

Rödl & Partner

Echo



Data: 21.06.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PROBLEMATYCZNY LIMIT 2 MLN ZŁ W PODATKU U ŹRÓDŁA

Od 1 stycznia 2022 r. – w ramach Polskiego Ładu – wprowadzono nowelizację przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie podatku u źródła.

Główna zmiana dotyczy obowiązywania mechanizmu pay and refund, którego wejście w życie od 2019 r. było cykliczne odraczane.

Dla przypomnienia: mechanizm pay and refund realizowany jest dwuetapowo i polega na:

1) pobraniu podatku u źródła:

- od kwoty nadwyżki ponad 2 mln zł;
- wypłaconej w roku podatkowym na rzecz podmiotu powiązanego (w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) będącego nierezydentem;
- z tytułu należności licencyjnych, odsetek lub udziału w zyskach osób prawnych (w tym dywidend);
- z zastosowaniem stawki podatku wskazanej w ustawie o CIT bez możliwości zastosowania zwolnienia lub preferencji wynikających z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,

2) wystąpieniu z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku u źródła z uwzględnieniem możliwych do zastosowania preferencji.

Wymienione zasady rozliczania podatku u źródła obowiązują od niespełna pół roku, jednak w ciągu tego krótkiego okresu pojawiły się już liczne wątpliwości dotyczące tego, w jaki sposób prawidłowo ustalać kwotę limitu 2 mln zł.

DŁUGOŚĆ ROKU PODATKOWEGO PŁATNIKA

Co do zasady limit 2 mln zł obowiązuje w roku podatkowym płatnika, który trwa 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych. W przypadku, gdy rok podatkowy płatnika jest krótszy lub dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy, art. 26 ust. 2i ustawy o CIT wprowadza odmienne zasady liczenia limitu. W takiej sytuacji kwotę limitu ustala się według wzoru:

$$\text{LIMIT} = 2 \text{ mln zł} / 12 \text{ miesięcy} \times \text{liczba rozpoczętych miesięcy roku podatkowego}$$

Biorąc pod uwagę ogólny kształt przepisu, płatnicy podatku u źródła mają wątpliwości, czy w takiej sytuacji mechanizm pay and refund należy zastosować po przekroczeniu limitu ustalonego dla całego roku podatkowego (różnego niż 12 kolejnych miesięcy), czy jednak w stosunku do wypłat przekraczających limit ustalony według wskazanego wzoru w każdym z tych miesięcy?

Należy zauważyć, że formuła powyższego wzoru odnosi się m.in. do liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego. Oznacza to, że u płatników, których rok podatkowy jest różny niż 12 miesięcy, limit wypłat rozłożony został proporcjonalnie na poszczególne miesiące tego roku. Zatem, aby prawidłowo zastosować przepis, konieczne jest ustalanie limitu odrębnie dla każdego miesiąca, w którym dokonano wypłat przedmiotowych należności. W konsekwencji mechanizmem pay and refund objęte zostaną należności w kwocie przekraczającej limit ustalony w każdym miesiącu niestandardowego roku podatkowego.

Przyjmując hipotetyczną sytuację, że mamy do czynienia z wypłatą dywidendy w kwocie 1,5 mln zł w czwartym miesiącu roku podatkowego – płatnik, u którego:

- rok podatkowy obejmuje 12 kolejnych miesięcy – nie będzie zobowiązany do zastosowania mechanizmu pay and refund w stosunku do tej wypłaty (przy założeniu, że od początku roku podatkowego na rzecz danego podmiotu powiązanego nie dokonano innych wypłat powodujących przekroczenie limitu 2 mln zł);
- rok podatkowy obejmuje 15 kolejnych miesięcy – będzie zobowiązany do zastosowania mechanizmu pay and refund w stosunku do kwoty dywidendy przekraczającej 666 666,67 zł (2 mln / 12 x 4).

Zważywszy na fakt, że Konstytucja RP gwarantuje równość opodatkowania, niezrozumiale jest wprowadzenie przez ustawodawcę podwójnych standardów ustalania limitu na potrzeby stosowania mechanizmu pay and refund, uzależnionych jedynie od długości roku podatkowego płatnika.

