

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 553031

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-07-24T09:54:21.645

Tytuł (teza): Czy wypłatę należności z tytułu najmu Nieruchomości od Wspólnika na warunkach, o których mowa w zdarzeniu przyszłym należy uznać za ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 CITU?

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-07-17T11:40:19.689

Sygnatura: 0111-KDIB1-2.4010.271.2023.2.EJ

Słowa kluczowe: • nieruchomości
• podatek-podatek ryczałtowy-ryczałt od dochodów spółek – CIT estoński
• wspólnik
• wynajem
• zyski-zyski ukryte

Przepis: • [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 6b-Oddział 3-art. 28m-ust. 1-pkt 2
• [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 6b-Oddział 3-art. 28m-ust. 3

Zagadnienie: • Podatek dochodowy od osób prawnych-Rozdział 5, 5a, 5b, 6b. Podstawa opodatkowania i wysokość podatku-Stawka podatku-Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych-Ukryte zyski

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna
– stanowisko nieprawidłowe

Szanowni Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób prawnych jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

2 czerwca 2023 r. wpłynął Pana wniosek z tego samego dnia o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy ustalenia czy wypłatę należności z tytułu najmu Nieruchomości od Wspólnika na warunkach, o których mowa w zdarzeniu przyszłym należy uznać za ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Uzupełnili go Państwo – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 14 lipca 2023 r. (wpływ tego samego dnia). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca jest osobą fizyczną mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „Wnioskodawca”). Wnioskodawca prowadzi indywidualną działalność gospodarczą wpisaną do centralnej ewidencji działalności gospodarczej (dalej: „Przedsiębiorstwo”). Z uwagi na rozmiar prowadzonej działalności, ryzyko biznesowe jakie wiąże się z prowadzeniem jej w dotychczasowej formie prawnej oraz plany rozwoju przedsiębiorstwa, Wnioskodawca planuje kontynuowanie prowadzonej działalności gospodarczej w formie spółki prawa handlowego, tj. przekształcenie działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Tym samym Wnioskodawca podjął decyzję o utworzeniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „Spółka”) poprzez przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „Przekształcenie”). W momencie przekształcenia majątek Przedsiębiorstwa stanie się majątkiem Spółki. Przekształcenie nastąpi zgodnie z odpowiednimi przepisami ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (dalej: „k.s.h.”). W skutek dokonanego Przekształcenia, zgodnie z przepisami k.s.h., Spółce będą przysługiwać wszystkie prawa i obowiązki przekształcanego przedsiębiorstwa Wnioskodawcy. W konsekwencji, z chwilą wpisu Spółki do Krajowego Rejestru Handlowego, Przedsiębiorstwo prowadzone dotychczas przez Wnioskodawcę stanie się własnością Spółki. Spółce przysługiwać będą wszystkie prawa i obowiązki Wnioskodawcy związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Spółka przekształcona będzie spełniać wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 28j CITU oraz nie będzie spełniać przesłanek negatywnych z art. 28k CITU, w związku z czym będzie uprawniona jest wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy o CITU (dalej: „ryczałt od dochodów spółek”). W związku z tym rozważany jest wybór opodatkowania Spółki ryczałtem od dochodów spółek. Jednocześnie Wnioskodawca wskazał, że wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej odnosi się do skutków podatkowych związanych z działalnością spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Spółka) i występuje on w charakterze osoby planującej utworzenie Spółki (w trybie art. 584¹ i następne k.s.h.), o której mowa w art. 14n ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Działalność Wnioskodawcy polega głównie na świadczeniu usług transportowych (przeważająca działalność według PKD: (...)). Opisana wyżej działalność będzie

kontynuowana w Spółce powstałej z przekształcenia Wnioskodawcy. Wnioskodawca jest właścicielem środków transportowych stanowiących środki trwałe Przedsiębiorstwa oraz również korzysta ze środków transportowych na podstawie umów leasingu.

W prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawcy znajduje się zabudowana nieruchomości w M. (działki o nr ewidencyjnych: (...)), wykorzystywana dla świadczenia usług transportowych. Na nieruchomości znajduje się plac składowy, waga najazdowa oraz dwa budynki handlowo-usługowe, które stanowią zaplecze socjalno-bytowe dla obsługi transportowej.

