



taxpoint

TAX POINT OF VIEW

INFORMATOR PODATKOWY FIRMY TAXPOINT · NR 61 · LISTOPAD 2018

W TYM NUMERZE:

1/ ODŁOŻENIE W CZASIE WYMAGALNOŚCI ODSETEK OD POŻYCZEK
A ŚWIADCZENIA NIEODPŁATNE

2/ NOWE ZASADY PROWADZENIA I PRZECHOWYWANIA
DOKUMENTACJI PRACOWNICZEJ

3/ ZWIĄZEK KOSZTU ZE ŚWIADCZONĄ USŁUGĄ W PRZYPADKU
CENTRÓW USŁUG WSPÓLNYCH

4/ PRZERWA W TRANSPORCIE NIE ZMIENIA CHARAKTERU DOSTAWY

5/ RÓŻNICE KURSOWE STANOWIĄ KOSZT FINANSOWANIA

6/ INTERPRETACJA JAK STOSOWAĆ LIMITY KOSZTOWE W SPÓŁCE STREFOWEJ

1. ODŁOŻENIE W CZASIE WYMAGALNOŚCI ODSETEK OD POŻYCZEK A ŚWIADCZENIA NIEODPŁATNE

21 czerwca 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał korzystny dla podatników wyrok (sygn. akt II FSK 1414/16) odnoszący się do wewnątrzgrupowego finansowania działalności w formie pożyczek w kontekście świadczeń nieodpłatnych.

Przedmiotem sporu była podatkowa interpretacja zdarzeń związanych z zawartymi przez podmioty powiązane umowami pożyczek. Pierwotnie strony zaakceptowały roczny termin spłaty pożyczek, niemniej przed jego upływem zdecydowano o przedłużeniu terminów płatności na okres kolejnych 4 lat. Równocześnie strony zastrzegły, iż w pierwszej kolejności pożyczkobiorca spłaci część kapitałową a następnie odsetki (naliczane wedle stawki 5% w skali roku). Zdaniem organów podatkowych (zarówno I jak i II instancji) tak ustalone warunki spłaty miały charakter nierynkowy, a odłożenie w czasie zapłaty zobowiązań pożyczkowych oznaczało dla pożyczkobiorcy uzyskanie przychodów z tyt. nieodpłatnych świadczeń. W przypadku finansowania zewnętrznego (od podmiotów niepowiązanych), odłożenie w czasie spłaty pożyczek wiązałoby się bowiem z koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów. W wyniku przeprowadzonego wobec podatnika postępowania została wydana decyzja wymiarowa określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Z zaprezentowanym powyżej stanowiskiem zgodził się również WSA w Warszawie, który w całości utrzymał decyzje organów podatkowych.

Po rozpoznaniu przed NSA omawiana sprawa została rozstrzygnięta na korzyść podatnika.

Sąd powołując się m.in. na swoje wcześniejsze uchwały w zakresie autonomii instytucji prawa podatkowego orzekł o nieprawidłowości wykładni art. 12 ustawy o CIT dokonanej przez WSA oraz organy podatkowe. Skład orzekający podkreślił, iż nieodpłatnym świadczeniem jest odniesienie przez podatnika określonej korzyści pod tytułem darmym, zaś samo odłożenie w czasie wymagalności odsetek od pożyczek nie może automatycznie oznaczać, że miały one charakter nieodpłatnego świadczenia. NSA przyznał rację spółce skarżącej stwierdzając, iż w przypadku pożyczek, korzyść pożyczkobiorcy materializuje się **dopiero w chwili umorzenia wierzytelności (w części głównej lub odsetkowej), jej przedawnienia, a także w przypadku udzielenia pożyczek nieoprocentowanych.** Koniecznym zatem elementem przysporzenia dla pożyczkobiorcy jest fakt działania lub przysporzenia ze strony wierzyciela.

