Od 1 stycznia 2026 r.
NIP (o ile został nadany)	–	X
Numer identyfikujący fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur (o ile został nadany do dnia przekazania księgi)	–	X
Znaczniki identyfikujące konta ksiąg – według słowników określonych w załącznikach do rozporządzenia, dla: a) banków, b) zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, c) jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, sporządzających sprawozdanie finansowe, d) funduszy inwestycyjnych, e) domów maklerskich, f) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, g) pozostałych jednostek.	X	–
Dane potwierdzające nabycie, wytworzenie lub wykreślenie danego środka trwałego lub danej wartości niematerialnej i prawnej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych a) w przypadku faktur stanowiących dowód księgowy zbycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej – numer identyfikujący fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur, o ile został nadany do dnia przekazania księgi, b) numer dowodu, na podstawie którego przyjęto do używania środków trwałe lub wartość niematerialną i prawną, c) rodzaj dowodu potwierdzającego nabycie, wytworzenie lub wykreślenie z ewidencji, d) datę nabycia, wytworzenia, przyjęcia do używania lub wykreślenia z ewidencji, e) numer inwentarzowy nadawany przez jednostkę;	–	X

<p>Wartość różnicy pomiędzy wynikiem finansowym a podatkowym w podziale na:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) wysokość przychodów zwolnionych z opodatkowania – wykazuje się trwałe różnice pomiędzy zyskiem (stratą) dla celów rachunkowych a dochodem (stratą) dla celów podatkowych, b) wysokość przychodów niepodlegających opodatkowaniu w bieżącym roku, c) wysokość przychodów podlegających opodatkowaniu w bieżącym roku, ujętych w księgach lat ubiegłych, d) wysokość przychodów podlegających opodatkowaniu, niepodlegających ujęciu w księgach, e) wysokość kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów – wykazuje się trwałe różnice pomiędzy zyskiem (stratą) dla celów rachunkowych a dochodem (stratą) dla celów podatkowych, f) wysokość kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku, g) wysokość kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku, ujętych w księgach lat ubiegłych, h) wysokość kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów, niepodlegających ujęciu w księgach. 	-	X
---	---	---

Nowe struktury logiczne – jak się przygotować

Podatnicy powinni jak najszybciej rozpocząć przygotowania do wdrożenia nowego obowiązku.

Duży podatnicy, tzn. ci, u których wartość przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro, oraz podatkowe grupy kapitałowe powinny właściwie już być gotowi na nowe obowiązki.

Pozostałym podatnikom CIT, którzy nie zostaną objęci od razu nowymi regulacjami, również nie zostało dużo czasu. Prowadzenie ksiąg w formie elektronicznej jest już raczej powszechnie obowiązującym standardem w dzisiejszych czasach. Programy komputerowe do prowadzenia księgowości posiadają też w większości przypadków

funkcjonalność generowania odpowiednich struktur logicznych na żądanie (JPK_KR) lub przesyłanych obowiązkowo za odpowiedni okres (JPK_VAT). Dlatego przygotowanie się do nowych obowiązków w tym zakresie powinno być łatwiejsze niż w przeszłości. Tym niemniej dobrym pomysłem będzie przeprowadzenie w tym zakresie wewnętrznego audytu najlepiej we współpracy z dostawcą oprogramowania używanego do prowadzenia ksiąg.

Cele i skutki

Celem wprowadzenia nowego obowiązku jest zwiększenie dokładności i przejrzystości danych finansowych podatników przekazywanych organom podatkowym, co przyczyni się do skuteczniejszego zwalczania nadużyć podatkowych oraz wyeliminowania nieuczciwej konkurencji.

Podatnicy z kolei zyskają na uproszczeniu procesu składania zeznań CIT, co pozwoli na zmniejszenie ryzyka błędów rozliczeniowych. W założeniu poprawi się również komunikacja z organami skarbowymi.

Zmiany w zasadach rozliczania ulgi badawczo-rozwojowej

W kwietniu 2024 roku Ministerstwo Rozwoju i Technologii przedstawiło projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu deregulacji prawa gospodarczego i administracyjnego oraz doskonalenia zasad opracowywania prawa gospodarczego. W projekcie zawarto propozycje zmian w kilkunastu aktach prawnych. W zakresie podatków zaproponowane zostały modyfikacje przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących ulgi badawczo-rozwojowej, popularnie zwanej ulgą B+R. Co ciekawe, pomimo że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych znajdują się takie same przepisy w zakresie ulgi badawczo-rozwojowej, projekt zmienia przepisy tylko ustawy o CIT. Na moment wydania niniejszego poradnika projekt znajduje się na etapie opiniowania i nie został jeszcze skierowany do procedowania w Sejmie. Należy się jednak spodziewać, że w razie przyjęcia proponowanych zmian w zakresie ulgi B+R obejmą one zarówno ustawę o CIT, jak i ustawę o PIT. Oprócz zmian w ustawie o CIT projekt zawiera również propozycje modyfikacji ustawy o podatku akcyzowym, które również dotyczą działalności badawczo-rozwojowej

Zasady korzystania z ulgi B+R – koszty kwalifikowane

Ulga B+R to obowiązująca od 2016 roku preferencja podatkowa, która pozwala na odliczenie od podstawy opodatkowania w zeznaniu rocznym wydatków związanych z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych, które zostały już zaliczone wcześniej do kosztów podatkowych. Jest to jedna z ulg podatkowych, które cieszą się największym zainteresowaniem wśród podatników.

Działalność B+R została zdefiniowana w art. 4a pkt 26 ustawy o CIT oraz art. 5a pkt 38 ustawy o PIT. Zgodnie z tą definicją przez działalność badawczo-rozwojową należy rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Zarówno badania naukowe, jak i prace rozwojowe zostały szeroko zdefiniowane w p.s.w.n., do której odwołują się również przepisy ustawy o CIT i ustawy o PIT. Najczęściej ulga B+R jest stosowana przez podatników do prac rozwojowych, rzadziej do podstawowych badań naukowych – wynika to ze specyfiki obu kategorii. Badania naukowe kojarzą się bardziej z teoretycznymi aspektami działalności badawczo-rozwojowej. Natomiast prace rozwojowe skupiają się na stronie praktycznej takiej działalności. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z definicją działalności badawczo-rozwojowej, aby dane prace rozwojowe mogły zostać uznane za działalność B+R – a w konsekwencji, aby możliwe było zastosowanie ulgi B+R – muszą spełniać łącznie trzy podstawowe warunki:

- 1) twórczy charakter prac (kryterium dotyczące charakteru i organizacji prac),
- 2) prace muszą być wykonywane w sposób systematyczny (kryterium dotyczące charakteru i organizacji prac),
- 3) efektem prac powinno być wykorzystanie już istniejącej lub zwiększonej wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (kryterium dotyczące wyniku prac).

Z ulgi na działalność B+R mogą skorzystać podatnicy uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych – chodzi tu po prostu o przychody z podstawowej działalności gospodarczej. Zastosowanie przedmiotowej ulgi polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych.

Do kosztów kwalifikowanych zalicza się obecnie:

- a) poniesione w danym miesiącu wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę, umowy zlecenia i umowy o dzieło oraz sfinansowane przez

- płatnika składki ZUS z tytułu tych należności – w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu,
- b) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością B+R,
 - c) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności B+R, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych,
 - d) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy tylko przez podmioty wskazane w p.s.w.n., a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej,
 - e) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem,
 - f) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem,
 - g) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:
 - przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
 - prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,
 - odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,

- opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego;
- h) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

Zmiany od 2025 roku

Planowane zmiany przepisów dotyczących stosowania ulgi B+R obejmują:

- rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych – czyli kosztów podatkowych poniesionych na działalność badawczo-rozwojową,
- likwidację wymogu korzystania z usług jednostek naukowych i uczelni wyższych przez zwykłych podatników (nieposiadających ministerialnego statusu centrum badawczo-rozwojowego) jako warunku kwalifikowania kosztów ekspertyz, opinii, usług doradczych do ulgi B+R,
- objęcie preferencją podmiotów posiadających status centrum badawczo-rozwojowego w postaci zwolnienia z akcyzy na samochody osobowe wykorzystywane do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej.

Rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych

W ramach modyfikacji przepisów dotyczących ulgi B+R rozszerzono katalog kosztów kwalifikowanych. Do listy kosztów kwalifikowanych wskazanych w art. 18d ust. 2 ustawy o CIT dodano następujące pozycje:

- a) koszty przeglądów, konserwacji oraz kalibracji aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanim z podatnikiem,
- b) koszty specjalistycznego transportu towarów wykorzystywanych wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli

to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem.

Jest to uzupełnienie kosztów kwalifikowanych objętych już wcześniej ulgą B+R, a dotyczących wydatków na korzystanie z aparatury naukowo-badawczej. Co istotne, aby wskazane usługi i związane z nimi wydatki mogły zostać objęte preferencją podatkową, muszą być wykorzystywane wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej i nie mogą być świadczone przez podmioty powiązane z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

Ekspertyzy, opinie i usługi doradcze od podmiotów innych niż jednostki naukowa i uczelnie

Zgodnie z aktualną treścią art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy CIT, koszty kwalifikowane ulgi B+R obejmują m.in. „ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej”.

Zatem aby ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników prowadzonych badań naukowych mogły być uznane za koszty kwalifikowane, muszą być one świadczone lub wykonywane albo nabyte od jednostek naukowych.

W myśl art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 p.s.w.n. system szkolnictwa wyższego i nauki tworzą:

- uczelnie;
- federacje podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki;
- instytuty naukowe PAN;
- instytuty badawcze, działające na podstawie ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych;
- międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- Centrum Łukasiewicz, działające na podstawie ustawy z 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz;
- instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz;
- Polska Akademia Umiejętności;
- inne podmioty prowadzące głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły.

W praktyce oznacza to ograniczenie usługodawców, na rzecz których podatnik może ponieść wydatki na nabycie ekspertyz, opinii i usług doradczych i jednocześnie może je traktować jako koszty kwalifikowane dla celów ulgi B+R, do uczelni wyższych oraz instytutów badawczych i naukowych.

