

### ZMIANY W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH na 2018 - cz. 3

W niniejszym numerze "NOWOŚCI PODATKOWYCH" opisuję dalsze zmiany dotyczące bezpośrednio przedsiębiorców i osób wynajmujących nieruchomości. Zmiany poniższe wprowadzono ustawą z 27.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych- (...) (Dz.U. z 2017 r., poz.2175).

#### ZMIANA ZASAD AMORTYZACJI NABITYCH W DRODZE SPADKU LUB DAROWIZNY

⇒ W wyniku nowelizacji (Dz.U. poz.2175) zmieniono zapisy art. 23 ust. 1 pkt 45a ustawy PDOF, skreślając zawarty dotychczas wyjątek wyłączający ograniczenie amortyzacji środków trwałych uzyskanych w drodze darowizny lub spadku i to bez względu czy podatnik zapłacił czy też nie podatek od spadków i darowizn.

**Powyższa zmiana oznacza, że nabycie w spadku lub w darowiznie składników majątkowych od członka najbliższej rodziny (czynność zwolniona z podatku od spadków i darowizn), nie pozwoli na amortyzowanie śr. trwałych i zaliczanie odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów.**

Dotyczy to zarówno przypadków nabycia przez najbliższych (małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę), jak i innych przypadków zwolnień z podatku wskazanych w ustawie o podatku od spadków i darowizn.

Natomiast w przypadku, kiedy składnik majątku otrzymany w drodze spadku albo darowizny podlega opodatkowaniu, ale z uwagi na jego wartość mieści się w tzw. kwocie wolnej w podatku od spadków darowizn, to wartość tego składnika stanowi wartość początkową środka trwałego i odpisy amortyzacyjne zaliczane będą do kosztów uzyskania przychodów.

#### UWAGA KOLEJNA ZMIANA:

**Powyższa reguła – wprowadzona w art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy PDOF – zgodnie z zapowiedzią zamieszczoną na stronie internetowej Ministerstwa Finansów ma ulec zmianie.**

W dniu 4.01.2018 na stronie internetowej RCL zamieszczono projekt ustawy z dnia 30.11.2017r. (dokument324112) zmieniającej ustawę o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wiarygodności i ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz (...) tj. ustawę z dnia 27.10.2017 roku.

Projektowane zmiany mają wejść w życie ze skutkiem od 1.01.2018 r.

#### NIERUCHOMOŚCI O WARTOŚCI POW. 10 MLN zł

⇒ Z dniem 1.01.2018 r. dodane zostały przepisy art. 30g ustawy PDOF określające tzw. **minimalny podatek dochodowy dla podatników posiadających środki trwałe w postaci nieruchomości komercyjnych.**

Dodany art. 30g ustawy PDOF dotyczy tzw. minimalnego podatku dochodowego, którym obarczeni zostaną podatnicy posiadający tytuł własności do środka trwałego w postaci nieruchomości, którego wartość początkowa przekracza 10.000.000 zł.

☉ Minimalny podatek od nieruchomości muszą płacić również podatnicy, którzy nie są właścicielami nieruchomości, ale jej używają i na podstawie przepisów ustaw o podatku dochodowym dokonują odpisów amortyzacyjnych, np. korzystający z niej na podstawie umowy leasingu finansowego (art. 30g ust. 12 ustawy PDOF).

☉ **Podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium RP, którego wartość początkowa przekracza 10 mln zł, w postaci:**

1) budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako:

- a) centrum handlowe,
- b) dom towarowy,
- c) samodzielny sklep i butik,
- d) pozostały handlowo-usługowy,

2) budynku biurowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek biurowy

- wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc (art. 30g ust. 1 PDOF).

☉ **Podstawą opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym od wskazanych budynków będzie nadwyżka ich wartości początkowej ponad kwotę 10 mln zł (art. 30g ust. 3 ustawy PDOF).** Od tak ustalonej podstawy opodatkowania pobierany będzie miesięcznie podatek w wysokości 0,035% (art. 30g ust. 1 ustawy PDOF).

☉ Obliczony według tej stawki podatek podatnicy, co do zasady, będą obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek (art. 30g ust. 8 ustawy PDOF).

☉ Kwotę obliczonego za dany miesiąc podatku podatnicy odliczają od zaliczki na podatek.

Podatnicy mogą nie wpłacać podatku, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na podatek za dany miesiąc (art. 30g ust. 10 ustawy PDOF).

Podatnik kwotę uiszczoną i nieodliczoną w roku podatkowym podatku odlicza w zeznaniu od podatku obliczonego zgodnie z art. 27 (wg zasad ogólnych) lub 30c (liniowy) ustawy PDOF za rok podatkowy (art. 30g ust. 11 ustawy PDOF).

☉ **Należy pamiętać, że omawianego podatku nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (dodany w art. 23 ust. 1 pkt 65 ustawy PDOF).**

#### U W A G A

Dla wielu podatników podatek o którym mowa w art. 30g, będzie jednak neutralny, pomimo że dodany art. 23 ust. 1 pkt 65 PDOF wprost wyłącza możliwość zaliczania tego podatku do podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Będzie tak, gdyż obowiązek wpłacania tego podatku nie będzie ciążył na podatnikach, u których będzie on niższy od kwoty zaliczki na podatek od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej obliczonej na zasadach ogólnych za dany miesiąc (art. 30g ust. 10 ustawy PDOF). O kwotę tego podatku podatnicy będą również uprawnieni obniżyć zaliczki na podatek dochodowy (art. 30g ust. 9 ustawy PDOF), jak również podatek za dany rok (art. 30g ust. 11 ustawy PDOF).

