



Krajowa Administracja
Skarbowa

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Minimalny podatek dochodowy
2. Spółki nieruchomościowe

BIAŁYSTOK

16 kwietnia 2024 r.



Podstawa prawna

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych t.j. z dnia 7 grudnia 2023 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805)

Art. 24ca [Podatek od spółek]

Przepis ten określa zasady opodatkowania przychodów osiągniętych przez spółki opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych, **ponoszące stratę lub osiągające niską rentowność.**



Krajowa Administracja
Skarbowa

MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Od kiedy podatek minimalny?

Minimalny podatek dochodowy został wprowadzony do ustawy o CIT
od 1 stycznia 2022 r.

Od momentu wejścia przepisy te były nowelizowane, a jedną z istotnych zmian było **zwolnienie podatników obowiązanych do jego zapłaty z obowiązków określonych w art. 24ca za okres od 1.1.2022 r. do 31.12.2023 r. - art. 38ec ustawy**

W przypadku podatników, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2024 r. a zakończy się po 31 grudnia 2023 r., zwolnienie stosuje się do końca tego roku podatkowego.

2024 rok

jest pierwszym rokiem, za który będzie należny podatek minimalny



Kogo dotyczy?

Minimalny podatek dochodowy dotyczy:

- 1) **spółek będących podatnikami CIT**, mającymi siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegających obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (spółek w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy),
- 2) **podatkowych grup kapitałowych**,
- 3) **podatników, którzy nie mają na terytorium RP siedziby lub zarządu**, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium RP **zagraniczny zakład - art. 24ca ust. 17**



Kogo dotyczy?

Obowiązek zapłaty podatku wystąpi, jeżeli wymienieni podatnicy w roku podatkowym:

- 1) **ponieśli stratę** ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych lub
- 2) osiągnęli **udział dochodów** ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1 albo art. 7a ust.1, **w przychodach** innych niż z zysków kapitałowych **w wysokości nie większej niż 2%.**



Wyłączenia podmiotowe

Katalog podmiotów wyłączonych z opodatkowania podatkiem minimalnym wymieniono w **art. 24ca ust. 14**

Przepisów o podatku minimalnym nie stosuje się m.in. do:

- 1) podatników, którzy rozpoczęli działalność – w roku rozpoczęcia działalności i w kolejnych dwóch latach podatkowych,
- 2) przedsiębiorstw finansowych w rozumieniu art. 15c ust. 16 ustawy o CIT,
- 3) podatników, których przychody w roku podatkowym są niższe o co najmniej 30% od przychodów w roku podatkowym bezpośrednio go poprzedzającym,
- 4) podatników funkcjonujących w prostej strukturze organizacyjnej,
- 5) podatników wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu art. 3 ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej,



Wyłączenia podmiotowe

- 6) podatników, którzy osiągnęli przychody w związku z transakcjami, o których mowa w ust. 2 pkt 2,
- 7) małych podatników CIT,
- 8) spółek prowadzących gospodarkę komunalną, o których mowa w rozdziale 3 ustawy z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej,
- 9) podatników, których rentowność w jednym z trzech ostatnich lat podatkowych była co najmniej na poziomie 2%,
- 10) podatników postawionych w stan upadłości, likwidacji lub objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym,
- 11) podatników, będących stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s § 1 Ordynacji podatkowej.

Ważne

Za podatników rozpoczynających działalność, nie uznaje się podatników utworzonych w sposób określony w art. 19 ust. 1a ustawy o CIT.



Sposób obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach

W **art. 24ca ust. 2** wymieniono czego **nie należy uwzględniać przy obliczaniu straty oraz udziału dochodów w przychodach do celów minimalnego podatku dochodowego** - przykłady:

- 1) zaliczonych do kup, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych lub wykorzystywania środków trwałych na podstawie umowy leasingu (określonej w art. 17a pkt 1), jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający,
- 2) przychodów oraz kup bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami, odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeżeli spełnione są wymienione w przepisie przesłanki (*dotyczy transakcji dla których obowiązuje cena regulowana*),



Sposób obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach

- 3) zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów opłat ustalonych w umowie leasingu (określonej w art. 17a pkt 1),
- 4) wzrostu kup z tytułu zakupu energii elektrycznej, ciepłej lub gazu przewodowego,
- 5) zapłaconych przez podmiot do tego obowiązany kwot: podatku akcyzowego, podatku od sprzedaży detalicznej, podatku od gier, opłaty paliwowej, opłaty emisyjnej
- 6) zaliczonej odpowiednio do przychodów lub kup kwoty podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych kupowanych i sprzedanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami,
- 7) 20% kup, o których mowa w art. 15 ust. 4g-4h.



MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Wysokość podatku i podstawa opodatkowania

**Minimalny podatek dochodowy wynosi
10% podstawy opodatkowania**

Podstawę opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym stanowi **suma** określonych w **art. 24ca ust. 3** kwot:

- 1) kwoty odpowiadającej 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym oraz**



Podstawa opodatkowania

2) poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 (z wyjątkami) kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - P_o) - (K - A_m - K_{fd})] \times 30\%$$

poszczególne symbole oznaczają:

- ✓ **P** - zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- ✓ **P_o** - przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13,
- ✓ **K** - sumę kup bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1
- ✓ **A_m** - odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a-16m, zaliczone w roku podatkowym do kup,
- ✓ **K_{fd}** - zaliczone w roku podatkowym do kup koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1



Podstawa opodatkowania

oraz

3) kosztów:

- usług 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 praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.



Podstawa opodatkowania

Ważne:

wymienione pkt 3 koszty stanowią składową podstawy opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym:

- **jeżeli** zostały przez podatnika poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, (*tj. stosującym szkodliwą konkurencję podatkową*),
- oraz **wyłącznie w części**, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają o 3.000.000 zł kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - P_o) - (K - A_m - O)] \times 5\%$$



Podstawa opodatkowania

poszczególne symbole wzoru $[(P - P_o) - (K - A_m - O)] \times 5\%$ oznaczają:

- ✓ **P** - zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- ✓ **P_o** - przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13,
- ✓ **K** - sumę kup bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1
- ✓ **A_m** - odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a-16m, zaliczone w roku podatkowym do kup,
- ✓ **O** - zaliczone w roku podatkowym do kup odsetki, bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1



MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Podstawa opodatkowania

Ponadto częścią składową podstawy opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym, zgodnie z art. 24ca ust. 9, nie będą:

- 1) koszty usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT,
- 2) usługi ubezpieczenia świadczone przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7,
- 3) gwarancje i poręczenia udzielone przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1-3, 6 i 7.



Podstawa opodatkowania

WAŻNE

Zgodnie z **art. 24ca ust. 3a** ustawy podatnik może wybrać **uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania**.

Podstawę opodatkowania w tym przypadku stanowi kwota odpowiadająca **3% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów** ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych.

O wyborze takiego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania podatnik **informuje w zeznaniu CIT-8** składanym za rok podatkowy, za który dokonał takiego wyboru.



Pomniejszenie podstawy opodatkowania

Wyłączenia z podstawy opodatkowania - **art. 24ca ust. 10:**

- 1) **wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 18***, z wyłączeniem pomniejszeń, o których mowa w art. 18f, przy czym art. 27 ust. 4a stosuje się odpowiednio,

**odliczenia dotyczą m.in. darowizn określonych w art. 18, kosztów określonych w art.: 18d, 18ea, 18eb, 18ec, 18ed, 18ee, 18ef*

- 2) **przychody podatników prowadzących działalność w SSE** oraz w tzw. **Polskiej Strefie Inwestycji**, uwzględnione przy obliczaniu dochodu zwolnionego,
- 3) **przychody, które nie są uwzględniane dla celów wyliczenia straty i wskaźnika rentowności** (wymienione w art. 24ca ust. 2, w tym m.in. przychody osiągnane z transakcji objętych cenami regulowanymi).



MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Zasady rozliczenia podatku

W przypadku wystąpienia obowiązku zapłaty minimalnego podatku dochodowego, podatnik będzie zobowiązany **w zeznaniu CIT-8 wykazać - art. 24ca ust. 11:**

- 1) podstawę opodatkowania,
- 2) pomniejszenia, o których mowa w art. 24ca ust. 10, oraz
- 3) kwotę minimalnego podatku dochodowego.

Zgodnie z **art. 24ca ust. 12** podatnik będzie obowiązany **wpłacić** na rachunek urzędu skarbowego należny minimalny podatek dochodowy w terminie **do końca 3. miesiąca** roku następującego po roku podatkowym, którego dotyczy podatek.

Kwotę minimalnego podatku dochodowego podlegającą wpłacie **pomniejsza się** o należny za ten sam rok podatek obliczony zgodnie z art. 19 ustawy.



Krajowa Administracja
Skarbowa

MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Zasady rozliczenia podatku

WAŻNE - art. 24ca ust. 13.

Kwotę zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19.

Odliczenia dokonuje się **w zeznaniu CIT-8, za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe** następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy.



MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY

Podsumowanie

- minimalny podatek dochodowy dotyczy określonych w ustawie CIT podmiotów, które poniosły stratę lub uzyskały niską rentowność z podstawowej działalności gospodarczej,
- podatek minimalny funkcjonuje równolegle do klasycznego CIT, jednakże jego obliczanie uwzględnia inne zasady,
- naliczany jest raz do roku, podatnicy nie wpłacają zaliczek na ten podatek,
- obowiązek zapłaty podatku minimalnego nie wyklucza wystąpienia klasycznego podatku CIT, ponieważ są to równoległe formy opodatkowania, jednakże nie wystąpi „podwójne opodatkowanie”,
- kwota zobowiązania z tytułu podatku minimalnego podlega obniżeniu o należny za ten sam rok podatek z tytułu klasycznego podatku CIT,
- zapłacony podatek minimalny można odliczyć od klasycznego CIT w zeznaniach podatkowych za kolejne następujące po sobie 3 lata,
- pierwszy raz zostanie zapłacony w 2025 r., w terminie złożenia zeznania CIT- 8 za 2024 r.



SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Podstawa prawna

- 1) **Ustawa** z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805),
- 2) **Rozporządzenia:**
 - Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 21 stycznia 2021 r. w sprawie wzoru informacji o wpłaconej przez płatnika zaliczce na podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu ze zbycia praw do spółki nieruchomościowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 172),
 - Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 stycznia 2021 r. w sprawie wzoru informacji o wpłaconej przez płatnika zaliczce na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodu ze zbycia praw do spółki nieruchomościowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 173),



SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Podstawa prawna

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych (Dz.U. z 2022 r., poz. 709),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r. w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 806),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r. w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 815),



Podstawa prawna

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lipca 2022 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przyjmowania, obsługi oraz udostępniania innym organom informacji, o których mowa w art. 27 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1508),
 - Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lipca 2022 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przyjmowania, obsługi oraz udostępniania innym organom informacji, o których mowa w art. 45 ust. 3f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1507),
- 3) Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz.120).



Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

Podatnicy, jeżeli **mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**, podlegają obowiązkowi podatkowemu **od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia** - art. 3 ust. 1 ustawy o CIT.

Podatnicy, jeżeli **nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu**, podlegają obowiązkowi podatkowemu **tylko od dochodów, które osiągną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** - art. 3 ust. 2 ustawy o CIT.



Klauzula nieruchomościowa w ustawach podatkowych

Od 2017 r. w ustawie o CIT **do art. 3 dodano ust. 3**, w którym wymieniono przykładowe dochody (przychody) osiągnane na terytorium RP przez podatników, o których mowa w ust. 2.

W katalogu tym, **w pkt 4** wymieniono dochody (przychody) **z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym albo instytucji wspólnego inwestowania, w których co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości.**



SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Klauzula nieruchomościowa w ustawach podatkowych

Obecne brzmienie art. 3 ust. 3 pkt 4 (...) dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw - jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Klauzula nieruchomościowa w międzynarodowym prawie podatkowym

Klauzule nieruchomościowe funkcjonują także w międzynarodowym prawie podatkowym, zawarte są w większości **umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO)**.

Zasadą przyjętą w UPO jest przyznanie prawa do opodatkowania dochodu z tytułu sprzedaży nieruchomości państwu, na terytorium którego dana nieruchomość jest położona.

W wielu umowach, których stroną jest Polska, zawarto tzw. „klauzulę nieruchomościową”, zgodnie z którą opodatkowanie dochodów ze zbycia udziałów lub akcji spółki, której majątek składa się głównie (lub w 50%, w zależności od umowy), bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości, powinno nastąpić w państwie położenia nieruchomości.

Klauzula nieruchomościowa została wprowadzona także do **Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD**, a następnie do **Konwencji wielostronnej MLI**.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Klauzula nieruchomościowa w międzynarodowym prawie podatkowym

Ważne:

Postanowienia części umów uległy zmianie w związku z wejściem w życie wielostronnej Konwencji MLI (sporządzona 24.11.2016 r. w Paryżu, podpisana 7.6.2017 r. w Paryżu).

Klauzula nieruchomościowa (**art. 9 MLI**) przewiduje opodatkowanie zysków ze zbycia udziałów w państwie położenia majątku, w przypadku, gdy wartość udziałów w co najmniej 50% pochodzi z majątku nieruchomego – warunek ten powinien być spełniony w dowolnym czasie w ciągu 365 dni poprzedzających zbycie oraz powinien mieć zastosowanie do udziałów lub porównywalnych praw do udziału w zysku. Ponadto zostało przewidziane rozszerzenie tych regulacji w spółkach osobowych lub trustach.

Ważne:

W przypadku UPO, które nie zawierają klauzuli nieruchomościowej, przepisy ustaw podatkowych nie wywołują skutków podatkowych.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Klauzula nieruchomościowa w międzynarodowym prawie podatkowym

WNIOSKI:

- ważne są zapisy w UPO,
- oraz czy państwo nierezydenta przystąpiło do konwencji wielostronnej MLI i w jakim zakresie,
- oraz nasze wewnętrzne (krajowe) regulacje



Od kiedy i w jakim celu wprowadzono przepisy?

Od **1.1.2021 r.** wprowadzono nowe zasady rozliczania w Polsce podatku dochodowego z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w tzw. **spółkach nieruchomościowych.**

W jakim celu wprowadzono zmiany przepisów w tym zakresie?

Z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej zmiany [druk sejmowy nr 642]:

„Kolejnym elementem pakietu uszczelniającego jest wprowadzenie rozwiązań ułatwiających dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów (..) Takie transakcje są trudne do wykrycia, a jeśli już zostaną zidentyfikowane, to ciężko jest dochodzić należności od nierezydenta. W krajach rozwiniętych często przewiduje się wprowadzenie dedykowanych rozwiązań w tym zakresie”.