W działalności gospodarczej Wnioskodawcy znajduje się również zabudowana nieruchomości w B. (działki o nr ewidencyjnych: (...)). Na obszarze w/w nieruchomości znajduje się budynek wolnostojący garażowy z częścią socjalno-administracyjną pełniący funkcje biurowe, a także plac parkingowy i dystrybutor paliwa dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Nieruchomość pełni i będzie również pełnić funkcję siedziby. Wnioskodawca planuje przed dokonaniem Przekształcenia, wycofać z działalności gospodarczej w/w zabudowaną nieruchomości w B. (działki o nr ewidencyjnych: (...), dalej – „Nieruchomość w B.”).

Nieruchomości te zostaną przeniesione na sam moment przekształcenia z majątku Przedsiębiorstwa do majątku prywatnego.

Celem wycofania Nieruchomości w B. z Przedsiębiorstwa przed Przekształceniem jest reorganizacja prowadzonej działalności w ten sposób, aby oddzielić pewną część majątkową związaną z gruntem oraz posadowionymi na nim budynkami od części operacyjnej (urządzenia, w tym plac składowy, waga najazdowa, środki transportu, zatrudnieni pracownicy). Taki podział funkcji przede wszystkim ogranicza ryzyko prowadzonej działalności, gdyż każda z tych części biznesu będzie miała swój zakres odpowiedzialności wobec wierzycieli. Umożliwi to też stworzenie odrębnej struktury właścicielskiej w poszczególnych częściach - do części operacyjnej w przyszłości mogą być dopuszczeni inni inwestorzy, natomiast Wnioskodawca chciałby pozostawić Nieruchomość w B. w rękach rodzinnych.

Spółka przekształcona będzie wynajmować Nieruchomość w B. od jej wspólnika (dalej: „Wspólnik”). Wynagrodzenie za wynajęcie Nieruchomości zostanie ustalone według wartości rynkowej - na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Świadczenie usług najmu nie będzie służyło dokapitalizowaniu podmiotu powiązanego, a do zawarcia transakcji doszłoby niezależnie od istniejących powiązań pomiędzy stronami transakcji. Zawarcie transakcji wynajmu wynika z faktycznych potrzeb biznesowych Spółki przekształcanej, tj. zapotrzebowania na powierzchnię biurową oraz parkingową (tj. Spółka będzie potrzebować powierzchni biurowej dla pracowników administracyjnych oraz parkingowej dla środków transportu).

Jedyną podstawą planowej transakcji jest fakt, że Spółka będzie potrzebowała składników majątkowych, które podmiot powiązany ze Spółką jest jej w stanie udostępnić.

Przedsiębiorstwo stale rozszerza swoją działalność (planowane jest w dalszych latach zatrudnienie większej liczby pracowników, powiększenie portfolio klientów, a co za tym idzie wzrost potrzeb w zakresie powierzchni biurowej i parkingowej) i w tym celu wymagana jest odpowiednio przystosowana powierzchnia biurowa (do spotkań z klientami oraz prac administracyjnych oraz powierzchnia, na której mogą być przetrzymywane środki transportu). Spółka nie wyklucza zmiany powierzchni biurowej oraz parkingowej w przyszłości, gdy Nieruchomość w B. przestanie być wystarczającą dla

potrzeb działalności gospodarczej w związku z rozwojem Przedsiębiorstwa (zbyt mała powierzchnia biurowa i parkingowa), co będzie się wiązało z poszukiwaniem innej oferty wynajmu na rynku.

Spółka przekształcona zostanie wyposażona w kapitał zakładowy, a Wspólnik zapewni jej finansowanie w wysokości niezbędnej do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym poprzez dostęp do linii kredytowej w banku. Spółka będzie właścicielem urządzeń służących do prowadzenia działalności gospodarczej - tj. placu składowego, wagi najazdowej oraz środków transportu, a także będzie korzystać ze środków transportów na podstawie umów leasingu. Spółka przekształcona będzie w stanie pokryć zapotrzebowanie na pozostałe aktywa niezbędne do bieżącej działalności poprzez nabywanie na zasadach rynkowych świadczenia w postaci najmu Nieruchomości w B. Wnioskodawca podkreślił, że mimo przeniesienia Nieruchomości w B. z prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej (która ulegnie Przekształceniu) do majątku prywatnego, Spółka będzie wyposażona w aktywa niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej - będzie dysponowała nieruchomością w M. i znajdującymi się na niej placem składowym, wagą najazdową oraz środkami transportu.