Dotychczas podatnicy realizujący projekty badawczo-rozwojowe byli zmuszeni wyłączać z kosztów kwalifikowanych usługi doradcze, jeśli nie zostały one wykonane przez uczelnie wyższe oraz instytuty badawcze i naukowe. Bez znaczenia pozostawał fakt, że usługi te stanowiły niezbędną częścią projektu B+R i bez ich udziału projekt nie mógłby zostać zrealizowany. Stanowiło to znaczące ograniczenie w stosowaniu ulgi, ponieważ na rynku istnieje wiele innych, prywatnych podmiotów, które potencjalnie mogłyby świadczyć usługi doradcze oraz wydawać ekspertyzy czy opinie na potrzeby działalności B+R. Co więcej, można z dużym prawdopodobieństwem założyć, że wydanie ekspertyzy lub opinii specjalistycznej przez podmiot inny niż uczelnia wyższa lub instytut badawczy zajmie mniej czasu. Sam ustawodawca wskazuje w uzasadnieniu do projektu zmian, że „w praktyce często zdarza się, że ekspertyzy, opinie czy usługi doradcze świadczone są przez wyspecjalizowane podmioty, które nie posiadają statusu jednostki naukowej, a współpraca z jednostkami naukowymi nie zawsze w praktyce jest możliwa i uzasadniona, np. ze względu na poziom doświadczenia, jaki prezentują poszczególne partnerzy”.

W projektowanym brzmieniu art. 18d ust. 2 pkt. 3 ustawy o CIT usunięty został wymóg, aby wyżej wymienione usługi były świadczone przez jednostki naukowe. Pozwoli to na rozliczanie w ramach ulgi B+R kosztów ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych świadczonych przez inne niż jednostki naukowe podmioty.

Taka zmiana z pewnością przyczyni się do tego, że ta kategoria kosztów kwalifikowanych zyska na znaczeniu, co w konsekwencji rozszerzy możliwość stosowania ulgi B+R. Ponadto, jak zauważa ustawodawca „spowoduje to większą elastyczność w zakresie prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej”. Można też mieć nadzieję, że włączenie do preferencji podatkowych usług świadczonych przez podmioty inne niż uczelnie wyższe i instytuty badawcze wpłynie pozytywnie na rozwój tego rynku.

Jednakże powyższa zmiana może mieć dużo dalej idące konsekwencje. Możliwość zaliczania do kosztów działalności badawczo-rozwojowej

wydatków na usługi doradcze świadczone przez podmioty komercyjne oznacza pośrednio umożliwienie traktowania jako koszty kwalifikowane wynagrodzenia osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, współpracujących z podatnikiem na podstawie kontraktu B2B.

Do tej pory przepisy regulujące ulgę B+R traktowały jako koszty kwalifikowane wyłącznie wynagrodzenia osób zatrudnionych na umowę o pracę, umowę zlecenia lub umowie o dzieło (art. 18d ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy o CIT). Pominięcie wynagrodzenia osób zatrudnionych w ramach umów B2B znacznie ograniczało możliwość skorzystania z ulgi B+R, zwłaszcza w branży IT, która obok branży produkcyjnej najchętniej korzysta z ulgi B+R. Zatrudnienie w ramach umowy B2B jest dość powszechnym rozwiązaniem w tej branży. Między innymi z tego powodu na początku 2022 roku wprowadzono zmiany, które miały motywować do zatrudniania pracowników na umowę o pracę lub umowę zlecenia poprzez możliwość odliczenia 200% wartości kosztów kwalifikowanych wynagrodzeń. Nie przekonało to pracowników i pracodawców do zawierania umów o pracę/zlecenie zamiast kontraktów B2B.

Po zmianach wynagrodzenia osób zatrudnionych przez podatnika w ramach kontraktów B2B będą mogły zostać odliczone od podstawy opodatkowania dwa razy – pierwszy raz standardowo poprzez zaliczenie tego wynagrodzenia do kosztów podatkowych na zasadach ogólnych, a następnie w ramach ulgi B+R poprzez odliczenie od podstawy opodatkowania w zeznaniu rocznym. W przypadku podmiotów posiadających status centrum badawczo-rozwojowego takie wynagrodzenia mogłyby zostać odliczone od podstawy opodatkowania nawet trzykrotnie.

Rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych o wynagrodzenia dotyczące tego typu umów znacząco rozszerzy możliwość skorzystania z ulgi B+R, gdyż koszty wynagrodzeń to zdecydowanie największy pod względem wartości składnik kosztów kwalifikowanych podlegających wskazanej uldze. Innymi słowy, koszty wynagrodzeń mają największy wpływ na wysokość ulgi B+R.

Zwolnienie z akcyzy na samochody osobowe wykorzystywane do prowadzenia działalności B+R

Ostatnia zmiana nie dotyczy bezpośrednio regulacji ustawy o CIT dotyczących ulgi B+R. Dotyczy ona akcyzy, ale będzie miała wpływ

na niektórych beneficjentów tej ulgi. Chodzi o podmioty posiadające status centrum badawczo-rozwojowego, o których mowa w art. 17 ustawy z 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej.

Podmioty posiadające status centrum badawczo-rozwojowego będą objęte preferencją w postaci zwolnienia z akcyzy na samochody osobowe wykorzystywane do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Dotychczas podmioty posiadające status centrum badawczo-rozwojowego, które jedynie testowały pojazdy, ze względu na niejednorodną interpretację przepisów, zmuszone były do uiszczenia podatku akcyzowego od każdego testowego pojazdu (przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.240.2021.2.MK). Dość wysokie koszty z tym związane ograniczały zdaniem ustawodawcy prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej w Polsce w zakresie badania samochodów osobowych.

Zgodnie z art. 110b, który ma zostać dodany do ustawy o podatku akcyzowym, zwolnienie z akcyzy będzie obowiązywać podczas używania samochodu osobowego do celów badawczych w działalności badawczo-rozwojowej, jednakże nie dłużej niż do wygaśnięcia lub uchYLENIA decyzji o profesjonalnej rejestracji pojazdów, o której mowa w ustawie z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (art. 80t).

W celu skorzystania z tego zwolnienia konieczne będzie złożenie wniosku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni od daty wydania decyzji o profesjonalnej rejestracji pojazdów. Do wniosku trzeba będzie załączyć dokument potwierdzający status centrum badawczo-rozwojowego oraz decyzję o profesjonalnej rejestracji pojazdu. Następnie właściwy naczelnik urzędu skarbowego wyda zaświadczenie stwierdzające zwolnienie z akcyzy.

Mając na uwadze, że w Polsce nie ma wielu podmiotów posiadających status centrum badawczo-rozwojowego (jest ich około 60), niniejsze udogodnienie nie będzie wykorzystywane przez wielu podatników zajmujących się działalnością badawczo-rozwojową. Jednakże niniejsze przepisy są wprowadzane z myślą o przemyśle motoryzacyjnym w Polsce. Zgodnie z oceną Ministerstwa Rozwoju i Technologii branża badawczo-rozwojowa w Polsce stanowi przyszłościową gałąź przemysłu motoryzacyjnego, a opisywane zmiany zwiększą jej konkurencyjność wobec innych państw. Uwolnienie rynku badawczo-rozwojowego z części zobowiązań podatkowych związanych

z podatkiem akcyzowym od samochodów osobowych wykorzystywanych do celów badawczych ma w zamyśle Ministerstwa Rozwoju i Technologii przełożyć się na rozwój rynku badań nad nowymi technologiami w motoryzacji.

Rozdział 4.

Podatek dochodowy od osób fizycznych – metoda kasowa

Ustawą z 27 września 2024 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw wprowadzono do ustawy o PIT możliwość wyboru kasowej metody rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych.

Jak było dotychczas

Do tej pory podatnicy PIT rozpoznawali przychody i koszty podatkowe według jedynej dostępnej zasady – tzw. zasady memoriałowej. Zgodnie z tą zasadą przychodami są kwoty należne, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny VAT.

Przepisy ustawy o PIT precyzują, że przychód podatkowy powstaje co do zasady w dacie zdarzenia, które wystąpi jako pierwsze w kolejności:

- 1) wydanie rzeczy lub wykonanie usługi,
- 2) wystawienie faktury,
- 3) uregulowanie należności.

Oznacza to, że przychodem podatkowym mogą być kwoty, które nie zostały jeszcze zapłacone na rzecz przedsiębiorcy. Jeśli przed otrzymaniem zapłaty nastąpiło wydanie towaru/świadczenie usług lub wystawiona została faktura, przychód należy rozpoznać przed otrzymaniem zapłaty. I taka kolejność zdarzeń najczęściej występuje w praktyce.

Oczywiście od każdej reguły są wyjątki. Są pewne kategorie przychodów, które są rozpoznawane dla celów podatkowych kasowo – są to odsetki i odszkodowania.

Memoriałowej metodzie rozpoznawania przychodów odpowiada taka sama metoda rozpoznawania kosztów podatkowych. Przedsiębiorcy mogą zatem uwzględniać w rachunku podatkowym koszty, które nie zostały jeszcze zapłacone – z uwzględnieniem reguł dotyczących poszczególnych rodzajów kosztów, tj. koszty bezpośrednio lub pośrednio

związane z przychodem, odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych itd.

Przepisy o zatorach płatniczych

Memoriałowa zasada rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych rodzi ryzyko uwzględniania w rachunku podatkowym kwot, które z różnych przyczyn nie zostaną ostatecznie przez przedsiębiorcę otrzymane lub zapłacone. Pewnym ratunkiem dla podatników PIT w takiej sytuacji są przez przepisy o zatorach płatniczych. Niestety, korekta wynikająca z tego mechanizmu następuje po określonym, dość długim czasie. Nie jest to zatem rozwiązanie idealne.

Zgodnie z przepisami o zatorach płatniczych przedsiębiorcy mogą skorygować podstawę opodatkowania oraz wartość podatku o wartości wierzytelności, która nie została uregulowana lub zbyta w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności wynikającego z faktury lub umowy. Analogicznie dłużnik ma obowiązek zwiększyć podstawę opodatkowania o wartość zobowiązania nieuregulowanego w terminie 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub umowie.

Oprócz faktu, że korekty przychodów na podstawie przepisów o zatorach płatniczych są dokonywane dopiero po określonym czasie, należy dodatkowo pamiętać, że wspomniane rozwiązania nie znajdują zastosowania w przypadku, gdy:

- dłużnik jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- transakcja handlowa jest zawarta w ramach działalności wierzyciela oraz działalności dłużnika, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na terytorium Polski,
- od daty wystawienia faktury lub zawarcia umowy dokumentującej wierzytelność upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura lub została zawarta umowa.

Rozwiązania wprowadzone ustawą nowelizującą umożliwią przedsiębiorcy wybór tzw. kasowej metody rozliczania przychodów i kosztów podatkowych. Kasowe rozpoznawanie przychodów i kosztów polega na rozpoznawaniu ich dla celów podatkowych dopiero w dacie odpowiednio otrzymania zapłaty w odniesieniu do przychodów lub uregulowania zobowiązania w odniesieniu do kosztów.