Obszary wprowadzonych zmian

Zmiany w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu przeniesienia przez nierezydentów własności udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych obejmują następujące obszary:

- 1) wyodrębnienie źródła przychodów osiągniętych przez nierezydentów na terytorium Polski w postaci dochodów (przychodów) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej - **art. 3 ust. 3 pkt 4a** ustawy o CIT,
- 2) wprowadzenie ustawowej definicji spółki nieruchomościowej – **art. 4a pkt 35** ustawy CIT,



Obszary wprowadzonych zmian

- 3) określenie obowiązków informacyjnych dla spółki nieruchomościowej i jej wspólników – **art. 27 ust. 1e** ustawy o CIT,
- 4) spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia - częściowe przeniesienie obowiązków ze zbywającego na spółkę nieruchomościową – **art. 26aa** ustawy o CIT,
- 5) obligatoryjny przedstawiciel podatkowy dla zagranicznych spółek nieruchomościowych – **art. 26c** ustawy o CIT.



Wyodrębnienie źródła przychodów nierezydentów

W art. 3 ust. 3 ustawy o CIT **wskazane są przykładowe dochody** (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników o ograniczonym obowiązku podatkowym („w szczególności”).

Do art. 3 ust 3 dodano pkt 4a, zgodnie z którym przychodami nierezydentów, podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, osiąganymi na terytorium Polski (a więc podlegające opodatkowaniu w Polsce), są dochody (przychody) **z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej.**



Ustawowa definicja spółki nieruchomościowej

Spółka nieruchomościowa została zdefiniowana **art. 4a pkt 35** ustawy o CIT („Słowniczek”).

Przez spółkę nieruchomościową należy rozumieć **podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości.**

Dla uznania danego podmiotu za spółkę nieruchomościową konieczne jest **spełnienie wszystkich wskazanych w przepisie warunków**, które różnią się w zależności od tego, czy podmiot dopiero rozpoczyna działalność, czy działalność tą kontynuuje.

**Podmiot inny niż osoba fizyczna,
obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości,
w którym:**

na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - **na pierwszy dzień roku obrotowego**:

- 1) co najmniej **50% wartości rynkowej** aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium RP lub praw do takich nieruchomości oraz
- 2) wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała **10.000.000 zł** albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez NBP, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego

na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - **na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy**:

- 1) co najmniej **50% wartości bilansowej** aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium RP lub praw do takich nieruchomości i
- 2) wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała **10.000.000 zł** albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez NBP, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz
- 3) w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy **przychody podatkowe**, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - **przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu** najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, **oraz z tytułu** udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły **co najmniej 60%** ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto



Ustawowa definicja spółki nieruchomościowej

- 1) Spółka z o.o. posiada biurowiec o wartości 15 mln. zł, będący jedynym aktywem tej spółki. *Co możemy tutaj powiedzieć?*

Jest spółką z o.o., a więc obowiązana jest do sporządzenia bilansu, nie jest osobą fizyczną, posiada nieruchomość o wartości > 10 mln. zł.

Spółka ta może spełniać kryteria spółki nieruchomościowej - jeżeli spełnia również pozostałe warunki z art. 4a pkt 35.

- 2) Spółka komandytowa prowadząca działalność handlową posiada nieruchomości, w tym hale magazynowe, których łączna wartość stanowi 15 mln. zł, przy czym nieruchomości te stanowią 45% wartości bilansowej jej aktywów.

Spółka ta nie spełnia kryteriów spółki nieruchomościowej (warunek co najmniej 50%)

- 3) Spółka Akcyjna posiada nieruchomości o wartości bilansowej 12 mln zł. Nieruchomości te stanowią ponad 60 % wartości bilansowej aktywów. Główne przychody spółki pochodzą z działalności produkcyjnej, natomiast ok. 10 % przychodów spółka uzyskuje z najmu nieruchomości.

Spółka ta nie jest spółką nieruchomościową (warunek co najmniej 60% przychodów)



Warunki uznania podmiotu za spółkę nieruchomościową

1) Podmiot inny niż osoba fizyczna i przepisy o rachunkowości

Regulacjami objęte są więc **wszystkie podmioty niebędące osobami fizycznymi**.

Ponadto ma być to **podmiot obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości**.

Bilans, zgodnie z art. 45 ust. 2 ustawy o Rachunkowości, jest częścią sprawozdania finansowego. Oznacza to, że każdy podmiot zobowiązany do sporządzenia sprawozdania finansowego jest jednocześnie zobowiązany do sporządzenia bilansu.

Obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego, a tym samym sporządzenia bilansu dotyczy **podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych**.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Warunki uznania podmiotu za spółkę nieruchomościową

2) Jak dokonać bilansowej wyceny nieruchomości na potrzeby analizy wystąpienia spółki nieruchomościowej ?

Sposób wyceny bilansowej aktywów określono w ustawie o rachunkowości.

Art. 28 [Sposoby obliczania]

1. Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w sposób następujący:

1) środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;

1a) nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne zaliczane do inwestycji - według zasad, stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, określonych w pkt 1 oraz w art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej;



Warunki uznania podmiotu za spółkę nieruchomościową

3) Bezpośrednie i pośrednie posiadanie nieruchomości

Co najmniej **50%** wartości bilansowej bądź rynkowej aktywów powinny stanowić, **bezpośrednio** lub **pośrednio** nieruchomości położone na terytorium Polski lub prawa do takiej nieruchomości.