#### OGRANICZENIA AMORTYZACJI WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

⇒ Od 1.01.2018 r. ustawa PDOF umożliwia amortyzację tylko takich WNIp, które zostały przez podatnika nabyte

od innego podmiotu. Nabyciem takim jest przede wszystkim wtórne (pochodne) pozyskanie WNiP (w drodze kupna, zamiary, wniesienia aportu, darowizny spadku).

☞ W art. 22b ust. 1 ustawy PDOF dodano warunek, że **amortyzacji podlegają tylko takie WNiP, które zostały „nabyte od innego podmiotu”**, co wyraźnie wskazuje, że chodzi wyłącznie o nabycie pochodne, a nie „pierwotne”. Zmiana ta dotyczy WNiP **przyjętych do używania po 31.12.2017 r.** (art. 11 ustawy nowelizującej).

☞ Ponadto ograniczono wysokość kosztów podatkowych z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej niektórych WNiP (autorskich i pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw określonych w Prawie własności przemysłowej, wartości stanowiącej równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej tzw. know-how), jeżeli uprzednio były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone, a następnie zbyte – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia, które nastąpiło przed ich powrotnym nabyciem (art. 23 ust. 1 pkt 45c PDOF). Odpisy te nie są kosztem w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia.

Zgodnie z art. 10 ustawy nowelizującej z dnia 27.11.2017 r., nowe regulacje (art. 23 ust. 1 pkt 45c i 64 ustawy PDOF) są stosowane „z uwzględnieniem kwot zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów” przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej.

⇒ Dla zobrazowania wszystkich preferencji w amortyzacji śr.trwałych poniżej przedstawiam zestawienie tabelaryczne możliwości jednorazowego ujęcia w kosztach wydatków na nabycie śr. trwałych

**RODZAJE JEDNORAZOWEJ AMORTYZACJI 2018**

	art. 22d ust. 1 PDOF	art. 22k ust. 7 PDOF	nowy art. 22k ust. 14 PDOF
Rodzaj składnika majątkowego	śr. trwałe (w tym używane) oraz wartości niematerialne i prawne	tylko środki trwałe (w tym używane)	tylko fabrycznie nowe śr. trwałe
Ograniczenia co do rodzaju	BRAK	zaliczone do grupy 3-8 KŚT, za wyjątkiem samochodów osobowych	zaliczone do grupy 3-6 i 8 KŚT
Kwota i rodzaj limitu	do 10.000 zł włącznie, brak limitu rocznego	do 50.000 € w skali roku	do 100.000 zł włącznie, w skali roku, koszt jednego śr. trwałego co najmniej 10.000 zł
Ograniczenia podmiotowe	BRAK	tylko dla małych podatników bądź rozpoczynających działalność	BRAK
Czy pomoc de minimis	NIE	TAK	NIE

⇒ Od 2018 r. w podatku dochodowym ma zastosowanie nowe rozporządzenie Rady Ministrów z 3.10.2016 r. w sprawie KŚT (Dz.U. poz. 1864).

⇒ Rozszerzono katalog przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych o:

- przychody ze zmniejszenia wartości udziałów (akcji) (art. 24 ust. 5 pkt 1 PDOF),
- przychody z pożyczki partycypacyjnej, tj. takiej od której odsetki są uzależnione od osiągniętego zysku przez osobę prawną lub spółkę (art. 24 ust. 5 pkt 10 PDOF),
- przychody z tytułu zapłaty w gotówce, w przypadku wymiany udziałów (art. 24 ust. 5 pkt 11 PDOF).

⇒ Zmieniono również sposób ustalania dochodu z podziału spółek, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. **Dochód stanowić będzie nadwyżka emisyjnej wartości udziałów (akcji) przydzielonych w spółce przejmujące lub nowo zawiązanej nad kosztami nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej** (art. 5a pkt 29a, art. 24 ust. 5 pkt 7 i ust. 8e PDOF).

⇒ Zmieniono sposób ustalania kosztu uzyskania przychodu przy obliczaniu dochodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w związku z podziałem spółek (z wyjątkiem podziału wskazanego w art. 24 ust. 5 pkt 7 PDOF).

Kosztom uzyskania przychodów będzie wysokość wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki dzielonej w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego wspólnika wartość wydzielonej części majątku spółki dzielonej do wartości majątku spółki dzielonej bezpośrednio przed podziałem. Pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółek podzielonych przez wydzielenie. (art. 24 ust. 8 pkt 3 i ust. 8e PDOF).

⇒ Wyłączono stosowanie przepisów art. 24 ust. 8a PDOF (wymiana udziałów) i art. 21 ust. 1 pkt 109 PDOF (zwolnienie przychodu w związku z aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części), w przypadku gdy wymiana udziałów lub wniesienie wkładu **nie wynika z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych** (art. 24 ust. 19 i 20 PDOF).

⇒ Zmodyfikowano przepisy dotyczące unikania opodatkowania poprzez tworzenie kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC - Controlled Foreign Company) w państwach, które stosują preferencyjne reżimy opodatkowania, w tym w tzw. rajach podatkowych (art. 30f PDOF).

⇒ Zmieniono definicję CFC (zagranicznej spółki kontrolowanej). Obecnie CFC obejmuje spółki nieposiadające siedziby lub zarządu na terytorium RP, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązаныmi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku (art. 30f ust. 2 PDOF).

Limit zaangażowania podatnika podniesiono do poziomu 50% (art. 30f ust. 2 pkt 3 PDOF).

Udział jednostki zależnej związany z prawem do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej spółce kontrolowanej został podwyższony z 25% do 50% (art. 30f ust. 12 PDOF).

Wykreślono art. 30f ust. 19 PDOF w wyniku tego podatnicy, których przychody CFC znajdują się na poziomie niższym niż 250.000 €, są zobowiązani do wykazywania podatku z tytułu dochodów osiągniętych przez CFC.