



ANNA PACZUSKA

DORADCA PODATKOWY
WSPÓŁPRACUJĄCY Z KANCELARIĄ
PACZUSKI TAUDUL



PIOTR ZAREMBA

DORADCA PODATKOWY
WSPÓŁPRACUJĄCY Z KANCELARIĄ
PACZUSKI TAUDUL

KOSZTY POŚREDNIE, KTÓRE NIE MOGĄ ZOSTAĆ PRZYPIŚANE DO DANEGO ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW, PODLEGAJĄ ALOKACJI DO OBU ŹRÓDEŁ NA PODSTAWIE TZW. KLUCZA PRZYCHODOWEGO. WYSTĘPUJĄCA OBECNIE WĄTPLIWOŚĆ CO DO SPOSOBU UWZGLĘDNIANIA WE WSPOMNIANYM KLUCZU PRZYCHODÓW Z TYTUŁU UZYSKANYCH DYWIDEND MOŻE MIEĆ ISTOTNY WPŁYW NA SPOSÓB UWZGLĘDNIANIA WW. KOSZTÓW W WYNIKU PODATKOWYM, A NAWET PROWADZIĆ DO TRWAŁEGO WYŁĄCZENIA CZĘŚCI TYCH KOSZTÓW Z KALKULACJI PODATKU CIT.

ALOKACJA KOSZTÓW WSPÓLNYCH (POŚREDNICH) A DYWIDENDY

Z dniem 1 stycznia 2018 r. w ustawie CIT¹ wprowadzony został podział na dwa źródła przychodów: z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł (działalności operacyjnej). Wraz z wprowadzaniem tego podziału konieczne stało się również odpowiednie przyporządkowanie kosztów uzyskania przychodów do właściwego źródła.

W przypadku kosztów uzyskania przychodów o charakterze bezpośrednim właściwe zakwalifikowanie danego wydatku do jednego z dwóch źródeł nie przysparza trudności. Również w odniesieniu do części kosztów pośrednich możliwe jest jednoznaczne przyporządkowanie ich do określonego źródła przychodów. Przykładem takiego wydatku są koszty kampanii reklamowej towaru sprzedawanego przez podatnika, który to koszt, co do zasady, powinien zostać uznany za koszt związa-

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm].

ny z przychodami z działalności operacyjnej. Niemniej, w odniesieniu do pośrednich kosztów uzyskania przychodów wyróżnić można również grupę tzw. kosztów wspólnych, których nie sposób jednoznacznie powiązać z jednym ze źródeł przychodów. Przykładowo, kosztami takimi mogą być koszty zarządu.

Sposób alokowania wydatków tego typu do właściwego źródła przychodów uregulowany został przez ustawodawcę w art. 15 ust. 2-2b ustawy CIT. Mianowicie zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy CIT, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Powyższą zasadę stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania. Z kolei w myśl art. 15 ust. 2b ustawy CIT, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami.

Przy czym, w tym kontekście należy wskazać, że art. 15 ust. 2-2a ustawy CIT obowiązywały jeszcze przed wprowadzeniem podziału na źródła przychodów, zmiana wprowadzona przez ustawodawcę sprowadzała się zatem do dodania art. 15 ust. 2b ustawy CIT, nakazującego ich stosowanie w odniesieniu do przyporządkowania kosztów wspólnych do zysków kapitałowych oraz działalności operacyjnej.

Dokonując wykładni powyższych przepisów, organy podatkowe² zajmują stanowisko, zgodnie z którym alokacja kosztów wspólnych powinna przebiegać dwuetapowo. W pierwszej kolejności należy ustalić, jakie koszty

wspólne można rozpoznać jako koszt uzyskania przychodów dla celów podatkowych, a jakie koszty należy wyłączyć z kalkulacji wyniku podatkowego – jest to pierwsza alokacja dokonywana na podstawie art. 15 ust. 2-2a ustawy CIT (alokacja kosztów wspólnych do działalności zwolnionej i opodatkowanej). Następnie kwota podatkowych, pośrednich kosztów uzyskania przychodów (będąca efektem pierwszej alokacji) powinna zostać ponownie alokowana poprzez jej podział na źródła: zyski kapitałowe oraz działalność operacyjna – jest to druga alokacja dokonywana na podstawie art. 15 ust. 2b ustawy CIT. Warto wskazać, że obowiązek dokonywania pierwszej alokacji istniał również przed wprowadzeniem podziału na źródła przychodów na gruncie ustawy CIT. Jednocześnie należy dodać, iż w odniesieniu do obu alokacji kryterium właściwego podziału kosztów wspólnych stanowi tzw. klucz przychodowy, tj. udział danego rodzaju przychodów w ogóle przychodów uzyskiwanych przez podatnika.

