

Polski Ład 3.0

Prezydent podpisał ustawę z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, zwaną Polskim Ładem 3.0, która wejdzie w życie 1 stycznia 2023 r., a tylko niektóre jej regulacje znajdą zastosowanie do przychodów uzyskanych w 2022 r.

Poniżej przedstawiamy najważniejsze wybrane informacje na temat zmian wprowadzanych na mocy ustawy, tzw. Polski Ład 3.0.

1) Uchylenie przepisów dotyczących „ukrytej dywidendy” – ustawa z 29 października 2021 r. (tzw. Polski Ład 1.0)

Nowe przepisy uchylają zawarte w ramach ustawy z 29.10.2021 r. (tzw. Polski Ład 1.0) regulacje dotyczące tzw. „ukrytej dywidendy”.

2) Modyfikacja przepisów i wydłużenie zwolnienia z opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym

Nowa ustawa odracza wejście w życie przepisów o podatku minimalnym o dwa lata tj. do 31.12.2023 r.

Jednocześnie, wprowadzono zmiany w konstrukcji samego podatku polegające w szczególności na:

- a) podwyższeniu, do 2%, wskaźnika rentowności tj. straty z działalności operacyjnej albo wskaźnika dochodowości do którego podatnicy podlegają minimalnemu podatkowi dochodowemu,
- b) zmianie metodologii jego wyliczania poprzez wyłączenie:
 - z kosztów uzyskania przychodów – opłat z tytułu umowy leasingu, w tym odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego wykorzystywanego na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający,
 - z przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów - wartości należności handlowych zbywanych na rzecz podmiotów z branży faktoringowej,
 - z kosztów uzyskania przychodów – określonej wartości (20%) kosztów z tytułu wynagrodzeń i składek na ubezpieczenie społeczne oraz wpłat do PPK,
 - z kosztów uzyskania przychodów wzrostu wartości energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego w odstępach rocznych, czy wartości podatku akcyzowego (przy uwzględnieniu także obrotu wyrobami akcyzowymi), podatku od sprzedaży detalicznej, podatku od gier, opłaty paliwowej, opłaty emisyjnej;
- c) wprowadzeniu alternatywnej metody ustalania podstawy opodatkowania – wg wyboru podatnika, tj.:
 - podstawa opodatkowania to 3% przychodów albo

- podstawa opodatkowania to 1,5% przychodów + obecne elementy wyliczania podstawy opodatkowania (tj. koszty pasywne – finansowanie dłużne i usługi niematerialne);
- d) modyfikacji dotychczasowych wyłączeń i rozszerzeniu tego katalogu dodatkowo m.in. o:
- podatników CIT, których roczne przychody nie przekraczają 2 mln euro (tj. tzw. małych podatników),
 - spółki komunalne,
 - podatników, jeżeli większość przychodów zostało osiągniętych w związku ze świadczeniem usług ochrony zdrowia,
 - podatników, których rentowność w 1 z 3 ostatnich lat podatkowych była powyżej wskaźnika 2%,
 - podatników postawionych w stan upadłości, likwidacji lub objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym

3) Zmiana przepisów o CFC

Zmianie uległy również przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC) w zakresie doprecyzowania sposobu ustalania dochodu

Ponadto przewidziano doprecyzowanie przesłanki dotyczącej rentowności zagranicznej jednostki w stosunku do posiadanych aktywów oraz definicji jednostki zależnej a także zmieniono sposób wyliczania różnicy pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym przez CFC a podatkiem, który byłby zapłacony przez polskiego podatnika.

4) Podatek od przerzuconych dochodów

W celu ograniczenia istotnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących podatku od przerzuconych dochodów wprowadzono m.in. następujące zmiany:

- doprecyzowanie pojęć oraz nowe przepisy w zakresie podstawy opodatkowania,
- doprecyzowanie, że podmiot powiązany, na rzecz którego ponoszone są koszty, nie ma siedziby lub zarządu na terytorium Polski,
- doprecyzowanie warunku dotyczącego 50% przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany oraz warunku dotyczącego przenoszenia przychodów na rzecz innego podmiotu (co najmniej 10%),
- zmieniono sposób ustalania preferencyjnego opodatkowania w szczególności w oparciu o stawkę podatku dochodowego niższą niż 14,25%; stawkę tę ustala się na podstawie stawki nominalnej obowiązującej podmiot powiązany w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia, z uwzględnieniem związanych z danym przychodem odliczeń od podstawy opodatkowania, podatku lub zwrotów podatku oraz bez uwzględnienia kwoty kosztów związanych z tym przychodem.