W rezultacie w niekorzystnej sytuacji znalazły się podmioty, które korzystają z legalnie zagwarantowanego prawa do zmiany roku podatkowego. Efekty niekorzystnych zmian szczególnie odczuwają płatnicy, u których decyzja o zmianie roku podatkowego ma związek z trudną sytuacją finansową lub z procesami restrukturyzacyjnymi.

Nasuwa się więc pytanie, czy faktycznie taki był cel ustawodawcy?

Tymczasem aby uniknąć zaległości podatkowych, płatnicy podatku u źródła, u których rok podatkowy jest krótszy lub dłuższy niż 12 miesięcy, powinni zwrócić szczególną uwagę na kwoty należności wypłacanych w każdym miesiącu tego roku na rzecz podmiotów powiązanych z tytułu odsetek, należności licencyjnych lub dywidend. Ewentualnie odpowiednio wcześniej zaplanować złożenie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu preferencji lub oświadczenia zarządu na potrzeby stosowania preferencji podatkowych.

PROWADZENIE EWIDENCJI WPŁAT

Kolejne wątpliwości dotyczą obowiązku prowadzenia ewidencji na potrzeby ustalania limitu 2 mln zł. Zgodnie z przepisami ustawy o CIT, jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła 2 mln zł.

Przepis ten nie narzuca wprost obowiązku prowadzenia ewidencji wypłat podlegających opodatkowaniu podatkiem u źródła na potrzeby ustalania limitu 2 mln zł, ale również nie wskazuje konkretnych sytuacji i warunków, które skutkują niemożliwością ustalenia kwoty wypłaconych należności.

Aby uniknąć obowiązku opodatkowania w mechanizmie pay and refund całej kwoty przedmiotowych wypłat, należy przyjąć założenie, że płatnicy podatku u źródła zobowiązani są do prowadzenia stosownej ewidencji z podziałem na poszczególne podmioty, do których dokonują tych wypłat. W konsekwencji w przypadku kontroli

podatkowej płatnik podatku u źródła będzie w stanie wykazać kwotę należności wypłaconych w roku podatkowym na rzecz danego podmiotu powiązanego.

OPINIA O STOSOWANIU PREFERENCJI

Na gruncie ustawy o CIT mechanizm pay and refund nie ma zastosowania, jeżeli w stosunku do określonych wypłat zarząd płatnika złożył oświadczenie na potrzeby stosowania preferencji w podatku u źródła lub została wydana opinia o stosowaniu preferencji.

Analizując przepisy ustawy o CIT, należy zwrócić uwagę, że w odniesieniu do wypłat objętych oświadczeniem złożonym przez płatnika ustawodawca wprost wyłącza te płatności z limitu 2 mln zł (art. 26 ust. 7a ustawy o CIT).

Z kolei w odniesieniu do wypłat objętych opinią o stosowaniu preferencji ustawodawca co prawda zezwala na zastosowanie zwolnienia, niepobrania podatku lub pobrania według stawki wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 26 ust. 2g ustawy o CIT), jednak nie wyłącza wprost stosowania przepisu dotyczącego obowiązku ujmowania tych płatności w limicie 2 mln zł (art. 26 ust. 2e).

W rezultacie powstaje wątpliwość, czy pomimo uzyskania opinii o stosowaniu preferencji należności objęte opinią powinny być nadal ujmowane w kwocie limitu. Biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisów, należałoby przyjąć, że skoro należności te nie zostały wyłączone z limitu – powinny być w nim uwzględnione. Z kolei przyjmując zasadę racjonalnego ustawodawcy, który wyłącza stosowanie limitu w odniesieniu do wypłat objętych oświadczeniem składanym przez zarząd płatnika – na zasadzie analogii – należałoby uznać, że należności objęte opinią o stosowaniu preferencji również nie powinny być uwzględniane w limicie 2 mln zł.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów zaprezentowanym w projekcie objaśnień podatkowych z 19 czerwca 2019 r. w odniesieniu do zasad poboru podatku u źródła – wypłaty objęte opinią o stosowaniu zwolnienia (obecnie: opinią o stosowaniu preferencji) nie są zaliczane do progu 2 mln zł. Należy jednak mieć na względzie, że Ordynacja podatkowa nie przewiduje mocy ochronnej w przypadku zastosowania się podatnika do projektu objaśnień. Ponadto projekt objaśnień odnosi się do stanu prawnego obowiązującego w 2019 r. W rezultacie skorzystanie z zaprezentowanego podejścia stwarza ryzyko sporu z organem podatkowym.

