

RB MAGAZINE

listopad (82)/2021

**NOWE BIURO RUSSELL BEDFORD
W BYDGOSZCZY!**

**CENY TRANSFEROWE – OBOWIĄZEK
DOKUMENTACJI DLA „POŚREDNICH”
TRANSAKCJI Z RAJAMI
PODATKOWYMI**

**NOWE OBOWIĄZKI AML OD 31
PAŹDZIERNIKA 2021 R.**

DARYA BANNAYA, MATEUSZ KRAWCZYŃSKI, MICHAŁ ZDANOWSKI

**POLSKI ŁAD. CZĘŚĆ 1.
NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY NA GRUNCIE CIT I PIT**

ISSN 0239-2313



9 770239 231643 >



Russell Bedford
taking you further

Projekt opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) ma wejść w życie już od 01.01.2021 roku. Aby zabezpieczyć swoją działalność, zadbaj o przekształcenie formy działalności.

Przekształcenie składa się z kilku kroków:

1. sporządzenie planu przekształcenia;
2. podjęcie uchwały o przyjęciu planu przekształcenia;
3. złożenie przez wspólników oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształcanej;
4. dokonanie w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wpisu przekształcanej spółki jawnej;
5. złożenie wniosku o ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o przekształceniu spółki komandytowej w spółkę jawną.

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu.
Powierz profesjonalistom jego optymalizację.

al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa

T: 22 276 61 80, E: office@russellbedford.pl

Zabezpiecz swój biznes

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną, krok po kroku



Nasi specjaliści przeprowadzą dla Ciebie uproszczone postępowanie przekształcenia działalności tak, aby była jak najbardziej opłacalna i jednocześnie zgodna ze znowelizowanym prawem.



8

POLSKI ŁAD. CZĘŚĆ 1. NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY NA GRUNCIE CIT JAK I PIT

Darya Bannaya
Mateusz Krawczyński
Michał Zdanowski

17

INTERPRETACJA OGÓLNA MINISTRA FINANSÓW W ZAKRESIE NAJMU MIESZKANIOWEGO PRZY WYKORZYSTANIU POŚREDNIKA A KWESTIE OPODATKOWANIA VAT

Mateusz Krawczyński



22

REKOMPENSATY FINANSOWE NA RZECZ KONTRAHENTÓW MOŻNA WRZUCAĆ W KOSZTY

Rafał Dąbrowski



Listopad / 2021

AKTUALNOŚCI

Nowe biuro Russell Bedford w Bydgoszczy!	4
Russell Bedford nominowany do nagrody „Sieć Roku” 2021!	5
Idąc dalej razem do lepszej przyszłości: Russell Bedford Annual Global Conference 2021	6
Russell Bedford International odświeża strategiczne pozycjonowanie	7

TEMAT NUMERU

Polski Ład. Część 1. Najważniejsze zmiany na gruncie CIT i PIT	8
Polski Ład - najważniejsze zmiany podatkowe cz. 2 - ulgi podatkowe	12

PODATKI

Interpretacja ogólna Ministra Finansów w zakresie najmu mieszkaniowego przy wykorzystaniu pośrednika a kwestie opodatkowania VAT	17
Ceny transferowe – obowiązek dokumentacji dla „pośrednich” transakcji z rajami podatkowymi	20
Klauzula GAAR nie może być rozpatrywana fragmentarycznie	21
Rekompensaty finansowe na rzecz kontrahentów można wrzucać w koszty	22

PRAWO

Nowe obowiązki AML od 31 października 2021 r.	24
Prawo zagraniczne: FinCEN prosi banki o obserwowanie transakcji związanych z przestępstwami przeciwko środowisku	26

Informacje zawarte w tej publikacji są tylko dla celów informacyjnych i nie stanowią profesjonalnego doradztwa z zakresu księgowości, podatków, biznesu czy porad prawnych. Ustawy i przepisy zmieniają się szybko, więc informacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą nie być kompletne i aktualne. Proszę skontaktować się z profesjonalnym doradcą przed podjęciem jakichkolwiek działań na podstawie zawartych informacji.



PODATKI

Polski Ład. Część 1.
Najważniejsze zmiany
na gruncie CIT i PIT

8

LISTOPAD NR 10 (82) 2021

RB Magazine
al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa
tel. 22 276 61 84
www.russellbedford.pl

Wydawca



Redaktor Prowadząca
Katarzyna Kołbus
katarzyna.kolbus@russellbedford.pl

Reklama
e-mail: marketing@russellbedford.pl

Projekt i skład
DOCE System Solutions sp. z o.o.
ul. Rondo Mogiłskie 1
31-516 Kraków
www.doce.com.pl | 662311844

SZANOWNI PAŃSTWO

POLSKI ŁAD TO W TYM ROKU TEMAT NUMER JEDEN, KTÓRY WINDUJE CENY USŁUG KSIĘGOWYCH I DORADCÓW PODATKOWYCH. JEDNA Z NAJWIĘKSZYCH REFORM PODATKOWYCH OSTATNIEJ DEKADY ABSORBUJE PRZEDSIĘBIORCÓW, KTÓRZY LICZĄ JUŻ STRATY, JAKIE PONIOSĄ W WYNIKU ZMIAN, I SZUKAJĄ SPOSOBÓW ICH ZMINIMALIZOWANIA. W NIEKTÓRYCH PRZYPADKACH BĘDĄ MOGLI TEŻ SKORZYSTAĆ NA NOWYCH ULGACH.

W tym numerze i w kolejnych znajdą Państwo sporo informacji dotyczących nowego otoczenia podatkowego. Opisujemy zmiany w przepisach dotyczących Zagranicznej Jednostki Kontrolowanej w PIT i CIT (Controlled Foreign Company – CFC), uproszczenia w zakresie dokumentacji cen transferowych, dodatkowe wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego TP (w PIT i CIT), ograniczenie neutralności transakcji wymiany udziałów (w PIT i CIT). To, na czym się skupiamy w tym numerze, to też nowe możliwości odliczeń czy ulg, w tym też nowe zasady rozliczania tych już funkcjonujących. Warto też zaznaczyć zmiany w uldze dla klasy średniej. Nowelizacja zlikwidowała nieprecyzyjny zapis mówiący o tym, że ulga ma przysługiwać osobom, które mają roczne przychody od 68 412 zł do 133 692 zł, przy czym u pracowników miały być to po prostu przychody, natomiast u osób prowadzących działalność przychody pomniejszone o koszty prowadzenia działalności (z wyłączeniem składek na ubezpieczenia społeczne). Problem w tym, że w ustawie o PIT nie istnieje pojęcie kosztów prowadzenia działalności, co sprawiało, że nie wiadomo było, jakie koszty można by de facto rozliczyć. Według

poprawki prawo ulgi będzie uzależnione od wysokości przychodów pomniejszonych o „koszty uzyskania przychodów z tytułu prowadzonej działalności”, czyli de facto od dochodu liczonego na potrzeby PIT. Na przykładzie tego nieprecyzyjnego zapisu widać, jak tworzone było prawo Polskiego Ładu, w którym brak jest niekiedy podstawowej znajomości zasad prowadzenia działalności, co może wynikać z tego, że reforma była przeprowadzona niebywale szybko i bez wystarczających konsultacji ze środowiskiem biznesu.



Katarzyna Kołbuś
Redaktor prowadząca

Nowe biuro Russell Bedford w Bydgoszczy!

*Piękna Bydgoszcz,
nazywana Wenecją
Północy, jest kolejnym
miastem, w którym
pojawiła się siedziba
Russell Bedford
Poland. Nowe biuro
znajduje się na drugim
piętrze nowoczesnego
budynku Modern
Office, przy ulicy
Królowej Jadwigi 18,
w centralnej dzielnicy
Śródmieście.*

Bydgoskie biuro jest zarządzane przez Przemysława Kujawę, cennionego ekonomistę i doradcę podatkowego, specjalizującego się w cenach transferowych. Nowa siedziba mieści się w spektakularnym miejscu. Jest to 8-kondygnacyjny budynek biurowy, z pięknymi, nowoczesnymi wnętrzami, w wysokim standardzie. Lokalizacja w samym centrum miasta jest niezwykle dogodna, a bydgoski zespół gotowy do pracy już obsługuje pierwszych klientów, prowadząc dla nich ciekawe projekty.

Główne zakresy działalności biura to:

- kompleksowa obsługa księgowości podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- ceny transferowe w zakresie dokumentacji krajowych;
- restrukturyzacje przedsiębiorstw;
- doradztwo z zakresu podatków dochodowych.

Gorąco zapraszamy do kontaktu.



Russell Bedford nominowany do nagrody „Sieć Roku” 2021!

RUSSELL BEDFORD INTERNATIONAL ZOSTAŁ WYBRANY JAKO JEDEN Z ZALEDWIE DWÓCH FINALISTÓW W KATEGORII „SIEĆ ROKU” W KONKURSIE DIGITAL ACCOUNTANCY AWARDS 2021.



Zwycięzca zostanie ogłoszony podczas ceremonii wręczenia nagród, która odbędzie się w czwartek, 4 listopada 2021 r., o godz. Waldorf Hilton w Londynie. Kandydaci do nagrody musieli wykazać się realizacją strategii rentownego wzrostu, być rozpoznawani przez branżę jako renomowana marka, która konsekwentnie dostarcza wysokiej jakości profesjonalne usługi i odniosła sukces w wielu kluczowych obszarach strategicznych i operacyjnych w ciągu ostatnich 12 miesięcy.

„To zaszczyt otrzymać kolejną nominację do nagrody od Międzynarodowego Biuletynu Rachunkowości podczas ich prestiżowych nagród Digital Accountancy Awards – komentuje Stephen Hamlet, CEO Russell Bedford. – Dziękuję mojemu zespo-

łowi i naszym członkom za ich wkład w realizację strategii, która doprowadziła do tej nominacji. Takie uznanie daje refleksję odnośnie tego, jak daleko zaszliśmy i jak wiele osiągnęliśmy. Ważne jest, aby poświęcić czas na taką refleksję w świecie, który nigdy nie zwalnia tempa i zawsze prosi nas o więcej. Chociaż nie potrzebujemy nominacji do nagrody, aby przypomnieć nam o niesamowitej sieci, którą mamy lub o naszych niesamowitych członkach, którzy codziennie świadczą najwyższej klasy usługi klientom na całym świecie, to zawsze miło jest otrzymać takie uznanie. Wkład, który widzę na co dzień, entuzjazm i chęci wzrostu i rozwoju naszych ludzi, wspierający ekspansję i rozwój tej sieci, sprawia, że moja praca jest absolutną radością.

