

The logo for 'taxpoint' is centered within a white circle with a thin black border. The word 'taxpoint' is written in a bold, lowercase sans-serif font, with a small orange circle replacing the letter 'o' in 'point'. The background of the entire page is a blurred image of green leaves and orange fruits, likely oranges, on a tree.

taxpoint

TAX POINT OF VIEW

INFORMATOR PODATKOWY FIRMY TAXPOINT · NR 65 · MARZEC 2019

W TYM NUMERZE:

1. ZMIANY W KSH DLA SPÓŁEK Z O.O. OBOWIĄZUJĄCE OD 1 MARCA
2. WYJAŚNIENIA MF W ZAKRESIE SKŁADANIA ORD-U I UJMOWANIA KOREKT DOTYCZĄCYCH CEN TRANSFEROWYCH
3. USŁUGI UBEZPIECZENIOWE A PODATEK U ŹRÓDŁA
4. PRAWO DO ZWOLNIENIA OD PODATKU U ŹRÓDŁA A NADUŻYCIE PRAWA - WYROKI TSUE SYGN. AKT: C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/16, C-119/16 ORAZ C-299/16
5. LIMITOWANIE KOSZTÓW ZGODNIE Z ART. 15E W PRZYPADKU PODATNIKÓW KORZYSTAJĄCYCH ZE ZWOLNIENIA STREFOWEGO
6. ZASTOSOWANIE NOWEJ ULGI PODATKOWEJ - INNOVATION BOX W PRAKTYCE

1. ZMIANY W KSH DLA SPÓŁEK Z O.O. OBOWIĄZUJĄCE OD 1 MARCA

1 marca 2019 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. 2018 poz. 2244). Nowelizacja wprowadziła liczne ujednolicenia zasad funkcjonowania spółek dotyczące m.in. kwestii reprezentacji spółki w czasie likwidacji, możliwości odwołania zgromadzenia wspólników, doprecyzowania reguł zmiany umowy spółki z o.o. w organizacji, a także potwierdzania umów zawartych przez osobę działającą jako organ osoby prawnej bez umocowania lub z przekroczeniem jego zakresu.

Rozstrzygnięto problematyczną kwestię określenia adresata oświadczenia o rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu spółki kapitałowej składanego przez jedynego członka zarządu. Zgodnie z nowelizacją jedyny członek zarządu składa rezygnację wspólnikom, zwołując jednocześnie ich nadzwyczajne zgromadzenie. Oświadczenie o rezygnacji będzie skuteczne następnego dnia po terminie, w którym ma się odbyć zgromadzenie. Powyższe przepisy znajdują zastosowanie również do rezygnacji ostatniego członka zarządu wieloosobowego bądź wszystkich członków zarządu równocześnie.

Dookreślono również reguły związane z wypłatą dywidendy. Zgodnie z nowymi przepisami brak wskazania dnia dywidendy w uchwale zgromadzenia wspólników skutkuje uznaniem, że dniem dywidendy jest dzień powzięcia uchwały o jej wypłacie. Nato-

miast w przypadku braku określenia dnia wypłaty dywidendy, wypłata ma nastąpić niezwłocznie po dniu dywidendy. Ponadto, spółka może żądać od wspólników zwrotu wypłaconych zaliczek na poczet dywidendy w sytuacji, gdy po zakończeniu roku obrotowego spółka odnotowała stratę albo osiągnęła zysk w wysokości mniejszej od wypłaconych zaliczek. W tym wypadku wspólnik będzie miał obowiązek zwrócić spółce różnicę między zyskiem przypadającym na dany rok a wysokością otrzymanej zaliczki.

Wprowadzono także tzw. tryb obiegowy podejmowania uchwał przez wspólników również dla zwykłego zgromadzenia wspólników. Do tej pory tryb obiegowy zarezerwowany był wyłącznie dla uchwał podejmowanych na nadzwyczajnym zgromadzeniu wspólników. Nowelizacja umożliwia przegłosowanie w trybie obiegowym uchwał, które powinny być podjęte na zwykłym posiedzeniu, w przypadku gdy wszyscy wspólnicy wyrażą na to zgodę (m.in. uchwały w sprawie rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego i sprawozdania zarządu, podziału zysku albo pokrycia straty). Skorzystanie z trybu obiegowego nadal wymaga zgody wszystkich wspólników bez względu na wysokość ich udziału w kapitale.

