

CIT: na co zwrócić uwagę przy zamknięciu 2018 r.Izabela Karolak, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAleksandra Łączna, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner

Przepisy obowiązujące od początku roku wpisują się w nadrzędny cel, czyli ochronę przed erozją podstawy opodatkowania, unikaniem i uchylaniem się od daniny. Większość wątpliwości firm nie znalazła jeszcze rozstrzygnięcia przed sądem.

1 stycznia 2018 r. weszło w życie wiele zmian w prawie podatkowym. Impulsem do wprowadzenia części z nich była walka z erozją bazy podatkowej, której elementem w skali międzynarodowej jest Dyrektywa Rady UE 2016/1164. Nowelizacja ustawy o CIT nałożyła na podatników nowe obowiązki wymagające zmian w sposobie prowadzenia ewidencji, a także wymusiła zupełnie nowe spojrzenie np. na koszty związane z pozyskaniem kapitału. W artykule przedstawiamy wybrane najważniejsze zmiany, których znajomość może okazać się pomocna, szczególnie przy podatkowym zamknięciu 2018 roku.

Podział na źródła przychodów

Jedną z najbardziej widocznych zmian jest podział na źródła przychodów. Zetknie się z nią w praktyce każdy podatnik, który osiąga przychody bądź ponosi koszty związane z nowo wyodrębnionym w ustawie o CIT źródłem przychodów – zyskami kapitałowymi.

Ustawodawca wskazał zamknięty katalog przychodów uzyskiwanych z zysków kapitałowych. Wśród nich można wymienić przychody z udziału w zyskach osób prawnych (dywidendy, przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, wartość niepodzielonych zysków w spółce), a także określone przychody z praw majątkowych oraz przychody z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych. Niewymienione w katalogu przychody określa się potocznie jako te związane z działalnością operacyjną.

Od początku 2018 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód, stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów (abstrahując od przypadków szczególnych, gdzie przedmiotem opodatkowania jest przychód). Tym samym, konieczne dla ustalenia wyniku podatkowego jest oddzielne obliczanie wysokości dochodu z każdego źródła w roku podatkowym, co sprowadza się do identyfikacji przychodów z każdego źródła, a także odpowiedniego przyporządkowania do nich kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów w ramach danego źródła, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Wyodrębnienie sprowadza się więc do zakazu kompensowania strat i zysków między tymi dwoma źródłami. Dochód z jednego źródła opodatkowany będzie w pełnej wysokości i nie będzie mógł być pomniejszony o stratę uzyskaną przez podatnika z drugiego źródła.

Podatnik nadal ma prawo do pomniejszenia dochodu o poniesioną stratę, jednak musi być to strata z tego samego źródła. Niezmieniony pozostał 5-letni okres, w jakim strata może zostać odliczona i 50-procentowy maksymalny próg jej odliczenia.

Nowelizacja nie przekreśliła możliwości rozliczenia strat za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r. Zgodnie z przepisami przejściowymi straty te podlegają odliczeniu od dochodu na dotychczasowych zasadach, niezależnie od źródła jej uzyskania, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika.

Od początku obowiązywania przepisów, wątpliwości podatników dotyczą głównie prawidłowej kwalifikacji pośrednich kosztów uzyskania przychodów do odpowiedniego źródła przychodów. Wydatków na zarząd, księgowość, najem czy marketing nie można bowiem przypisać do konkretnego źródła przychodów. W tym celu ustawodawca zaproponował narzędzie, jakim jest przychodowy klucz alokacyjny. Zgodnie z nim podatnik powinien określić

proporcję, w jakiej pozostają do siebie przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z działalności operacyjnej. Taką proporcją należy następnie przyporządkować do każdego źródła przychodów koszty pośrednie wspólne.

Podatkowe koszty pośrednie podlegają najpierw alokacji do przychodów z działalności opodatkowanej lub zwolnionej, lub też do tej, której podstawą opodatkowania jest przychód a nie dochód. Dopiero po tej alokacji podatnik może zastosować drugą proporcję, o której mowa w znowelizowanej ustawie, celem przypisania kosztów pośrednich, związanych z działalnością opodatkowaną, do odpowiedniego źródła przychodów.

Limit świadczeń niematerialnych

Nowością jest wprowadzenie ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów nabytych usług niematerialnych (art. 15e ustawy o CIT). Sprowadza się ono do konieczności wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów:

- określonych usług niematerialnych, tj. doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych, do których należą autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa własności przemysłowej czy też know-how,
- przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach umów pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, a także poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego, jeśli rzeczywistym odbiorcą należności jest podmiot powiązany lub z kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową.