Idąc dalej razem do lepszej przyszłości: Russell Bedford Annual Global Conference 2021

Otwierając 38. doroczną konferencję Russell Bedford Annual Global Conference, przewodniczący Russell Bedford, Bruce Saward, powitał prawie 300 członków, w tym w szczególności kolegów z nowych firm członkowskich z Francji, Kanady, Boliwii, Ghany, USA, Szwajcarii, Senegalu, Malty, Nepalu, Nikaragui, Korei Południowej i Włoch.

Bruce przedstawił wprowadzenie do nowego strategicznego pozycjonowania Russell Bedford zatytułowanego „Idąc dalej razem do lepszej przyszłości”, który był stałym celem sieci przez cały 2021 r. Bruce podkreślił, że chociaż wzrost będzie naturalnym wynikiem realizacji wizji sieci, sukces zależy od opartego na współpracy podejścia, mówiącego: „Ważne jest, abyśmy wszyscy byli zgodni z naszymi podstawowymi wartościami i dzielili się obowiązkami i zobowiązaniami”.

Uwolnienie potencjału firmy poprzez różnorodność i integrację (diversity and inclusion, D&I) było tematem pierwszej sesji konferencji, a sieć miała przyjemność gościć specjalistkę ds. Komunikacji i Zmiany Kultury, Sholę Kaye. Ujawniając kilka niezwykle skutecznych i praktycznych strategii zwiększania zaangażowania w organizacjach, Shola przedstawiła argumenty za poprawą różnorodności w miejscu pracy. Wyraziła, jak ważne jest zarządzanie z empatią, zapewniając, że równość i integracja są priorytetem w tworzeniu kultury, w której wszyscy czują się przynależni do całej organizacji, a nie tylko na etapie zatrudniania. Korzyści są trudne do zakwestionowania. Reputacja firmy może zależeć od złej lub dobrze wykonanej strategii D&I, a statystyki sugerują, że zaangażowani pracownicy przewyższają innych o 21%. Zostawiła nam prowokujący do myślenia opis różnorodności jako sztuki samodzielnego myślenia.



Russell Bedford International odświeża strategiczne pozycjonowanie

Chcąc wykorzystać liczne sukcesy sieci w ostatnich latach, Russell Bedford International rozpoczął przegląd swojej strategii, badając, dlaczego sieć istnieje, czym chce się stać i jak jej wizja zostanie spełniona.

Poprzez proces konsultacji z wolontariuszami z firm członkowskich i kilka sesji z globalną radą dyrektorów stwierdzono, że nie ma potrzeby dokonywania fundamentalnej zmiany, należy tylko przyjąć i promować wyjątkowość i wartości sieci, budowanie na jej mocnych stronach i wspólnocie.

Niedawne udane spotkania pokazują również, że wykorzystując zalety bycia bardziej elastyczną siecią, zamiast na przykład narzucać pełną politykę przyjmowania marki, sieć może przemawiać do większych firm średniej wielkości, co czyni Russell Bedford wiarygodnym wyborem dla wszystkich.

Po konsultacjach z zarządami regionalnymi w regionie APAC, EMEA, Ameryce Północnej i Ameryce Łacińskiej omówiono ustalenia zarządu globalnego, co dało jasny zarys wizji Russell Bedford: „Być globalną siecią z wyboru dla niezależnych firm świadczących profesjonalne usługi, które zobowiązały się do dzielenia się podstawowymi wartościami i umożliwiania swoim klientom lepszego prowadzenia działalności na całym świecie.

MISJA

Russell Bedford ma wyposażać i wzmocnić swoich ludzi, aby oni i ich klienci szli dalej ku lepszej przyszłości.

WARTOŚCI

Zasady Russell Bedford kształtujące każdą interakcję z klientem dostarczane przez każdą firmę członkowską, to:

- Komunikacja
- Współpraca
- Pozytywny wpływ
- Doskonaleni członkowie sieci
- Wysokiej jakości obsługa klienta i mark zostały uznane za trzy główne elementy spajające sieć.

Russell Bedford jest przekonany, że dzięki doskonałemu przywództwu i odpowiednim zasobom wspierającym każdy region, wraz z członkami zgodnymi z podstawowymi wartościami sieci i zaangażowanymi w rozwój, powstanie lepsza przyszłość.

Dodatkowo sieć ponownie podkreśliła znaczenie jakości, zaufania i budowania relacji, a także promowania specjalistów, centrów doskonałości i nowoczesnych technologii.

Ponadto Russell Bedford będzie nadal przywiązywać wielką wagę do rozwoju ludzi oraz polityk i praktyk skoncentrowanych na współczesnych kwestiach, takich jak: różnorodność i inkluzja środowiska, sprawy społeczne i zarządzanie oraz społeczna odpowiedzialność biznesu.

Jako organizacja członkowska sieć uznała, że ważne jest, aby odpowiedzialność za wynikające z tego działania i priorytety była dzielona między biuro centralne i zarząd globalny, zarządy regionalne i samych członków.

- Podczas tej pandemii dokonaliśmy przeglądu, dokonaliśmy ponownej oceny, ulepszyliśmy, pomogliśmy naszym ludziom w rozwoju osobistym i zawodowym – mówi Stephen Hamlet, CEO Russell Bedford. – Zapewniliśmy kursy na temat zdrowia i dobrego samopoczucia, seminaria internetowe na temat nowych warunków pracy i przywództwa w zmieniających się czasach, stworzyliśmy kilka nowych inicjatyw i wnieśliśmy wkład w wartościowe cele charytatywne.

- Wizja Russell Bedford jest oparta na zasadzie, że sieć chce, aby jej członkowie i ich klienci prowadzili lepsze interesy na całym świecie – mówi Bruce Saward, globalny przewodniczący sieci. – Oczekujemy, że dzięki jasnej wizji i misji Russell Bedford będzie nadal rozwijał się szybciej niż inne międzynarodowe sieci księgowe.

Polski Ład. Część 1. Najważniejsze zmiany na gruncie CIT i PIT

Dnia 26 lipca 2021 r. Ministerstwo Finansów opublikowało długo wyczekiwany projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw w związku z zapowiadanymi zmianami podatkowymi dotyczącymi tzw. programu „Polski Ład” czyli odbudowy gospodarki po epidemii koronawirusa. 29 października 2021 r. pojawił się nowy, zmodyfikowany projekt ustawy zmieniającej - po konsultacjach społecznych, autopoprawką ze strony rządu oraz poprawkami senatu. Projekt zakłada szereg rewolucyjnych zmian podatkowych istotnie przeobrażających system podatkowy w Polsce.



**MATEUSZ
KRAWCZYŃSKI**
Młodszy konsultant
podatkowy
Russell Bedford



**DARYA
BANNAYA**
Młodszy konsultant
podatkowy
Russell Bedford



**MICHAŁ
ZDANOWSKI**
Konsultant Podatkowy
Russell Bedford

Sama treść ustawy liczy 277 stron, natomiast wydane do niej uzasadnienie – 267 stron. W naszej ocenie warto zapoznać się z przedmiotowymi nowelizacjami, po to żeby zidentyfikować pojawiające się szanse i zagrożenia.

W tym celu przygotowaliśmy cykl artykułów, który ułatwi to zadanie. W module nr 1 zajmiemy się najważniejszymi zmianami zawartymi jednocześnie zarówno na gruncie PIT, jak i CIT.

Zmiany w przepisach dotyczących Zagranicznej Jednostki Kontrolowanej w PIT i CIT (Controlled Foreign Company – CFC)

W przepisie art. 30f ustawy o PIT i w przepisie art. 24a ustawy o CIT wprowadzono zmiany polegające na doprecyzowaniu przesłanek konstytuujących zagraniczną jednostkę kontrolowaną poprzez wskazanie, iż za ZJK uważa się też podmiot, w którym polski podatnik posiada samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi lub (i to zostało dodane – patrz kursywa) z innymi podatnikami mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Polski bezpośrednio lub pośrednio ponad 50%

udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w zarządzaniu jednostką.

Tymi innym podatnikami będą podatnicy, którzy posiadają co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w zarządzaniu jednostką lub 25% prawa do uczestnictwa w zysku spółki.

To oznacza, że jeżeli dwóch polskich podatników, niepowiązanych w żaden sposób ze sobą, posiada ponad 50% udziałów w kapitale spółki zagranicznej, to warunek kontroli zostanie spełniony.

W praktyce polski fiskus może zażądać zapłaty podatku od dochodu uzyskanego przez zagraniczną spółkę kontrolowaną np. w Czechach, Estonii, Holandii, na Cyprze, na Malcie. Jeśli zagraniczna spółka znajduje się w raju podatkowym wtedy automatycznie podlega przepisom o CFC. Jeżeli jest położona w na terenie UE lub w kraju, z którym Polska ma podpisaną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, to muszą być spełnione łącznie trzy warunki, aby uznać, że spółka zagraniczna jest CFC.

Mowa tu o wymogach dot. kontroli, źródła przychodów oraz poziomu opodatkowania.

Po pierwsze, podatnik – sam lub z podmiotami powiązanymi – musi posiadać ponad 50% udziałów, 50% praw głosu w spółce lub 50% praw do zysku. Po drugie, aby spółka była uznana za CFC, to co najmniej 33% jej przychodów musi być przychodami pasywnymi. Obecnie są do nich zaliczane w szczególności następujące przychody:

- z dywidend,
- ze zbycia udziałów (akcji),
- z odsetek,
- z wierzytelności,
- z praw autorskich,
- ze zbycia praw z instrumentów finansowych.

Katalog tych przychodów jest zamknięty

W tym kontekście nastąpi rozszerzenie katalogu przychodów pasywnych, których przekroczenie progu 33% o świadczone usługi niematerialne, takie jak usługi doradcze, księgowe, badania rynku itp. będzie konstytuowało zagraniczną jednostkę kontrolowaną.

Po trzecie, podatek zapłacony przez spółkę za granicą nie może być niższy od CIT, który byłby zapłacony w kraju. Jeśli jest niższy, to warunek zostaje spełniony.

Projekt dodaje jeszcze dwa rodzaje warunków dot. zagranicznych jednostek kontrolowanych. Chodzi o to, aby zapobiegać tworzeniu spółek fasadowych. W uzasadnieniu MF wyjaśnia, że chodzi o podmioty posiadające bardzo duże aktywa, ale niegenerujące w ogóle przychodu lub generujące go w bardzo małym zakresie.

Za spółkę fasadową podlegającą CFC będzie więc uważana spółka, w której m.in. przychody pasywne będą niższe o 30% od:

- posiadanych udziałów (akcji) w innych spółkach lub instytucjach wspólnego inwestowania,
- posiadanych przez nią aktywów ruchomych, nieruchomości, również używanych na podstawie umowy leasingu,
- posiadanych przez nią wartości niematerialnych i prawnych.