Kto może skorzystać z kasowego PIT

Wybór kasowej metody rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych jest dobrowolny. Tym niemniej nie jest to rozwiązanie skierowane do wszystkich podatników PIT. Kasowy PIT jest skierowany do mniejszych przedsiębiorców, ponieważ z reguły to właśnie oni najbardziej cierpią z powodu zatorów płatniczych. Wprowadzone zmiany mają na celu umożliwienie najmniejszym przedsiębiorcom poprawy ich płynności finansowej. Z uwagi na to możliwość skorzystania z kasowego PIT została obwarowana wieloma warunkami.

Forma prowadzenia działalności gospodarczej

Kasowy PIT jest skierowany do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą samodzielnie. Prawa do skorzystania z tego rozwiązania nie będą miały osoby prowadzące działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej lub jawnej. Z kolei fakt zatrudniania pracowników przez osobę fizyczną prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą nie pozbawia jej prawa do skorzystania z kasowego PIT.

Forma opodatkowania

Możliwość wyboru kasowego PIT otrzymają przedsiębiorcy rozliczający podatek dochodowy od osób fizycznych w jednej z następujących form:

- skala podatkowa (art. 27 ustawy o PIT),
- IP Box (art. 30ca ustawy o PIT),
- podatek liniowy (art. 30c ustawy o PIT),
- ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Limit przychodów

Ponieważ kasowy PIT jest skierowany do mniejszych przedsiębiorców, skorzystanie z tego rozwiązania jest warunkowane wysokością przychodów osiąganych z działalności gospodarczej w roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym ma być stosowana metoda kasowa. Wysokość tych przychodów nie będzie mogła przekroczyć kwoty odpowiadającej równowartości 250 tys. euro, przeliczonej na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy.

Różne formy prowadzenia działalności gospodarczej

W sytuacji gdy przedsiębiorca prowadził w poprzednim roku podatkowym działalność samodzielnie oraz w innej formie, np. spółki jawnej, do ustalenia limitu wliczane są tylko przychody z działalności prowadzonej samodzielnie.

Przedsiębiorstwo w spadku

W przypadku przedsiębiorstwa w spadku do limitu 250 tys. euro sumowane są przychody z poprzedniego roku osiągnięte z działalności prowadzonej samodzielnie przez zmarłego przedsiębiorcę i przychody przedsiębiorstwa w spadku.

Podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności w trakcie roku podatkowego również będą mogli wybrać kasową metodę rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych. Jeżeli taki podatnik prowadził już samodzielnie działalność gospodarczą w poprzednim roku, ale jednocześnie zakończył ją w tym samym roku, wybór kasowego PIT będzie możliwy pod warunkiem nieprzekroczenia limitu przychodów 250 tys. euro z działalności prowadzonej i zakończonej w tym poprzednim roku podatkowym.

Transakcje B2B udokumentowane fakturami

Kasowym PIT będą objęte wyłącznie transakcje pomiędzy przedsiębiorcami (B2B). Dodatkowo transakcje podlegające kasowemu rozliczeniu PIT muszą zostać udokumentowane fakturami wystawionymi w terminach określonych w oddzielnych przepisach – chodzi tu o ustawę o VAT.

Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej kasowy PIT, ograniczenie możliwości stosowania kasowego PIT do transakcji pomiędzy przedsiębiorcami ma wyeliminować potencjalne ryzyko uchylania się od opodatkowania poprzez nieujawnienie faktu otrzymania zapłaty od osoby niebędącej przedsiębiorcą.

Ewidencja

Kolejną przesłanką warunkującą możliwość stosowania kasowego PIT jest nieprowadzenie ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że tylko podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów będą

uprawnieni do wyboru kasowego PIT. Z możliwości wyboru kasowego PIT będą wykluczeni również podatnicy, którzy prowadzą księgi rachunkowe dobrowolnie. Dla przypomnienia – prowadzenie ksiąg rachunkowych jest obowiązkowe po przekroczeniu limitu przychodów w wysokości 2 mln euro. Możliwe jest jednak również dobrowolne prowadzenie ksiąg podatkowych nawet w przypadku, kiedy limit przychodowy w wysokości 2 mln euro nie został przekroczony. Niestety, prowadzenie ksiąg rachunkowych w obu przypadkach będzie skutkowało brakiem możliwości skorzystania z kasowego PIT.

Wybór kasowego PIT wiąże się ponadto z dodatkowym obowiązkiem prowadzenia ewidencji faktur dokumentujących przychody rozliczane metodą kasową. Ewidencja nie będzie miała określonego wzoru, ale powinna zawierać datę wystawienia faktury, numer faktury, kwotę należności wynikającą z faktury oraz datę uregulowania należności.

Oświadczenie

Jeśli podatnik spełnia wszystkie warunki zastosowania kasowego PIT i chce stosować tę metodę, w celu jej wyboru musi jeszcze złożyć odpowiednie oświadczenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Pisemne oświadczenie o wyborze kasowego PIT podatnik będzie zobligowany złożyć w terminie:

- do 20 lutego roku podatkowego lub
- do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozpoczęcia działalności gospodarczej, w przypadku rozpoczęcia działalności w trakcie roku podatkowego, lub
- do końca roku podatkowego, jeżeli rozpoczęcie działalności gospodarczej nastąpiło w grudniu roku podatkowego.

Raz złożone oświadczenie będzie skuteczne również w latach następujących, do momentu złożenia rezygnacji – pod warunkiem, że podatnik nadal będzie spełniał wszystkie warunki umożliwiające stosowanie tej metody. Nie będzie obowiązku corocznego składania nowego oświadczenia o wyborze kasowego PIT. Oświadczenie o rezygnacji z kasowego PIT podatnicy będą składać się do 20 lutego roku podatkowego.

W przypadku wyboru metody kasowej podatnik musi stosować tę metodę przez cały rok podatkowy. Nie będzie możliwości rezygnacji z metody kasowej na rzecz metody memoriałowej w trakcie roku podatkowego.

Jednakże w przypadku likwidacji działalności gospodarczej i rozpoczęcia nowej działalności w tym samym roku podatkowym podatnik w nowej działalności gospodarczej zachowuje prawo wyboru metody ustalania daty powstania przychodów i potrącania kosztów uzyskania przychodów.

Istotne kwestie, o których należy pamiętać wybierając kasowy PIT

W metodzie kasowej przychód będzie powstawał w dacie uregulowania należności, przy czym przez uregulowanie należności będzie rozumiane również:

- częściowe uregulowanie należności, a także
- wpłaty na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

Oznacza to, że przychodem będzie również np. zapłacona zaliczka, przedpłata czy zapłacona rata. W metodzie memoriałowej pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, nie są zaliczane do przychodów podatkowych.

Ponadto czas na rozpoznanie przychodu będzie ograniczony. Podatnik będzie zobowiązany do rozpoznania przychodu w ramach metody kasowej nie później niż w terminie 2 lat od daty wystawienia faktury – nawet jeżeli w tym czasie nie otrzyma od kontrahenta zapłaty. W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej kasowy PIT ustawodawca zwraca uwagę, że rozwiązanie to ma na celu zapobieganie świadomemu, długotrwałemu odwlekaniu zapłaty w celu unikania płacenia podatku dochodowego. Okres 2 lat to według ustawodawcy wystarczający czas na dochodzenie roszczeń (zapłaty) od kontrahenta.

W metodzie kasowej przychód będzie powstawał również w dacie likwidacji działalności gospodarczej. W przypadku, gdy podatnik nie otrzyma należności wynikającej z wystawionej faktury przed dniem likwidacji działalności gospodarczej, będzie obowiązany do rozpoznania przychodu wynikającego z wystawionej faktury najpóźniej w dacie jej likwidacji, nawet jeżeli od daty wystawienia faktury nie upłynęły jeszcze 2 lata.

Koszty podatkowe

Przedsiębiorca, który wybrał kasowy PIT, będzie rozpoznawał koszty uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym uregulował

zobowiązanie. Podobnie jak w przypadku przychodów, dotyczy to kosztów wynikających z transakcji, w których stroną jest inny przedsiębiorca i zostały poniesione w roku podatkowym, w którym podatnik stosuje metodę kasową.

WAŻNE

Podczas gdy przychody rozpoznawane według metody kasowej muszą być udokumentowane fakturami, koszty podatkowe mogą być udokumentowane fakturami, ale również w każdy inny, przewidziany przepisami, sposób.

Jeżeli zobowiązanie zostanie uregulowane przed datą poniesienia kosztu uzyskania przychodu, np. przed datą wystawienia faktury, to koszt uzyskania przychodu i tak będzie potrącany najwcześniej w dacie jego poniesienia, np. w dacie wystawienia faktury. Jednak w takim wypadku koszty będą potrącone w takiej wysokości, w jakiej zostało uregulowane zobowiązanie. Kosztem będą zatem również np. zapłacone zaliczki, przedpłaty, raty.

Z kasowej metody rozpoznawania kosztów podatkowych wyłączone pozostaną odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na dotychczasowych zasadach (zasada memoriałowa).

W przypadku gdy zobowiązanie zostanie przez podatnika uregulowane po likwidacji działalności gospodarczej lub po zmianie formy opodatkowania na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych albo na podatek tonażowy, to koszty uzyskania przychodu zostaną potrącone w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją działalności gospodarczej lub przed zmianą formy opodatkowania.

Ograniczenia

W przypadku wyboru przez przedsiębiorcę kasowej metody rozpoznawania przychodów dla celów PIT pewne kategorie przychodów pozostaną wyłączone z tego mechanizmu. Metoda kasowa nie znajdzie zastosowania w przypadku przychodów:

- 1) wynikających z transakcji między podatnikiem a podmiotem powiązaniem w rozumieniu ustawy o CIT, przy czym wywieranie znaczącego wpływu, który charakteryzuje podmioty powiązane, będzie rozumiane jako posiadanie bezpośrednio lub pośrednio 5% np. udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających;
- 2) wynikających z transakcji między podatnikiem a podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub zagranicznym zakładem położonym na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję;

WAŻNE

Z kasowej metody rozliczania nie są wyłączone koszty wynikające z transakcji z podmiotem powiązaniem lub podmiotem z kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Jeśli koszty wynikające z transakcji z podmiotami powiązanymi lub z kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową podlegałyby wyłączeniu z metody kasowej (analogicznie jak przychody) i były rozliczane metodą memoriałową, mogłyby zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów nawet, jeżeli nie zostałyby jeszcze opłacone, a koszty wynikające z transakcji z podatnikiem niepowiązaniem dopiero po ich opłaceniu;

- 3) z odpłatnego zbycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Przekroczenie limitu 250 tys. euro

W przypadku przekroczenia limitu 250 tys. euro w trakcie roku podatkowego utrata prawa do stosowania kasowego PIT nastąpi dopiero od następnego roku podatkowego. Wysokość przychodów osiągniętych w bieżącym roku nie będzie mieć wpływu na możliwość stosowania kasowego PIT. Przekroczenie limitu jest oceniane na podstawie przychodów osiągniętych w poprzednim roku podatkowym.