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

• aleksandra.dyrek@taxpoint.pl • tel. 12 626 73 10 •

- zachęcamy do kontaktu!

2. WYJAŚNIENIA MF W ZAKRESIE SKŁADANIA ORD-U I UJMOWANIA KOREKT DOTYCZĄCYCH CEN TRANSFEROWYCH

11 marca br. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opublikowano wyjaśnienia dotyczące obowiązku składania ORD-U za rok 2018 oraz ujmowania korekt cen transferowych wystawionych w 2019 roku, ale dotyczących transakcji lub innych zdarzeń z roku 2018.

Wyjaśnienia wydane zostały w związku z wątpliwościami powstałymi po wejściu w życie zmian w przepisach m.in. Ordynacji Podatkowej. Jedną z zmian polega na uchyleniu od 1 stycznia 2019 r. art. 82 § 1a Ordynacji Podatkowej, który, co do zasady, zwalniał z obowiązku złożenia ORD-U podatników składających uproszczone sprawozdania CIT/TP i PIT/TP.

W związku z usunięciem wspomnianego przepisu powstała wątpliwość, czy ze zwolnienia z obowiązku składania ORDU przewidzianego w usuniętym art. 82 § 1a Ordynacji Podatkowej mogą skorzystać podatnicy składających formularze CIT/TP i PIT/TP w roku 2019 (po wejściu w życie zmiany), realizujący tym ciężący na nich obowiązek z roku 2018. Ministerstwo Finansów uznało, iż wszystkie ww. formularze składane są za rok podatkowy, zatem pomimo tego, że obowiązki sprawozdawcze w zakresie CIT/TP i PIT/TP oraz ORD-U realizowane są po zakończonym roku podatkowym, to stanowią konsekwencję obowiązku powstałego w roku poprzednim i nie powinny być rozpatrywane w oderwaniu od tego obowiązku. Tym samym MF potwierdziło, iż podatnicy, którzy planują złożyć w roku 2019 formularze CIT/

TP albo PIT/TP za rok 2018 zachowali prawo do skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 82 § 1a Ordynacji Podatkowej, w konsekwencji, co do zasady, nie są zobowiązani do złożenia ORD-U za rok 2018.

W wyjaśnieniach MF odniosło się również do zagadnienia czy korekty wystawione już w 2019 roku, ale dotyczące transakcji i innych zdarzeń realizowanych w roku 2018, podlegają obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. regulacjom z art. 11e Ustawy o CIT i art. 23q Ustawy o PIT dotyczącym korekt cen transferowych w zakresie dochodowości. Zdaniem MF dla właściwej oceny decydujący jest art. 26 ustawy zmieniającej, zgodnie z którym „zmienione przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w tym przepisy dotyczące ujmowania korekt cen transferowych) stosuje się do transakcji lub innych zdarzeń, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r.". Zdaniem Ministerstwa a contrario należy rozumować, że transakcje i zdarzenia realizowane w roku 2018 podlegają przepisom sprzed zmiany, co dotyczy również korekt. Podsumowując – nowe regulacje dotyczące korekty dochodowości na gruncie przepisów o cenach transferowych znajdują zastosowanie po raz pierwszy w odniesieniu do 2019 r.

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

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

- zachęcamy do kontaktu!

3. USŁUGI UBEZPIECZENIOWE A PODATEK U ŹRÓDŁA

30 marca 2019 r. upływa termin na złożenie informacji IFT-R w odniesieniu do wypłacanych w trakcie 2018 r. na rzecz nierezydentów należności z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT (dalej: ustawa) m.in. odsetki, należności licencyjne, niektóre kategorie usług. Katalog usług podlegających podatкови u źródła ma charakter otwarty i obejmuje kategorie wymienione wprost w ustawie oraz tzw. „świadczenia o podobnym charakterze”.