Zatem ww. współczynnik procentowy powinien być obliczany :

a) w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność (art. 4a pkt 35 lit. a - jako proporcja:

- **sumy wartości rynkowej nieruchomości** położonych na terytorium Polski (*także praw do takich nieruchomości*), posiadanych **bezpośrednio** przez podmiot oraz wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium Polski (*także praw do takich nieruchomości*) posiadanych **pośrednio** przez ten podmiot, określonych na pierwszy dzień roku podatkowego (obrotowego) tego podmiotu, **z uwzględnieniem wielkości posiadanego udziału,**
- **do wartości rynkowej wszystkich aktywów tego podmiotu;**



SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Warunki uznania podmiotu za spółkę nieruchomościową

- b) w przypadku podmiotów kontynuujących działalność (art. 4a pkt 35 lit. b - jako proporcja:**
- **sumy wartości bilansowej nieruchomości** położonych na terytorium Polski (*także praw do takich nieruchomości*), posiadanych **bezpośrednio** przez podmiot oraz wartości bilansowej nieruchomości położonych na terytorium Polski (*także praw do takich nieruchomości*) posiadanych **pośrednio** przez ten podmiot, określonych na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy (obrotowy) tego podmiotu **z uwzględnieniem wielkości posiadanego udziału,**
 - **do wartości bilansowej wszystkich aktywów tego podmiotu.**



Warunki uznania podmiotu za spółkę nieruchomościową

4) Struktura przychodów

Spółką nieruchomościową jest podmiot, w którym **co najmniej 60% przychodów ma swoje źródło w nieruchomościach położonych na terytorium Polski.**

Do tej kategorii przychodów zalicza się przychody z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, a także przychody z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych.



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Zgodnie z art. 27 ust. 1e:

- 1) **spółki nieruchomościowe** oraz
- 2) **podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej:**

- udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo
- ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo
- co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze,

są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie:

- do końca 3. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej,
- a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – do końca 3. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego spółki nieruchomościowej,



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

informację:

- **o podmiotach** posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – **w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe;**
- **o liczbie posiadanych**, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – **w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących wspólnikami spółek nieruchomościowych.**

Informację przekazuje się:

- według stanu **na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej,**
- gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – **na ostatni dzień jej roku obrotowego.**



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Informacje składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – **art. 27 ust. 1h**.

W kwestii sposobu raportowania, 8 kwietnia 2022 r. zostały wydane rozporządzenia Ministra Finansów:

- w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych **w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych** – Dz. U. z 2022 r., poz. 806,
- w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych **w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych** - Dz.U. z 2022 r. poz. 815.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Obowiązki informacyjne – interpretacja ogólna MF

28 lutego 2023 r. w Dzienniku Urzędowym została opublikowana interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD5.8203.7.2022, dotycząca obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych i podatników posiadających udziały w tych spółkach, o których mowa w art. 27 ust. 1e ustawy o CIT i art. 45 ust. 3f ustawy o PIT.



Obowiązki informacyjne – interpretacja ogólna MF

Co wynika z interpretacji?

- 1) potwierdzono, że obowiązek raportowania dotyczy podmiotów będących **polskimi rezydentami podatkowymi**, jak i podmiotów **niebędących polskimi rezydentami podatkowymi**;
- 2) wyjaśniono również pojęcie „**podatnik posiadający (bezpośrednio lub pośrednio) prawa do spółki nieruchomościowej**”; przez takiego podatnika należy rozumieć:
 - wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego podmiotem wymienionym w art. 1 ustawy o CIT,
 - także podmiot wymieniony w art. 1 ustawy o CIT, który posiada prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni - w przypadku gdy takie posiadanie praw jest realizowane poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo,
 - wspólnika spółki nieruchomościowej będącego osobą fizyczną lub przedsiębiorstwem w spadku,
 - osobę fizyczną lub przedsiębiorstwo w spadku, którzy posiadają prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni - w przypadku gdy takie posiadanie praw realizowane jest poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo;

Obowiązki informacyjne – interpretacja ogólna MF

- 3) wyjaśniono także, w jaki sposób obliczyć minimalny próg posiadanych praw (udziałów, akcji, tytułów uczestnictwa lub innych praw) w wysokości 5%.

W celu obliczenia progu należy zsumować:

- prawa posiadane w spółce nieruchomościowej w sposób pośredni
 - z prawami posiadanymi bezpośrednio;
- 4) wskazano, że w odniesieniu do podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej **obowiązek informacyjny** powstaje bez względu na to, czy w roku podatkowym, na koniec którego składana jest informacja, uzyskany został przychód (dochód) z tego udziału z jakiegokolwiek tytułu;
- 5) wskazano, że obowiązek informacyjny – ciążący na podatnikach posiadających prawa do spółki nieruchomościowej – **nie dotyczy podatników zwolnionych z podatku CIT**, o których mowa w art. 6 tej ustawy.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Do kogo składać informacje i na jakich formularzach?