- wprowadzenie odpowiedniego stosowania przepisów o podatku od przerzuconych dochodów do określonych schematów z udziałem spółek transparentnych podatkowo bądź z podmiotami zagranicznymi przenoszącymi przychody do innych podmiotów zagranicznych korzystających z niskiego opodatkowania.

5) Podatek u źródła (WHT)

Głównym celem uchwalonych zmian w przepisach o podatku u źródła (WHT) jest urealnienie lub złagodzenie obowiązującego od 1 stycznia 2019 r. mechanizmu poboru tego podatku pay & refund. W tym celu:

- uelastyczniono zakres czasowy oświadczenia płatnika poprzez wydłużenie terminów do złożenia tzw. oświadczenia pierwotnego i tzw. oświadczenia następczego oraz wydłużenie ważności tego pierwszego oświadczenia do końca roku podatkowego; w praktyce to oznacza, że płatnik będzie mieć więcej czasu na przygotowanie się do złożenia tych oświadczeń i że złożenie oświadczenia pierwotnego pozwoli nie stosować mechanizmu pay & refund do końca roku podatkowego płatnika,
- wprowadzono szczególne rozwiązanie dla płatników w kontekście oświadczeń złożonych w 2022r. - swoistą abolicję polegającą na retroakcji wspomnianych wyżej zmian w konstrukcji oświadczenia, czyli zastosowaniu wydłużonych terminów względem należności wypłaconych w 2022 r.,
- złagodzone warunek niepobierania przez płatnika WHT w zakresie opodatkowania odsetek i dyskonta od niektórych obligacji – uchylono obowiązek emitenta co do poinformowania podatników o warunkach zwolnienia i złożenia do organu podatkowego oświadczenia o dochowaniu należytej staranności.

6) Koszty finansowania dłużnego w kosztach podatkowych

Zmiany w rozliczaniu kosztów finansowania dłużnego w kosztach podatkowych dotyczące treści art. 15c ust. 1 ustawy CIT w związku z brzmieniem tego przepisu wprowadzonym ustawą z 29.10.2021 r. (tzw. Polski Ład 1.0) – doprecyzowano m.in. sposób liczenia limitu kosztów finansowania dłużnego poprzez jasne określenie, że wyłączeniu podlega kwota przekraczająca jedno z dwóch: 3.000.000 PLN albo 30% podatkowej EBITDA, a nie sumy tych dwóch progów.

Zmiana w art. 16 ust. 1 pkt 13f, dotycząca przepisów o kosztach finansowania dłużnego przeznaczonego na transakcje kapitałowe, ma na celu wyłączenie stosowania tych przepisów w sytuacjach, kiedy finansującym jest bank lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa mające siedzibę w państwie członkowskim UE lub w państwie należącym do EOG. Ponadto nie byłyby objęte tymi przepisami przypadki finansowania dłużnego udzielonego na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach z podatnikiem niepowiązanych. Ograniczenie stosowane będzie wyłącznie w odniesieniu do

finansowania dłużnego uzyskanego przez spółki lub spółki niebędące osobami prawnymi, tj. np. z wyłączeniem spółdzielni.

7) Ulga na złe długi – rezygnacja z załącznika do zeznania

Rezygnacja z odpowiedniego załącznika do zeznania podatkowego, w którym dotychczas wykazywane były takie dane, co pozwoli na uproszczenie obowiązków administracyjnych po stronie podatników.

8) Spółka holdingowa

Rozszerzono – o prostą spółkę akcyjną – katalog form prawnych, w których może działać spółka holdingowa.

W definicji spółki holdingowej usunięto warunek braku korzystania ze zwolnień, o których mowa w art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

Z definicji spółki zależnej usunięto warunki zakazujące:

- posiadania więcej niż 5% udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
- posiadania ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz
- korzystania ze zwolnienia w ramach specjalnej strefy ekonomicznej lub tzw. Polskiej Strefy Inwestycji.