Musi być także spełniony wymóg, aby aktywa ruchome, nieruchome, używane na podstawie umowy leasingu oraz wartości niematerialne i prawne stanowiły co najmniej 50% wartości jej aktywów.

Kolejny rodzaj to spółka osiągająca „ponadnormatywny” dochód, nieznaający pokrycia w posiadanych aktywach.

Dochód ten będzie ustalony według następującego algorytmu: $(b + c + d) \times 20\%$ w którym poszczególne litery oznaczają:

b – wartość bilansowa aktywów jednostki,

c – roczne koszty zatrudnienia jednostki,

d – zakumulowana (zsumowana) dotychczasowa wartość odpisów amortyzacyjnych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Jeżeli dochód jednostki przekroczy wskazaną wyżej wartość, to, przy spełnieniu łącznie pozostałych warunków zawar-

tych w projektowanym art. 24a ust. 3 pkt 5 ustawy o PIT (odpowiednio 30f ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT), będzie ona uznana za CFC.

Uproszczenia w zakresie dokumentacji cen transferowych. Zmiany dotyczące terminów (w PIT i CIT)

Proponowane zmiany to przede wszystkim redukcja obowiązków biurowych wraz z wydłużeniem ustawowego terminu na ich wypełnienie.

Propozycją jest likwidacja obowiązku złożenia odrębnego oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji oraz rynkowości stosowanych cen poprzez przeniesie jego treści do odpowiednio zmodyfikowanych formularzy TPR-C, TPR-P.

Kolejne zmiany dotyczą sposobu podpisywania informacji o cenach transferowych. Co do zasady do podpisu obecnie uprawniony jest kierownik jednostki w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Zgodnie z projektem proponowane jest rozszerzenie podmiotów uprawnionych do podpisu również na pełnomocników, tzn. adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, biegłych rewidentów czy prokurenta.

Proponowane jest wydłużenie do 14 dni terminu na przedłożenie dokumentacji podatkowej na żądanie organu podatkowego (obecnie jest to 7 dni).

Wydłużeniu docelowo ulegną również terminy na sporządzenie dokumentacji podatkowej Local File (do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego podmiotu zobowiązanego) oraz termin na złożenie informacji o cenach transferowych (do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego podmiotu zobowiązanego).

Uproszczenia w zakresie dokumentacji cen transferowych. Doprecyzowanie pojęć nieostrych (w PIT i CIT)

- Doprecyzowanie pojęcia spółki niemającej osobowości prawnej poprzez ujednolicenie terminologii z przepisami ustawy o PIT i ustawy o CIT, zdefiniowanie momentu spełnienia warunku wywierania znaczą-

cego wpływu, pojęć porozumienia podatkowego oraz inwestycyjnego.

- Doprecyzowanie okoliczności zastosowania mechanizmu „safe harbour”, poprzez wskazanie roku podatkowego jako okresu, w którym badany jest warunek możliwości skorzystania z uproszczonych zasad rozliczeń.
- Doprecyzowanie sposobu ustalenia transakcji depozytu, umów ubezpieczenia lub reasekuracji. Zgodnie z projektem art. 11l ust. 1: „W przypadku depozytu wartość transakcji odnosić się będzie do wartości kapitału, w przypadku umów ubezpieczenia lub reasekuracji – do sumy ubezpieczenia, a w przypadku spółek niebędących osobą prawną – do łącznej wartości wkładów wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną.”
- Doprecyzowanie, iż w przypadku gdy podatek VAT nie jest neutralny, w takim przypadku powinien być uwzględniony w wartości danej transakcji.
- Doprecyzowanie kwestii oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji, zgodnie z brzmieniem proponowanego art. 11t ust. 2 pkt. 7 oraz ust. 2b ustawy o CIT: „2. Informacja o cenach transferowych zawiera: (...) 7) oświadczenie podmiotu o tym, że lokalna dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, a ceny transferowe objęte tą dokumentacją są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.”; „2b. Na potrzeby oświadczenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 7, w przypadku otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, lub innych świadczeń w naturze stanowiących przychód, ceny transferowe uważa się za ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jeżeli przychód ten został dla celów podatkowych wykazany zgodnie z zasadą ceny rynkowej.”
- Doprecyzowana została również kwestia dokumentów źródłowych na

podstawie których sporządzana jest dokumentacja cen transferowych, art. 11t ust. 2a projektu: „Informacja o cenach transferowych jest sporządzana na podstawie: 1) lokalnej dokumentacji cen transferowych – w przypadku gdy podmiot powiązany był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji; 2) sprawozdania finansowego lub innych dokumentów – w przypadku gdy podmiot powiązany nie był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji.”.

Uproszczenia w zakresie dokumentacji cen transferowych. Dodatkowe wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego (w PIT i CIT)

Proponowane przepisy obejmują rozszerzenie listy wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych o następujące przypadki:

- transakcje pomiędzy połączonymi w Polsce zakładami zagranicznymi, których macierzyste jednostki są podmiotami powiązanymi, a także pomiędzy połączonym w Polsce zakładem zagranicznym podmiotu powiązanego będącego niereszydentem i powiązanego z nim podmiotu mającego rezydencję podatkową w Polsce;
- transakcji objętych porozumieniem podatkowym oraz porozumieniem inwestycyjnym;
- transakcji objętych mechanizmem typu safe harbour dla pożyczek, kredytów, obligacji;
- transakcje tzw. czystego refaktowania, w tym przypadku jednak należy spełnić następujące warunki:
 - jeżeli nie powstaje wartość dodana i rozliczenie następuje bez uwzględniania marży lub narzutu zysku,
 - jeżeli rozliczenie następuje bez zastosowania klucza alokacji,

- jeżeli rozliczenie nie jest związane z inną transakcją kontrolowaną,
- jeżeli rozliczenie nastąpiło niezwłocznie po dokonaniu zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego,
- jeżeli podmiot powiązany nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Uproszczenia w zakresie dokumentacji cen transferowych. Inne zmiany (w PIT i CIT)

W przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze, analiza cen transferowych będzie obejmowała w szczególności przyjęte zasady dotyczące praw wspólników lub stron umowy do udziału w zysku lub majątku oraz uczestnictwa w stratach.

Wprowadzenie możliwości odstąpienia od sporządzania przez podmioty analizy porównawczej/zgodności dla transakcji kontrolowanych zawieranych przez podatników, będących mikro/małym przedsiębiorcą oraz dla transakcji innych niż kontrolowane, zawierane przez podatników i spółki niebędące osobami prawnymi z podmiotem z raju podatkowego (planned ułatwienia będą miały zastosowania do dokumentacji przygotowywanej za rok podatkowy rozpoczynający się w 2021 r.).

Modyfikacja sankcji karnych skarbowych w zakresie dokumentacji oraz formularza TPR w związku z likwidacją oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji.

W przypadku braku przygotowania lokalnej (Local File), bądź grupowej (Master File) dokumentacji cen transferowych podatek ma podlegać karze grzywny do 720 stawek dziennych, zaś za sporządzenie

”
W przypadku braku przygotowania lokalnej (Local File), bądź grupowej (Master File) dokumentacji cen transferowych podatek ma podlegać karze grzywny do 720 stawek dziennych, zaś za sporządzenie dokumentacji po terminie: do 240 stawek dziennych. Analogicznym sankcjom ma podlegać podatek, który nie sporządzi / złoży po terminie, informację o cenach transferowych (TPR).

nie dokumentacji po terminie: do 240 stawek dziennych. Analogicznym sankcjom ma podlegać podatnik, który nie sporządzi / złoży po terminie, informację o cenach transferowych (TPR).

Likwidacja obowiązku składania ORD-U dla podatników/spółek niebędących osobami prawnymi, którzy mają obowiązek złożenia TPR i nie dokonują tzw. „transakcji z rajami podatkowymi”.

Dopuszczenie możliwości zastosowania korekty in minus, zgodnie z art. 11e pkt.3 oraz art. 12 ust. 3aa projektu: „w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego lub dowód księgowy potwierdzające dokonanie przez ten podmiot korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik”.

Ograniczenie neutralności transakcji wymiany udziałów (w PIT i CIT)

Wprowadzone zostały również kolejne dwa warunki, których spełnienie umożliwia skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z tzw. „wymiany udziałów” określonej w art. 24 ust. 8a ustawy o PIT (odpowiednio art. 12 ust. 4d ustawy o CIT).

Obecnie występują dwa warunki, których nie spełnienie pozbawia prawa do zastosowania zwolnienia z wymiany udziałów (odpowiednio art. 24 ust. 8b ustawy o PIT i art. 12 ust. 11 ustawy o CIT):

- spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz

- wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej.

Projektowana zmiana rozszerza katalog warunków, które muszą być spełnione, żeby podatnik mógł skorzystać preferencji w opodatkowaniu dochodów w związku z wymianą udziałów. Do katalogu warunków, których nie spełnienie pozbawia prawa do skorzystania z tej preferencji podatkowej dodane zostały dwa kolejne warunki (pkt 3 i 4).

- wnoszone przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów,
- wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

W praktyce oznacza to, że przykładowo wspólnik, który w przeszłości objął udziały w wyniku transakcji połączenia lub podziału spółek, automatycznie może zostać pozbawiony prawa do skorzystania z neutralności podatkowej przy późniejszej wymianie udziałów. Analogicznie, jeżeli podatnik będzie chciał dokonać „dwukrotnej” wymiany udziałów (np. wniósł udziały do spółki A w zamian za jej akcje i następnie planuje wnieść akcje spółki A do kolejnej spółki), to druga wymiana udziałów byłaby wyłączonej ze zwolnienia podatkowego. Bez znaczenia miałoby być w takim przypadku posiadanie uzasadnienia ekonomicznego.

Obecnie co do zasady dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzie-

lonej nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału, a dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji). W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu są wydatki na nabycie udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej.

Projekt ogranicza neutralność łączenia i podziału spółek jedynie do pierwszej takiej transakcji. Warunkiem neutralności podatkowej będzie więc brak wcześniejszych działań reorganizacyjnych w odniesieniu do spółki przejmowanej. Projektowaną ustawą zostało wprowadzone więc ograniczenie z korzystania z przesunięcia momentu opodatkowania dochodu z podziału lub łączenia spółek. Jak już wspomniano projekt ustawy zakłada bowiem wprowadzenie do ustawy o PIT i ustawy o CIT dwóch nowych warunków, które muszą być spełnione łącznie, aby czynność była neutralna podatkowo:

- udziały wspólnika w spółce przejmowanej lub dzielonej nie mogły zostać nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów ani przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów,
- przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie może być wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.