Minister Finansów rozporządzeniem z 13.7.2022 r. (Dz. U. poz. 1508) **wyzaczył organy KAS** do wykonywania zadań Szefa KAS w zakresie przyjmowania, obsługi oraz udostępniania innym organom informacji, o których mowa w **art. 27 ust. 1e ustawy CIT**.

Natomiast rozporządzeniem z 13.7.2022 r. (Dz. U. poz. 1507) **wyzaczył organy KAS** do wykonywania zadań Szefa KAS w zakresie przyjmowania, obsługi oraz udostępniania innym organom informacji, o których mowa w **art. 45 ust. 3f ustawy PIT**.

Rozporządzenia te weszły w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, stąd **od 20.7.2022 r. informacje i korekty złożonych informacji powinny być składane do organów wyznaczonych w ww. rozporządzeniach** (a nie do Szefa KAS).



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

30.8.2022 r. zostały opublikowane formularze elektroniczne, na których spółki nieruchomościowe oraz określone kategorie ich wspólników mają dokonywać przekazania informacji.

Spółka nieruchomościowa składa INFORMACJĘ O PODMIOTACH POSIADAJĄCYCH PRAWA DO SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ na formularzach:

- 1) CIT-N1 z załącznikami CIT/NW - informacja o wspólnikach niebędących osobami fizycznymi,**
- 2) PIT-N1 z załącznikami PIT/NW - informacja o wspólnikach będących osobami fizycznymi,**



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

W informacji (załącznikach) spółka nieruchomościowa wskazuje m.in.:

- **dane podmiotu posiadającego odpowiednią ilość udziałów w spółce nieruchomościowej,**
- **liczbę posiadanych bezpośrednio i pośrednio przez ten podmiot praw do spółki nieruchomościowej,**
- **wielkość posiadanego bezpośrednio i pośrednio udziału do spółki nieruchomościowej**

Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Spółka nieruchomościowa informację powinna złożyć do naczelnika urzędu skarbowego:

- właściwego dla spółki nieruchomościowej w sprawach opodatkowania podatkiem CIT, w ostatnim dniu jej roku podatkowego - **jeżeli spółka nieruchomościowa jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych,**
- właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem CIT według adresu siedziby spółki nieruchomościowej na terytorium RP, wynikającego z odpowiedniego rejestru albo ze statutu lub umowy, jeżeli adres siedziby pomiotu nie został ujawniony w odpowiednim rejestrze, ustalonego na ostatni dzień jej roku obrotowego - **jeżeli spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych,**
- **Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu - jeżeli spółka nieruchomościowa nie ma ustalonego odpowiednio na ostatni dzień jej roku podatkowego albo roku obrotowego adresu siedziby na terytorium RP,** wynikającego z odpowiedniego rejestru albo ze statutu lub umowy, jeżeli adres siedziby pomiotu nie został ujawniony w odpowiednim rejestrze.



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Podatnicy, będący wspólnikami spółki nieruchomościowej, informację o prawach do spółki nieruchomościowej oraz o podmiotach pośredniczących, składają na formularzach:

- 1) CIT-N2 – wspólnicy spółek nieruchomościowych niebędący osobami fizycznymi**
- 2) PIT-N2 – wspólnicy spółek nieruchomościowych będący osobami fizycznymi**



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

W informacji CIT/N2 / PIT/N2 należy wskazać m.in.:

- **dane identyfikacyjne podatnika i spółki nieruchomościowej,**
- **informacje o wielkości praw do spółki nieruchomościowej, w tym rodzaj spółki nieruchomościowej oraz liczbę i wielkość posiadanych bezpośrednio praw do spółki nieruchomościowej,**
- **informacje o podmiotach pośredniczących, w tym dane identyfikacyjne podmiotu pośredniczącego oraz liczbę i wielkość posiadanego pośrednio udziału w prawach do spółki nieruchomościowej**



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

**Informacje, o których mowa w art. 27 ust. 1e pkt 2 ustawy o CIT,
składa się:**

- do naczelnika urzędu skarbowego **właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem CIT według adresu siedziby podatnika** będącego wspólnikiem spółki nieruchomościowej ustalonego odpowiednio na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej albo jej roku obrotowego, **jeżeli podatnik ten ma adres siedziby na terytorium Polski,**
- do **Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, jeżeli podatnik** będący wspólnikiem spółki nieruchomościowej **nie ma adresu siedziby na terytorium Polski** ustalonego odpowiednio na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej albo jej roku obrotowego



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Informacje, o których mowa w art. 45 ust. 1f pkt 2 ustawy o PIT, składa się:

- do naczelnika urzędu skarbowego **właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (PIT) według adresu miejsca zamieszkania podatnika** będącego wspólnikiem spółki nieruchomościowej ustalonego odpowiednio na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej albo jej roku obrotowego, jeżeli **podatnik ten ma adres miejsca zamieszkania na terytorium RP,**
- do **Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście** – jeżeli podatnik będący wspólnikiem spółki nieruchomościowej **nie ma adresu miejsca zamieszkania na terytorium RP** ustalonego odpowiednio na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej albo jej roku obrotowego.