Jedną z kategorii wypłat, która wedle ostatnich interpretacji organów podatkowych podlega opodatkowaniu „u źródła” i wykazaniu w rocznej informacji IFT-R są należności wypłacane m.in. z tyt. usług ubezpieczeniowych nabywanych od zagranicznych kontrahentów. Jeszcze do 2017 r. organy podatkowe jednolicie uznawały, iż różnice pomiędzy usługami ubezpieczenia a usługami poręczeń / gwarancji są na tyle znaczące, iż nie można ich uznać za usługi o podobnym charakterze (tak np. interpretacje sygn. IBPB-1-3/4510-385/15/AW, sygn. IBPBI/2/423-686/13/PP.) W ostatnim czasie, pomimo braku zmiany treści przepisów w tym zakresie, organy zaczęły jednak uznawać usługi ubezpieczeń za świadczenia o charakterze podobnym do gwarancji (tak np. interpretacja sygn. 0114-KDIP2-1.4010.132.2017.1.AJ, powołująca się na wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Rz 119/17).

Z prezentowanym w ostatnim czasie przez organy podatkowe stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Pomijając różnice występujące pomiędzy istotą umowy ubezpieczenia majątkowego, poręczenia, czy też gwa-

rancji (jeśli chodzi o rodzaj świadczenia i warunki jego wypłaty), na nieprawidłowość argumentacji organów podatkowych wskazuje także wewnętrzna systematyka przepisów ustawy oraz kierunek ostatnich zmian legislacyjnych. Zgodnie z treścią obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy, limitowi wydatków jakie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów podlegają m.in. koszty „(...) ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń (...)”. Obok kosztów gwarancji i poręczeń, ustawodawca wprowadza zatem odrębne pojęcie kosztów ubezpieczeń, wykluczając tym samym możliwość ich kwalifikacji jako świadczeń o charakterze podobnym do gwarancji. Gdyby bowiem usługi ubezpieczeniowe kwalifikować tak jak czyniły to w ostatnim czasie organy podatkowe, wprowadzanie dodatkowego rozróżnienia w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy należałoby uznać za zbędne (katalog kosztów usług podlegających limitowaniu został bowiem skonstruowany analogicznie jak w przypadku art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy). Niejako na marginesie należy przypomnieć, iż stosując analogiczny zabieg interpretacyjny, zaaprobowany przez Ministerstwo Finansów w wydanych w zeszłym roku wyjaśnieniach, rozwiązano problem związany z kwalifikacją usług prawnych, księgowych i HR jako usług doradczych podlegających limitowaniu zgodnie z treścią art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy.

Z uwagi na istotne znaczenie praktyczne omawianego zagadnienia przede wszystkim dla podmiotów wchodzących w skład grup kapitałowych, będziemy na bieżąco informować o zmianach interpretacyjnych w przedstawionym zakresie.

Na wszelkie pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Przewłocka** lub **Łukasz Tarski**

• katarzyna.przewlocka@taxpoint.pl • tel. 608 615 625 • lukasz.tarski@taxpoint.pl • tel. 12 622 76 63 •

- zachęcamy do kontaktu!

4. PRAWO DO ZWOLNIENIA OD PODATKU U ŹRÓDŁA A NADUŻYCIE PRAWA – WYROKI TSUE SYGN. AKT: C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/16, C-119/16 ORAZ C-299/16

26 lutego bieżącego roku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) wydał dwa orzeczenia dotyczące stosowania zwolnień od podatku u źródła (dalej: WHT). W wyrokach wydanych w połączonych sprawach: C-116/16 i C-117/16 oraz C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, Trybunał potwierdził dopuszczalność kwestionowania zwolnienia z WHT w przypadku, gdy fiskus nabierze uzasadnionych podejrzeń, że doszło do nadużycia prawa.

W ww. sprawach duński fiskus odmówił kilku spółkom zastosowania zwolnienia z WHT od wypłacanych odsetek na rzecz zagranicznych podmiotów nieprowadzących rzeczywistej działalności gospodarczej. W ocenie duńskich organów spółki wypłacające należności wykorzystywały sztuczne struktury holdingowe celem wyprowadzenia znacznych kwot do kraju niebędącego stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Istotnym w sprawie było to, że w dacie wszczęcia postępowań w duńskim prawie nie było klauzuli antyabuzyjnej zawierającej legalną definicję beneficjenta rzeczywistego. Klauzula ta znajdowała się wprawdzie w dyrektywie unijnej 2003/49, ale nie została ona w owym czasie transponowana do przepisów krajowych. Powołując się na tą okoliczność oraz na zasadę swobody przepływu kapitału płatnicy zaskarżyli decyzje wydane w ich sprawach. Ostatecznie sprawy znalazły swój finał przed Trybunałem, który miał odpowiedzieć na pytania prejudycjalne postawione przez duńskie sądy. W swoim rozstrzygnięciu Trybunał, w pierwszej kolejności, przypomniał, że zgodnie z utrwaloną linią unijnego orzecznictwa podmioty prawa nie mogą