Pytanie

Czy wypłatę należności z tytułu najmu Nieruchomości w B. od Wspólnika na warunkach, o których mowa w zdarzeniu przyszłym należy uznać za ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 CITU?

Pana stanowisko w sprawie

Zdaniem Wnioskodawcy, wypłata należności z tytułu najmu Nieruchomości w B. od Wspólnika przez Spółkę powstała z przekształcenia, na warunkach opisanych w zdarzeniu przyszłym nie będzie stanowić ukrytego zysku w rozumieniu art. 28m ust. 3 CITU.

Przedmiot opodatkowania ryczałtem został wskazany w art. 28m CITU. Ustęp 1 tego artykułu stanowi, że obok innych tytułów, opodatkowaniu ryczałtem podlega, zgodnie z punktem 2, dochód odpowiadający wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków). Pojęcie ukrytych zysków zostało zdefiniowane w ustępach 3 i 4 art. 28m CITU przy czym ust. 3 precyzuje co stanowi ukryty zysk, a ust. 4 - co zostało z tego pojęcia wyłączone.

I tak, zgodnie z art. 28m ust. 3: Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności (...).

W powyższym katalogu wydatki ponoszone na rzecz podmiotu powiązanego z tytułu najmu składników majątku nie zostały wprost wymienione. Niemniej, z uwagi na art. 28m ust. 3 pkt 3 CITU, zgodnie z którym ukrytym zyskiem jest nadwyżka wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji, należy uznać, że wypłata należności na rzecz podmiotu powiązanego z tytułu danej transakcji spowoduje powstanie ukrytego zysku, jeżeli cena tej transakcji nie zostanie ustalona na poziomie rynkowym.

Zgodnie z Objasńeniami podatkowymi Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2021 r. dotyczącymi stosowania przepisów ustawy CIT w zakresie nowych zasad opodatkowania, tj. ryczałtu od dochodów spółek („Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek”): „Świadczeniami, które nie powinny powodować powstania dochodu z tytułu ukrytego zysku, mogą być transakcje zakupu oraz sprzedaży, dokonywane w ramach podstawowej działalności podatnika (np. określonej w przedmiocie działalności), które wykonywane są na warunkach analogicznych jak wobec podmiotów niepowiązanych. Takimi świadczeniami mogą być np. świadczenia podwykonawców niezbędne dla wytworzenia produktu końcowego w zakresie obróbki towarów czy dostarczania komponentów. Jeśli warunki określonej transakcji z podmiotem powiązanym, mieszczące się w podstawowym przedmiocie działalności podatnika opodatkowanego ryczałtem, ustalone są na analogicznych zasadach jak transakcje dokonywane przez takiego podatnika z podmiotami niepowiązanymi i transakcja ta jest niezbędna w prowadzonej działalności gospodarczej, to nie powinny być one oceniane w aspekcie dochodu z tytułu ukrytego zysku.”

Z uwagi na powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, wypłata należności do podmiotu powiązanego z tytułu najmu Nieruchomości w B. nie będzie stanowiła ukrytego zysku. Wynagrodzenie za wynajęcie Nieruchomości w B. zostanie ustalone według wartości rynkowej - na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Świadczenie usług najmu nie będzie służyło dokapitalizowaniu podmiotu powiązanego, a do zawarcia transakcji doszłoby niezależnie od istniejących powiązań pomiędzy stronami transakcji. Zawarcie transakcji wynajmu wynika z faktycznych potrzeb biznesowych Spółki przekształconej, tj. zapotrzebowania na powierzchnię biurową oraz parkingową. Jedyną podstawą planowej transakcji jest fakt, że Spółka będzie potrzebowała składników majątkowych, które podmiot powiązany ze Spółką jest jej w stanie udostępnić. Przedsiębiorstwo stale rozszerza swoją działalność (planowane jest w dalszych latach zatrudnienie większej liczby pracowników, powiększenie portfolio klientów, a co za tym idzie wzrost potrzeb w zakresie powierzchni biurowej oraz parkingowej) i w tym celu wymagana jest odpowiednio przystosowana powierzchnia biurowa (do spotkań z klientami oraz prac administracyjnych oraz powierzchnia, na której mogą być przetrzymywane środki transportu).