Przychody i koszty na przełomie lat

Wybór metody kasowej rozliczania przychodów i kosztów nie jest ostateczny. Rozpoczynając kolejny rok podatkowy po roku, w którym podatnik stosował kasowy PIT, ma on prawo powrotu do metody memoriałowej. W takich okolicznościach z pewnością będą zdarzały się sytuacje, w których faktura wystawiona w grudniu jednego roku podatkowego, w którym podatnik stosował kasowy sposób rozliczenia, może zostać opłacona w kolejnym roku podatkowym, w którym podatnik korzysta już z memoriałowego sposobu rozliczenia. W takim wypadku data powstania przychodu będzie określana metodą kasową, tj. przychód powstanie w styczniu, w dacie uregulowania należności.

Podobnie w przypadku kosztów podatkowych. Jeżeli zobowiązanie zostanie uregulowane po rezygnacji z metody kasowej, koszty uzyskania przychodów będą potrącane w roku uregulowania należności. Jeżeli zatem podatnik otrzyma np. fakturę kosztową wystawioną w roku podatkowym, w którym stosuje metodę kasową, a opłaci tę fakturę po rezygnacji z metody kasowej, np. w następnym roku podatkowym, to koszt wynikający z tej faktury potrąci w roku podatkowym, w którym opłaci fakturę.

Wybór kasowego PIT a przepisy o zatorach płatniczych

Co do zasady, przepisy o zatorach płatniczych nie będą miały zastosowania do należności wynikających z transakcji rozliczanych metodą kasową oraz do kosztów uzyskania przychodów rozliczanych metodą kasową. Nie ma takiej potrzeby.

Przepisy o zatorach znajdują w całości zastosowanie do należności wynikających z transakcji, które zostaną zaliczone do przychodów po upływie dwuletniego okresu liczonego m.in. od daty wystawienia faktury. Zastosowania nie będzie tutaj miało ograniczenie w stosowaniu przepisów o zatorach płatniczych, zgodnie z którym przepisów o zatorach nie stosuje się co do zasady m.in. w sytuacji, gdy od daty wystawienia faktury (rachunku) lub zawarcia umowy dokumentującej wierzytelność upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura (rachunek) lub została zawarta umowa. Skoro podatnik stosujący metodę kasową jest zobligowany do rozpoznania przychodu podatkowego najpóźniej w terminie 2 lat od daty wystawienia faktury, to zbieg tych przepisów powodowałby, że podatnik pozostawałby bez ochrony, którą mają dawać

przepisy o zatorach płatniczych w sytuacji, kiedy faktura przychodowa nie zostanie opłacona przez kontrahenta.

W takim przypadku zmniejszenia podstawy opodatkowania lub zwiększenia straty podatnik będzie dokonywał odpowiednio przy obliczeniu zaliczki za okres, w którym ustalił przychód z uwagi na upływ dwuletniego okresu lub w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym ustalił przychód z uwagi na upływ dwuletniego okresu.

Przepisy przejściowe

Kasowa metoda rozliczania PIT obejmie przychody udokumentowane fakturami wystawionymi dopiero po 31 grudnia 2024 r. i analogicznie koszty uzyskania przychodów poniesione po 31 grudnia 2024 r.

Oczywiście takie przychody i koszty nie mogą zostać zaliczone do przychodów lub kosztów podatkowych przed dniem 1 stycznia 2025 r. Przykładowo kasowy PIT nie obejmie faktury wystawionej po 31 grudnia 2024 r., jeżeli tą fakturą jest udokumentowany przychód rozpoznany w 2024 roku, np. w związku z wydaniem towaru albo wykonaniem usługi w 2024 r.

Z drugiej strony jeżeli podatnik otrzyma zaliczkę na poczet dostawy towarów lub wykonania usługi przed 1 stycznia 2025 r., ale wydanie towaru lub wykonanie usługi oraz wystawienie faktury nastąpi już w 2025 roku, a podatnik wybrał kasową metodę rozliczania PIT, to w takim przypadku pobraną zaliczkę zaliczy do przychodów podatkowych w 2025 roku.

Rozdział 5.

Zmiany w zakresie składek na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne

30 października 2024 r. do Sejmu wpłynął projekt nowelizacji ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dotyczą one zmian w sposobie kalkulacji składki zdrowotnej dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

Koniec 2024 r. to także czas, gdy przedsiębiorcy mogą po raz pierwszy skorzystać z wakacji składkowych, czyli zwolnienia z opłacania składek na ubezpieczenia społeczne za jeden miesiąc w roku.

Likwidacja składki zdrowotnej od sprzedaży środków trwałych

Niestety, nie są to tak kompleksowe zmiany, jakich oczekiwali przedsiębiorcy. Dla przypomnienia, dotychczasowy mechanizm kalkulacji składki zdrowotnej został wprowadzony w 2022 roku w ramach Polskiego Ładu. Zmiany wprowadzone w tamtym czasie obejmowały różne grupy ubezpieczonych, ale w szczególny sposób dotknęły właśnie osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Funkcjonująca wcześniej ryczałtowa składka zdrowotna została zastąpiona składką obliczaną jako procent dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców, co de facto było równoznaczne z dodatkowym opodatkowaniem. Obecnie funkcjonujący mechanizm kalkulacji składki zdrowotnej to znaczne obciążenie dla przedsiębiorców, mające istotny wpływ na ostateczną rentowność prowadzonej działalności. Koalicjanci tworzący rząd nie zdołali się jednak porozumieć w zakresie kompleksowej zmiany mechanizmu kalkulacji składki zdrowotnej. Omawiane były różne warianty, jednak żaden z nich nie zyskał akceptacji wszystkich koalicjantów.

Ostatecznie uwzględniony został tylko postulat dotyczący wyłączenia z podstawy kalkulacji składki zdrowotnej dochodu z odpłatnego zbycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Konieczność zapłaty składki zdrowotnej od części dochodu wygenerowanego w wyniku sprzedaży środka trwałego poczytywana jest przez przedsiębiorców jako

rozwiązanie niesprawiedliwe, niezwiązane z wynikiem podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorcy i mogące skutkować incydentalnym wzrostem dochodu przedsiębiorcy, np. gdy zbywana jest nieruchomość, a tym samym wyższą składką zdrowotną.

Zgodnie z proponowanymi zmianami przychody i koszty ze sprzedaży środków trwałych nie będą uwzględniane w wyliczeniu wysokości składki zdrowotnej dla osób rozliczających się na zasadach ogólnych przy zastosowaniu skali podatkowej oraz dla osób rozliczających się w formie podatku liniowego. Dla osób rozliczających się ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych projekt przewiduje wyłączenie przychodów ze zbycia środków trwałych z podstawy obliczania składki zdrowotnej.

Jakie korzyści

Oczywistym plusem będzie wyłączenie z podstawy kalkulacji składki zdrowotnej przychodu ze zbycia środków trwałych. Należy jednak zauważyć, że projekt zmian zakłada, że z podstawy kalkulacji składki zdrowotnej mają zostać wyłączone „przychody i koszty ze sprzedaży środków trwałych”.

Z podstawy składki zdrowotnej ma zatem zostać wyłączona jedynie ta część kosztów, która jest rozpoznawana dopiero w momencie zbycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Oznacza to, że koszty związane ze środkiem trwałym, poniesione w okresach przed jego zbyciem, mogą pomniejszać dochód stanowiący podstawę kalkulacji składki zdrowotnej. Mogą to być koszty nabycia lub wytworzenia środka trwałego – czy to jednorazowo zaliczone do kosztów podatkowych, czy też w postaci odpisów amortyzacyjnych, a także koszty remontów, ubezpieczenia itd.

Jakie wady

Bardziej uważna analiza projektu pokazuje też pewne wady takiego rozwiązania. W przypadku sprzedaży środka trwałego, która nie została w całości zamortyzowana, koszty wyłączone z podstawy kalkulacji składki zdrowotnej przy sprzedaży nie będą mogły pomniejszyć tej podstawy również w kolejnych okresach. Innymi słowy, koszty związane ze środkiem trwałym mogą pomniejszać podstawę kalkulacji składki zdrowotnej przed ich zbyciem, ale w momencie zbycia i po zbyciu już nie. Zatem z punktu widzenia kalkulacji składki zdrowotnej lepiej poczekać

ze sprzedażą środka trwałego dopóki nie rozliczymy w kosztach całości (albo większości) kosztów związanych ze środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną.

Brak możliwości pomniejszenia podstawy kalkulacji składki zdrowotnej o koszty związane ze środkiem trwałym po ich sprzedaży wyklucza również możliwość rozliczenia dla celów składki zdrowotnej ewentualnej straty powstałej na skutek sprzedaży tych składników majątkowych – tzn. w sytuacji kiedy przychód ze sprzedaży jest mniejszy niż poniesione koszty.

Korzyści	Wady
<ul style="list-style-type: none">■ wyłączenie z podstawy kalkulacji składki zdrowotnej przychodu ze zbycia ŚT/WNiP■ możliwość pomniejszenia podstawy kalkulacji składki zdrowotnej o koszty w okresach przed zbyciem ŚT/WNiP	<ul style="list-style-type: none">■ brak możliwości pomniejszenia podstawy kalkulacji składki zdrowotnej o koszty w okresach po zbyciu ŚT/WNiP■ brak możliwości rozliczenia straty ze zbycia ŚT/WNiP

Wakacje składkowe

Od 1 listopada 2024 r. można skorzystać z przepisów umożliwiających osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą zastosowanie zwolnienia z opłacania składek na ubezpieczenia społeczne.

Zwolnienie obejmuje składki na ubezpieczenie społeczne tylko za jeden miesiąc w roku. Jako że przepisy weszły w życie w 2024 r., przedsiębiorcy mogą zastosować zwolnienie jeszcze w tym roku. Co do zasady, wakacje składkowe dotyczą zwolnienia z opłacania składek w jednym wybranym przez przedsiębiorcę miesiącu w każdym roku kalendarzowym. Zatem kolejną szansę na skorzystanie z wakacji składkowych przedsiębiorcy będą mieli w 2025 roku.

Wakacje obejmą składki na:

- własne obowiązkowe ubezpieczenia społeczne: emerytalne, rentowe i wypadkowe;
- własne dobrowolne ubezpieczenie chorobowe;
- Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy.

Wakacje składkowe nie obejmują składek na ubezpieczenie zdrowotne. Przedsiębiorcy, którzy zdecydują się na skorzystanie z wakacji składkowych, będą nadal obowiązani do opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne w wybranym miesiącu.