powoływać się na prawo unijne „...w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia prawa”. Podkreślił przy tym, że brak przepisów krajowych stanowiących transpozycję art. 5 dyrektywy 2003/49 nie stoi na przeszkodzie możliwości odmówienia zwolnienia od WHT w wypadku oszustwa lub nadużycia prawa. Wskazał on jednocześnie, że przesłanką nadużycia prawa może być m. in. okoliczność, że jedynym przedmiotem działalności spółki jest otrzymywanie należności i ich przekazywanie właścicielowi lub innej spółce pośredniczącej, lub okoliczność, że należności są wypłacane po ich otrzymaniu dalej, w całości lub prawie w całości i w bardzo krótkim czasie, na rzecz podmiotów niespełniających przesłanek do zastosowania zwolnienia. Warto podkreślić, że to organ winien udowodnić nadużycie prawa, w tym wykazać że spółka której wypłacano należności nie jest ich właścicielem (beneficjentem rzeczywistym).

Omawiane rozstrzygnięcie może mieć poważne konsekwencje również dla polskich spółek wypłacających na rzecz zagranicznych podmiotów m. in. odsetki i należności licencyjne. Oznacza ono bowiem, że polskie organy skarbowe mogą kwestionować również zwolnienia od podatku u źródła zastosowane przed 1 stycznia 2017 r., tj. przed datą transpozycji z unijnej dyrektywy do ustawy o CIT klauzuli rzeczywistego beneficjenta.

Na wszelkie pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Przewłocka**

• katarzyna.przewlocka@taxpoint.pl • tel. 608 615 625 •

- zachęcamy do kontaktu!

5. LIMITOWANIE KOSZTÓW ZGODNIE Z ART. 15E W PRZYPADKU PODATNIKÓW KORZYSTAJĄCYCH ZE ZWOLNIENIA STREFOWEGO

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów (dalej: KUP) wydatków na usługi niematerialne i należności licencyjnych ponoszonych przez podatników na rzecz podmiotów powiązanych (art. 15e UPDOP). Wyłączeniu z KUP podlega nadwyżka ww. kosztów ponad próg odpowiadający sumie 3 mln zł i 5% wartości „podatkowej EBITDA” podatnika, ustalonej jako nadwyżka przychodów nad KUP podatnika z pewnymi zastrzeżeniami.

Co istotne, art. 15e ust. 4 UPDOP przewiduje, że do ww. wyłączenia przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio. Zgodnie z nim, przy ustalaniu dochodu do opodatkowania nie uwzględnia się m.in. przychodów ze źródeł przychodów, jeżeli dochody z tych źródeł są wolne od podatku oraz kosztów uzyskania takich przychodów. Dotyczy on przykładowo przychodów uzyskiwanych przez podatników prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych (dalej: SSE). W związku z tym pojawiły się liczne wątpliwości w zakresie tego, jak podatnicy uzyskujący zarówno przychody strefowe (zwolnione), jak i podlegające opodatkowaniu, powinni stosować regulacje art. 15e.

W odpowiedzi na te wątpliwości wydano liczne interpretacje indywidualne, w których fiskus jednolicie uznaje, że ograniczenie wynikające z art. 15e CIT znajduje zastosowanie do kosztów związanych zarówno z działalnością opodatkowaną, jak i z działalnością zwolnioną. Szerzej na ten temat pisaliśmy

w numerze 61 Tax Point of View (listopad 2018).