Tak więc nie będzie podatku w momencie transakcji, a dopiero – tak jak obecnie – w momencie zbycia przydzielonych udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązaną, ale tylko jeżeli spełnione zostaną oba ww. warunki łącznie.

Polski Ład - najważniejsze zmiany podatkowe cz. 2 - ulgi podatkowe

Dnia 26 lipca 2021 r. Ministerstwo Finansów opublikowało długo wyczekiwany projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw w związku z zapowiadanymi zmianami podatkowymi dotyczącymi tzw. programu „Polski Ład” czyli odbudowy gospodarki po epidemii koronawirusa.

MATEUSZ KRAWCZYŃSKI

Młodszy konsultant podatkowy / Russell Bedford



29 października 2021 r. pojawił się nowy, zmodyfikowany projekt ustawy zmieniającej – po konsultacjach społecznych, autopoprawką ze strony rządu oraz poprawkami senatu. Projekt zakłada szereg rewolucyjnych zmian podatkowych istotnie przeobrażających system podatkowy w Polsce. Sama treść ustawy liczy 277 stron, natomiast wydane do niej uzasadnienie – 267 stron. W naszej ocenie warto zapoznać się z przedmiotowymi nowelizacjami po to żeby zidentyfikować pojawiające się szanse i zagrożenia. W tym celu przygotowaliśmy cykl artykułów, który ułatwi to zadanie. W module nr 2 w dalszym ciągu zajmiemy się najważniejszymi zmianami zawartymi jednocześnie zarówno na gruncie PIT jak i CIT.

Ograniczenie w zakresie korzystania ze zwolnienia aportów w formie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (w PIT i CIT)

Zmiana dotyczy także ograniczenia ze zwolnienia opodatkowania przychodów z objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa (zmiana nastąpi w art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy o CIT oraz w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT). Obecnie przychody takie są zwolnione z podatku dochodowego.

Projekt zakłada natomiast dodatkowy warunek, od którego spełnienia ma zależeć neutralność podatkowa. Aport będzie nieopodatkowany, tylko jeżeli

spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP) w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład.

Ustawodawca określił również, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 109 będzie miał zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy spółka przejmująca majątek podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Abolicja podatkowa – przejściowy ryczałt od dochodów (w PIT i CIT)

Proponowana w ramach projektu abolicja podatkowa jest skierowana do podatników PIT i CIT. Znajdzie ona zastosowanie do dochodów (przychodów) niezadeklarowanych w całości lub w części w związku z:

- nieujawnieniem w całości lub w części tych dochodów (przychodów),
- nieujawnieniem w całości lub w części źródła powstania tych dochodów (przychodów),
- przeniesieniem lub posiadaniem w jakiegokolwiek formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w CFC,
- stosowaniem postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw - stron tych umów,
- nierzeczywistą rezydencją podatkową,
- osiągnięciem innej niż ww. w pkt 1-5 korzyści podatkowej zdefiniowanej w ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 18).

Abolicja podatkowa nie będzie obejmowała korzyści podatkowych powstałych w związku z popełnieniem przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego, o których podmiot nie powiadomi właściwych organów we właściwym

terminie. Co więcej, niedopuszczalnym będzie złożenie wniosku o zastosowanie abolicji w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej.

Według zwykłych zasad dochody zatajone, a wykryte przez fiskusa są opodatkowane według stawki 75%. Z kolei stawka opodatkowania od dochodów objętych abolicją podatkową wyniesie 8% od podstawy opodatkowania.

Skorzystanie z tego rozwiązania będzie warunkowane złożeniem wniosku do odpowiedniego organu wraz z uiszczeniem opłaty w wysokości 1% ww. dochodu (nie mniej niż 1 000 zł i nie wyższej niż 30 000 zł). Kolejne 50 tys. zł zapłaci podmiot, który będzie miał wątpliwości, czy jego nieujawniony dochód kwalifikuje się do przejściowego ryczału i złoży w tym celu wniosek o specjalną interpretację. Wyda ją nowy organ – Rada ds. Repatriacji Kapitału.

Regulacja będzie miała charakter ograniczony czasowo - bezwzględny termin na złożenie wniosku będzie przypadał na okres od 1 października 2022 r. do 31 marca 2023 r. (w tym zakresie nastąpiły zmiany względem pierwotnego projektu ustawy zmieniającej – początkowo prawodawca określił terminy od 1 lipca 2022 r. do 1 grudnia 2022 r.).

Opodatkowanie przejściowym podatkiem dochodowym będzie dobrowolne, co oznacza że podatnicy

i płatnicy dobrowolnie w okresie do marca 2023 r. będą mogli dokonać oceny swojej sytuacji prawno-podatkowej i dobrowolnie zdecydować się na ewentualne korekty dochodu, który nie został w pełni obiektywnie i uczciwie zadeklarowany do opodatkowania albo w ogóle nie został zadeklarowany do opodatkowania.

Ponadto przepisy przewidują ulgę podatkową w przypadku, kiedy po dniu zgłoszenia dochodu i zapłaty od tego dochodu przejściowego podatku dochodowego podmiot w przeciągu roku od złożenia wniosku:

- dokona inwestycji z kapitału, na terytorium Polski lub na terytorium innego państwa należącego do EOG o wartości odpowiadającej co najmniej wartości zgłoszonego dochodu oraz
- utrzyma tę inwestycję przez okres co najmniej 12 miesięcy od momentu jej dokonania (zakończenia),

będzie on mógł wtedy pomniejszyć swoje zobowiązanie podatkowe w PIT lub w CIT należne od dochodu z tej inwestycji o kwotę równą 30% przejściowego podatku dochodowego. Pomniejszenie będzie mogło być zrealizowane za rok podatkowy, w którym dokonano (zakończono) realizację inwestycji oraz za kolejne 2 lata podatkowe.

Nowe obowiązki w zakresie płatności bezgotówkowych w relacji B2C (w PIT i CIT)

W projekcie ustawy zmieniającej znajdują się znowelizowane przepisy ustawy o prawach konsumenta, gdzie przyjęto górny próg rozliczeń gotówkowych w kwocie 20 tys. zł, po przekroczeniu którego konsument, zawierając transakcję z przedsiębiorcą, będzie zobowiązany do skorzystania z bezgotówkowych form płatności. W celu zapewnienia możliwości wyboru najbardziej dogodnej metody zapłaty za produkt lub usługę przedsiębiorca będzie zobligowany do zapewnienia możliwości dokonywania płatności za pomocą bezgotówkowych instrumentów płatniczych. Obowiązek ten nie obejmuje natomiast przedsiębiorców, którzy nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Negatywne konsekwencje podatkowe spotkają przedsiębiorcę, który przyjmie od konsumenta zapłatę gotówką powyżej 20 tys. zł, podczas gdy konsument jest zobowiązany do dokonania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego. W tej sytuacji u przedsiębiorcy powstanie przychód w wysokości kwoty płatności dokonanej bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Co ciekawe, uchwalone przepisy nie przewidują żadnych sankcji dla klienta w przypadku, gdy za transakcję o wartości powyżej 20 tys. zł zapłaci on choćby częściowo gotówką. Jak wspomniano, konsekwencje dotkną jednak odbiorcę takich płatności.

Od przyszłego roku w ustawie o CIT (projektowany punkt 16, dodany do art.

12 ust. 1) i PIT (projektowany punkt 22, dodany do art. 14 ust. 2) pojawiają się przepisy, przewidujące że opodatkowaniu w takim przypadku będzie podlegać zarówno przychód ze sprzedaży jak i odrębnie kwota pobrana od klienta w formie gotówki.

Co istotne, przepisy ustawy o prawach konsumenta również odwołują się do wartości transakcji, a nie pojedynczej płatności. Oznacza to przykładowo, że zawierając z klientem umowę sprzedaży samochodu o wartości powyżej 20 tys. zł, sprzedawca – chcąc uniknąć choćby częściowego podwójnego opodatkowania przychodu – nie będzie mógł w ogóle w ramach takiej transakcji przyjąć gotówki.

Obecnie nie ma limitu płatności gotówką dla konsumentów także w relacji z przedsiębiorcą. W ustawie Prawo przedsiębiorców przewidziany jest natomiast limit płatności gotówkowej w kwocie 15 tys. zł, który zostanie obniżony do kwoty 8 tys. zł.

Korzystne zmiany w uldze Badawczo-Rozwojowej, możliwość jednoczesnego korzystania z ulgi B+R i ulgi IP Box (w PIT i CIT)

Obecnie podatnicy w ramach korzystania z ulgi B+R są uprawnieni odliczać od podstawy opodatkowania 100%, a w przypadku centrów badawczo-rozwojowych – 150% tzw. kosztów kwalifikowanych, które zostały poniesione na działalność badawczo-rozwojową w danym roku podatkowym.

Projektowane zmiany będą dawały możliwość odliczenia w ramach ulgi B+R wydatków kwalifikowanych w wysokości 200% kosztów poniesionych przez Centra Badawczo-Rozwojowe mające status mikro, małego lub średniego przedsiębiorcy (w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców) na tzw. wydatki kwalifikowane. Dla pozostałych Centrów Badawczo-Rozwojowych z ww. preferencji zostały wyłączone koszty ponoszone w celu: uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego (brak zmiany w tym zakresie – możliwość odliczenia 100% kosztów kwalifikowanych).

W odniesieniu do pozostałych podatników zwiększenie wysokości odliczanych kosztów ze 100% do 200% nastąpi wyłącznie w ramach:

- kategorii kosztów dot. pracowników uzyskujących przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy;
- kategorii kosztów dot. pracowników uzyskujących przychody z działalności wykonywanej osobiście z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Aktualnie nie jest możliwe równoczesne stosowanie ulgi B+R oraz ulgi IP Box w stosunku do tej samej kategorii dochodu. Zgodnie z opublikowanymi przepisami tj. dodanym ust. 9a do art. 24d ustawy o CIT oraz dodanym ust. 9a do art. 30ca ustawy o PIT, podatnik komercjalizujący wyniki prac B+R w ramach IP Box nie będzie już musiał dokonywać wyboru pomiędzy dwoma „wykluczającymi się” preferencjami.

Podatnik będzie bowiem miał możliwość odliczenia kosztów związanych z ulgą B+R od dochodu z tzw. kwalifikowanych praw własności intelektualnej w ramach IP Box.

W obecnym stanie prawnym podatnikowi przysługuje co prawda prawo do skorzystania z obydwu rozwiązań w tym samym roku podatkowym, natomiast wobec różnych kategorii dochodu (tj. ulga B+R w odniesieniu do dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych, natomiast opodatkowanie 5% stawką podatku do dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej - kwalifikowanych IP – odpowiednio art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT, art. 24d ust. 2 ustawy CIT).