Zwolnienie z podatku dochodowego 95% dywidendy uzyskanej przez spółkę holdingową zastąpiono całkowitym zwolnieniem.

Dodano zwolnienie płatnika od obowiązku poboru podatku w ramach zwolnienia spółki holdingowej jako podatnika. Zwolnienie płatnika obejmuje zarówno sytuację, gdy krajowa spółka zależna samodzielnie wypłaca dywidendę dla spółki holdingowej, jak i sytuację, gdy czyni to za pośrednictwem tzw. płatnika technicznego, czyli podmiotu prowadzącego rachunek papierów wartościowych lub rachunek zbiorczy.

9) CIT estoński

W tym zakresie wprowadzono:

- a) doprecyzowanie terminu do złożenia zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego,
- b) zmiany w zakresie określania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w przypadku wykorzystywania składników majątku (np. samochodów osobowych) na cele działalności gospodarczej oraz inne cele niezwiązane z działalnością gospodarczą,
- c) doprecyzowanie przepisu określającego warunek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu tzw. korekty wstępnej – zmiana polegająca na dookreśleniu, że zobowiązanie podatkowe z tytułu tzw. korekty wstępnej wygasa w całości po upływie co najmniej jednego pełnego okresu opodatkowania ryczałtem, tj. 4 lat podatkowych,

- d) doprecyzowanie przepisu określającego termin na zapłatę podatku należnego od dochodu z przekształcenia – jednoznaczne wskazanie w treści przepisu, że w przypadku zapłaty podatku od dochodu z przekształcenia w całości, podatnik jest zobowiązany uiszczyć podatek w terminie przewidzianym na złożenie zeznania CIT-8 za rok podatkowym poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem,
- e) zmianę terminu zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku na pokrycie strat (dot. również zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy) oraz ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto. Obecnie termin zapłaty podatku upływa z dniem 20. dnia siódmego miesiąca danego roku podatkowego. Proponuje się przedłużenie terminu do zapłaty podatku do końca 3-go miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto, wypłacono zaliczkę na poczet dywidendy lub rozdysponowano dochodem z tytułu zysku netto po zakończeniu opodatkowania ryczałtem,
- f) doprecyzowanie przepisów dotyczących warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w zakresie wydatków ponoszonych przez podatnika na zatrudnienie osób fizycznych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę.

10) Procedura zwrotu podatku od przychodów z budynków

Zmiana dotyczy uproszczenia procedury zwrotu podatku od przychodów z budynków na wniosek, o którym mowa w art. 24b ust. 15 i 16 poprzez doprecyzowanie, że zwrot podatku nastąpi bez konieczności wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy kwota zwrotu nie będzie budzić wątpliwości.

Nowe regulacje dotyczące procedury zwrotu podatku od przychodów z budynków znajdą zastosowanie do wniosków złożonych od 1 stycznia 2023 r.

11) Ceny transferowe - obowiązek dokumentacyjny w zakresie tzw. transakcji rajowych

Zmiana dotyczy uchylecia obowiązku stosowania zasady ceny rynkowej oraz obowiązku dokumentacyjnego do pośrednich transakcji rajowych.

Ponadto zgodnie z nowelizacją progi istotności przewidziane w przepisach art. 11o ust. 1 ustawy CIT oraz art. 23za ust. 1 ustawy PIT będą wynosiły:

- 500 tys. zł (próg podstawowy),
- 2,5 mln zł (dla transakcji finansowych).

12) Obowiązek przekazywania do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego informacji o umowach z

Husarski, Michalski Doradcy Podatkowi Sp. p.
00-844 Warsaw
80/82, Grzybowska apt. 550
KOLMEX Building

District Court for the Capital
City of Warsaw, 12th
Commercial Division of the
National Court Register

office@hmdp.pl
+48 22 661 55 50
www.hmdp.pl
Tax Identification

nierezydentami, w przypadku obowiązku składania informacji o cenach transferowych (Ordynacja podatkowa)

Zmiana w art. 82 § 1c Ordynacji podatkowej określa zasady przekazywania do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego informacji o umowach z nierezydentami (informacja ORD-U), w przypadku obowiązku składania informacji o cenach transferowych (informacja TPR). Obowiązek sporządzenia informacji ORD-U nie będzie występował w przypadku podmiotów, które są obowiązane do sporządzenia informacji TPR na podstawie art. 23zf ust. 1 ustawy PIT oraz art. 11t ust. 1 ustawy CIT.