Przedsiębiorca, który skorzysta z wakacji składkowych, nie będzie musiał opłacać tych składek w późniejszym terminie – składki zostaną sfinansowane z budżetu państwa w ramach dotacji z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

Osoby korzystające z opisywanej preferencji wciąż pozostaną uczestnikami systemu ubezpieczeń społecznych. Oznacza to, że wakacje od składek na ubezpieczenia społeczne nie będą miały wpływu na uprawnienie do zasiłku chorobowego oraz na liczenie odpowiedniego stażu i kapitału na rzecz świadczenia emerytalnego (w odróżnieniu od np. osób korzystających z ulgi na start).

W przypadku wakacji składkowych składki zostaną pokryte w minimalnej kwocie wymaganej dla danego przedsiębiorcy. Przedsiębiorcy, którzy zadeklarowali podstawę wyższą niż wymagana, nie będą mogli dopłacić różnicy, aby zachować wyższą podstawę do świadczenia emerytalnego.

Kto może skorzystać z wakacji składkowych

Z wakacji składkowych mogą skorzystać osoby prowadzące działalność gospodarczą, wpisane do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Zwolnienie przysługuje przedsiębiorcom niezależnie od wybranej przez nich formy opodatkowania – może skorzystać z niego osoba rozliczająca się na zasadach ogólnych (skala podatkowa), na tzw. liniówce oraz ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Aby skorzystać z preferencji, przedsiębiorca nie musi zawieszać działalności gospodarczej (wciąż może uzyskiwać z niej przychody).

Warunki

Preferencja nie jest jednak dla każdego. Ustawodawca określił warunki, które przedsiębiorcy muszą spełnić.

1. Osoby zgłoszone do ubezpieczeń.

W miesiącu przed złożeniem wniosku przedsiębiorca miał zgłoszonych do ubezpieczeń społecznych lub ubezpieczenia zdrowotnego do 10 ubezpieczonych (w tym siebie).

2. Podleganie ubezpieczeniom społecznym.

Przedsiębiorca podlegał chociaż 1 dzień ubezpieczeniom: emerytalnemu, rentowemu i wypadkowemu z tytułu prowadzenia pozarolniczej

działalności gospodarczej w miesiącu poprzedzającym miesiąc składania wniosku (jako osoba ubezpieczona).

3. Limit przychodów.

W ostatnich dwóch latach przed rokiem, w którym składany jest wniosek, ubezpieczony nie miał przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej lub co najmniej w jednym roku z dwóch ostatnich lat poprzedzających ten rok roczny przychód z tej działalności nie przekraczał równowartości w złotych 2 mln euro.

4. Praca na rzecz byłego pracodawcy.

Przedsiębiorca nie prowadzi działalności gospodarczej na rzecz byłego pracodawcy, w ramach której wykonuje czynności, które:

- w poprzednim roku oraz
- w roku, w którym składa wniosek (do dnia złożenia wniosku), wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy.

Do limitu 10 ubezpieczonych* wlicza się:	Do limitu 10 ubezpieczonych nie wlicza się:
<ul style="list-style-type: none">– wnioskującego przedsiębiorcę,– pracowników (osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę),– zleceniobiorców (z wyłączeniem uczniów i studentów do 26 r.ż.). <p>* wlicza się także osoby, za które są odprowadzane wyłącznie składki na ubezpieczenie zdrowotne</p>	<ul style="list-style-type: none">– osób, które nie podlegają ubezpieczeniu wypadkowemu (m.in. osoby, które pobierają zasiłek macierzyński lub przebywają na urlopie wychowawczym, lub na urlopie bezpłatnym).

Kto nie skorzysta z wakacji składkowych

Niestety, wakacje składkowe nie są dla wszystkich. Dotyczą one wyłącznie przedsiębiorców, którzy są wpisani do CEIDG. Z opisywanej preferencji nie mogą skorzystać natomiast:

- wspólnicy spółki jawnej,
- wspólnicy spółki komandytowej,
- wspólnik jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Ze skorzystaniem z wakacji składkowych mogą mieć problemy również przedsiębiorcy, którzy korzystali z pomocy de minimis (np. zwolnienie z podatku) do trzech lat wstecz, gdyż wakacje składkowe również wliczają się do limitu takiej pomocy. W skrajnym przypadku może się okazać, że przedsiębiorca chcący skorzystać z wakacji składkowych

przekroczył już wcześniej limit pomocy de minimis. Ponadto skorzystanie z tej ulgi może okazać się niemożliwe dla przedsiębiorców, u których mocno wahała się liczba zatrudnionych pracowników, przedsiębiorców z przychodami na granicy limitu (2 mln euro) oraz tych, którzy otrzymują dotacje. Z wspomnianych powodów mogą oni nie spełnić warunków skorzystania z wakacji składkowych.

Ponadto dla niektórych przedsiębiorców skorzystanie z wakacji składkowych może się okazać po prostu nieopłacalne. Tak może być przykładowo w przypadku osób korzystających z preferencyjnego ZUS.

Jak skorzystać z preferencji

Przedsiębiorca, który chciałby skorzystać z wakacji składkowych, musi złożyć wniosek RWS. Wniosek można złożyć wyłącznie z profilu płatnika na PUE/eZUS.

Wniosek należy złożyć w miesiącu poprzedzającym miesiąc, za który przedsiębiorca chce być zwolniony z opłacania składek. Skorzystanie z preferencji będzie możliwe już w grudniu 2024 r. W takiej sytuacji wniosek należy złożyć do końca listopada 2024 r.

Jeśli przedsiębiorca złoży wniosek wcześniej niż w miesiącu poprzedzającym miesiąc, w którym chce skorzystać z wakacji składkowych, ZUS pozostawi wniosek bez rozpatrzenia.

Informację o rozpatrzeniu wniosku przedsiębiorca otrzyma na swoim koncie płatnika PUE/eZUS.

WAŻNE

Jeśli wniosek przedsiębiorcy zostanie rozpatrzony pozytywnie, ubezpieczony będzie podlegał zwolnieniu we wskazanym przez siebie miesiącu kalendarzowym – nie będzie mógł się wycofać lub dokonywać korekt we wniosku.

W przypadku wniosku rozpatrzonego negatywnie przedsiębiorca otrzyma decyzję (również na konto płatnika PUE/e-ZUS). Na decyzję służy odwołanie – przedsiębiorca może odwołać się od decyzji w ciągu miesiąca od dnia doręczenia decyzji.

Dokumenty

Dokumenty składane podczas wakacji składkowych	
ZUS RCA	(1) Imienny raport miesięczny z informacją o składkach finansowanych przez budżet państwa za osobę opłacającą składki za siebie (przedsiębiorcę składającego wniosek) (2) Imienny raport miesięczny z informacją o składkach finansowanych przez osobę opłacającą składki za siebie (przedsiębiorcę składającego wniosek) (3) Za pozostałych ubezpieczonych (pracowników i zleceniobiorców)
ZUS DRA	Deklaracja rozliczeniowa uwzględniająca składki z utworzonych raportów RCA

Jeśli przedsiębiorca na wakacjach składkowych nie złoży deklaracji za siebie, ZUS zrobi to za niego.

Osoby rozpoczynające działalność gospodarczą

Osoby rozpoczynające działalność gospodarczą, które od pierwszego dnia działalności opłacają tzw. duży ZUS, mogą skorzystać z wakacji składkowych najwcześniej w trzecim miesiącu prowadzenia działalności (zob.: warunki nr 1 i 2 uprawniające do skorzystania z preferencji).

Ubezpieczeni korzystający z ulgi na start nie mogą skorzystać z wakacji składkowych.

Zwolnienie przysługuje natomiast przedsiębiorcom korzystającym z preferencyjnego ZUS lub małego ZUS plus.

Rozdział 6.

Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości od momentu uchwalenia ustawy, która go reguluje, podlegał wielu przemianom, a już z początkiem 2025 roku podatnicy mogą się spodziewać kolejnej, ważnej zmiany. Przez cały 2024 rok trwały prace nad ustawą nowelizującą i ostatecznie 20 listopada udało się przekazać ustawę do podpisu Prezydentowi.

Podatek od nieruchomości został uregulowany w ustawie z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Lokalność przejawia się w tym, że podatki – oczywiście w zakresie ustalonym przez ustawodawcę – mogą być kształtowane przez wójtów, burmistrzów i prezydentów miast. Co więcej, podatki i opłaty lokalne stanowią jeden z elementów dochodu samorządów i są bezpośrednio przez te samorzady pobierane w odróżnieniu od podatków dochodowych, które są jedynie rozdysponowywane przez rząd na jednostki samorządu terytorialnego celem ich finansowania.

Choć komentujący zwracają uwagę na archaiczność i niedostosowanie przepisów do aktualnego systemu finansów samorządowych, to podatek pozostaje jedną z najważniejszych form opodatkowania dla samorządów i stanowi jeden z głównych sposobów finansowania gmin i miast na prawach powiatu.

Przykładowo, w samej Warszawie wpływy do budżetu z tytułu podatku od nieruchomości przekraczają 1,5 mld zł.

W 2025 roku jest szansa, że wejdą w życie nowe zmiany – niezmiernie ważne dla praktyki stosowania przepisów podatku od nieruchomości. Ustawodawca planuje całkowicie oderwać definicje znajdujące się w nowelizowanej ustawie od przepisów prawa budowlanego – z którymi aktualnie definicje dotyczące podatku są nierozzerwalnie złączone – i stworzyć nowe.

Jednak, aby w pełni zrozumieć wagę zmian proponowanych przez ustawodawcę, należy poznać formę i sposób funkcjonowania podatku od nieruchomości w aktualnym brzmieniu.

Nazwa stosowana przez ustawodawcę: „podatek od nieruchomości” w sposób niepełny oddaje zakres opodatkowania. Katalog przedmiotów opodatkowania znajduje się na samym początku regulacji dotyczących podatku.

Przedmiot opodatkowania

Zgodnie z art. 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane takie jak:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Już na tym etapie pojawiają się problemy interpretacyjne, które utrudniają stosowanie podatku od nieruchomości w praktyce. Czym bowiem są przedmioty wymienione w tym artykule? Podatnik nie dowie się tego z treści samej ustawy, ponieważ wszystkie definicje opisane na początku ustawy odsyłają do innych ustaw – przede wszystkim do ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane. Wyjątkiem jest pojęcie „gruntu”, które nie zostało zdefiniowane w ogóle.

Pierwotnym problemem zastosowanego rozwiązania jest niejednoznaczność i nieprecyzyjność zastosowanych przepisów. Jak argumentuje się często w orzecznictwie, w teorii stanowienia prawa podatkowego jest niedopuszczalne i nie może być tak, że podatnik nie jest pewny, od czego powinien zapłacić podatek, a co podatkowi nie będzie podlegało.