W styczniu br. WSA w Gorzowie Wlkp. wydał wyrok (sygn. akt I SA/Go 521/18), w którym zakwestionowano w całości powyższe podejście organów. Zdaniem WSA, art. 15e UPDOP nie znajduje w ogóle zastosowania do działalności prowadzonej w SSE – zatem przychody i koszty strefowe nie powinny być uwzględniane w kalkulacji „podatkowej EBITDA”, a wyłączenia dotyczą wyłącznie kosztów alokowanych do działalności opodatkowanej. Ponadto warto zauważyć, że w uzasadnieniu do ustawy, która wprowadziła art. 15e do UPDOP, wskazano, że unijna dyrektywa, którą polski ustawodawca implementuje m.in. poprzez wprowadzenie art. 15c UPDOP (który również wymaga kalkulacji analizowanego wskaźnika), przewiduje, że „dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika”.

Przytoczony wyrok jest nadal nieprawomocny, zatem należy przypuszczać, że sprawa zostanie ostatecznie rozstrzygnięta przez NSA. Obecnie trudno przewidzieć, jakie będzie stanowisko NSA, a także czy i kiedy zmianie ulegnie podejście organów podatkowych w tym zakresie. Podatnicy, którzy chcieliby nie stosować ograniczenia z art. 15e do dochodu strefowego, powinni liczyć się z niekorzystnym stanowiskiem fiskusa.

Na wszelkie pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Magdalena Wolicka** lub **Anna Wamej-Stolc**
• magdalena.wolicka@taxpoint.pl • tel. 664 717 350 • anna.wamej@taxpoint.pl • tel. 12 622 76 63 •
– zachęcamy do kontaktu!

6. ZASTOSOWANIE NOWEJ ULGI PODATKOWEJ - INNOVATION BOX W PRAKTYCE

Nowelizacja ustawy o CIT i PIT wprowadziła od 1 stycznia 2019 r. nową ulgę podatkową – tzw. „Innovation Box”. Zachęta ta daje możliwość podatnikowi objęcia preferencyjną stawką w wysokości 5% dochodów uzyskiwanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Przepisy w tym zakresie budzą jednak sporo wątpliwości związanych ze sposobem ich zastosowania w praktyce.

Nowa ulga zakłada preferencje dla działalności B+R realizowanej samodzielnie przez podatnika, tzn. im większy poziom jego zaangażowania w działalność B+R związanych z uzyskanymi prawami własności intelektualnej, tym większa korzyść podatkowa. Służy temu wskaźnik, tzw. nexus ratio, korygujący dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej (dalej: dochód IP) podlegający preferencyjnej stawce opodatkowania, wyliczany na podstawie bezpośrednich kosztów poniesionych na:

- prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej;
- nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej;
- nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Wskazany powyżej dochód IP należy rozumieć jako dochód (strata):

1. z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
2. ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;

3. z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;

4. z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.

O ile przepisy definiują rodzaje dochodów podlegających kwalifikacji jako dochody IP, o tyle w ustawie o CIT pominięto informację o sposobie obliczania samego dochodu – a konkretnie jakie koszty powinny podlegać odliczeniu w celu jego ustalenia. Ustawa wspomina jedynie o kosztach, które należy wziąć pod uwagę dla celów kalkulacji wspomnianego wskaźnika, i wskazuje, że powinny to być wyłącznie koszty bezpośrednie. Można mieć zatem wątpliwości, czy te same kategorie kosztów należy ująć także przy kalkulacji dochodu IP, czy w ogóle jest taka możliwość (biorąc pod uwagę ich ujęcie już we wskaźniku), a także jak potraktować pośrednie koszty związane z działalnością innowacyjną?

Sięgając po uzasadnienie do znowelizowanych ustaw podatnik nie znajdzie wyjaśnienia wątpliwych kwestii. Chcąc zrozumieć sposób zastosowania przedmiotowej ulgi, w tym jej poszczególne funkcje składowe oraz mechanizmy ich wyznaczania, należy zapoznać się ze szczegółowymi objaśnieniami przedstawionymi w Działaniu 5 w ramach Planu Działań BEPS (ang. Base Erosion and Profit Shifting, Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance). W rozdziale 4 możemy sporo dowiedzieć się także o kosztach.

Na wszelkie pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Przewłocka**

• katarzyna.przewlocka@taxpoint.pl • tel. 608 615 625 •

- 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 •