Zwolnienie z obowiązku sporządzenia informacji ORD-U nie będzie dotyczyć podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, które składają informację o cenach transferowych na podstawie art. 23zf ust. 3 ustawy PIT oraz art. 11t ust. 3 ustawy CIT. W tym przypadku ich sytuacja nie ulega zmianie, tzn. nie korzystają one, podobnie jak dotychczas ze zwolnienia ze złożenia informacji ORD-U. Zmiana w tym przepisie dotyczy natomiast podmiotów powiązanych, które realizują transakcje kontrolowane z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, o których mowa w art. 23w ust. 2a ustawy PIT oraz art. 11k ust. 2a ustawy CIT. Przepis rozszerza wyłączenie ze zwolnienia, tzn. podmioty te będą zobowiązane do złożenia informacji ORD-U.

W powyższych przypadkach podmioty, po spełnieniu określonych ustawowo warunków na podstawie Ordynacji podatkowej oraz wskazanych powyżej ustaw podatkowych, będą zobowiązane zarówno do złożenia informacji ORD-U oraz informacji TPR.

13) Spółki tworzące PGK

Zmianie ulegną zasady rozliczania strat w spółkach tworzących podatkowe grupy kapitałowe, wprowadzonych z dniem 1.01.2022 r. (tzw. Polski Ład 1.0). Po zmianie zasady te znajdą zastosowanie do tzw. nowych strat spółek tworzących PGK, a zatem powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31.12.2021 r. Co istotne, PGK których pierwszy rok podatkowy rozpoczął się po 31.12.2022 r., będą miały możliwość rozliczania przez spółki wchodzące w skład PGK strat poniesionych przed utworzeniem PGK z dochodem uzyskanym w trakcie trwania PGK.

14) Pierwszy termin składania JPK/CIT w przypadku wcześniejszego zakończenia roku podatkowego

Husarski, Michalski Doradcy Podatkowi Sp. p.
00-844 Warsaw
80/82, Grzybowska apt. 550
KOLMEX Building

District Court for the Capital
City of Warsaw, 12th
Commercial Division of the
National Court Register

office@hmdp.pl
+48 22 661 55 50
www.hmdp.pl
Tax Identification

Zmiana wydłuży podatnikom CIT termin do przesłania JPK za 2024 r. (pierwszy rok, za który JPK ma być przesyłany), w przypadku wcześniejszego zakończenia roku podatkowego. Podatnicy CIT, którzy po raz pierwszy będą zobowiązani za 2024 r. przysłać JPK/CIT, których rok podatkowy zakończy się w 2024 r., będą mieli dłuższy termin do wykonania tego obowiązku – do końca marca 2025 r.

15) Zmiana w przepisach ustawy o VAT, ustawy o podatku akcyzowym, ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej oraz ustawy o finansowaniu społecznościowym dla przedsiębiorców gospodarczych i pomocy kredytobiorcom:

a) wydłużenie działania tarczy antyinflacyjnej do końca 2022 r.:

- utrzymanie czasowego obniżenia stawek VAT w zakresie żywności, paliw silnikowych, gazu ziemnego, energii elektrycznej i ciepłej, nawozów i innych środków wspomagających produkcję rolniczą;
- utrzymanie czasowego obniżenia stawek akcyzy na paliwa silnikowe (olej napędowy, benzyny silnikowe, LPG), energię elektryczną i lekki olej opałowy oraz utrzymanie czasowego wyłączenia z podatku od sprzedaży detalicznej sprzedaży paliw (benzyn silnikowych, olejów napędowych, biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych);
- utrzymanie w mocy zwolnienia od akcyzy dla energii elektrycznej wykorzystywanej przez gospodarstwa domowe - pozwoli na zmniejszenie kosztów dla tej grupy odbiorców.

b) utrzymanie stawek VAT na dotychczasowym poziomie 23% i 8%.