Wynika to wprost z reguły, zgodnie z którą koszty uzyskania przychodu uwzględnione przez podatnika przy obliczaniu dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych (m.in. ulga B+R) nie mogą zostać po raz drugi uwzględnione na potrzeby obliczenia dochodu opodatkowanego na zasadach szczególnych (np. z kwalifikowanych IP).

Odliczeniu będą mogły podlegać jedynie koszty kwalifikowane, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika kwalifikowanego IP, z którego w wyniku komercjalizacji podatnik osiąga dochody objęte preferencyjną stawką 5%. Oznacza to, że odliczenie kosztów kwalifikowanych w uldze B+R możliwe będzie w stosunku do tych kosztów, które są związane z danym kwalifikowanym IP.

Zmiana będzie miała znaczenie głównie dla podmiotów, które dotychczas w 100% generowały dochody z tzw. kwalifikowanych praw własności intelektualnej w ramach IP Box. Dotychczas podmioty te nie mogły w praktyce skorzystać z ulgi B+R.

Wprowadzenie ulgi na prototypy (w PIT i CIT)

Ulgą na prototypy ma być skierowana do wszystkich firm i ma umożliwić odliczenie 30% kosztów poniesionych na produkcję lub przygotowanie produkcji nowego produktu, nie więcej niż 10% dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Regulacje w tym zakresie znajdują się w dodanych art. 26ga ustawy o PIT oraz art. 18ea ustawy o CIT.

Ulgą na prototypy ma przysługiwać podatnikom, którzy w wyniku prowadzonych prac B+R wytworzą nowy produkt. Ulgą ta obejmie koszty ponieszone na etapie tzw. produkcji próbnej, a także koszty wprowadzenia w celu sprzedaży na rynek nowego produktu.

Produkcja próbna będzie rozumiana jako etap rozruchu technologicznego produkcji, w trakcie którego nie są już wymagane dalsze prace projektowo-konstrukcyjne czy prace inżynierskie. Zatem ulga ta będzie obejmować swoim zakresem koszty produkcji próbnej aż do momentu rozpoczęcia produkcji właściwej nowego produktu.

Koszty wskazane do odliczenia obejmują m.in. koszty materiałów do produkcji, dostosowania linii produkcyjnych i uzyskania odpowiednich certyfikatów.

Bardzo istotnym zagadnieniem będzie z pewnością relacja ulgi na prototypy do ulgi B+R, w której już dzisiaj interpretacje podatkowe dopuszczają odliczenie niektórych kosztów prototypu czy serii pilotażowej, jak również relacja ulgi na prototypy do ogłoszonej ulgi na robotyzację, która również umożliwi odliczenie niektórych kosztów dotyczących inwestycji w linie produkcyjne.

Wprowadzenie ulgi na robotyzację (w PIT i CIT)

Nowe przepisy – art. 52jb ustawy o PIT i art. 38eb ustawy o CIT wprowadzają pojęcie tzw. ulgi na robotyzację, pozwalającej na zmniejszenie obciążeń podatkowych w wyniku zakupu fabrycznie nowych robotów przemysłowych oraz oprogramowania i rzeczy niezbędnych do obsługi tych robotów. Proponowana ulga będzie miała charakter przejściowy i będzie dotyczyła kosztów poniesionych przez 5 lat od jej wprowadzenia. Ulgą ta stanowi uzupełnienie innych zachęt podatkowych

o charakterze proinwestycyjnym (np. omówione już ulga B+R czy IP Box).

Zdaniem resortu, czasowy charakter ulgi ma za zadanie zachęcać przedsiębiorców do sprawnego podejmowania decyzji inwestycyjnych oraz ułatwić ocenę efektywności tej ulgi przez MF. Oczekiwany efekt wprowadzenia ulgi na robotyzację to wzrost ilości instalowanych robotów w polskich przedsiębiorstwach, który ma przełożyć się na wzrost ich konkurencyjności. W rezultacie ulgi na robotyzację przedsiębiorca będzie uprawniony do odliczenia od dochodu dodatkowo 50% kosztów kwalifikowanych takich jak np.:

- koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych, maszyn funkcjonalnie z nimi związanych,
- koszty nabycia WNiP niezbędnych do poprawnego używania robotów przemysłowych,
- koszty usług szkoleniowych czy koszty leasingu finansowego w tym zakresie.

Wprowadzenie ulgi na innowacyjnych pracowników (w PIT i CIT)

Ustawa zmieniająca, zgodnie z art. 18db ustawy o CIT oraz art. 26eb ustawy o PIT, wprowadza rozwiązanie mówiące o tym, że podatnik będący płatnikiem, który prowadzi działalność B+R będzie mógł odliczyć od zaliczek na podatek dochodowy (oraz zryczałtowanego podatku dochodowego), potrącanych z dochodów (przychodów) osób fizycznych zatrudnionych u niego na podstawie umowy o pracę lub umów cywilno-prawnych, czy praw

autorskich, koszty kwalifikowane, których nie odliczył od swojego dochodu w zeznaniu rocznym w ramach odliczenia ulgi B+R ponieważ poniósł stratę albo wysokość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń.

Odliczenie to dotyczyć ma dochodów (przychodów) tych osób, których czas pracy przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu wynosi co najmniej 50%, lub których czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu, pozostający w całości czasu przeznaczonego na wykonanie tej usługi wynosi co najmniej 50%.

Zmniejszenie limitu płatności gotówkowych B2B (w PIT i CIT)

Zmiany nastąpią w limicie płatności gotówkowych. W art. 19 pkt 2 ustawy prawo przedsiębiorców znajduje się zapis mówiący o tym, że dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł. W art. 22 pkt 1 ustawy nowelizującej dokonano zmniejszenia tego limitu do 8 000 zł. Wobec tego, jeśli podatnik zapłaci kwotę powyżej 8 tys. zł gotówką, wtedy nie będzie mógł zaliczyć takiego wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Warto nadmienić, iż kwestię tę zupełnie pominięto w uzasadnieniu do projektu ustawy.

”

Odliczenie to dotyczyć ma dochodów (przychodów) tych osób, których czas pracy przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu wynosi co najmniej 50%, lub których czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu, pozostający w całości czasu przeznaczonego na wykonanie tej usługi wynosi co najmniej 50%.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów w zakresie najmu mieszkaniowego przy wykorzystaniu pośrednika a kwestie opodatkowania VAT

W dniu 8 października 2021 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną o sygn. PT1.8101.1.2021 w zakresie zwolnienia z VAT wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe przy wykorzystaniu pośrednika.

Przez lata istniały wątpliwości interpretacyjne co do możliwości korzystania z ww. zwolnienia w przypadku wynajmowania lokali, co prawda, na cele mieszkaniowe, ale nie bezpośrednio osobom fizycznym, lecz pośrednikom, np. agencjom nieruchomości czy innym podmiotom gospodarczym. Mowa tu w szczególności o takim charakterze transakcji, gdy właściciel nieruchomości wynajmuje ją przedsiębiorcy (np. spółce) z przeznaczeniem na noclegi swoich pracowników, członków zarządu, osób oddelegowanych itp.

Niejednoznaczne przepisy w tej kwestii zawarte są w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT. Stanowiska zawarte w interpretacjach indywidualnych w tym temacie zmieniały się na przestrzeni lat. Przykładowo w interpretacji podatkowej z dnia 20 kwietnia 2018 r. o sygn. 0112-KDIL4.4012.114.2018.1.JKU Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS, Dyrektor KIS lub Organ) interpretował to zagadnienie w sposób przychylny dla podatników, że: „Z uwagi na fakt, że przedmiotem planowanej usługi jest wynajem loka-

lu mieszkalnego na rzecz Spółki, która udostępnia przedmiotowy lokal mieszkalny wyłącznie na cele mieszkaniowe dla pracowników, spełnione są wymienione wyżej przesłanki do zastosowania zwolnienia od podatku, przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy. Okoliczności tej nie zmienia fakt, że najem dokonany jest na rzecz Spółki prowadzącej działalność gospodarczą na własny rachunek. Istotny jest cel, na jaki lokal mieszkalny jest wynajmowany przez Wnioskodawcę – wynajmowany jest najemcy z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe (co wynika z zawartej umowy). Tak więc przedmiotem umowy będzie wynajem lokalu mieszkalnego wyłącznie na cele mieszkaniowe i zastosowanie znajdzie zwolnienie od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy.”[1].

Orzecznictwo sądów administracyjnych dostrzegało jednak różnicę między usługą o charakterze gospodarczym w stosunku do pośrednika, a usługą najmu mieszkaniowego świadczoną dalej na rzecz odbiorcy końcowego. W interpretacji ogólnej



MATEUSZ KRAWCZYŃSKI

Młodszy konsultant podatkowy

Russell Bedford

przytoczono fragment orzeczenia NSA z dnia 8 maja 2018 r., sygn. I FSK 1182/16: „Z treści powołanego wyżej przepisu jednoznacznie wynika, że zwolniona z opodatkowania jest usługa najmu „wyłącznie na cele mieszkaniowe”. Oznacza to, że z punktu widzenia zastosowania tego zwolnienia istotny jest sposób wykorzystywania nieruchomości przez najemcę (usługobiorcę), a zatem to najemca w wynajmowanym lokalu powinien realizować własne cele mieszkaniowe. Jedynie bowiem w takim przypadku uprawnione będzie stwierdzenie, że wynajmujący (usługobiorca) wynajął nieruchomość „wyłącznie na cele mieszkaniowe”. (...) W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażany jest pogląd, zgodnie z którym zwolnienie najmu lokali mieszkalnych ma charakter zwolnienia celowego, ukierunkowanego na ochronę, w aspekcie ekonomicznym, najemców lokali mieszkalnych faktycznie zaspokajających potrzeby mieszkaniowe poprzez tenże najem. Preferencją tą nie są natomiast objęte usługi wynajmu lokali mieszkalnych, których bezpośrednim celem nie jest

zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych najemcy, lecz realizacja przez niego celów gospodarczych, w tym zarobkowych (wyroki: z 3 sierpnia 2013 r. sygn. akt I FSK 1012/12, z 7 kwietnia 2016 r. sygn. akt I FSK 1963/14 oraz z 4 października 2017 r. sygn. akt I FSK 501/16; dostępne na <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Skład orzekający w niniejszej sprawie pogląd ten podziela". W konsekwencji stanowisko organów podatkowych uległo zmianie na negatywne – zob. np. interpretację podatkową Dyrektora KIS z dnia 7 marca 2019 r., sygn. 0115-KDIT-1-1.4012.61.2019.1.EA.