Grunty

Wydaje się, że najmniejszy kłopot sprawia rozumienie definicji „gruntu”. Choć zasady wykładni prawa podatkowego nie pozwalają na bezpośrednie sięganie do definicji wskazanych w innych ustawach – a przynajmniej bez jednoznacznego odesłania – to w wypadku gruntów najlepszym odniesieniem są przepisy Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tą ustawą grunt to część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności.

Jednak w praktyce ważniejszym aktem prawnym, którego znajomość jest konieczna dla stosowania podatku od nieruchomości w kontekście gruntów, jest rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków. U.p.o.l. wskazuje bowiem kategorie gruntów wyłączonych spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości (np. użytki rolne, lasy, grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi). O zaliczeniu danego gruntu do którejś z kategorii gruntów wyłączonych spod opodatkowania przesądza zaś zaklasyfikowanie tego gruntu w ewidencji gruntów i budynków.

Budynki i ich części

Budynek – wbrew potocznemu rozumieniu – nie wystarczy, żeby posiadał murowane ściany i dach. Przedmiot kwalifikowany jako budynek musi spełnić wiele warunków, których część wymaga odniesienia się do Prawa budowlanego. Budynek to taki przedmiot, który:

- jest trwale związany z gruntem;
- posiada wydzieloną przestrzeń za pomocą przegród budowlanych;
- posiada fundamenty i dach;
- jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego, z czym wiążą się kolejne dwa wymogi:
 - ▶ musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
 - ▶ w jego skład wchodzi instalacje umożliwiające użytkowanie zgodne z przeznaczeniem budynku jako jego integralnej części.

Problem w stosowaniu przepisów o podatku od nieruchomości generuje dodatkowo fakt, że zdefiniowanie „budynek” wymaga przeanalizowania kolejnych, nieo określonych definicji. W rozbudowanej definicji „budynek” należy w szczególności zwrócić uwagę na: związaną z gruntem, fundament, wyrób budowlany i instalacje, które trzeba odpowiednio zinterpretować w oparciu o Prawo budowlane.

Przykładowo – znaczenia wyrobów budowlanych należy szukać w ustawodawstwie europejskim. „Instalacje budowlane” to sformułowanie, którego znaczenia trzeba szukać w języku potocznym i technicznym, a są to ogólnie pojęte zintegrowane grupy urządzeń i przewodów, które pozwalają na użytkowanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem (np. mieszkalnym). Podobnie fundamenty, które z technicznego punktu widzenia mogą być bezpośrednio i pośrednio w zależności od powierzchni, która przekazuje obciążenie. Często ustalenie, czy obiekt posiada fundament, wymaga zaangażowania specjalisty – biegłego.

Powyzsze definicje nie tworzą najdonioślejszych problemów praktycznych. Jednym z najtrudniejszych problemów jest ustalenie, czy budynek jest trwale związany z gruntem. Na pierwszy rzut oka związaną z gruntem nieodzownie wiąże się z istotą fundamentu. Jednakże nawet ustalenie, że podłoże budynku jest w istocie fundamentem, nie skutkuje automatycznie ustaleniem, że budynek jest trwale związany z gruntem.

Ustalenie trwałości związania jest kluczowe, ponieważ różnicuje opodatkowanie budynku i budowlą, która w odróżnieniu od budynku jest opodatkowana na podstawie wartości. Trwałość związania nie posiada definicji w aktach prawnych, więc wyjaśnienia należy szukać w wyrokach sądów i interpretacjach indywidualnych wydawanych na rzecz podatni-

ków. Przykładowo zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r. (III FPS 1/21):

„Pojęcie «trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałe (sztywne, stabilne, ciągłe, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynek”.

Kwestia wydaje się wyjaśniona, ale wyroki zawsze należy stosować z ostrożnością, ponieważ organy podatkowe nie są związane ich treścią w sprawach innych podatników.

Część budynku

Część budynku stanowi element wyodrębniony z całości budynku i najczęściej będzie to lokal mieszkalny opodatkowany na takich samych zasadach jak cały budynek (z uwzględnieniem mniejszej powierzchni).

Natomiast do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż (pomieszczenia przynależne).

Budowle

Budowle są bodajże najczęstszym przedmiotem sporów podatników i organów podatkowych.

Przyczyną problemów jest przede wszystkim sposób definiowania „budowli”. W aktualnym brzmieniu ustawy zastosowano definicję opartą na:

- wyłączeniu – a więc budowla to obiekt budowlany niebędący budynkiem ani obiektem małej architektury w rozumieniu Prawa budowlanego i;

Obiekty małej architektury wskazane w wyłączeniu, to według Prawa budowlanego niewielkie obiekty, a w szczególności:

- kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury;
- posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej;
- użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huštawki, drabinki, śmietniki.
- szeregu przykładów – czyli do budowli zalicza się obiekty takie jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Takie sformułowanie jest nieprecyzyjne i kłopotliwe. W trakcie analizy, czy obiekt jest budowlą, trzeba skorzystać z bardzo kazuistycznego szeregu niedookreślonych definicji i porównań:

- W pierwszej kolejności, czy analizowany obiekt jest budynkiem, tj. m.in. czy jest trwale związany z gruntem, gdzie trwałość związania już sama w sobie jest elementem spornym oraz czy został postawiony z użyciem wyrobów budowlanych;
- Następnie czy analizowany obiekt nie ma podobnego charakteru do wymienionych obiektów małej architektury;
- Ostatecznie czy analizowany obiekt nie ma charakteru podobnego do szeregu wymienionych przykładów.

Jednym z problemów interpretacyjnych było ustalenie koniecznego stopnia związku obiektów. Innymi słowy, czy obiekt budowlany musi dokładnie spełniać kryteria wymienionych obiektów, czy wystarczy, żeby był do nich podobny. Ostatecznie Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął tę wątpliwość stwierdzając, że wystarczające jest podobieństwo do obiektów wymienionych w przykładach na gruncie Prawa budowlanego, ale nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot

opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowlę jedynie podobne do obiektów wymienionych w katalogu.

Nietrudno sobie wyobrazić jednak, że konieczność ustalenia i porównywania do wskazanych w ustawie przykładów powoduje spory. Każdy ma bowiem inne wyobrażenie na temat podobieństw i przyporządkowania analizowanych obiektów.

To niejedyne problemy, które pojawiały się w praktyce.

Problemy sprawiały też tzw. obiekty wielofunkcyjne czy niejednolite. Są to obiekty o charakterze mieszanym, zawierające budynki i budowle. Przykładowo stadion jest obiektem sportowym, ale zawiera jednocześnie obiekty typowo sportowe – jak murawa stadionu oraz budynki, np. biura zarządu klubu sportowego.

Elementy techniczne budowli także były przedmiotem sporu, ponieważ istniały trudności w ustaleniu, czy części techniczne są elementem budowli. Tym razem to Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął spór ustalając, że: „Przedmiotem podatku jest budowla jako konstrukcja budowlana wraz z częścią techniczną, która warunkuje normalne jej funkcjonowanie”.

Podatnicy

Zgodnie z przepisami art. 3 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, które są:

1. Właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych;
2. Posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3. Użytkownikami wieczystymi gruntów;
4. Posiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Obowiązek podatkowy

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie obowiązku podatkowego.

Do takich okoliczności należą m.in.:

- nabycie nieruchomości na własność,

- uzyskanie prawa użytkowania wieczystego lub;
 - objęcie posiadania samoistnego.
- W związku z powstaniem obowiązku podatkowego:
- Osoby fizyczne mają obowiązek złożyć informację o nieruchomości i obiektach budowlanych w terminie 14 dni.
 - Osoby prawne natomiast składają deklarację w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności powodujących powstanie obowiązku podatkowego lub do 31 stycznia za cały rok podatkowy.
- Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Podatnicy powinni zgłosić fakt wygaśnięcia obowiązku w taki sam sposób, w jaki zgłaszali jego powstanie.

Obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości

Obowiązek zapłaty również nie jest równy wobec osób fizycznych i prawnych.

- Osoby fizyczne składają wyżej opisaną informację, a organ podatkowy ustala wysokość podatku w drodze decyzji. Podatek jest płatny w ratach kwartalnych albo jednorazowo;
- Osoby prawne po złożeniu deklaracji są obowiązane samodzielnie, bez wezwania wnieść podatek w terminie do 15. dnia każdego miesiąca, a za styczeń do 31 dnia tego miesiąca.

Wysokość zobowiązania podatkowego

Wysokość stawki podatku od nieruchomości jest ustalana przez radę gminy w drodze uchwały. Uchwały są wydawane każdego roku i rada gminy posiada dowolność w kształtowaniu stawki, z tym wyjątkiem, że nie może przekroczyć stawek maksymalnych określonych w u.p.o.l.

Podstawa opodatkowania

Przyjęto dwa kryteria określenia podstawy opodatkowania – ilościowe dla gruntów i budynków i jakościowe dla budowli. W pierwszym przypadku należy wziąć pod uwagę powierzchnię, a w drugim wartość.

Wysokość podatku jest obliczana poprzez przemnożenie podstawy opodatkowania wyrażonej w powierzchni lub wartości przez stawkę podatku.

Zapowiedź zmian – wyrok Trybunału Konstytucyjnego

Przyczyną wprowadzenia zmian w u.p.o.l. są dwa wyroki Trybunału Konstytucyjnego wydane w 2023 roku – wyrok z 4 lipca 2023 r. o sygn. akt SK 14/21 i wyrok z 18 października 2023 r. o sygn. akt SK 23/19. Trybunał w obu przypadkach rozpatrywał skargi konstytucyjne wniesione przez podatników i w obu przypadkach uznano, że przepisy regulujące podatek od nieruchomości są niezgodne z Konstytucją RP.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że analizowane przepisy są niekonstytucyjne i orzekł utratę mocy obowiązującej przepisów. Jednocześnie Trybunał odroczył utratę mocy obowiązującej i wyznaczył ustawodawcy termin 18 miesięcy na dostosowanie przepisów do Konstytucji.

W wyroku SK 14/21 Trybunał analizował zagadnienie definicji określonych w art. 1a u.p.o.l. pod kątem jednoznaczności i precyzyjności określenia przedmiotu opodatkowania. Zwracał też uwagę, że konieczność odwołania się do Prawa budowlanego uniemożliwia precyzyjne ustalenie, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też budynek.

W drugim wyroku – SK 23/19 – Trybunał również pochylił się nad zagadnieniem definicji, ale tym razem nie w rozróżnieniu budowla-budynków, ale nad tym, czym jest część budynku, a konkretnie według jakich kryteriów opodatkować postojowe miejsce garażowe.

