

Zmiany w CIT 2018 - komunikat MF

Komunikat MF z 2 stycznia 2018 r. "Ważniejsze zmiany w CIT od 1 stycznia 2018 r.",
opublikowane l. na www.mofnet.gov.pl

Od 1 stycznia 2018 r. w przepisach updop wprowadzono liczne zmiany. Z uwagi na ich zakres, stopień skomplikowania i znaczenie MF zdecydowało się wyjaśnić najważniejsze z nich. Przedstawiamy treść komunikatu MF w tej sprawie.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. weszło w życie szereg zmian do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 z późn. zm.) - zwanej dalej "ustawą CIT".

Głównym ich źródłem jest ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).

Poniżej sygnalizowane są, w ujęciu tematycznym, najważniejsze z nich.

1) Wyodrębnienie w ustawie CIT źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika (art. 7 i 7b ustawy CIT).

Konsekwencją tej zmiany jest oddzielne obliczanie wysokości dochodów z tych dwóch źródeł i brak możliwości kompensowania strat z kapitałów pieniężnych z dochodami z innej działalności gospodarczej. Wyjątek ma dotyczyć jedynie banków i innych instytucji finansowych (ich przychody będą zaliczane do jednego źródła).

2) Uchylenie zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4e ustawy CIT.

Dochody z każdej innej działalności niż działalność rolnicza będą podlegały opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostaną przeznaczone na działalność rolniczą czy nie.

3) W ramach implementacji dyrektywy ATAD:

- zmodyfikowanie przepisów dotyczących tzw. niedostatecznej kapitalizacji (thin cap), tj. przepisów przeciwdziałających nadmiernemu finansowaniu podatników długiem (art. 15c i art. 15ca ustawy CIT) oraz

- zmodyfikowanie przepisów dotyczących unikania opodatkowania poprzez tworzenie kontrolowanych spółek zagranicznych (Controlled Foreign Company - CFC) w państwach, które stosują preferencyjne reżimy opodatkowania, w tym w tzw. rajach podatkowych (art. 24a ustawy CIT).

4) Zmodyfikowanie przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych, tzw. PGK (art. 1a i art. 7a ustawy CIT), a w szczególności:

- obniżenie, z 1 000 000 zł do 500 000 zł, wymogu przeciętnej wysokości kapitału zakładowego, jaki muszą posiadać spółki tworzące PGK (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o CIT),
- obniżenie, z 95% do 75%, wymogu minimalnej wysokości bezpośredniego udziału, jaki spółka dominująca musi posiadać w kapitale spółek zależnych (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy CIT),
- obniżenie, z 3% do 2%, wymogu minimalnego poziomu dochodowości PGK,
- wyłączenie możliwości rozszerzania PGK o inne spółki lub pomniejszania o którąkolwiek ze spółek tworzących PGK, po rejestracji umowy PGK (ust. 6),
- określenie konsekwencji utraty statusu PGK (ust. 10 oraz ust. 10a-10c),
- wprowadzenie zmiany w zakresie możliwości przystąpienia do nowej PGK spółki wchodzącej uprzednio do innej PGK, która utraciła status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (ust. 13).

5) Zmiana zasad opodatkowania przy podziale spółek przez wydzielenie.

Podobnie jak do tej pory skutki podatkowe zależą przede wszystkim od charakteru majątku - zarówno wydzielonego ze spółki dzielonej i przenieszonego do spółki przejmującej, jak i pozostającego w spółce dzielonej. Jeżeli jeden z tych majątków nie stanowi przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP), to wspólnik spółki dzielonej osiągnie przychód w postaci wartości emisyjnej akcji (udziałów) w spółce przejmującej (nowy przepis art. 12 ust. 1 pkt 8b), a nie nadwyżki nominalnej wartości tych akcji (udziałów) nad kosztami ich nabycia lub objęcia (uchylony przepis art. 10 ust. 1 pkt 6).