Jednocześnie, jeszcze w 2019 r. ponownie pojawiły się stanowiska korzystne dla podatników – przykładowo interpretacja podatkowa Dyrektora KIS z dnia 15 lipca 2019 r., sygn. 0115-KDIT-1-1.4012.327.2019.1.IK czy z dnia 1 sierpnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP-1-1.4012.314.2019.2.KOM.

Taki stan rzeczy utrzymywał się do czasu wydania interpretacji ogólnej – zob. np. interpretacje podatkowe Dyrektora KIS z dnia 29 grudnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP-1-1.4012.757.2020.1.MKA oraz z dnia 26 sierpnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT-1-3.4012.460.2021.2.KS[2].

Dwie odrębne usługi czy usługa kompleksowa?

Minister Finansów wydając interpretację ogólną, postanowił wyjaśnić wątpliwości na rzecz utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, stanowiącą wykładnię pro-fiskalną, a więc niekorzystną dla podatników. Elementem pozytywnym jest nato-

miast kwestia taka, że podatnicy wiedzą teraz jak fiskus ostatecznie ma traktować ww. przepis. Na sprawę można jednak spojrzeć dwojako – jako wyodrębnienie dwóch usług – pierwszej w stosunku do pośrednika i drugiej w zakresie mieszkańca albo jak na usługę kompleksową.

W wyroku z dnia 27 października 2005 r., sygn. C-41/04 w sprawie Levob Verzekeringen BV TSUE stwierdził, iż jeżeli dwie lub więcej niż dwie czynności (typu: dostawa towarów lub/i świadczenie usług) dokonane przez podatnika na rzecz nabywcy są tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku VAT (czyli albo dostawę określonego towaru, albo świadczenie konkretnej usługi) i to nawet wówczas, gdy następuje to za zapłatą dwóch lub wielu odrębnych cen.

Z tego wynika, że pomimo wyrażonej w przepisach Dyrektywy VAT zasady odrębności świadczenia usług (dostaw), reguły opodatkowania podatkiem VAT, w szczególności zaś jego funkcjonalność, nakazują łączne traktowanie dwóch (czy też większej ilości) usług/dostaw realizowanych na rzecz tego samego odbiorcy. Pod warunkiem, że obie (lub większa ich ilość) czynności pozostają ze sobą w ścisłym związku gospodarczym, przejawiającym się w tym, że ich niezależne traktowanie miałoby sztuczny charakter, jak również gdy jedna z realizowanych czynności stanowiłaby usługę pomocniczą względem drugiej, umożliwiając lepsze

jej wykorzystanie. Innymi słowy, o konieczności ujęcia dwóch lub kilku usług (dostaw) jako całości będzie decydował brak odrębności i niezależności poszczególnych czynności realizowanych w ramach jednej transakcji.

Zbliżona sytuacja w zakresie najmu krótkoterminowego

Sytuację komplikuje ponadto fakt, że Minister Finansów nie zdecydował się na uregulowanie zbliżonego zagadnienia. Otóż w przypadku, gdy spółka wynajmuje nieruchomość najpierw podmiotowi trzeciemu, który w następstwie świadczy usługi najmu krótkoterminowego dla odbiorcy końcowego (konsumenta), analogiczny problem pojawia się w odniesieniu do art. 43 ust. 20 ustawy o VAT. W tej materii nie było wątpliwości, że przedmiotowa transakcja powinna podlegać opodatkowaniu VAT – problematyczne okazało się czy zastosować podstawową czy preferencyjną stawkę VAT[3].

W tym zakresie również do przełomu 2019/2020 r. utrzymywała się korzystna dla podatników linia interpretacyjna, która ulegała zmianie. Negatywne stanowisko w tej materii utrzymuje się do dnia dzisiejszego. W interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2017 r., sygn. 3063-ILP-P1-1.4512.19.2017.3.MJ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, iż: „(...) stwierdzić należy, że czynność wynajmu lokalu przez Wnioskodawcę na rzecz najemcy na cele prowadzonej przez najemcę działalności gospodarczej w zakresie usług hotelowych, sklasyfikowana w grupowaniu PKWiU 55, tj. usługi związane z zakwaterowaniem - jest opodatkowana stawką po-

datku od towarów i usług w wysokości 8%". Tak więc, Dyrektor KIS potraktował dwie usługi jako jedno świadczenie kompleksowe.

W interpretacji podatkowej z dnia 1 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT-1-1.4012.849.2017.1.AJ Dyrektor KIS również wypowiedział się na korzyść podatnika. Co więcej, użył innej argumentacji, gdyż w tym wypadku przytoczył art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, a więc odniósł się do refakturowania. Przepis ten stanowi że: „W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

Argumentując swoje stanowisko Organ wyjaśnił, że: „Na tle przedstawionego opisu sprawy należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie znajdzie zastosowanie regulacja wynikająca z art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług. Czynności wykonywane przez Pośrednika na podstawie umowy o współpracy w celu krótkotrwałego zakwaterowania, prowadzą do wykonania usługi głównej, nie zmieniając przedmiotu czynności głównej jaką jest usługa najmu krótkoterminowego.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że rolą pośrednika - Spółki, której Wnioskodawca powierzył swoje apartamenty jest niejako zastąpienie jego w czynnościach związanych z wynajmem krótkoterminowym. Obecność pośrednika została podyktowana względami organizacyjnymi i jego rola ogranicza się niejako do zastąpienia właściciela nieruchomości w czynnościach związanych z wynajmem krót-

koterminowym. Wykonywane w umowie czynności pośrednik wykonuje na rachunek Wnioskodawcy, działając każdorazowo z jego upoważnienia i na jego rzecz. A zatem to Wnioskodawca będzie podmiotem, który będzie nabywał korzyści z prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie najmu lokali w celu krótkotrwałego zakwaterowania. Fakt, że Wnioskodawca sam nie uczestniczy bezpośrednio w kontaktach z klientami korzystającymi z krótkotrwałego zakwaterowania, a czyni to poprzez pośrednika nie wpływa na zmianę zakresu świadczonej usługi, która ciągle pozostaje usługą najmu krótkoterminowego.”

W tym kontekście należy przytoczyć także stanowisko negatywne zawarte w interpretacji podatkowej Dyrektora KIS z dnia 29 czerwca 2020 r. sygn. 0114-KDIP1-1.4012.191.2020.2.EW: „Świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz Operatora usługi wynajmu apartamentów nie będą mogły korzystać z preferencyjnej stawki 8% wskazanej w załączniku nr 3 poz. 163 do ustawy, gdyż zgodnie z opisem przedstawionym we wniosku, Wnioskodawca będzie dokonywał wynajmu nieruchomości na rzecz Operatora, który to następnie dokona wynajmu tych apartamentów na własny rachunek najemcom na cele krótkotrwałego zakwaterowania. Jako wynagrodzenie za usługę wynajmu apartamentów Wnioskodawca otrzyma od Operatora czynsz najmu uzgodniony na kwotę odpowiadającą 70% kwoty netto czynszu podnajmu, należnego Operatorowi od osób trzecich. Czynsz najmu rozliczany będzie na bazie miesięcznych kalendarzowych okresów rozliczeniowych. Rezerwacje będą rozliczane zgodnie z okresem

rozliczeniowym, w którym się kończą. Fakt wykorzystywania lokalu przez Operatora do czynności polegających na krótkotrwałym zakwaterowaniu nie powoduje, że Wnioskodawca świadczy również tego typu usługi.”

Podsumowując, można stwierdzić, że kwestia opodatkowania VAT usług najmu mieszkaniowego (lub analogicznie krótkoterminowego) przy wykorzystaniu pośrednika jest niejednoznaczna. Można ją rozumieć jako usługę odrębną o odmiennym charakterze (gospodarczym vs. mieszkaniowym) lub jako jedną usługę kompleksową mającą na względzie w głównej mierze odbiorcę końcowego. Nie trudno wyobrazić sobie bowiem sytuację, gdzie firma angażuje pośrednika w najem mieszkaniowy (lub krótkoterminowy), gdyż znajduje się on na miejscu i z tego względu może zapewnić sprawowanie lepszej kontroli nad danymi lokalami.

Minister Finansów mając w posiadaniu silny argument w postaci utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, postanowił przyjąć stanowisko pro fiskalne. Pozytywnym aspektem jest natomiast samo w sobie wydanie interpretacji ogólnej, która skutecznie zwiększa pewność stosowania prawa. Zastosowanie się do niej będzie miało walor ochronny na gruncie Ordynacji podatkowej – w szczególności w zakresie nieszkodzenia podatnikowi (art. 14k-14m OP). Wątpliwości nadal budzi jednak opisana wyżej kwestia stawki VAT w sferze najmu krótkoterminowego przy wykorzystaniu podmiotu trzeciego. Pozostaje mieć nadzieję, że ten aspekt również zostanie rozstrzygnięty w kolejnej interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Ceny transferowe – obowiązek dokumentacji dla „pośrednich” transakcji z rajami podatkowymi

Obowiązki dokumentacyjne w obecnym stanie prawnym wymagają sporządzenia dokumentacji TP nawet w przypadku, gdy nasz kontrahent zrobi zakupy w kraju wpisanym na listę rajów podatkowych. Podmioty zobowiązane do sporządzenia dokumentacji powinny już dziś wdrożyć procedurę podatkową mającą na celu udowodnienie dochowania procedur należytej staranności, w wyniku której obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych zostałby w sposób znaczący ograniczony.



PRZEMYSŁAW

KUJAWA

Dyrektor biura

Doradca podatkowy

Russell Bedford Bydgoszcz

Zgodnie z zapisami polskich ustaw o podatkach dochodowych podmioty powiązane nie są jedyną grupą podmiotów, na których ciąży obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych. Ustawy podatkowe wskazują dwie kolejne grupy podmiotów. Pierwsza grupa to podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł. Druga grupa podmiotów, zobowiązana do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych to podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Od nowego roku podatnicy ci mają obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych w przypadku dokonania przez nich transakcji innej niż kontrolowana:

- z podmiotami z „rajów podatkowych”, jeżeli jej wartość za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł,
- z podmiotem, których rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium „raju podatkowego” oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł.