Omawiane orzeczenie jest niezwykle istotne z punktu widzenia swobody kształtowania polityki finansowej w ramach grup kapitałowych. Pozwala ona bowiem podmiotom powiązanim na pogodzenie ze sobą interesów zarówno pożyczkodawcy, który oczekuje wynagrodzenia adekwatnego do wielkości zaangażowanych kapitałów, ratingu kredytowego finansowanego jak i terminu spłaty, a także pożyczkobiorcy, który będąc w trudniejszej sytuacji majątkowej może liczyć na elastyczność w spłacie własnych zobowiązań pożyczkowych.

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• katarzyna.knapik@taxpoint.pl • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

2. NOWE ZASADY PROWADZENIA I PRZECHOWYWANIA DOKUMENTACJI PRACOWNICZEJ

1 stycznia 2019 r. wejdą w życie przepisy Ustawy z dnia 10 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektronicznością.

Jedną z najważniejszych zmian wprowadzonych na gruncie nowych regulacji zakłada skrócenie okresu przechowywania dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz akt osobowych pracownika z 50 do 10 lat. Nowy, krótszy okres przechowywania ww. dokumentacji obejmie pracowników, którzy nawiążą stosunek pracy od dnia wejścia w życie nowelizacji. Natomiast do stosunków pracy nawiązanych przed 01.01.2019 r. co do zasady zastosowanie będą mieć dotychczas obowiązujące przepisy dotyczące prowadzenia i przechowywania dokumentacji pracowniczej, zakładające 50-letni okres jej przechowywania. Ustawodawca wprowadził jednak wyjątek w tym zakresie i w przypadku stosunków pracy nawiązanych po 31.12.1998 r. a przed 1.01.2019 r. okres przechowywania dokumentacji osobowej będzie mógł zostać skrócony. Warunkiem skrócenia okresu przechowywania akt dla tej grupy pracowników jest złożenie przez pracodawcę (płatnika składek) raportu informacyjnego zawierającego informacje niezbędne do wyliczenia emerytury lub renty do ZUS.

Ponadto wspomniana nowelizacja wprowadza dla pracodawcy możliwość prowadzenia i przechowywania dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz akt osobowych pracownika

w postaci elektronicznej, także wtedy gdy była ona dotychczas prowadzona w postaci papierowej.

W związku z planowaną nowelizacją oraz z uwagi na wejście w życie przepisów RODO - Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej opublikowało projekt nowego rozporządzenia w sprawie dokumentacji pracowniczej. Zgodnie z projektem, przedmiotowe rozporządzenie wprowadza m. in. zmiany w zakresie podziału akt osobowych, które będą składać się z czterech, a nie jak dotychczas z trzech części. W nowej części D akt zgromadzone będą dokumenty związane z ponoszeniem przez pracownika odpowiedzialności porządkowej lub odpowiedzialności określonej w odrębnych przepisach.

Zgodnie z przepisami przejściowymi do projektu rozporządzenia, nowe regulacje wejdą w życie 01.01.2019 r. i będą mieć zastosowanie zarówno do stosunków pracy nawiązanych po tej dacie, jak i do istniejących w tym dniu. Niemniej w przypadku pracowników zatrudnionych w dniu wejścia w życie nowych przepisów, pracodawcy będą mieć 12 miesięcy na dostosowanie prowadzonej dla nich dokumentacji do nowych zasad.

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Aleksandra Dyrek-Orlando**

• aleksandra.dyrek@taxpoint.pl • tel. 531 797 300 •

- zachęcamy do kontaktu!

3. ZWIĄZEK KOSZTU ZE ŚWIADCZONĄ USŁUGĄ W PRZYPADKU CENTRÓW USŁUG WSPÓLNYCH

12 października 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.319.2018.1.BJ) dotyczącą związku wydatków poniesionych przez podatnika z tytułu nabycia usług niematerialnych od podmiotu powiązanego z wytworzeniem towaru lub świadczeniem usługi na podstawie art. 15e ust. 1 w zw. z art. 15e ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym wnioskodawca pełni rolę centrum usług wspólnych i świadczy na rzecz podmiotów powiązanych usługi księgowo-rachunkowe oraz wsparcia informatycznego. Jednocześnie spółka nabywa od powiązanych kontrahentów usługi z zakresu m. in. zarządzania personelem, rekrutacji, księgowości, przetwarzania danych i IT. Nabywane usługi stanowią podstawę prowadzonej przez spółkę działalności i są nieodłącznie związane z wykonywanymi przez nią usługami na rzecz klientów. Zgodnie ze stanem faktycznym ich koszt jest ujmowany w bazie kosztowej stosowanej do kalkulacji wynagrodzenia za usługi świadczone. W opinii wnioskodawcy nabyte usługi są bezpośrednio związane z usługami świadczonymi, a zatem - zgodnie z art. 15e ust. 11, według którego koszty nabytych usług bezpośrednio związanych ze świadczeniem usługi można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów - podlegają zwolnieniu z ograniczenia wynikającego z art. 15e ust. 1 ustawy.