Analizując stanowiska organów podatkowych, należy zauważyć, że brakuje ugruntowanej linii orzeczniczej oraz utrwalonej praktyki administracyjnej w tym obszarze. Nieliczne interpretacje indywidualne, wydawane przez organy, prezentują rozwiązania korzystne dla wnioskodawców (np.: interpretacja dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 maja 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.45.2020.2.JKT).

Warto jednak pamiętać, że interpretacja indywidualna wiąże organy podatkowe tylko wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana.

W rezultacie, aby uniknąć ewentualnego sporu z organem podatkowym w odniesieniu do sposobu ustalania limitu 2 mln zł, płatnik podatku u źródła może skorzystać z dwóch możliwych rozwiązań:

- złożyć wniosek o wydanie opinii o stosowaniu preferencji w odniesieniu do wszystkich rodzajów wypłat objętych limitem 2 mln zł, jakich może dokonać na rzecz danego podmiotu powiązanego w okresie objętym opinią (tj.: należności licencyjnych, odsetek oraz dywidend), lub

- wystąpić z wnioskiem o wydanie wiążącej interpretacji indywidualnej w tym zakresie, jeżeli w roku podatkowym dokonuje wypłat zaliczanych do limitu 2 mln zł – innych niż te, które uwzględnione zostały w uzyskanej opinii o stosowaniu preferencji.

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW Z 2018 R.

Od 1 stycznia 2019 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o CIT (DzU 2018 r., poz. 2545). Termin obowiązywania rozporządzenia był cyklicznie przedłużany kolejnymi rozporządzeniami, ostatecznie aż do 31 grudnia 2021 r. (DzU 2021 poz. 1159).

Na mocy § 4 rozporządzenia z 2018 r., wyłączono stosowanie obowiązkowego mechanizmu pay and refund w stosunku do większości wypłat realizowanych w terminie do 31 grudnia 2021 r. z tytułu dywidend, odsetek, należności licencyjnych i usług niematerialnych.

Z reguły tej wykluczono jednak wypłaty m.in. z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia handlowego, naukowego lub urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu. Z kolei wyłączenie stosowania mechanizmu pay and refund w stosunku do wypłat z tytułu użytkowania tych urządzeń znajduje się w § 2 pkt. 2 rozporządzenia. Przepis ten wymaga jednak, aby odbiorca należności posiadał siedzibę lub zarząd na terytorium państwa, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, w której zawarto postanowienia o wymianie informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników.

Należy zauważyć, że przepis § 2 pkt. 2 rozporządzenia – w przeciwieństwie do wspomnianego wyżej § 4 – nie zawiera żadnych ograniczeń czasowych w odniesieniu do terminu dokonywania wypłat przedmiotowych należności. W rezultacie należy uznać, że przepis nadal obowiązuje, a co za tym idzie – w stosunku do wypłat dokonywanych m.in. z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia handlowego, naukowego lub urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu – nie należy stosować mechanizmu pay and refund, o którym mowa w art. 26 ust. 2e ustawy o CIT.

Biorąc zatem pod uwagę fakt, że rozporządzenie nie zostało uchylone i nadal obowiązuje, ustawa o Polskim Ładzie nie zawiera przepisów derogacyjnych w tym zakresie, pojawia się pytanie, czy wypłaty realizowane po 31 grudnia 2021 r. z tytułu użytkowania tych urządzeń należy ujmować w limicie 2 mln zł i stosować do nich mechanizm pay and refund? Z literalnego brzmienia obowiązujących przepisów wynika, że nie ma takiego obowiązku.

Wydaje się jednak, że opisany – korzystny dla podatników – stan prawny nie jest efektem zamierzonego działania ustawodawcy, a raczej wynikiem niedopatrzenia. Z tego powodu płatnicy podatku u źródła, którzy zamierzają zastosować korzystne przepisy rozporządzenia (przy założeniu, że rozporządzenie nie zostanie w międzyczasie uchylone), powinni przygotować się na spór z organem podatkowym przed sądem administracyjnym.

Anna Zielony, starszy konsultant podatkowy [w warszawskim biurze Rödl & Partner](#)