Spółka nie wyklucza zmiany powierzchni biurowej oraz parkingowej w przyszłości, gdy Nieruchomość w B. przestanie być wystarczająca dla potrzeb działalności gospodarczej w związku z rozwojem Przedsiębiorstwa (zbyt mała powierzchnia biurowa i parkingowa), co będzie się wiązało z poszukiwaniem innej oferty wynajmu na rynku.

Spółka przekształcona zostanie wyposażona w kapitał zakładowy, a Wspólnik zapewni jej finansowanie w wysokości niezbędnej do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym poprzez dostęp do linii kredytowej w banku.

Spółka przekształcona będzie w stanie pokryć zapotrzebowanie na pozostałe aktywa niezbędne do bieżącej działalności poprzez nabywanie na zasadach rynkowych świadczenia w postaci najmu Nieruchomości.

Wnioskodawca podkreślił też, Wnioskodawca podkreślił też, że mimo przeniesienia Nieruchomości w B. z prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej (która ulegnie Przekształceniu) do majątku prywatnego, Spółka będzie wyposażona w aktywa niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej - będzie dysponowała nieruchomością w M. i znajdującymi się na niej placem składowym, wagą najazdową oraz środkami transportu.

Należy również mieć na uwadze, że poza nabyciem, najem jest jedna z najbardziej powszechnych form wyposażania swojego przedsiębiorstwa w niezbędne aktywa przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Stanowisko Wnioskodawcy podzielił również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 15 czerwca 2022 r. znak: 0111-KDIB2-1.4010.158.

2022.2.MK: „W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym wypłata należności do podmiotu powiązanego z tytułu najmu składników majątku - nie będzie stanowiła ukrytego zysku, jest prawidłowe z zastrzeżeniem, że wynagrodzenie na rzecz wskazanego we wniosku podmiotu powiązanego w istocie będzie odpowiadać wartości rynkowej, wypłacane na rzecz podmiotu powiązanego należności z tytułu najmu składników majątku wskazanych we wniosku nie będzie w rzeczywistości służyło dokapitalizowaniu tego podmiotu, do zawarcia transakcji z podmiotem powiązanym doszłoby niezależnie od istniejących powiązań między stronami transakcji a zawarcie wskazanych we wniosku transakcji wynika z faktycznych potrzeb biznesowych Wnioskodawcy.”

Ocena stanowiska

Stanowisko, które Pan przedstawił we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Na wstępie należy zaznaczyć, że pytanie przedstawione przez Pana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyznacza zakres przedmiotowy tego wniosku. W związku z powyższym, wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (Pana zapytania). Zatem, inne kwestie wynikające z opisu sprawy i własnego stanowiska, nieobjęte pytaniem, nie zostały rozpatrzone w niniejszej interpretacji. Przede wszystkim przedmiotem interpretacji nie była ocena czy w istocie spełnione są przesłanki do korzystania z zasad opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przez Spółkę Przekształconą – Organ przyjął powyższe jako opis zdarzenia przyszłego.

Od 2021 r. podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mają możliwość wyboru formy opodatkowania jaką jest ryczałt od dochodów spółek. Ten sposób opodatkowania będący odejściem od dotychczasowych zasad podatkowych, ze względu na swoją specyfikę i odrębność został uregulowany w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zatytułowanym „Ryczałt od dochodów spółek” (dodano artykuły od 28c do 28t), a także w przepisach ogólnych ale związanych z rozliczeniami dokonywanymi w ryczałcie.

Opodatkowanie ryczałtem oznacza dla podatnika zmianę zasad w zakresie przedmiotu opodatkowania. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza w zakresie ryczałtu nowe kategorie dochodów (przedmiotu opodatkowania) nie podlegających reżimowi dotychczasowych przepisów ustawy. Dochodów tych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według ogólnych zasad CIT (art. 7 ustawy o CIT) dla celów ustalenia podstawy opodatkowania.

Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: „ustawa o CIT”):

podatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków).

W myśl art. 28m ust. 3 ustawy o CIT:

przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
- 6) równowartość zysku przeznaczzonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
- 8) wydatki na reprezentację;
- 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Stosownie do art. 28m ust. 4 ustawy o CIT:

Do ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się:

- 1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej - w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego

wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;

- 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

Stosownie do postanowień art. 28o ust. 1 ustawy o CIT:

Ryczałt wynosi:

- 1) 10% podstawy opodatkowania - w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności;
- 2) 20% podstawy opodatkowania - w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.

Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczałtu jest zatem co do zasady efektywna dystrybucja zysku ze spółki kapitałowej do jej udziałowca/akcjonariusza, przy czym przepisy nie ograniczają się wyłącznie do opodatkowania dywidend, ale uwzględniają również inne formy dystrybucji.

Istotą przyjętego modelu jest odroczenie opodatkowania dystrybuowanego zysku do dnia podjęcia uchwały o przeznaczeniu tego zysku i wypłat równoważnych takiej dystrybucji. Intencją ustawodawcy jest zatem uwzględnienie w katalogu dochodów do opodatkowania także innych, alternatywnych niż dywidenda, świadczeń dokonanych na rzecz udziałowców/akcjonariuszy lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi udziałowcami/akcjonariuszami (tzw. ukryte zyski). Wypłata ukrytych zysków oznacza powstanie dla spółki odpowiadającego im dochodu, podlegającego opodatkowaniu ryczałtem.

Ukryte zyski stanowić zatem będą dla podatnika wszelkie świadczenia spółki:

- wykonane w związku z prawem do udziału w zysku,
- inne niż podzielony zysk o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym (wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń określa się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT),
- wykonane bezpośrednio lub pośrednio na rzecz udziałowca/akcjonariusza lub podmiotu powiązanego,
- wykonane bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem /akcjonariuszem.

Stosownie do art. 28c pkt 1 ustawy o CIT:

ekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o podmiotach powiązanych - oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 lit. a-c, wynosi, z zastrzeżeniem art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g, co najmniej 5%.

W myśl art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT:

Ilekoć w niniejszym rozdziale jest mowa o podmiotach powiązanych - oznacza to:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika, lub,
- ca) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, i jej komplementariusza, lub
- cb) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a, i jej wspólnika, lub
- d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;

Stosownie do art. 11a ust. 2 ustawy o CIT:

Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
- c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub,
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Zgodnie z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT:

Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Jak wynika z wniosku, Wnioskodawca planuje przekształcenie działalności gospodarczej prowadzonej przez Niego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Wnioskodawca planuje przed dokonaniem Przekształcenia, wycofać z działalności gospodarczej zabudowaną Nieruchomość w B. Nieruchomości te zostaną przeniesione na sam moment przekształcenia z majątku Przedsiębiorstwa do majątku prywatnego. Następnie Spółka przekształcona będzie wynajmować ww. Nieruchomości od jej wspólnika.

Pana Wątpliwości dotyczą ustalenia, czy wypłatę należności z tytułu najmu Nieruchomości w B. od Wspólnika na warunkach, o których mowa w zdarzeniu przyszłym należy uznać za ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy o CIT.

Zgodnie z treścią powołanego wyżej art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, opodatkowaniu ryczałtem podlega m.in. dochód odpowiadający wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków).

Jak wskazano powyżej, definicję ukrytych zysków zawiera art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, zgodnie z którym przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik

lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem.

W przepisie art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, wskazano zatem na otwarty katalog świadczeń, które mogą zostać uznane za dochód z tytułu ukrytych zysków, ale również wskazane zostały przykłady transakcji traktowanych jako taki dochód. Jednym z wymienionych przykładów jest nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji (art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT). Z treści tego przepisu wynika zatem, że wszystko co przewyższa wartość rynkową transakcji stanowi zysk ukryty podlegający opodatkowaniu.