W obu przypadkach Trybunał uznał, że konieczne jest, aby klasyfikując przedmiot opodatkowania posługiwać się definicjami zawartymi wyłącznie w ustawie podatkowej, a już szczególnie naganna jest konieczność posługiwania się definicjami z innych aktów prawnych, co do których ustawa podatkowa nawet nie odsyła w odpowiednim przepisie. Trybunał zwrócił uwagę, że w obecnym brzmieniu ustawy możliwa jest sytuacja, w której de facto przedmiot opodatkowania zostanie określony na podstawie aktów prawnych w randze podustawowej, co z punktu widzenia zasad legislacyjnych jest niedopuszczalne.

Trybunał w obu przypadkach uznał, że konieczność jednoznacznego i precyzyjnego zrekonstruowania obowiązku podatkowego wymaga orzeczenia utraty mocy zaskarżonych przepisów u.p.o.l. i wezwał ustawodawcę do zmiany definicji zawartych w ustawie.

Nowelizacja

Wskutek wydania wyroków przez Trybunał Konstytucyjny ustawodawca został zobligowany do wprowadzenia zmian. Ustalono cel

projektowanej nowelizacji, czyli: „wylimitowanie wątpliwości interpretacyjnych przez doprecyzowanie obowiązujących przepisów i tym samym zapewnienie prawidłowego ich stosowania”.

W tym reformatorskim duchu wydano w 2024 roku kilka wersji projektu zmian, który ulegał przeobrażeniu wskutek dodatkowych konsultacji i uwag różnych podmiotów. Finalnie 4 października 2024 r. Rada Ministrów wydała ostateczny projekt, a po krótkich konsultacjach 15 października 2024 r. projekt ten został przesłany do dalszych prac legislacyjnych w Sejmie. Prace w Sejmie i Senacie przebiegły ekspresowo i już 20 listopada przekazano Prezydentowi ustawę do podpisu.

Projekt ustawy nowelizującej zakłada przede wszystkim wprowadzenie nowych definicji – tych, które okazały się niejednoznaczne w brzmieniu nadanym przez aktualną ustawę – a więc definicje budowli, budynku i kilku innych definicji, których problematyczność opisano w pierwszej części tego rozdziału poradnika. Definicje po zmianach oczywiście zostały oderwane od definicji Prawa budowlanego. Ostatecznie planuje się też wprowadzenie załącznika z katalogiem obiektów budowlanych, który ma pomóc w rozstrzygnięciu o kwalifikacji niektórych obiektów.

Szczegółowe założenia projektu

Obecnie istniejące definicje oparte na Prawie budowlanym zamienia się nowymi, bez odsyłania do odrębnych ustaw.

Budynek

W znowelizowanej formie definicja „budynek” została przedstawiona w następujący sposób:

Budynek – obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Definicja jest podobna do poprzedniej. To co ją wyróżnia, to brak odsyłania do innych ustaw, ale również dodanie wymogu wzniesienia budynku w wyniku robót budowlanych.

Dodatkowo ustawodawca przewidział wyłączenie obiektów budowlanych, które służą gromadzeniu materiałów – specjalnie z myślą o zbiornikach, elewatorach i silosach, tj. szerzej budynkach, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przydatność jest pojemność.

Wpisanie takiego rozróżnienia do definicji ustawowej pokazuje, jak częstym i ważnym problemem wśród podatników było odpowiednie zakwalifikowanie takiego obiektu. Spory między podatnikami a organami podatkowymi wynikały głównie z tego, że silosy i elewatory spełniały wszystkie wymogi uznania ich za budynek – były związane z gruntem, posiadały fundamenty, ściany i dach, a jedyne co odróżniało te obiekty od budynków w potocznym tego słowa znaczeniu, to najważniejsza ich cecha, którą nie jest powierzchnia, ale pojemność.

Problem był przedmiotem niezliczonych orzeczeń – w tym orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i nawet Trybunału Konstytucyjnego, a mimo to nie osiągnięto konsensusu i podatnicy nadal mieli wątpliwości dotyczące obiektów tego typu.

Ostatecznie jedynym rozwiązaniem w ocenie ustawodawcy było wprowadzenie specjalnego wyłączenia dotyczącego stricte obiektów, których zadaniem jest przechowywanie materiałów sypkich i im podobnych.

■ utrzymanie prymatu budynku nad budowlą

W aktualnym brzmieniu istnieje zasada interpretacyjna, zgodnie z którą w pierwszej kolejności należy wziąć pod uwagę, czy obiekt jest budynkiem, a jeśli nie, to w drugiej kolejności, czy może stanowić budowlę. Pomimo przeniesienia definicji do ustawy podatkowej, uzasadnienie projektu zakłada, że ta zasada zostanie utrzymana w znowelizowanej ustawie.

Budowla

Całkowitej zmianie ulega definicja „budowli”. W znowelizowanym brzmieniu budowlą jest:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

- c) urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a i b, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową
 - wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Uzasadnienie projektu ustawy wyjaśnia, że definicja w przedstawionej formie ma na celu zachowanie w jak największym stopniu status quo zakresu opodatkowania. Innymi słowy ustawodawca nie chce poprzez nową definicję całkowicie odwracać zakresu opodatkowania i dotychczasowe obiekty określane jako budowla powinny pozostać budowlami. Dlatego nowa definicja przenosi obiekty wymienione w Prawie budowlanym bezpośrednio do ustawy podatkowej.

Dodatkowo ustawodawca wyjaśnia rozszerzenie zakresu opodatkowania w odniesieniu do urządzeń technicznych. W obecnym brzmieniu opodatkowanie jako budowla może dotyczyć jedynie obiektów wymienionych w art. 3 pkt 9 p.b. i niewymienionych tam obiektów, jeśli zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego. Ustawodawca w szczególności tłumaczy zasadność dodania obiektów niewymienionych w Prawie budowlanym, bowiem ta kwestia powodowała spory z podatnikami. W projekcie wyjaśniono, że zasadność opodatkowania obiektów, które nie są wymienione w Prawie budowlanym, została poparta w wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt P 33/09 i dlatego również ustawodawca uznaje za zasadne opodatkować takie obiekty w nowej ustawie.

Załącznik nr 4

Istotnym novum jest wprowadzenie katalogu obiektów budowlanych w załączniku nr 4 projektowanej ustawy, stanowiących budowle.

Jest to podejście bardzo kazuistyczne – tzn. oparte na przykładach. Z jednej strony jest to rozwiązanie konfliktogenne, ponieważ strony postępowań podatkowych często mają odmienne zdanie na temat

zakwalifikowania obiektu do konkretnego gatunku. Z drugiej strony jasne rozpisanie obiektów w tabeli może ułatwić stosowanie przepisu.

Wprowadzenie załącznika jest odpowiedzią na problem opodatkowania tzw. obiektów kompleksowych i wielofunkcyjnych/niejednorodnych, czyli obiektów budowlanych o mieszanym charakterze, których część stanowi budynek, a część budowlę.

W załączniku opisano m.in. amfiteatry, części oczyszczalni ścieków, części stadionów, a także – co może wzbudzić zainteresowanie wielu przedsiębiorców – obiekty kontenerowe trwale związane z gruntem, które od momentu wejścia w życie nowelizacji będą uznawane za budowle, a nie jak dotychczas tymczasowe obiekty budowlane.

W zamyśle ustawodawcy obiekty kompleksowe i niejednorodne mają być opodatkowane w taki sposób, że obiekt stanowiący część całości, który spełnia definicje budynku, ma być traktowany za budynek, a pozostałe elementy – w tym te wymienione w załączniku nr 4 – jako budowle.

Przykładowo: pomieszczenia biurowe stacji oczyszczania ścieków będą budynkiem, ale wymienione w załączniku stacje zlewne i przepompownie stanowiące z budynkiem jeden „kompleks” będą traktowane jako budowle.

Dodatkowo wprowadzając katalog obiektów w załączniku ustawodawca rezygnuje z opodatkowania cmentarzy i pomników, co tłumaczy względami głównie społecznymi.

Ostatecznie zrezygnowano z przeniesienia z Prawa budowlanego wolno stojących urządzeń technicznych. Oznacza to, że opodatkowane będą tylko te wymienione z nazwy w załączniku, a pozostałe wyłącznie w zakresie przynależnych im części budowlanych.

Pełen załącznik nr 4 zawarty w projekcie prezentuje się w następujący sposób:	
Pozycja	Obiekt
1.	odkryty obiekt sportowy inny niż wymieniony w poz. 2
2.	płyta stadionu, tunel dla zawodników, trybuny – wchodzące w skład stadionu
3.	amfiteatr
4.	zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstojnik wód popłucznych – wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
5.	stacja zlewna, przepompownia ścieków oczyszczonych, osadnik wstępny, osadnik wtórny, reaktor biologiczny, komora tlenowa, komora rozdziału, komora niedotleniona, komora beztlenowa, zagęszczacz grawitacyjny, instalacja do odwadniania osadów, instalacja do odgazowywania, stacja zagęszczania osadu nadmiernego, stacja dozowania kwasu octowego, zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej, przepompownia osadu recykulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji – wchodzące w skład oczyszczalni ścieków
6.	obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5
7.	obiekt ochronny
8.	nadziemne i podziemne przejście dla pieszych, ciąg pieszy
9.	obiekt hydrotechniczny: zapora, próg, stopień wodny, jaz, śluza wałowa, syfon, brama przeciwpowodziowa, kanał, śluza żeglowna, opaska brzegowa, ostroga brzegowa, rów melioracyjny inny niż ziemny, obiekt zrzutu wody, obiekt zrzutu ścieków, obudowa ujęć wód podziemnych
10.	obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem
11.	wiata z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c
12.	podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej
13.	występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: <ol style="list-style-type: none"> a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg, b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna,

Rozdział 6. Podatek od nieruchomości

	<p>c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dołączonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej,</p> <p>d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli,</p> <p>e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli,</p> <p>f) kanał inny niż wymieniony w załączniku – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają</p>
14.	przystań, sztuczna wyspa, basen portowy, dok, falochron, nabrzeże, molo, pirs, pomost, pochylnia, dalba, stawa
15.	pas startowy, droga kołowania, płyta lotniskowa, plac postojowy, plac manewrowy – znajdujące się na terenach lotnisk oraz lądowisko
16.	droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa
17.	droga kolejowa, tj. tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka w tym tłuczeń i piasek, wraz z elementami wymienionymi w pkt 2–11 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym
18.	most, wiadukt, estakada, przepust, przejazd
19.	ujęcie wód morskich, ujęcie wód śródlądowych
20.	konstrukcja oporowa, konstrukcja wsporcza inna niż wymieniona w załączniku
21.	tunel
22.	ogrodzenie
23.	składowisko odpadów
24.	parking znajdujący się poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie
25.	wolno stojące: wieża, maszt, oświetlenie zewnętrzne oraz wolno stojące trwale związane z gruntem: instalacja przemysłowa inna niż wymieniona w załączniku, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe
26.	wolno stojący komin, chłodnia kominowa
27.	waga samochodowa, waga kolejowa
28.	przykrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – trwale związane z gruntem

Obiekt budowlany

Projektowane zmiany zakładają również przeniesienie definicji „obiekту budowlanego” z Prawa budowlanego bezpośrednio do ustawy podatkowej.