Biorąc pod uwagę brzmienie powyższych przepisów, w praktyce ich stosowania pojawia się wątpliwość, czy we wspomnianym powyżej kluczu przychodowym powinny być uwzględniane przychody z tytułu uzyskanych dywidend, które w zależności od okoliczności mogą zostać zaliczone do przychodów zwolnionych lub przychodów z zysków kapitałowych.

W tym kontekście należy wskazać, iż zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy CIT przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b ustawy CIT, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Z kolei stosownie do art. 22 ust. 1 ustawy CIT, podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy CIT przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu). Tym samym, ustawodawca *expressis verbis* przewidział, że w odniesieniu do niektórych rodzajów przychodów konieczne będzie ich opodatkowanie na zasadzie ryczałtowej, bez możliwości pomniejszenia ich o koszty uzyskania przychodów. W konsekwencji, skoro do przychodów tych nie można – zgodnie z jednoznacznym brzmieniem przepisów –

² por. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 sierpnia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB1-3.4010.262.2018.1.PC)



przypisać kosztów podatkowych, wydaje się, iż nie powinny one również być brane pod uwagę w ustalaniu klucza przychodowego służącego odpowiedniej alokacji kosztów wspólnych.

Powyższe znajduje potwierdzenie w licznych stanowiskach organów podatkowych. Jako przykład wskazać można interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 września 2019 r.³

Zauważyć przy tym jednak należy, że stanowisko dotyczące braku konieczności uwzględniania dywidend w kluczu przychodowym stosowanym do alokacji kosztów wspólnych nie budzi wątpliwości jedynie w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez podmioty krajowe – wyłącznie do nich odnosi się bowiem treść art. 22 ust. 1 ustawy CIT. Opodatkowanie dywidend zagranicznych zostało natomiast uregulowane w art. 20 ustawy CIT, który nie został wymieniony w treści wyliczenia znajdującym się w art. 7 ust. 1 ustawy CIT. Stąd, wydaje się iż konsekwentnie należy uznać, że podstawę opodatkowania w przypadku dywidend zagranicznych stanowi na gruncie ustawy CIT dochód podatnika, a zatem powinny one zostać uwzględnione przy ustalaniu klucza przychodowego.

Stanowisko takie zostało przedstawione w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 października 2018 r.⁴ oraz z 3 października 2018 r.⁵. Obie ze wskazanych interpretacji zostały zaskarżone przez wnioskodawców, jednakże na chwilę

obecną ich skargi zostały oddalone nieprawomocnymi wyrokami wojewódzkich sądów administracyjnych⁶. W szczególności, warto przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, w którym sąd stwierdził, co następuje: „Zgodzić się jednak należy ze stanowiskiem organu, że skoro ustawodawca przewidział na zasadzie wyjątku, że w stosunku do niektórych tylko źródeł przychodu podstawę opodatkowania stanowi przychód, bez możliwości pomniejszenia go o jakiegokolwiek koszty jego uzyskania, to tylko do tych źródeł nie mogą znaleźć zastosowania reguły proporcjonalnej alokacji kosztów określone w art. 15 ust 2-2b u.p.d.o.p.. Odesłanie z art. 7 ust 1 u.p.d.o.p. do konkretnych regulacji ze wskazaniem jednostek redakcyjnych ustawy podatkowej oznacza, że wyjątki od ogólnej zasady opodatkowania dochodu, tyczą tylko tych przychodów, które daną regulacją są objęte. Tymczasem, jak słusznie podkreśla się w skarżonej interpretacji, zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., opodatkowaniu ryczałtowemu podlegają przychody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, ale z zastrzeżeniem, że mają one siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”

Przyjęcie powyższego poglądu oznacza, że wszelkie dywidendy otrzymane od spółek zagranicznych powinny zostać uwzględnione przy alokacji kosztów wspólnych, dokonywanej zarówno na pierwszym etapie (działalność zwolniona vs opodatkowana), jak i drugim (zyski kapitałowe vs działalność operacyjna).

3 sygn. 0111-KDIB2-1.4010.308.2019.1.BKD

4 sygn. 0111-KDIB1-3.4010.509.2018.1.PC

5 sygn. 0111-KDIB1-2.4010.272.2018.1.BG

6 wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 9 kwietnia 2019 r. (sygn. I SA/Kr 18/19) oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 21 lutego 2019 r. (sygn. I SA/Rz 1198/18).

Uwzględnienie w pierwszej alokacji kosztów zagranicznych dywidend zwolnionych z opodatkowania spowoduje w praktyce wyłączenie z kosztów podatkowych części kosztów wspólnych przypadających na te dywidendy.