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

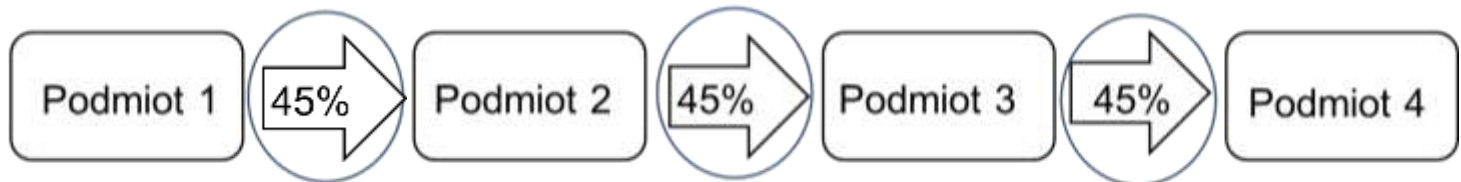
WAŻNE:

- do złożenia formularzy (informacji) **konieczne jest posiadanie polskiego identyfikatora podatkowego NIP lub PESEL oraz kwalifikowanego podpisu elektronicznego;**
- w celu obliczenia posiadania pośredniego, o którym mowa w ust. 1e, **art. 11a ust. 3** stosuje się odpowiednio (**art. 27 ust. 1g ustawy o CIT**).

Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Art. 11a ust. 3 - jeżeli:

1. Wartości udziałów na poszczególnych etapach łańcucha powiązań są identyczne, to wielkość powiązania pośredniego jest równa tej wartości.



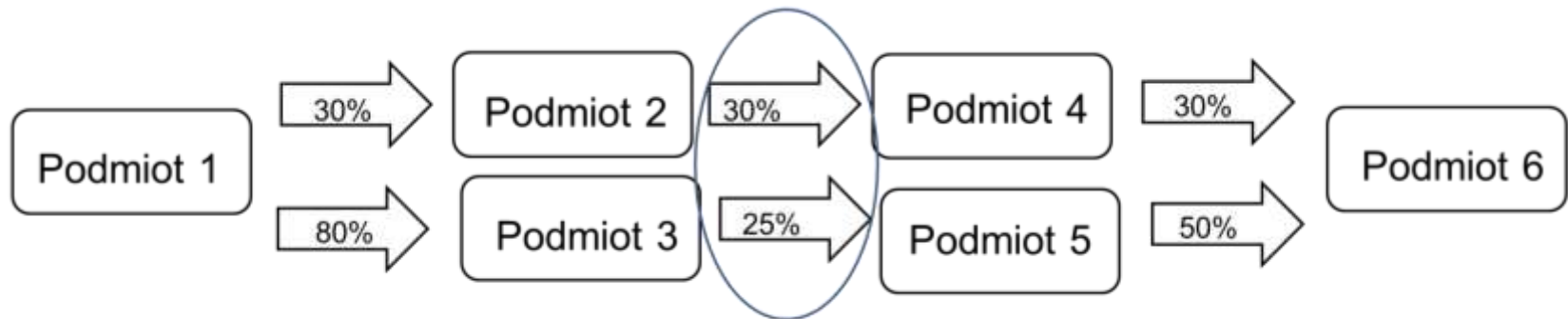
2. Wartości udziałów na poszczególnych etapach „łańcucha” powiązań są różne, to wielkość powiązania pośredniego jest równa najniższej wartości w łańcuchu.



Obowiązki informacyjne spółki nieruchomościowej oraz jej wspólników

Art.11a ust. 3 powiązania pośrednie - jeżeli

- Podmioty, pomiędzy którymi badane jest powiązane, łączy więcej niż jeden łańcuch powiązań – wielkość powiązania pośredniego równa jest sumie wielkości udziałów posiadanych pośrednio poprzez każdy łańcuch.





Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Regulacje w tym zakresie znajdują się w **art. 26aa ustawy o CIT**

W przypadku zbycia przez nierezydenta:

- udziałów (akcji),
- ogółu praw i obowiązków,
- tytułów uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze,

w spółce nieruchomościowej, spółka ta jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, **jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19% w terminie do 20. dnia** następującego po miesiącu, w którym powstał dochód.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Obowiązek poboru przez spółkę nieruchomościową zaliczki na podatek od dochodu wystąpi, jeżeli:

- 1) zbycia dokonuje** podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Polski lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Polski, oraz
- 2) przedmiotem transakcji zbycia są:**
 - udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo
 - ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo
 - co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej

Ważne:

zsumowaniu podlegają wszystkie transakcje zbycia z okresu ostatnich 12 miesięcy, liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie

- art. 26aa ust. 2



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Jeżeli spółka nieruchomościowa **nie posiada informacji o kwocie transakcji zbycia**, jest zobligowana ustalić zaliczkę na podatek w wysokości **19% wartości rynkowej** zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze – **art. 26aa ust. 3 ustawy o CIT**



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Ważne:

brak jest możliwości ograniczenia (wyłączenia) odpowiedzialności spółki nieruchomościowej jako płatnika za niepobrany podatek.