Listę krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową określa rozporządzenie ministra finansów i na tej liście można znaleźć takie państwa jak Księstwo Andory, Księstwo Monako czy Hongkong. W tym miejscu należałoby się zastanowić jak interpretować zapis „jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową”. Ustawodawca w art. 23za ust.1b ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11o ust.1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje

w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustaleniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności. Analizując przepisy ustawy, można zastanowić się nad sytuacjami ocierającymi się o absurd. Wyobraźmy sobie taką sytuację. Prowadzisz spółkę z o.o. o profilu handlowym. Główne rynki zbytu to kraje UE i tylko z podmiotami z UE dokonujesz transakcji handlowych. Jednym z twoich odbiorców jest podmiot mający siedzibę na terytorium Niemiec. Wartość sprzedaży do tego podmiotu w każdym roku podatkowym przekracza 500 000 zł. Niemiecki podmiot to duża spółka, która w każdym roku najlepszym handlowcom sponsoruje wyjazd na wyścig formuły 1 do Monako. Łatwo wyobrazić sobie również podróż naszego kontrahenta samolotem z przesiadką w Hongkongu. W czasie oczekiwania na samolot kontrahent dokonuje transakcji, za które płaci kartą firmową. Zgodnie z przywołanymi regulacjami w obydwu przypadkach może powstać obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych. Aby uniknąć takiej sytuacji, zachęcamy do wprowadzenia procedur należytej staranności. Zachęcamy do kontaktu z naszymi biurami w Warszawie, Katowicach, Gdańsku i Bydgoszczy.

Klauzula GAAR nie może być rozpatrywana fragmentarycznie

Statystyki postępowań wskazują na to, że Fiskus zaczął stosować klauzulę GAAR, która od 2016 roku pozostawała uśpiona. Zapadły też pierwsze wyroki zaskarżające działania organów podatkowych.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR – *General Anti Avoidance Rule*) jest obecna w polskim systemie podatkowym od 15.07.2016 roku. Od początku budzi ona zastrzeżenia, między innymi dlatego, że opis samej czynności unikania opodatkowania jest zbyt szeroki i niedookreślony. Reguluje ją art. 1. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, który stwierdza, że jest to czynność, czy też zespół czynności, która jednocześnie jest dokonywana celem osiągnięcia korzyści podatkowej, a przy tym jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania podmiotu, który ją podejmuje, był sztuczny. Postępowanie wobec podatnika może być tu wszczynane z art. 303 Kodeksu postępowania karnego (KPK), mówiącego, że „jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia o przestępstwie postanowienie o wszczęciu śledztwa, w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną”, gdy tymczasem działania optymalizacyjne podmiotu nie mogą być uznane a priori za przestępstwo.

Przez cztery lata Fiskus nie sięgał po klauzulę, być może właśnie z powodu zbyt nieprecyzyjnego prawa, które GAAR implementowało. W obliczu pandemii pojawiła się potrzeba sięgnięcia do portfeli podatników, co ma odzwierciedlenie w tym, że do września 2020 roku uruchomiono aż 20 postępowań, z kolei w 3 kwartale 2021 roku było to już 25 spraw.

Jak było do przewidzenia, w odpowiedzi podatnicy ruszyli do sądów i już zapadły pierwsze wyroki dotyczące bezprawnego wykorzystania GAAR przez Fiskus. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł w dwóch połączonych sprawach o sygn. akt III SA/Wa 1247/21, III SA/Wa 1248/21, w których zaskarżone decyzje organu podatkowego zostały uchylone. Sąd, po konsultacji z Radą ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, uznał, że Fiskus nie mógł ocenić zasadności wybranych działań optymalizacyjnych, biorąc pod uwagę jedynie ich fragment. Każdorazowo należy je ocenić w szerszym kontekście, biorąc pod uwagę czynniki ekonomiczne i gospodarcze.

Jak było do przewidzenia, w odpowiedzi podatnicy ruszyli do sądów i już zapadły pierwsze wyroki dotyczące bezprawnego wykorzystania GAAR przez Fiskus

KATARZYNA
KOŁBUŚ

Redaktor Prowadzący
Russell Bedford

REKOMPENSATY FINANSOWE NA RZECZ KONTRAHENTÓW MOŻNA WRZUCAĆ W KOSZTY

RAFAŁ DĄBROWSKI

Dyrektor działu podatków

Doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny

Russell Bedford



Wnioskodawca, który wystąpił o interpretację, należy do grupy podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, działających w Polsce w łańcuchu wartości obejmującym produkcję i dystrybucję żywności pochodzenia zwierzęcego (dalej: „Grupa X”). Grupa X. należy do Grupy Y., Inc. (z siedzibą w...), będącej jednym z największych światowych producentów wieprzowiny, której głównym udziałowcem jest Z. notowana na giełdzie w Hongkongu. Spółka w zakresie swej działalności zawiera z zewnętrznymi usługodawcami (dalej: „Usługodawcy”) umowy na świadczenie usług dotyczących produkcji mięsnej. W umowach określone są wzajemne zobowiązania stron, a szczegółowy zakres usług jest każdorazowo wskazywany w przekazywanych Usługodawcom zleceniach produkcyjnych. Usługi świadczone są bezpośrednio na rzecz Oddziałów Spółki. W celu zapobiegania rozpowszechnianiu się wirusa SARS CoV-2, Spółka podjęła decyzję o ograniczeniach w procesie produkcji. W związku z przedmiotowymi ograniczeniami Usługodawcy utracili możliwość częściowej realizacji usług w oczekiwanych, zabudżetowanych przez nich wartościach, do których dostosowali swoje możliwości organizacyjne.

W związku z tym, w wyniku negocjacji z Usługodawcami, uzgodniono warunki wypłaty rekompensaty finansowej, mającej zminimalizować negatywne konsekwencje wskazanych wyżej ograniczeń, wpływające na wzajemną współpracę z Usługodawcami. Zawarte w związku z przedmiotowymi uzgodnieniami porozumienia (dalej: „Porozumienia”) zakładają, że Spółka zapłaci Usługodawcy rekompensatę finansową za dany miesiąc, w którym utracił on możliwość częściowej realizacji usług. Kwota rekompensaty finansowej jest wyliczana na podstawie planowanych ilości czynności procesu technologicznego do wykonania przez Usługodawcę lub na podstawie średniego dziennego wynagrodzenia Usługodawcy, osiągniętego w miesiącu, w którym doszło do zawarcia Porozumienia oraz zasad rozliczania usług wynikających z zawartych umów. Porozumienia zakładają również, że kwota rekompensaty wyczerpie wszelkie roszczenia Usługodawcy wobec Spółki z tytułu utraty możliwości częściowej realizacji usług.

Spółka przy tym pragnie podkreślić fakt, że Usługodawcy są w praktyce jednymi z głównych partnerów biznesowych Spółki, a Spółce zależy aby mieć nie-

przerwaną możliwość korzystania z ich profesjonalnych usług. Usługodawcy świadczą bowiem wysoko wyspecjalizowane usługi w zakresie produkcji mięsnej, a wykonanie czynności objętych świadczonymi usługami nie byłoby możliwe za pomocą zasobów wewnętrznych Spółki. Spółce zależy zatem na utrzymaniu pozytywnie ocenianej współpracy z Usługodawcami, którzy, dzięki otrzymanej rekompensacie, będą mogli utrzymać własne zdolności produkcyjne na poziomie zapewniającym - po wznowieniu przez Spółkę procesu produkcji w pełnym zakresie - realizację zamierzonych celów produkcyjnych.

W świetle powyższego, po stronie Spółki powstały wątpliwości dotyczące kwalifikacji na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych rekompensat finansowych wypłacanych Usługodawcom, mających zminimalizować negatywne konsekwencje wprowadzonych przez Spółkę ograniczeń w procesie produkcji.

Wnioskodawca pismem z 22 lipca 2021 r. doprecyzował przedstawiony we wniosku stan faktyczny i zdarzenie przysługujące, że usługodawcy, z którymi Wnioskodawca zawiera umowy o świadczenie usług oraz Porozumienia,



Wątpliwości rozwiąła interpretacja Dyrektora KIS, który stwierdził, że każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej, przy czym w tym konkretnym przypadku i analogicznych, można stwierdzić, że rekompensaty z tytułu ograniczenia produkcji, wymuszonego pandemią, mogą być uznane za koszty

w ramach których wypłata rekompensaty finansowej mającej zminimalizować negatywne konsekwencje ograniczenia przez Wnioskodawcę produkcji, nie spełniają definicji podmiotów powiązanych z Wnioskodawcą w rozumieniu przepisu art. 11a ust. 1 pkt 4a ustawy CIT.

Ponadto wyjaśnia, że roszczenia Usługodawców wobec Wnioskodawcy z tytułu utraty możliwości częściowej realizacji usług, które w wyniku zawarcia Porozumienia i wypłaty rekompensaty zostaną wyczerpane, nie wynikają wprost z zawartych wcześniej umów z Usługodawcami o świadczenie usług dotyczących produkcji mięsnej. Jednakże należy mieć na uwadze, że w związku z wprowadzonymi przez Spółkę w celu zapobiegania rozpowszechniania się wirusa SARS CoV-2 ograniczeniami w procesie produkcji, Usługodawcy utracili możliwość częściowej realizacji usług wynikających z zawartych z nimi umów w oczekiwanych, zabudżetowanych przez nich wartościach, do których dostosowali swoje możliwości organizacyjne. W związku z tym, w wyniku negocjacji z Usługodawcami, uzgodniono warunki wypłaty rekompensaty finansowej, mającej zminimalizować negatywne konsekwencje wskazanych wyżej ograniczeń. Usługodawcy, dzięki otrzymanej rekompensacie,

mogli bowiem utrzymać własne zdolności produkcyjne na poziomie zapewniającym - po wznowieniu przez Spółkę procesu produkcji w pełnym zakresie - realizację zamierzonych celów produkcyjnych, prowadzące z kolei do realizacji zaplanowanego poziomu sprzedaży wyprodukowanych wyrobów oraz osiągnięcia zakładanego przychodu.

Wsparcie dla usługodawców zapewniło w konsekwencji szybkość powrotu do standardowej działalności, tj. dzięki utrzymaniu własnych zdolności produkcyjnych, usługodawcy mogli niezwłocznie przystąpić do współpracy ze Spółką tuż po ustaniu przeszkód wynikających z epidemii koronawirusa. Tym samym Spółka zachowała możliwość zabezpieczenia źródła przychodu i mogła niezwłocznie przystąpić do wznowienia procesu produkcji na pożądanym poziomie produkcyjnym, co w konsekwencji wygenerowało przychody z tytułu sprzedaży produktów, nie będąc przy tym ograniczoną poprzez brak dostępności usługodawców, którzy zapewniają niezbędne wsparcie procesów produkcyjnych. Z ekonomicznego punktu widzenia, działania podjęte przez Spółkę należy zatem uznać za racjonalne i nastawione na maksymalizowanie realizowanego procesu produkcyjnego, a co za

tym idzie osiąganego przychodu. Podstawą prawną do wypłacania ustalonych rekompensat są zawierane z Usługodawcami Porozumienia.