Wyłączenie to stosuje się w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5 proc. kwoty podatkowego zysku operacyjnego (tzw. EBITDA). Obowiązuje tu swoista kwota wolna w wysokości 3 mln zł. W praktyce, dopiero gdy podatnik wyda więcej niż 3 mln zł na ww. świadczenia na rzecz określonych podmiotów, będzie musiał wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę ponad 5 sumę proc. EBITDA i kwoty wolnej 3 mln zł. Ograniczenie powinno być uwzględniane już na etapie kalkulowania zaliczek na CIT. Jeśli podatnik przekroczy kwotę wolną i będzie zobowiązany do wyłączenia przedmiotowych wydatków z kosztów, to uzyska prawo do odliczenia w kolejnych przyszłych pięciu latach podatkowych wartości nieodliczonej nadwyżki – mając przy tym na uwadze nieprzekroczenie limitów w następnym roku podatkowym.

Liczba wydanych w ostatnim roku indywidualnych interpretacji w zakresie ograniczenia, o którym mowa w art. 15e ustawy o CIT, świadczy o wielu wątpliwościach podatników związanych z wykładnią i zastosowaniem tego przepisu.

Podatnicy pytają, czy ograniczenie dotyczy konkretnych usług i należności, ponieważ katalog wskazany w art. 15e ust. 1 ma charakter otwarty (zapis „usługi o podobnym charakterze”). Drugą grupę zapytań podatników tworzą wątpliwości w zakresie dopuszczalności zastosowania wyłączenia z ograniczenia kosztów usług, opłat i należności wymienionych w art. 15e bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem towaru lub świadczeniem usługi czy kosztów usług refakturowanych, a nabytych od podmiotu powiązanego. Kwestią sporną jest również sposób kalkulacji wyniku podatkowego EBITDA – czy powinien być kalkulowany tylko na działalności opodatkowanej czy także na działalności zwolnionej (np. strefowej).

Podatnik powinien szczegółowo przeanalizować konieczność zastosowania przedmiotowego ograniczenia dla każdego z rodzajów usług niematerialnych i należności, o których mowa w art. 15e ustawy o CIT, chyba, że uzyskał w ich zakresie decyzję w sprawie uznania prawidłowości wyboru i ustalenia ceny transakcyjnej (tzw. APA). Przepis nie ma bowiem zastosowania do tych świadczeń, które objęte zostały APA w okresie, którego ta decyzja dotyczy.

Finansowanie dłużne

Wprowadzenie do ustawy o CIT ograniczenia wydatków związanych z finansowaniem dłużnym, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, spowodowało konieczność zmiany dotychczasowego rozumienia pojęcia kosztu pozyskania kapitału. Nowym ograniczeniem objęto bowiem nie tylko finansowanie od podmiotów powiązanych, ale i od podmiotów zewnętrznych. Zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT, wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów

podlegają koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30 proc. kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym, nad sumą kosztów uzyskania przychodów, pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m ustawy o CIT, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Ograniczeniu podlegają stanowiące koszty finansowania dłużnego wszelkie koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, zarówno powiązanych, jak i niepowiązanych, środków finansowych i korzystaniem z nich, takie jak w szczególności:

- a. odsetki, w tym także skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- b. opłaty,
- c. prowizje,
- d. premie,
- e. część odsetkowa raty leasingowej,
- f. kary i opóźnienia w zapłacie zobowiązań,
- g. koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych niezależnie od tego na czym rzecz zostały one poniesione.

Powyższy katalog ma charakter otwarty, zatem pojęciem tym mogą być objęte także inne koszty.

Jeżeli na wartość początkową środka trwałego podlegającego amortyzacji składają się także koszty finansowania dłużnego, koszt uzyskania przychodu w danym roku stanowić może ta część odpisu amortyzacyjnego, która odpowiada udziałowi całości kosztów finansowania dłużnego w wartości początkowej tego środka. Ponadto, organy podatkowe uznają, iż ograniczeniu z art. 15c ustawy o CIT podlegają umowy leasingu, kwalifikowane zarówno jako leasing finansowy, jak i operacyjny, a także różnice kursowe powstałe w związku z kosztami finansowania dłużnego (np. różnice kursowe od zaciągniętych kredytów czy pożyczek, jak i związane z instrumentami pochodnymi zabezpieczającymi związane z nimi ryzyko, czy też od faktoringu w walucie obcej).