Powyższe stanowisko Dyrektor KIS uznał za nieprawidłowe wskazując, że dyspozycją analizowa-

negu wyłączenia z nowej regulacji objęte są tylko koszty, które wprost można przypisać do określonych wyrobów lub usług, a wskazane przez wnioskodawcę koszty mają charakter jedynie pośredni - nie stanowią czynnika bezpośrednio kształtującego finalną cenę określonej usługi świadczonej. W ocenie Dyrektora KIS „bezpośredni” związek oznacza inkorporowanie nabytych usług niematerialnych w konkretną usługę świadczoną. Odnosząc się do przedstawionego stanu faktycznego organ uznał, że koszty nabycia opisanych usług nie wpływają bezpośrednio na cenę usług oferowanych.

Z zaprezentowaną interpretacją nie sposób się zgodzić. Po pierwsze organ nie uzasadnił dlaczego w jego ocenie fakt ujęcia ponoszonego kosztu w bazie kosztowej ceny usług świadczonych nie jest wystarczający do uznania, że mamy do czynienia z kosztem bezpośrednio związanym ze świadczoną usługą. Po drugie - organ bez podstawy prawnej dodał warunek „przypisania indywidualnego kosztu nabycia usług niematerialnych dla pojedynczo świadczonej usługi”. Taka sytuacja występuje w przypadku wyłączenia dla kosztów następnie refakturowanych (art. 15e ust. 11 pkt 2) i przyjęcie analogicznego wymogu dla analizowanego punktu 1 skutkowało by tym, że w praktyce pozostałby on pusty. Należy więc liczyć na to, że przedstawiona argumentacja nie zostanie powielona w innych pismach, a sama interpretacja zostanie uchylona w trybie sędowo-administracyjnym.

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• katarzyna.knapik@taxpoint.pl • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

4. PRZERWA W TRANSPORCIE NIE ZMIENIA CHARAKTERU DOSTAWY

21 września 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok o sygn. I FSK 1500/16 mający istotne znaczenie dla podatników realizujących dostawy transgraniczne z wykorzystaniem magazynów znajdujących się w innych krajach.

Sprawa będąca kanwą ww. orzeczenia dotyczyła polskiej spółki realizującej dostawę towarów na rzecz kontrahenta brytyjskiego według następującego, ustalonego umownie pomiędzy kontrahentami schematu:

- polska spółka transportowała towary bezpośrednio z Polski do magazynu położonego w Belgii. Polski dostawca był przy tym zobowiązany do zapewnienia określonego poziomu dostępności towarów w tym magazynie,
- towary transportowane do magazynu znajdowały się w nim przez okres maksymalnie trzech miesięcy i nie były poddawane obróbce czy zmianom – możliwe było wyłącznie ich opakowanie (przepakowanie), oklejenie czy etykietowanie,
- brytyjski nabywca towarów pobierał je z belgijskiego magazynu w zależności od swojego zapotrzebowania,
- transportem z magazynu logistycznego w Belgii do kontrahenta brytyjskiego zajmował się operator magazynu. Transport ten był jednak faktycznie organizowany przez nabywcę z Wielkiej Brytanii, a jego koszty ponosiła polska spółka.