W świetle powyższego, po stronie Spółki powstały wątpliwości dotyczące kwalifikacji na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych rekompensat finansowych wypłacanych Usługodawcom, mających zminimalizować negatywne konsekwencje wprowadzonych przez Spółkę ograniczeń w procesie produkcji. Wątpliwości rozwiąła interpretacja Dyrektora KIS, który stwierdził, że każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej, przy czym w tym konkretnym przypadku i analogicznych, można stwierdzić, że rekompensaty z tytułu ograniczenia produkcji, wymuszonego pandemią, mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami. Zostało też wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet pomimo tego, że z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty, a zatem można je zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Nowe obowiązki AML od 31 października 2021 r.

W dniu 31 października 2021 r. weszła w życie druga część nowelizacji ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Wprowadzone zmiany stanowią implementację do polskiego porządku prawnego Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 30 maja 2018r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2015/849 w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu oraz zmieniającą dyrektywę 2009/138/WE i 2013/36/ UE (dalej jako V Dyrektywa AML).

ERNEST BUCIOR

Radca prawny

Russell Bedford

Celem ustawy nowelizującej, w zakresie który obowiązuje od 31 października br., jest wprowadzenie do działalności przedsiębiorców obowiązków, które mają uszczelnić system przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.

Pierwszą zmianą wartą omówienia jest rozszerzenie katalogu podmiotów podlegających wpisowi do Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych. Dotychczas wpisywani podlegali: spółki jawne, spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne, spółki akcyjne z wyjątkiem spółek publicznych. Nowelizacja rozszerzyła ten katalog o następujące podmioty:

- trusty, których powiernicy lub osoby zajmujące stanowiska równoważne: a) mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce, b) nawiązują stosunki gospodarcze lub nabywają nieruchomości w Polsce w imieniu lub na rzecz trustu,
- spółki partnerskie,

- europejskie zgrupowania interesów gospodarczych,
- spółki europejskie,
- spółdzielnie,
- spółdzielnie europejskie,
- stowarzyszenia podlegające wpisowi do KRS
- fundacje.

Należy wskazać, że powyższe podmioty które wykonywały działalność jeszcze przed 31 października 2021 r., mają czas na złożenie zgłoszenia do CRBR do dnia 31 stycznia 2022 r. Nowo utworzone podmioty, tj. po 31 października 2021 r., mają obowiązek złożenia zgłoszenia do CRBR w terminie 7 dni roboczych od dnia wpisania danego podmiotu do Krajowego Rejestru Sądowego. Za niezłożenie zgłoszenia w terminie podmiot ten może zostać ukarany karą finansową w wysokości do 1.000.000. zł.

W celu ułatwienia podmiotom ujawniającym w CRBR informację o beneficjentach rzeczywistych wprowadzono obowiązek współdziałania podmiotu ujawniającego z bene-

ficjentem rzeczywistym. Podmiot ujawniający w CRBR może odąd żądać od beneficjenta rzeczywistego udostępnienia wszystkich niezbędnych danych o beneficjencie rzeczywistym. W przypadku braku przekazania tych danych beneficjent rzeczywisty może zostać ukarany karą pieniężną w wysokości 50.000 zł.

Ponadto od 31 października 2021 r. prawidłowość wpisu w CRBR będzie podlegać kontroli. W pierwszej kolejności to instytucja obowiązana ma obowiązek weryfikacji danych zamieszczonych w rejestrze klienta, a następnie odnotowywania wszelkich rozbieżności pomiędzy danymi w CRBR a ustalonymi przez nią informacjami o beneficjencie rzeczywistym swojego klienta.

Następnie odnotowane rozbieżności instytucja obowiązana musi zgłosić Ministrowi Finansów, który będzie mógł w takiej sprawie wszcząć postępowanie wyjaśniające, mające ustalić czy informacje zamieszczone w CRBR są prawidłowe oraz aktualne. W przypadku dostrzeżenia nieprawidłowości Minister Finansów może sprostować te dane z urzędu,



Każdorazowa weryfikacja danych zamieszczonych przez klientów instytucji obowiązanych stanowi dodatkowe uszczelnienie systemu przeciwdziałania prania pieniędzy i finansowania terroryzmu.

a za fakt wskazania beneficjenta rzeczywistego niezgodnie ze stanem faktycznym może ukarać podmiot zamieszczający dane karą finansową w wysokości 1.000.000 zł.

Powyższe oznacza, że na instytucje obowiązane został przerzuty obowiązek weryfikowania prawidłowości danych zamieszczanych przez swoich klientów, co de facto oznacza że instytucje obowiązane są niejako organem kontrolnym I stopnia w stosunku do Ministra Finansów.

Każdorazowa weryfikacja danych zamieszczonych przez klientów instytucji obowiązanych stanowi dodatkowe uszczelnienie systemu przeciwdziałania prania pieniędzy i finansowania terroryzmu.

Dla instytucji obowiązanych dodatkowy obowiązek może wiązać się jednak dużą trudnością, ponieważ weryfikacja danych beneficjenta rzeczywistego niekiedy wymaga dokładnego prześledzenia struktury stosunków wewnętrznych swoich klientów.

Ważną zmianą jest również rozszerzenie kary za brak aktualizacji danych w CRBR. Dotychczas podmioty zobowiązane do zgłoszenia informacji o beneficjentach rzeczywistych mogły zostać ukarane karą w wysokości 1.000.000 zł za brak zgłoszenia, nowelizacja natomiast rozszerza tą karę również za brak aktualizacji danych w CRBR.

Nowelizacja wprowadziła zmiany również w zakresie środków bezpieczeństwa finansowego stosowanych przez instytucje obowiązane. Zgodnie z nowymi przepisami instytucja obowiązana powinna stosować środki bezpieczeństwa finansowego w przypadku zmiany danych podmiotu lub jego beneficjenta, a także gdy instytucja obowiązana na podstawie przepisów prawa jest w ciągu danego roku zobowiązana do skontaktowania się z klientem w celu weryfikacji informacji dotyczących jego beneficjentów rzeczywistych.

Obowiązek taki wynika między innymi z przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Prawo zagraniczne: FinCEN prosi banki o obserwowanie transakcji związanych z przestępstwami przeciwko środowisku

FinCEN, Financial Crimes Enforcement, biuro Departamentu Skarbu USA stworzone z misją ochrony systemu finansowego przed nielegalnym wykorzystaniem i celem zwalczania prania pieniędzy oraz promowania bezpieczeństwa narodowego, ma zająć się także przestępstwami przeciwko środowisku, co odzwierciedla rządowe dążenia administracji Prezydenta Bidena do złagodzenia przyczyn zmian klimatycznych.

KATARZYNA KOŁBUŚ

Redaktor prowadzący
Russell Bedford

Świat nielegalnego pozyskiwania drewna może wydawać się odległy od dobrze oświetlonych biur głównych centrów finansowych USA, ale rząd ma nadzieję, że bankierzy mogą odegrać rolę w powstrzymaniu tego rodzaju przestępstw. Organ nadzoru Departamentu Skarbu USA ds. przeciwdziałania praniu pieniędzy wydał pierwsze w historii zalecenie dotyczące przestępstw przeciwko środowisku, prosząc banki i inne instytucje finansowe o zwrócenie szczególnej uwagi na transakcje, mogące być powiązane z działalnością, która według agencji przyczynia się do zmian klimatycznych i utraty bioróżnorodności.

Według FinCEN przestępstwa przeciwko środowisku zajmują trzecie miejsce pod względem wielkości nielegalnej działalności na świecie, generując szacunkowe zyski w wysokości setek miliardów. Biuro Skarbu, Financial Crimes

Enforcement Network, jest zarówno regulatorem, jak i zbieraczem wywiadu finansowego, którego misją jest zatrzymanie przepływu pieniędzy związanych z działalnością przestępczą. Chociaż agencja tradycyjnie koncentruje się na przestępstwach takich jak terroryzm, korupcja i handel narkotykami, nowy nacisk ma kłaść na przestępstwa przeciwko środowisku. Zgodnie z amerykańskimi przepisami dotyczącymi przeciwdziałania praniu pieniędzy, instytucje finansowe są zobowiązane do sprawdzania klientów i przekazów pieniężnych pod kątem podejrzanych działań oraz powiadamiania FinCEN o wszelkich wykrytych przez siebie nieprawidłowościach. Agencja poprosiła banki o złożenie raportu, gdy natkną się na transakcję, która może być powiązana z taką działalnością. Rodzaje przestępstw przeciwko środowisku, które agencja chce monitorować, obejmują handel dziką fauną i florą; nielegalne pozyskiwanie drewna, wydobywanie ropy naftowej oraz handel odpadami i substancjami niebezpiecznymi.

FinCEN powiedział, że jednym z powodów priorytetowego traktowania tego rodzaju działań jest to, że przestępstwa przeciwko środowisku są często powiązane z korupcją i międzynarodowymi organizacjami przestępczymi. Oba są priorytetami, które FinCEN określił w czerwcu jako obszary, na których banki powinny skoncentrować swoje zasoby w zakresie zgodności. Doradca instruuje banki, co powinny umieszczać w swoich raportach o podejrzanym działaniu, zwracając uwagę FinCEN na potencjalny przypadek przestępstwa przeciwko środowisku. Wyartykułowanie bardziej szczegółowych priorytetów dotyczących przestępczości finansowej było częścią rozległej ustawy o reformie przeciwdziałania praniu pieniędzy, przyjętej przez Kongres na początku tego roku. W ramach ustawodawstwa FinCEN pracuje również nad stworzeniem pierwszej amerykańskiej bazy danych o beneficjentach rzeczywistych, która, jak mają nadzieję prawodawcy, pomoże zapobiec wykorzystywaniu firm-przykrywek do ukrywania nielegalnych pieniędzy.



C&C CHAKOWSKI & CISZEK

Niemiecki rynek pracy 2021

Zatrudnianie i delegowanie



Dostęp dla obywateli
państw spoza UE i EOG



Regulacje prawne
i praktyka



Nowe możliwości i zagrożenia
w dobie COVID-19

Więcej na naszych szkoleniach

www.cc.info.pl/szkolenia/eventy

+48 728 275 168



**GERMAN
DESK**

www.russellbedford.pl

www.rbakademia.pl

Biuro Warszawa

ul. Marynarska 11
02-674 Warszawa
T: 22 299 01 00
F: 22 427 44 02
E: office@russellbedford.pl

Biuro Katowice

ul. Lompy 14 lok. 410
40-040 Katowice
T: 32 731 34 20
F: 32 731 34 21
E: katowice@russellbedford.pl

Biuro Kraków

ul. Rondo Mogiłskie 1
31-516 Kraków
T: 12 307 40 90
F: 22 427 44 02
krakow@russellbedford.pl