Aktualnie według Prawa budowlanego obiekt budowlany to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Ustawodawca planuje odejść od rozbudowanej definicji i zastąpić ją prostszą z kilkoma włączeniami.

W projekcie ustawy nowelizującej definicja brzmi:

„obiekt budowlany – budynek lub budowla, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:

- a) obiekty kultu religijnego – w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
- b) obiekty architektury ogrodowej – w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki i pergole, murowane grille, oczka wodne,
- c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku – w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci”;

Zaproponowane zmiany mają służyć – jak tłumaczy Rada Ministrów – zachowaniu status quo. Dotychczas elementy małej architektury (takie jak wymienione w lit. a–c definicji obiektu budowlanego) nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i taki zakres opodatkowania ma zostać utrzymany.

Nowa definicja jest szeroka i gdyby nie wprowadzone wyłączenia, należałoby przyjąć, że ustawodawca planuje opodatkować także obiekty małej architektury w brzmieniu dotychczasowym.

Związanie z gruntem

W pierwszej części tego rozdziału poradnika wspomniano, że trwałość związania z gruntem była jednym z problematycznych elementów podczas ustalania zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ustawodawca zauważył ten problem i w ustawie nowelizującej zaproponowano nową definicję tego pojęcia:

- trwałe związanie z gruntem – takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu na inne miejsce.

Przez połączenie ma się rozumieć nie tylko samo posadowienie obiektu na gruncie, ale czynności stricte skierowane na związanie obiektu z gruntem. Związanie ma być na tyle trwałe, że obiekt ma się opierać czynnikom zewnętrznym niezależnym od człowieka. W uzasadnieniu projektu podkreśla się, że definicja nie obejmuje wypadków, w których obiekt został jedynie posadowiony na gruncie i opiera się czynnikom zewnętrznym z uwagi np. na ciężar własny. W każdym wypadku musi dojść do związania.

W ocenie Rady Ministrów definicja jest na tyle uniwersalna, że będzie miała zastosowanie do budowli i budynku, z tym zastrzeżeniem, że budynek musi mieć fundament.

Pomimo swojej uniwersalności takie sformułowanie rodzi kolejne pytania, w szczególności dotyczące formy i trwałości związania, a także czy połączenie samo w sobie ma chronić przed czynnikami zewnętrznymi, czy można też uwzględnić wspomniany ciężar własny obiektu.

Mając na uwadze, że definicja ma być stosowana do takich obiektów jak kontener, przykrycie namiotowe, kiosk uliczny czy też tablica reklamowa, to połączenie może przybrać wszelkie formy – od betonowego fundamentu do liny przeciągniętej przez oczka namiotu.

Roboty budowlane

Ustawodawca planuje również wprowadzić definicję robót budowlanych. Jednak w tym wypadku zdecydowano się na zastosowanie odniesienia do Prawa budowlanego. Wydaje się to praktycznym rozwiązaniem, bo Prawo budowlane szeroko i dość jasno opisuje, czym są roboty budowlane, a dodatkowo w razie wątpliwości co do charakteru obiektu będzie można skorzystać z jego dokumentacji budowlanej.

W projekcie definicję sformułowano następująco:

- prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725 i 834);

Opodatkowanie hal garażowych

W części dotyczącej wyroków Trybunału Konstytucyjnego wspomniany został wyrok, w którym podatnik zakwestionował podatek dotyczący należącego do niego miejsca postojowego w hali garażowej pod budynkiem wielomieszkaniowym.

Wyrok Trybunału nakazał zmianę w zakresie definicji budowlanych, ale ustawodawca zdecydował się jednocześnie rozwiązać problem dotyczący dużej części Polaków.

Na gruncie aktualnej u.p.o.l. rozróżnia się opodatkowanie hal garażowych na te, które stanowią element nieruchomości wspólnej, oraz na te, które stanowią element wyodrębnionego lokalu użytkowego w budynku mieszkalnym.

Pomimo rozróżnienia formalnego statusu prawnego, to w praktyce niezależnie od formy własności i treści księgi wieczystej hale garażowe pełnią te same funkcje i są wykorzystywane przez tę samą grupę podatników. Różnicowanie sytuacji podatników w tym wypadku ma charakter sztuczny i trudno szukać jakiegokolwiek sensownego uzasadnienia takiego rozwiązania.

Propozycja zmian polega na wprowadzeniu dodatkowego ustępu w ustawie nowelizowanej – ustępu 2c o treści:

„Za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku”.

W ten sposób zostanie wyeliminowane niesprawiedliwe zróżnicowanie sytuacji podatników. W projekcie ustawy zaznaczono, że w ten sam sposób co hale garażowe należy traktować pomieszczenia znajdujące się w budynku, a służące przykładowo przechowywaniu rowerów.

Należy pamiętać, że aby skorzystać z możliwości niższego opodatkowania – zgodnie z projektem – należy złożyć informację o przysługującej podatnikowi odrębnej własności lub współwłasności lokalu stanowiącego pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w budynku mieszkalnym w terminie do 31 stycznia 2025 r. Podatnik jest zwolniony z tego obowiązku, jeśli przed dniem wejścia w życie ustawy złożył już informację o tym pomieszczeniu.

Inne zmiany

- Likwidacja zwolnienia od opodatkowania gruntów, budynków i budowli wchodzącej w skład infrastruktury usługowej terminali kolejowych

- w uzasadnieniu projektu wyjaśniono, że wyłączenie stosowania zwolnienia w tym zakresie jest konieczne wobec trudności ze spełnieniem warunków Komisji Europejskiej (która musi wyrazić zgodę na to zwolnienie);
 - Doprecyzowanie treści zwolnienia dotyczącego infrastruktury portowej;
 - Umożliwienie nałożenia na inkasentów opłaty uzdrowskiej obowiązkowi prowadzenia ewidencji osób zobowiązanych do uiszczenia opłaty – uzasadnienie projektu wyjaśnia, że wprowadzenie możliwości narzucenia tego obowiązkowi ma na celu uszczelnienie poboru opłaty uzdrowskiej.
- Zobowiązani będą musieli prowadzić ewidencję, a zaniechanie tego obowiązku będzie obłożone karami – włącznie z karami przewidzianymi w kodeksie karnym skarbowym.
- Decyzja o narzuceniu obowiązku będzie podejmowana przez rady gmin.

Przedłużenie terminu na złożenie deklaracji dla osób prawnych

Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej mogą składać deklaracje na podatek od nieruchomości w 2025 roku w przedłużonym terminie – do dnia 31 marca, przy spełnieniu dwóch warunków:

- do 31 stycznia złożą informację o chęci skorzystania z przedłużonego terminu oraz;
- wpłacą podatek w średniej miesięcznej wysokości (średnia dla podatku w 2024 roku) w trzech ratach: pierwsza do 31 stycznia, druga do 15 lutego i trzecia do 15 marca 2025 r.

Podsumowanie

Trudno określić ostatecznie skutki wejścia w życie ustawy nowelizującej. Z pewnością zmiany będą korzystne dla właścicieli miejsc postojowych w halach garażowych. Oni zapłacą po prostu mniejszy podatek. Wielu podatników – w szczególności przedsiębiorcy – będzie musiało przeprowadzić wewnętrzne audyty i przeanalizować, czy dotychczasowe budynki nie stały się budowlami. To będzie dotyczyć przede wszystkim kontenerów i silosów.

Ostatecznie nowelizację będzie można ocenić, kiedy podatnicy wejdą w pierwsze spory z organami podatkowymi. Z pewnością jednak

nowelizacja – konkretnie nowy załącznik – cechuje się dużą kausalnością przepisów, czyli oparciem definicji na przykładach zamiast na abstrakcyjnych, precyzyjnych definicjach. Takie podejście w historii ustawodawstwa przyniosło wiele problemów spowodowanych przede wszystkim kreatywnością podatników w opisywaniu stanów faktycznych swoich spraw.



Juliusz Wojciechowski
doradca podatkowy, wspólnik
w BWHS Wojciechowski Springer
i Wspólnicy

Ma wieloletnie doświadczenie zawodowe w doradztwie podatkowym. Uczestniczy w wypracowywaniu rozwiązań mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych w CIT, VAT. Jest ekspertem w zakresie cen transferowych. Prowadził wiele kompleksowych przeglądów i audytów podatkowych. Reprezentował klientów w zakończonych sukcesem sporach przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi.



Sylwia Antoniak
doradca podatkowy w BWHS
Wojciechowski Springer
i Wspólnicy

Wspiera klientów w rozwiązywaniu bieżących problemów podatkowych. Jest zaangażowana w przygotowywanie m.in. dokumentacji cen transferowych oraz wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Aktywnie uczestniczy w tworzeniu biuletynów podatkowych BWHS. Autorka licznych artykułów prasowych o tematyce księgowo-podatkowej.



Tomasz Zieliński
doradca podatkowy, wspólnik
w BWHS Wojciechowski Springer
i Wspólnicy

Od wielu lat zajmuje się doradztwem podatkowym. Reprezentuje klientów w postępowaniach przed organami administracji skarbowej i sądami administracyjnymi. Uczestniczy w projektach obejmujących analizy prawno-podatkowe transakcji handlowych i restrukturyzacyjnych oraz ryzyk podatkowych, a także w projektach z zakresu optymalizacji podatkowej i dokumentacji cen transferowych.



Daniel Baś
radca prawny w BWHS
Wojciechowski Springer
i Wspólnicy

Specjalizuje się w prawie podatkowym, administracyjnym i karno-skarbowym. Ma również duże doświadczenie w prowadzeniu cywilnych sporów sądowych. Doświadczenie zawodowe zdobywał w jednej z firm doradczych tzw. Wielkiej Czwórki, obsługując klientów w zakresie prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem CIT i VAT.



Bartosz Gotowała
doradca podatkowy, wspólnik
w BWHS Wojciechowski Springer
i Wspólnicy

Zajmuje się bieżącym doradztwem podatkowym oraz obsługą typu tax compliance. Sporządza opinie podatkowe oraz wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, przygotowuje dokumentację cen transferowych. Doradza przy raportowaniu schematów podatkowych (MDR), bierze udział w przeglądach podatkowych, audytach podatkowych, projektach z zakresu optymalizacji podatkowej.



Aneta Marszałek-Król
konsultantka podatkowa w BWHS
Wojciechowski Springer i Wspólnicy

Wspiera klientów w rozwiązywaniu bieżących problemów podatkowych. Zaangażowana w przygotowywanie m.in. opinii podatkowych, szczególnie w zakresie CIT i VAT.