Spółka uważała, iż powyższa transakcja powinna być traktowana jako jednolita wewnątrzspółnotowa dostawa towarów opodatkowana stawką 0% VAT. W ocenie polskich organów podatkowych, ze wzglę-

du na mającą miejsce przerwę w transporcie, polski podatnik powinien rozpoznać dwie dostawy, tj. nietransakcyjne przesunięcie towarów do Belgii (którego opodatkowanie stawką 0% VAT jest niemożliwe z uwagi na brak belgijskiego numeru VAT Spółki) i (później) WDT z Belgii do Wielkiej Brytanii. Stanowisko to podzielił również WSA w Poznaniu.

Dopiero NSA stwierdził, iż w przedstawionej sytuacji dochodzi do jednej dostawy towarów, a raportowanie dwóch dostaw byłoby sztucznym dzieleniem transakcji nieodzwierciedlającym jej ekonomicznego charakteru. Tym samym NSA uznał, iż z góry zaplanowana i ustalona przez strony przerwa w transporcie spowodowana względami logistycznymi nie ma wpływu na podatkowe traktowanie danej transakcji i w konsekwencji nie pozbawia podatnika prawa do zastosowania zerowej stawki VAT.

Powyższy wyrok ma istotne znaczenie dla wielu przedsiębiorców dokonujących dostaw transgranicznych. Jego tezy dostosowane są do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej i coraz powszechniej występujących w obrocie umów typu „call off stock”. Dlatego też należy go przyjąć ze zdecydowaną aprobatą, tym bardziej, że stoi on w opozycji do dotychczasowej negatywnej dla podatników linii orzeczniczej (por. wyrok NSA z 10 lutego 2017 r., sygn. I FSK 628/15) oraz praktyki interpretacyjnej organów podatkowych (por. interpretacja indywidualna DKIS z 2 października 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.488.2018.1.RM wydana już po korzystnym dla podatników orzeczeniu NSA będącym przedmiotem niniejszego artykułu).

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Władysław Varga**

• wladyslaw.varga@taxpoint.pl • tel. 664 717 347 •

- zachęcamy do kontaktu!

5. RÓŻNICE KURSOWE STANOWIĄ KOSZT FINANSOWANIA

Pragniemy zwrócić Państwa uwagę na kształtującą się linię interpretacyjną organów podatkowych, zgodnie z którą pod pojęciem kosztów finansowania z art. 15c ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP) należy rozumieć także różnice kursowe (zarówno dodatnie jak i ujemne) powstałe od zobowiązań wynikających z finansowania dłużnego (kredytów i pożyczek). Taki sposób rozumienia pojęcia kosztów finansowania został zaprezentowany m.in. przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z 6 września 2018 r. (0114-KDIP2-2.4010.319.2018.1.AG), w której ten wyjaśnił, że „różnice kursowe wykazywane przez spółkę w zakresie spłaty kapitału już otrzymanego kredytu (pożyczki) w walucie obcej, jak również dotyczące przyszłych kredytów/pożyczek, powinny być uwzględniane przy kalkulacji nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w taki sposób, że ujemne różnice kursowe zwiększają kwotę kosztów finansowania dłużnego, a dodatnie różnice kursowe zmniejszają kwotę kosztów finansowania dłużnego”.

W ocenie Taxpoint, prezentowane przez organy podatkowe stanowisko pozostaje w sprzeczności z kierunkiem zmian przepisów podatkowych, które na przestrzeni lat zmierzały do uczynienia z różnic kursowych osobnej kategorii przychodów i kosztów (czego wyraz stanowiło wprowadzenie w UPDOP art. 9b i 15a), do których przepisy dot. finansowania dłużnego nie powinny mieć zastosowania. Niemniej w omawianej kwestii szansa na zmianę stanowiska organów podatkowych odnośnie do różnic kursowych jest

niewielka, bowiem za prawidłowością prezentowanej przez organy wykładni może przemawiać także uzasadnienie do ustawy nowelizującej UPDOP wprowadzającej definicję kosztów finansowych w obecnym brzmieniu, z którego wynika, iż celem ustawodawcy było wprowadzenie definicji o szerszym zakresie od dotychczasowego. Za takim rozumieniem może przemawiać także treść dyrektywy Rady (EU) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, której implementacja została dokonana ww. nowelizacją. Zgodnie bowiem z treścią dyrektywy pod pojęciem kosztów finansowania zewnętrznego należy rozumieć m.in. „określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania”.