W momencie przyszłego zbycia akcji (udziałów) objętych w spółce przejmującej w wyniku podziału, który nie spełnia warunku dotyczącego przedsiębiorstwa/ZCP, kosztem uzyskania przychodu po stronie wspólnika spółki dzielonej będzie wartość emisyjna tych akcji (udziałów), a nie ich wartość nominalna (art. 15 ust. 1m odpowiednio w wersji po zmianie i przed nią).

Z perspektywy spółki przejmującej nie powstanie - jeżeli spełniony jest warunek dotyczący przedsiębiorstwa/ZCP - przychód w postaci wartości emisyjnej akcji (udziałów) przydzielonych wspólnikom spółki dzielonej, która powinna odzwierciedlać wartość przejętego majątku (nowy przepis art. 12 ust. 4 pkt 3e), a nie - jak do tej pory (uchylony przepis art. 10 ust. 2 pkt 1) - w postaci nadwyżki wartości przejętego majątku nad nominalną wartością tych akcji (udziałów).

Jeżeli spółka przejmująca była wspólnikiem spółki dzielonej, to również nie powstanie taki przychód (w proporcji wynikającej z udziału w spółce dzielonej), ale pod warunkiem, iż udział w spółce dzielonej był "w wysokości nie mniejszej niż 10 proc." (nowy przepis art. 12 ust. 4 pkt 3f).

Skutki podatkowe dla spółki przejmującej pozostają takie same, jeżeli nie jest spełniony warunek dotyczący przedsiębiorstwa/ZCP.

6) Zmodyfikowanie tzw. małej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (dotychczasowe art. 10 ust. 4 i 4a).

Klauzula ta uniemożliwia zastosowanie niektórych przepisów dotyczących restrukturyzacji w przypadku, gdy restrukturyzacja nie ma uzasadnienia ekonomicznego i jest przeprowadzana w celu uchylecia się od opodatkowania.

Zmiany polegają na:

- przeniesieniu klauzuli z art. 10 do art. 12 ustawy o CIT (nowe przepisy art. 12 ust. 13-16) oraz

- rozszerzeniu klauzuli o wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (o których mowa w nowym przepisie art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy CIT).

7) Wprowadzenie regulacji umożliwiającej organom podatkowym szacowanie wartości transakcji świadczenia usług, jeśli ich cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej (art. 14 ustawy CIT).

8) Wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z zawieraniem przez podatników podatku CIT umowami na określone usługi niematerialne (art. 15e ustawy CIT).

Limit wynikający z działalności operacyjnej przedsiębiorstwa ma dotyczyć transakcji z podmiotami powiązanymi.

9) Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów w sposób wyraźny kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto) (art. 16 ust. 1 pkt 15a ustawy CIT).

10) Ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności uprzednio zaliczonej do przychodów należnych do kwoty uprzednio wykazanego przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT).

11) Ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych (art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a ustawy CIT) i wierzytelności umorzonych (art. 16 ust. 1 pkt 44 ustawy CIT) - do kwoty uprzednio wykazanego przychodu.

12) Ograniczenie wysokości zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od niektórych wartości niematerialnych i prawnych oraz wydatków z tytułu korzystania z opłat i należności licencyjnych (art. 16 ust. 1 pkt 64a i pkt 73 ustawy CIT).

Dotyczy to sytuacji, gdy uprzednio te wartości niematerialne i prawne lub prawa były własnością podatnika, a następnie zostały przez niego zbyte. W takim przypadku kosztem nie będą odpisy amortyzacyjne oraz opłaty i należności licencyjne w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia.

13) Doprecyzowanie, iż pod pojęciem nabycia, o którym mowa w art. 16b ust. 1 ustawy CIT, rozumie się wyłącznie nabycie od innego podmiotu.

14) Wprowadzenie tzw. "minimalnego podatku dochodowego" w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne handlowo-usługowe oraz budynki sklasyfikowane jako biurowe (art. 24b i 24c ustawy CIT).

Regulacja dotyczy wyłącznie składników majątkowych o znacznej wartości, tj. takich, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł. Podatek będzie odliczany od należnego CIT. (...)

15) Zmiana zasad opodatkowania funduszy inwestycyjnych (art. 6 ust. 4-5, art. 17 ust. 1 pkt. 57-58 ustawy CIT).