Ustawa o CIT przewiduje tzw. bezpieczną bazę, czyli poziom nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nad przychodami finansowymi, który nie pociąga za sobą obowiązku wyłączenia kosztów finansowania dłużnego z kosztów podatkowych. Zgodnie z art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy o CIT, poziom ten wynosi 3 mln zł, a jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy, iloczyn 250 tys. zł i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika. W przypadku Podatkowej Grupy Kapitałowej (dalej: „PGK”) limit dotyczy PGK jako podatnika.

Z interpretacji wydanych dotychczas przez Dyrektora KIS wynika również, że nadwyżka kosztów finansowania dłużnego stanowi w całości koszty podatkowe gdy:

- a. w roku podatkowym nie jest wyższa niż 3 mln zł,
- b. przekracza 3 mln zł, ale jest mniejsza niż 30 proc. EBITDA.

Tymczasem WSA we Wrocławiu (wyrok z 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 833/18), uchylając zaskarżoną interpretację indywidualną uznał, iż w przypadku nadwyżki kosztów przekraczającej 3 mln zł, limit zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wynosi 3 mln zł, powiększony o 30 proc. EBITDA. Innymi słowy, gdy nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza 3 mln zł, 30 proc. EBITDA stosuje się jedynie do nadwyżki ponad kwotę 3 mln zł. Orzeczenie to jest jednak nieprawomocne, zatem przyjęcie powyższego stanowiska, zwłaszcza wobec braku innych orzeczeń, w tym NSA, jest nadal obarczone dużym ryzykiem sporu z organami podatkowymi.

Uwaga! EBITDA na potrzeby wyłączenia z kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego należy ustalać w odmienny sposób niż EBITDA, obliczany dla ustalenia limitów usług niematerialnych z art. 15e ustawy o CIT.

Z analizy wydanych dotychczas interpretacji wynika, że ograniczenie, o którym mowa w art. 15c ustawy o CIT, dotyczy również podmiotów działających w specjalnej strefie ekonomicznej. Tacy podatnicy, zdaniem Dyrektora KIS, zobowiązani są uwzględniać w EBITDA nie tylko przychody i koszty związane z działalnością opodatkowaną, ale i z działalnością, z której dochód podlega zwolnieniu na mocy art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT. Wyliczony limit dotyczy kosztów finansowania dłużnego, związanych zarówno z działalnością opodatkowaną, jak i zwolnioną. Podział następuje na podstawie art. 15c ust. 7 ustawy o CIT, z uwzględnieniem wysokości kosztów finansowania dłużnego związanych z działalnością opodatkowaną oraz z działalnością strefową. Koszty finansowania dłużnego, które podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym, mogą być za nie uznane w następnych pięciu latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi w art. 15c ust. 1–17 ustawy o CIT, w ramach limitów obowiązujących w danym roku. Jednak prawo to nie przysługuje podmiotom wstępującym w prawa podatników przekształconych, łączonych lub dzielonych (spółki powstałe z przekształcenia spółek zachowują tę możliwość) oraz spółkom, które tworzyły PGK (w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów podatkowych w czasie jej istnienia).

Uwaga! Do odsetek od kredytów (pożyczek), których udzielona kwota została faktycznie przekazana przed 1 stycznia 2018 r., należy stosować przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji w ich dotychczasowym brzmieniu, jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r. Tym samym, w 2018 r. podatnicy mogą być zobowiązani stosować kilka metod ujmowania odsetek w kosztach uzyskania przychodów.

Nieruchomości komercyjne

Kolejną nowością w polskim systemie podatkowym jest tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych. Dotyczy on podatników – właścicieli tzw. nieruchomości komercyjnych (centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butikiki, oraz pozostałe nieruchomości handlowo-usługowe, czy budynki biurowe) położonych na terytorium Polski, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł.

Podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności ww. środka trwałego określa się na poziomie 0,035 proc. za każdy miesiąc. Podstawą opodatkowania jest wartość ponad 10 mln zł wartości początkowej nieruchomości.

Podatnicy są obowiązani obliczać przedmiotowy podatek za każdy miesiąc i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek. Przy czym nie muszą oni wpłacać tego podatku, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na CIT za dany miesiąc.

Uwaga! Nowemu podatkowi nie podlegają podatnicy, którzy:

- zaprzestali dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej albo jej zaprzestania,
- nieruchomości komercyjne wykorzystują wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika lub na przykład na cele naukowe, oświatowe, kulturalne, dobroczynności czy też ochrony zdrowia.