Powyższe ilustruje przykład oparty o następujące założenia:

- 1 mln PLN – kwota kosztów wspólnych
- 6 mln PLN – kwota przychodów z działalności operacyjnej
- 2 mln PLN – dywidendy zagraniczne zwolnione z opodatkowania
- 2 mln PLN – dywidendy zagraniczne podlegające opodatkowaniu

I alokacja:

$$1 \text{ mln PLN} \times \frac{(2 \text{ mln PLN})}{(2 \text{ mln PLN}) / (6 \text{ mln PLN} + 2 \text{ mln PLN} + 2 \text{ mln PLN})} = 200 \text{ tys. PLN}$$

Kolejno, dywidendy zagraniczne będą wpływać również na drugą alokację kosztów wspólnych (zyski kapitałowe *vs* działalność operacyjna). Przy czym, tutaj powstaje wątpliwość czy w kalkulacji powinny być uwzględniane jedynie dywidendy opodatkowane, czy również zwolnione (skoro już w pierwszej alokacji koszty wspólne przypadające na dywidendy zwolnione są wyłączone z kosztów podatkowych). Rozważmy to kontynuując powyższy przykład.

II alokacja (z uwzględnieniem dywidend opodatkowanych oraz zwolnionych)

$$800 \text{ tys. PLN} \times \frac{(4 \text{ mln PLN})}{(6 \text{ mln PLN} + 2 \text{ mln PLN} + 2 \text{ mln PLN})} = 320 \text{ tys. PLN}$$

II alokacja (z uwzględnieniem wyłącznie dywidend opodatkowanych)

$$800 \text{ tys. PLN} \times \frac{(2 \text{ mln PLN})}{(6 \text{ mln PLN} + 2 \text{ mln PLN})} = 200 \text{ tys. PLN}$$

Podsumowując, uwzględnienie dywidend zagranicznych powoduje, iż już na etapie pierwszej alokacji 200 tys. kosztów wspólnych podlega całkowitemu wyłączeniu z kosztów podatkowych. Kolejno, na podstawie drugiej alokacji odpowiednio 320 tys. albo 200 tys. PLN kosztów wspólnych zostaje alokowane do źródła z zysków kapitałowych – w zależności od podejścia przyjętego w odniesieniu do uwzględniania dywidend zwolnionych

w ustalaniu klucza przychodowego. Kwestia ta budzi wątpliwości, wydaje się bowiem iż literalne brzmienie przepisu przemawia za ujęciem zarówno dywidend zwolnionych, jak i opodatkowanych.

Omówiony powyżej przykład dowodzi, że prezentowany przez organy pogląd dotyczący uwzględniania dywidend zagranicznych przy alokacji kosztów wspólnych może być szczególnie dotkliwy dla spółek uzyskujących znaczną część dochodów z dywidend zagranicznych zwolnionych z opodatkowania (np. spółki holdingowe). Przyjęcie poglądu prezentowanego przez organy podatkowe oznaczałoby bowiem wyłączenie z wyniku podatkowego znacznej części poniesionych kosztów wspólnych. Przy czym, wymaga podkreślenia, że koszty wspólne – podlegające omawianej alokacji – stanowią, co do zasady, wyjątkowy rodzaj kosztów, a zatem wydaje się, iż w praktyce wpływ poglądu organów podatkowych na kalkulację podatku CIT powinien być ograniczony.

Przy czym, należy zauważyć, że o ile druga z opisanych alokacji powinna być dokonywana dopiero od 1 stycznia 2018 r., o tyle konieczność dokonywania pierwszej alokacji istniała na długo przed wprowadzeniem podziału na źródła przychodów w ustawie CIT. Rozpowszechnienie się poglądu prezentowanego przez organy podatkowe mogłoby się zatem wiązać z koniecznością dokonywania korekty zeznań podatkowych przez szerokie grono podatników za lata podatkowe w odniesieniu do których nie upłynął jeszcze okres przedawnienia. Z tego względu, ze szczególną uwagą należy oczekiwać w tym zakresie rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Na zakończenie warto zauważyć, że pomimo iż dywidendy zagraniczne są opodatkowane inaczej niż dywidendy krajowe na gruncie ustawy CIT, to trudno jest znaleźć pomiędzy tymi dwoma rodzajami świadczeń istotne różnice uzasadniające tak odmiennie skutki podatkowe ich otrzymania. Tym samym, pytaniem otwartym na przyszłość pozostaje, czy takie rozróżnienie nie mogłoby np. zostać uznane za sprzeczne z prawem europejskim, jako naruszające swobodę przepływu kapitału między państwami członkowskimi. Stawia ono bowiem podmioty inwestujące za granicą Polski w gorszej sytuacji od podmiotów inwestujących na terenie kraju.