Zasadniczy przykład odwołujący się do transakcji pomiędzy spółką a podmiotem powiązanym (art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT) nakazuje odczytywać pojęcie ukrytych zysków również poprzez odwołanie się do rynkowych warunków transakcji. W sytuacji, w której świadczenia spółki na rzecz podmiotów powiązanych przewyższają będą ich wartość rynkową powstawać będzie ukryty zysk opodatkowany ryczałtem w spółce.

Przy czym, jak przedstawione zostało wcześniej, zdanie wstępne przepisu art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, wskazuje na otwarty (a nie zamknięty) katalog świadczeń mogących prowadzić do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków. Dlatego ocena czy określone świadczenie spełni warunki do uznania za dochód z tytułu ukrytego zysku powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłanki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Jak z niego wynika dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie ocenianego świadczenia. Przepis art. 28m ust. 3 ustawy o CIT wskazuje, że za ukryty zysk uznaje się każde świadczenie, którego beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest wspólnik lub inny podmiot powiązany i które jest wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, innym niż podzielony zysk. W praktyce może to oznaczać np. świadczenia powstałe w wyniku uzgodnień, których nie zawarłyby podmioty niepowiązane.

Ocena czy transakcja mogłaby zostać zawarta między podmiotami niepowiązanymi nie powinna się zatem ograniczać jedynie do oceny ustalonej ceny transakcji (według wartości rynkowej) ale powinna również uwzględnić fakt czy doszłoby w ogóle do zawarcia danej transakcji, gdyby nie uczestniczyły w niej podmioty powiązane (tj. czy doszłoby do takiej transakcji między podmiotami niepowiązanymi). Dokonując takiej oceny należy uwzględnić potrzeby spółki z punktu widzenia przedmiotu jej działalności, zasadności zakupu lub świadczenia takiej transakcji w aspekcie sytuacji majątkowej spółki czy faktycznych jej potrzeb biznesowych.

W relacji spółka – podmiot powiązany istotne może być w przedmiotowej ocenie to, czy wspólnik zadbał o wyposażenie spółki w aktywa niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i czy ewentualny niedobór tych aktywów nie jest przyczyną działań polegających na dokapitalizowywaniu w następstwie tego spółki, tj. dokapitalizowywaniu w innej formie niż w postaci wkładu do spółki (np. w formie pożyczki, udostępniania nieruchomości).

Również inne świadczenia ekwiwalentne dywidendzie, czyli świadczenia, które pod pozorem inaczej nazwanej czynności prawnej (jednej lub wielu) prowadzą de facto do korzyści podmiotu powiązanego, która bez wykonania tego świadczenia zostałaby zrealizowana w postaci dywidendy kreują dochód z tytułu ukrytych zysków.

Przechodząc na grunt analizowanej sprawy, biorąc pod uwagę przywołane wyżej uregulowania prawne stwierdzić należy, że ponoszone przez Spółkę Przekształconą

należności z tytułu najmu Nieruchomości w B. od Wspólnika będą stanowiły dochód z tytułu ukrytych zysków określony w art. 28m ust. 3 ustawy CIT.

Wskazać bowiem należy, że fakt, iż Wspólnik będzie wynajmował nieruchomości Spółce Przekształconej które są niezbędne w prowadzonej działalności, a nieruchomości te historycznie były własnością jednoosobowej działalności gospodarczej, a które przed Przekształceniem zostały wycofane z majątku tejże jednoosobowej działalności gospodarczej do majątku prywatnego Wspólnika, prowadzi do wniosku, że wspólnik Spółki Przekształconej nie zadbał o wyposażenie tej Spółki w aktywa niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponadto, Wnioskodawca wskazuje, że zawarcie transakcji wynajmu wynika z faktycznych potrzeb biznesowych Spółki przekształconej, tj. zapotrzebowania na powierzchnię biurową oraz parkingową (tj. Spółka będzie potrzebować powierzchni biurowej dla pracowników administracyjnych oraz parkingowej dla środków transportowych).