ORDYNACJA PODATKOWA – art. 30 § 5a pkt 7

Art. 30 [Odpowiedzialność za podatki osób prawnych]

§ 5. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 5a. Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie § 5, jeżeli:

7) płatnik jest spółką nieruchomościową w rozumieniu art. 5a pkt 49 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 4a pkt 35 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Podatnik jest obowiązany przed terminem wpłaty podatku przez płatnika (spółkę nieruchomościową) przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek.

W terminie wpłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek **płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację** o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.

art. 26aa ust. 4 ustawy o CIT



Spółka nieruchomościowa jako płatnik zaliczki na podatek od dochodu z tytułu zbycia

Na podstawie zawartego w ustawie o CIT upoważnienia (art. 26aa ust. 5) zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 21.1.2021 r. w sprawie wzoru informacji o wpłaconej przez płatnika **zaliczce na podatek dochodowy od osób prawnych** od dochodu ze zbycia praw do spółki nieruchomościowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 172);

jest to formularz **CIT-ISN**

Z kolei na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie o PIT (art. 41 ust. 4j) zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 25.1.2021 r. w sprawie wzoru informacji o wpłaconej przez płatnika **zaliczce na podatek dochodowy od osób fizycznych** od dochodu ze zbycia praw do spółki nieruchomościowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 173);

jest to formularz **PIT-ISN**



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Obligatoryjny przedstawiciel podatkowy dla zagranicznych spółek nieruchomościowych

Na spółki nieruchomościowe, które nie mają siedziby lub zarządu na terytorium Polski, nałożono obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego - **art. 26c ustawy o CIT**.

Nie dotyczy spółek, które podlegającą w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Zadaniem przedstawiciela podatkowego jest wykonywanie w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, **obowiązków płatnika**, określonych w art. 26aa.

Przedstawicielem podatkowym może być **osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej**.

Warunki jakie musi spełniać przedstawiciel podatkowy określone zostały w art. 26c ust. 2



Obligatoryjny przedstawiciel podatkowy dla zagranicznych spółek nieruchomościowych

Przedstawiciel podatkowy **odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe**, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej.

art. 26c ust. 5 ustawy o CIT .

W przypadku niedopełnienia obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego, spółka nieruchomościowa podlega **karze pieniężnej w wysokości do 1.000.000 zł**, która jest nakładana przez naczelnika urzędu skarbowego w drodze decyzji.

art. 26c ust. 7 ustawy o CIT



Krajowa Administracja
Skarbowa

SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWE

Ograniczenie w zaliczaniu do kup odpisów amortyzacyjnych od budynków

Od 1.1.2022 r. zmiana treści art. 15 ust. 6 ustawy o CIT

Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki.



Spółki deweloperskie jako spółki nieruchomościowe

Dokonując weryfikacji, czy dany podmiot jest spółką nieruchomościową, **należy uwzględnić nie tylko nieruchomości ujęte w aktywach trwałych, ale również w aktywach obrotowych.**

(...) gdy Spółka prowadzi działalność deweloperską pojęcie „nieruchomości” użyte w przepisie art. 4a pkt 35 lit. b obejmuje również nieruchomości będące przedmiotem sprzedaży w ramach tej działalności (produkty w ujęciu bilansowym), co oznacza, że oceniając spełnienie warunku przekroczenia 60% udziału przychodów z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, (...) lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4 w ogóle przychodów (warunek 3) należy brać pod uwagę przychody pochodzące z nieruchomości będących przedmiotem działalności deweloperskiej” – interpretacja indywidualna.



PODSUMOWANIE

Od 1.1.2021 r. do porządku prawnego wprowadzono nowy typ spółki, tzw. „spółkę nieruchomościową”, nakładając na nią jednocześnie nowe obowiązki podatkowe.

Istota regulacji w tym zakresie sprowadza się do tego, że przeniesienie przez nierezydenta własności udziałów, akcji, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w takiej spółce, stanowi dochód osiągnięty i opodatkowany na terytorium RP.

Obowiązek rozliczenia podatku dochodowego z tego rodzaju transakcji został częściowo przeniesiony ze sprzedawcy (nierezydenta) na spółkę nieruchomościową, której udziały (akcje) są zbywane (w wysokości co najmniej 5%). Spółka nieruchomościowa stała się płatnikiem zaliczki na podatek dochodowy (19%).

Co istotne, w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji, zaliczkę na podatek będzie ustalała od wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, z tytułu uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.



PODSUMOWANIE

W przypadku, gdy spółka nieruchomościowa będzie nierezydentem, będzie obowiązana ustanowić w Polsce przedstawiciela podatkowego, wykonującego w jej imieniu i na jej rzecz obowiązki płatnika.

Przedstawiciel podatkowy będzie odpowiadał solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podmiotu.

Jednocześnie niedopełnienie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego zostało obłożone karą pieniężną w wysokości do 1 mln zł.

Na spółki nieruchomościowe i określonych wspólników takich spółek nałożono obowiązki informacyjne.



Krajowa Administracja
Skarbowa

DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ

Podlaski Urząd Skarbowy
w Białymstoku
ul. Młynowa 21
15-404 Białystok