Wyższa jednorazowa amortyzacja

Zgodnie z art. 16d ustawy o CIT, podatnicy mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, w miesiącu oddania ich do użytkowania, bez dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych pod warunkiem, że ich wartość początkowa nie przekracza 10 tys. zł. Przepisy te dotyczą składników majątku przyjętych do użytkowania po 31 grudnia 2017 r. Wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej 10 tys. zł można zatem:

- a. uznać za koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania składnika majątku do użytkowania,
- b. uznać za koszty uzyskania przychodów w formie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania składnika majątku do użytkowania lub w miesiącu następnym,
- c. uznawać za koszty uzyskania przychodu poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych według takich samych zasad, jak dla składników majątku o wartości powyżej 10 tys. zł.

Limit dotyczy również ulepszenia środka trwałego – wydatki na jego przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, przekraczające łącznie w roku podatkowym kwotę 10 tys. zł, w wyniku których nastąpił

wzrost wartości użytkowej środka trwałego w stosunku do wartości z dnia przyjęcia do używania, zwiększają wartość początkową środka trwałego będącą podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

VAT od wierzytelności nieściągalnych

Nowelizacja ustawy o CIT 1 stycznia 2018 r. rozstrzygnęła toczący się spór o ujęcie w kosztach uzyskania przychodu VAT od nieściągalnych i umorzonych wierzytelności. Impulsem do zmiany przepisów w tej materii było stanowisko 7 sędziów NSA wyrażone w uchwale z 1 czerwca 2012 r. (I FPS 3/11, orzeczenie prawomocne) wskazujące na konieczność rozumienia straty w sensie ekonomicznym (a zatem wraz z VAT) i ujmowanie w kosztach podatkowych wartości wierzytelności w kwocie brutto. Ustawodawca zdecydował się uregulować wprost, że począwszy od 2018 r. nie stanowią kosztu uzyskania przychodu:

a. wierzytelności odpisane jako nieściągalne z wyjątkiem wierzytelności w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w art. 16 ust. 2 ustawy o CIT (art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a ustawy o CIT),

b. straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, w tym w sposób określony w art.12 ust. 1 pkt 7 z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychód należny – do wysokości uprzednio zarachowanej jako przychód należny (art.16 ust. 1 pkt 39 ustawy o CIT),

c. umorzone wierzytelności z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne – do wysokości zarachowanej jako przychód należny (art. 16 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT).

Wierzytelności nieściągalne, straty z odpłatnego zbycia wierzytelności oraz wierzytelności umorzone zarachowane uprzednio jako przychody należne, mogą po spełnieniu ustawowych warunków stanowić koszty uzyskania przychodu wyłącznie w kwocie netto (bez VAT).

Podział zysku nie jest kosztem

Spółka może przeznaczyć wypracowany zysk na wypłatę dywidendy, pokrycie straty z lat ubiegłych, utworzenie lub zwiększenie kapitału zapasowego i rezerwowego, oraz na nagrody i premie dla pracowników. Dotychczas, kwestia możliwości ujęcia tych ostatnich w kosztach podatkowych wypłacającego, uzależniona była w głównej mierze od kształtującej się linii orzeczniczej sądów administracyjnych. W ustawie zmieniającej ustawodawca jednoznacznie określił brak prawa do uwzględniania w kosztach podatkowych kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto), co oznacza, że wypłacane pracownikom nagrody i premie z podziału zysku, mimo iż podlegają takim samym obciążeniom jak wynagrodzenie za pracę, nie będą stanowić kosztów podatkowych podatnika.

Wydatki na działalność badawczo-rozwojową

Korzystne skutki nowelizacji odczują podatnicy ponoszący wydatki na działalność badawczo-rozwojową. Nowelizacja podnosi bowiem limit możliwych do odliczenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową do wysokości 100 proc., a nawet do 150 proc. kosztów kwalifikowanych. Rozszerzono przy tym katalog kosztów kwalifikowanych. Zmianie uległy także zasady wsparcia podmiotów mających status centrum badawczo-rozwojowego.

Korzyści dla małego podatnika

Ustawodawca wprowadził dla tzw. małych podatników możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku w wysokości 15 proc. Mały podatnik ma możliwość wpłacania zaliczek kwartalnych oraz korzystania z jednorazowych odpisów amortyzacyjnych do kwoty 50 tys. euro (216 000 zł). Podatnik CIT może zostać zakwalifikowany do grupy małych podatników, gdy wartość jego przychodu ze sprzedaży nie przekroczyła w 2017 r. 1,2 mln euro (wraz z kwotą VAT), tj. 5 176 000 zł.