Wskazać należy, że podstawą planowej transakcji jest fakt, że Spółka będzie potrzebowała składników majątkowych, które podmiot powiązany ze Spółką jest jej w stanie udostępnić. Rozsądnie działający podmiot nie dokonywałby zatem wycofania składników majątku niezbędnych do prowadzenia działalności. W analizowanej sprawie dochodzi do wykreowania potrzeb Spółki, tak aby zawrzeć umowę najmu ze wspólnikiem i wypłacać wynagrodzenie za wynajem nieruchomości, zatem w pełni uzasadnione jest stwierdzenie, że w analizowanej sprawie dochodzi do powstania ukrytego zysku. Uznać należy, że Spółka pod postacią wynagrodzenia za najem nieruchomości wypłaca zysk dla wspólnika, co w pełni wypełnia definicję ukrytych zysków.

Biorąc pod uwagę powyższe, w tak przedstawionych okolicznościach sprawy, zauważyć należy, że po wycofaniu z działalności gospodarczej Nieruchomości i przekazaniu ich do majątku prywatnego Wspólnika, Spółka Przekształcona nie będzie posiadała wszystkich podstawowych składników majątku (nieruchomości wykorzystywanej na cele zapewnienia powierzchni biurowej i parkingowej), które są niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym, mając na uwadze opis sprawy, zdaniem Organu do zawarcia umowy najmu pomiędzy Spółką Przekształconą a Wspólnikiem nie doszłoby, gdyby nie wcześniejsze wycofanie nieruchomości z jednoosobowej działalności gospodarczej, na co z całą pewnością miały wpływ istniejące powiązania między tymi podmiotami.

Gdyby Wspólnik nie wycofał z działalności gospodarczej nieruchomości przed przekształceniem, nie uzyskiwałby wynagrodzenia za oddanie tych składników majątku w najem. Podkreślić należy, że racjonalnie działający podmiot gospodarczy zmierza do wyposażenia Spółki w niezbędne składniki majątkowe do prowadzenia działalności gospodarczej, a nie generuje dodatkowe koszty w związku z koniecznością wynajmowania niezbędnych składników do prowadzenia działalności gospodarczej.

W związku z tak przedstawionym opisem sprawy, nie sposób zgodzić się z Wnioskodawcą, iż mimo przeniesienia Nieruchomości z prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej (która ulegnie Przekształceniu) do majątku prywatnego, Spółka będzie wyposażona w aktywa niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednoosobowa działalność gospodarcza była w pełni wyposażona w wszystkie niezbędne składniki majątkowe do prowadzenia działalności gospodarczej, po czym na moment jej przekształcenia w spółkę z o.o. dochodzi do przeniesienia jednej z nieruchomości do majątku prywatnego wspólnika, aby następnie nią wynajmować, wypłacając wynagrodzenie z tego tytułu.

W świetle powyższego, świadczenie związane z najmem nieruchomości opisane we wniosku będzie stanowiło ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, a w

konsekwencji będą podlegały opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Ustalenie wynagrodzenia na zasadach rynkowych nie oznacza bowiem, że inne przesłanki wskazane w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT nie zostały spełnione.

Stanowisko Wnioskodawcy należało uznać zatem **za nieprawidłowe**.

Odnosząc się do przywołanej przez Pana interpretacji indywidualnej wskazać należy, że została ona wydana w indywidualnych sprawach i nie ma zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Natomiast Organ, mimo że w ocenie indywidualnych spraw podatników posiłkuje się wydanymi rozstrzygnięciami, to nie ma możliwości zastosowania ich wprost, ponieważ nie stanowią materialnego prawa podatkowego.

Ponadto powołana przez Pana interpretacja dotyczy odmiennego stanu faktycznego, bowiem, w przeciwieństwo do przedmiotowego wniosku, nie doszło do wykreowania potrzeby wynajmu nieruchomości poprzez wycofanie nieruchomości przed przekształceniem jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością.

Na marginesie należy zaważyć, że Wojewódzkie Sądy Administracyjne podzielają pogląd wyrażony prezentowany przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na gruncie podobnych spraw. Przykładowo można wskazać na następujące orzeczenia:

- Wyrok WSA w Łodzi z 21 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 753/22,
- Wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 1125/22,
- Wyrok WSA w Białymstoku z 14 grudnia 2022 r., sygn. akt I SA/Bk 432/22.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

godnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

godnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...). Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA).

Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).