Katalog dochodów uzyskiwanych przez fundusze podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym został rozszerzony o dochody uzyskiwane z nieruchomości komercyjnych, (o których mowa w art. 24b ustawy CIT) sklasyfikowanych wg Klasyfikacji Środków Trwałych jako budynki biurowe lub handlowo-usługowe (centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepiki i butiki, lub pozostałe budynki handlowo-usługowe).

16) Ograniczenie możliwości odliczenia kosztów odsetkowych przy pewnych działaniach restrukturyzacyjnych (debt push down) - art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy CIT, oraz przy pożyczkach partycypacyjnych - art. 16 ust. 1 pkt 13d ustawy CIT.

17) Podwyższenie z 3500 zł do 10 000 zł limitu jednorazowej amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, który umożliwia jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów (art. 16d ust. 1, art. 16e ust. 1 i 2, art. 16f ust. 3, art. 16g ust. 13, art. 16k ust. 9 ustawy CIT).

18) Wyłączenie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków z zakresu stosowania przepisów dotyczących podmiotów powiązanych (art. 11 ust. 4 ustawy CIT).

19) Zmiana zakresu zwolnienia od zryczałtowanego podatku od dywidend i niektórych innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 ust. 4 ustawy CIT).

W konsekwencji tej zmiany przychody wynikające z podziałów (połączeń) nie będą już objęte tym zwolnieniem.

20) Zniesienie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy, jeżeli kwota zaliczki podlegająca wpłacie nie przekracza 1000 zł (art. 25 ust. 18 ustawy CIT).

21) Zmiana załącznika nr 1 do ustawy CIT pn. "Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych". Zmiana podyktowana jest potrzebą dostosowania treści załącznika do aktualnego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).

22) Uporządkowanie modyfikowanych od wielu lat przepisów dotyczących rozliczania z podstawą opodatkowania (rozpoznawania w przychodach i kosztach) kredytów (pożyczek) zagrożonych spłatą oraz uwzględniania na takich samych zasadach w podstawie opodatkowania tworzonych na podstawie MSSF nr 9 na te kredyty (pożyczki) odpisów na oczekiwane straty kredytowe.

Na odrębną uwagę zasługują zmiany wprowadzone ustawą z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz.U. poz. 2201).

Dotyczą one ulgi, o której mowa w art. 18d i 18da ustawy CIT, w szczególności poszerzając jej zakres i wielkość możliwych odliczeń, a mianowicie:

1) zwiększono wysokość odliczenia z na działalność badawczo-rozwojową (B+R) do 100% wszystkich kosztów kwalifikowanych dla wszystkich podatników (przed zmianą ulga wynosiła 50% kosztów osobowych dla wszystkich podatników oraz 50% pozostałych kosztów dla MŚP, a 30% - dla dużych), a dla podatników mających status centrów badawczo-rozwojowych (CBR) do 150% kosztów kwalifikowanych;

2) rozszerzono katalog kosztów kwalifikowanych, m.in. o należności z tytułu umów cywilnoprawnych, wydatki na nabycie sprzętu specjalistycznego w prowadzonej działalności B+R;

3) doprecyzowano istniejące przepisy dotyczące kosztów kwalifikowanych, m.in. kosztów ekspertyz, opinii, usług świadczonych na podstawie umowy przez jednostkę naukową, odpisów amortyzacyjnych;

4) wprowadzono szczególne zasady rozliczania ulgi dla podmiotów, które posiadają status CBR nadany na podstawie ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1710);

5) umożliwiono korzystanie z ulgi przedsiębiorstwom działającym w specjalnych strefach ekonomicznych (SEE) w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie stanowią kosztów prowadzenia działalności na terenie SSE;

6) wydłużono okres przysługującego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych (wyłączenie tzw. podwójnego ekonomicznego opodatkowania) spółek kapitałowych i spółek komandytowo-akcyjnych, zaangażowanych w działalność B+R (fundusze venture capital) z tytułu zbycia udziałów lub akcji nabytych - z dwóch lat (tj. inwestycji dokonanych w latach 2016-2017) na lata 2016-2023.