Uwaga! Podatnik utrzymuje status małego podatnika przez cały rok podatkowy, nawet jeśli już w pierwszym miesiącu roku podatkowego przekroczy próg 1,2 mln euro.

PGK po nowemu

Omawiana nowelizacja ustawy o CIT objęła swoim zakresem także znaczną część przepisów regulujących powstanie, funkcjonowanie i rozwiązanie Podatkowej Grupy Kapitałowej. Zmiana przepisów spowodowała złagodzenie niektórych wymogów:

- a. bezpośredni udział spółki dominującej w kapitale zakładowym pozostałych spółek obniżono do 75 proc.,
- b. przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek tworzących PGK obniżono do 500 tys. zł (kwota minimalna),
- c. udział dochodów w przychodach za każdy rok podatkowy PGK powinien wynosić co najmniej 2 proc. (wcześniej 3 proc.).

Pozostałe zmiany to:

- a. PGK reprezentuje wyłącznie spółka dominująca,
- b. umowę o utworzeniu PGK należy zgłosić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, najpóźniej 45 dni przed rozpoczęciem przyjętego roku podatkowego,
- c. darowizna w ramach PGK nie jest kosztem uzyskania przychodu,
- d. rozwiązanie PGK następuje co do zasady w dniu poprzedzającym dzień naruszenia warunków, a utrata statusu PGK powoduje uznanie PGK za niebyłą (w przypadku naruszenia wymogu dochodowości utrata statusu podatnika następuje z ostatnim dniem roku podatkowego, w którym naruszono ten warunek),
- e. możliwe jest szacowanie dochodu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Dzień poprzedzający naruszenie warunków stawianych PGK (z wyłączeniem warunku dochodowości) jako podatnikowi podatku dochodowego jest momentem utraty statusu PGK i końcem jej roku obrotowego. Pierwszy dzień roku podatkowego spółek tworzących PGK rozpoczyna się w dniu naruszenia warunków. W takiej sytuacji każda ze spółek tworzących PGK zobowiązana jest do rozliczenia podatku dochodowego w terminie trzech miesięcy od dnia utraty statusu PGK. Rozliczeniu podlega podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty statusu, liczonego od początku roku podatkowego, w którym wystąpiło to zdarzenie oraz za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata statusu podatnika do dnia utraty przez PGK statusu podatnika. Uznaje się zatem, że w tych okresach PGK nie istniała, wobec czego każda ze spółek tworzących uznaną za niebyłą PGK zobowiązana jest do odrębnego rozliczenia podatku dochodowego (należne zaliczki na podatek dochodowy a także podatek należny za poszczególne lata podatkowe, od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1-3 ustawy o CIT za poszczególne miesiące i lata, za które podatek rozliczała jednostka dominująca). Gdy PGK istniała krócej niż trzy pełne lata podatkowe, rozliczenie podatku następuje w odniesieniu do całego okresu jej działania. Z kolei, jeśli okres jej funkcjonowania został wydłużony, rozliczenie podatku powinno nastąpić wyłącznie w odniesieniu do przedłużonego okresu.

Kwoty zaliczek oraz podatku wpłacane przez PGK podlegają zaliczeniu proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek na poczet należnych zaliczek oraz podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe. Różnica pomiędzy należnymi zaliczkami lub należnym podatkiem od poszczególnych spółek a przypadającymi na daną spółkę zaliczkami lub podatkiem wpłaconymi przez PGK stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia, do którego powinna nastąpić płatność zaliczki lub podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe.

Spółka wchodząca w skład PGK, która utraciła ten status, może wstąpić do innej PGK nie wcześniej niż po upływie:

- a. roku podatkowego spółki następującego po roku kalendarzowym, w którym PGK utraciła prawo do uznania jej za podatnika (w przypadku naruszenia warunku utrzymania odpowiedniego udziału dochodu w przychodach),
- b. 3 lat podatkowych następujących po roku kalendarzowym, w którym PGK utraciła prawo do uznania jej za podatnika (w przypadku naruszenia innych warunków funkcjonowania PGK).

Aleksandra Łączna, doradca podatkowy w poznańskim biurze Rödl & Partner

Izabela Karolak, doradca podatkowy w poznańskim biurze Rödl & Partner

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312129978-CIT-na-co-zwrocic-uwage-przy-zamknieciu-2018-r.html&cid=44>