Mając na uwadze przedstawiane przez organy podatkowe argumenty za przyjęciem, iż różnice kursowe stanowią koszty finansowania w myśl art. 15c UPDOP, zalecamy uwzględnienie różnic kursowych przy kalkulacji limitu kosztów finansowania dłużnego możliwych do ujęcia w kosztach uzyskania przychodu.

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• katarzyna.knapik@taxpoint.pl • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

6. INTERPRETACJA JAK STOSOWAĆ LIMITY KOSZTOWE W SPÓŁCE STREFOWEJ

19 września 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS) wydał interpretację indywidualną (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.248.2018.1.MM), w której wyjaśnił jak należy stosować limity kosztowe w spółce strefowej.

Sprawa dotyczyła spółki, która w ramach prowadzonej działalności uzyskiwała zarówno dochody związane z działalnością objętą zezwoleniem strefowym, a więc na tej podstawie zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym, jak i niezwiązane z działalnością strefową, a więc opodatkowane na zasadach ogólnych.

W celu ustalenia wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania spółka przypisywała koszty uzyskania przychodów do odpowiadającego im źródła przychodów. Jednak nie zawsze wszystkie koszty mogły być jednoznacznie przyporządkowane do przychodów, z których dochód podlegał opodatkowaniu lub był zwolniony od opodatkowania. Wówczas wnioskodawca przyporządkowywał koszty do poszczególnych rodzajów działalności zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT, stosując tzw. „klucz przychodowy”.

Wnioskodawca wysnuł tezę, zgodnie z którą ograniczenia w zaliczaniu poszczególnych kosztów uzyskania przychodu wynikające z art. 15c i art. 15e ustawy o CIT nie mają zastosowania do kosztów działalności zwolnionej z opodatkowania lecz wyłącznie do części kosztów, które zostały alokowane do działalności opodatkowanej (również po zastosowaniu „klucza przychodowego”). W tym zakresie wnioskodaw-

ca powołał się na treści art. 15c i 15e ustawy o CIT, zgodnie z którymi do przychodów i kosztów powołanych w tych przepisach stosuje się odpowiednio art. 7 ust. 3 ustawy. Wnioskodawca twierdził, że zamysłem ustawodawcy stosującego ww. odesłanie do art. 7 ust. 3 było wyraźne wskazanie, że przy ustalaniu dochodu nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów, jeżeli dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku.

DKIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ zauważył, że z treści ustawy o CIT nie wynika, że koszty wymienione w art. 15c i art. 15e nie podlegają ograniczeniom w przypadku spółek strefowych. Podatnicy ci ustalają przychody i koszty na takich samych zasadach jak inne podmioty. Dopiero po spełnieniu określonych warunków dochód uzyskany przez te podmioty może podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Aby dochód ten wyliczyć konieczne jest ustalenie kosztów uzyskania przychodów z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 15c i art. 15e, co pozostaje w zgodzie z dokonaniem przez ustawodawcę odesłaniem do art. 7 ust. 3.

W związku z powyższym przychody i koszty uzyskania przychodów składające się na dochód wolny od podatku uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie przewidzianego prawem zezwolenia strefowego są objęte ograniczeniami wynikającymi z art. 15c i art. 15e. Spółka strefowa musi więc przygotować pełną kalkulację, a nie ograniczać się wyłącznie do tych dochodów, które podlegają opodatkowaniu.

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• katarzyna.knapik@taxpoint.pl • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

Dziękujemy za uwagę!

Informujemy, że za pośrednictwem *Tax Point of View* nie świadczymy usług doradztwa podatkowego lub prawnego, a niniejsze opracowanie zawiera informacje o charakterze ogólnym.

Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących konkretnych sytuacji w Państwa działalności gospodarczej prosimy o kontakt z doradcą Taxpoint.

Zespół Taxpoint

Zapraszamy do regularnego odwiedzenia stron:

<https://www.facebook.com/taxpointpowerofexperience>

oraz <https://www.linkedin.com/company/taxpoint-sp-z-o-o>

• biuro@taxpoint.pl • tel. 12 626 73 10 •