



Frontiers in tax

Edycja polska

Wrzesień 2019

W tym numerze:

- Objasnienia Ministra Finansów – czy usunęły wątpliwości związane z rewolucją w podatku u źródła?
- Nowe zasady WHT – uwagi praktyczne
- Mandatory Disclosure Rules (MDR): nowe obowiązki i wiele wątpliwości
- Limitowanie kosztów podatkowych w usługach niematerialnych – aktualne trendy w interpretacjach i orzecznictwie
- Konwencja MLI – wybrane aspekty po dwóch latach od podpisania
- Kalkulacja limitu kosztów finansowania dłużnego zgodnie z art. 15c ustawy o CIT w praktyce – co zmieniają najnowsze wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych?
- Korekty cen transferowych w grupach kapitałowych – źródło kolejnych wyzwań dla podatników
- Wątpliwości w zakresie kwalifikacji na gruncie podatku u źródła świadczeń wypłacanych na rzecz nierezydentów

KPMG.pl



Wstęp

5

Objaśnienia Ministra Finansów – czy usunęły wątpliwości związane z rewolucją w podatku u źródła?

6

Nowe zasady WHT – uwagi praktyczne

10

Mandatory Disclosure Rules (MDR): nowe obowiązki i wiele wątpliwości

15

Limitowanie kosztów podatkowych w usługach niematerialnych – aktualne trendy w interpretacjach i orzecznictwie

18

Konwencja MLI – wybrane aspekty po dwóch latach od podpisania

23

Kalkulacja limitu kosztów finansowania dłużnego zgodnie z art. 15c ustawy o CIT w praktyce – co zmieniają najnowsze wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych?

26

Korekty cen transferowych w grupach kapitałowych – źródło kolejnych wyzwań dla podatników

30

Wątpliwości w zakresie kwalifikacji na gruncie podatku u źródła świadczeń wypłacanych na rzecz nierezydentów

34

Publikacje KPMG

38

Kontakt

39

Wstęp



Michał Niżnik

Partner w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Marcin Rudnicki

Partner w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Karolina Dębska

Dyrektor w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Sabina Samplawska

Dyrektor w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

Ostatnie lata to okres wielu istotnych zmian w prawie podatkowym. Większość z nich nakierowana jest na uszczelnianie systemu podatkowego, będąc przy tym bardzo mocno osadzona w kontekście międzynarodowym. Nowe przepisy to efekt wdrażania dyrektyw unijnych (ATAD, DAC6), zaleceń OECD (BEPS, MLI) oraz kopiowania rozwiązań, które sprawdzają się w innych krajach (JPK, horyzontalny monitoring).

Dynamika dyskusji o prawie podatkowym czy obowiązkach raportowania w Europie jest obecnie bardzo duża, a polski ustawodawca niejednokrotnie pokazał, że chce i potrafi zmiany wprowadzać szybko – nieraz przed wymaganym terminem, jak miało to miejsce w przypadku raportowania schematów podatkowych. Polscy podatnicy i doradcy podatkowi stają się swoistymi „pionierami” funkcjonowania nowych obowiązków, a polskie – podkreślmy nietatwe – doświadczenia są z uwagą obserwowane przez inne kraje. Najnowsze prace Ministerstwa Finansów koncentrują się na wprowadzeniu mechanizmów rozwiązywania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania.

Międzynarodowe prawo podatkowe zyskuje większy niż kiedykolwiek wcześniej wpływ na rozliczenia podatników i ich obowiązki raportowania.

W tym roku najbardziej skomplikowane zmiany i obowiązki wprowadzono w zakresie podatku u źródła oraz raportowania schematów podatkowych.

Jednakże duża część zmian podatkowych jeszcze z 2018 roku nadal pozostaje źródłem wielu wątpliwości podatników i sporów z organami skarbowymi, rozpatrywanych obecnie przez sądy administracyjne. Przykładem tego są chociażby ograniczenia w odliczaniu kosztów usług niematerialnych i kosztów finansowania dłużnego.

Jak pokazuje doświadczenie, wątpliwości co do zasad stosowania nowych regulacji mają nie tylko doradcy podatkowi, ale niestety także same organy podatkowe. W rezultacie wielu podatników działa w warunkach niepewności, bazując często wyłącznie na intuicji w interpretacji wprowadzanych w pośpiechu przepisów. Podatnicy zmuszeni są przyjmować podejście ostrożnościowe, często nadgorliwie i wykraczające ponad faktyczny zakres ich obowiązków, wychodząc z założenia, że lepiej jest zrobić „za dużo” niż ponieść poważne konsekwencje. Widać to szczególnie na gruncie przepisów MDR, gdzie przy niejasnych wytycznych organów skarbowych i przy dotkliwych sankcjach, niektóre podmioty decydują się na raportowanie transakcji, które nie spełniają ku temu przesłanek.

Zapraszamy Państwa do lektury niniejszego wydania *Frontiers in Tax*, w którym omawiamy wybrane zagadnienia praktyczne i przedstawiamy aktualne trendy w podejściu do interpretacji przepisów zarówno organów podatkowych, jaki i sądów administracyjnych.



Objaśnienia Ministra Finansów – czy usunęły wątpliwości związane z rewolucją w podatku u źródła?

19 czerwca 2019 r. Minister Finansów opublikował długo oczekiwany przez podatników Projekt objaśnień nowych zasad poboru podatku u źródła („Objaśnienia”). Objasnienia odnoszą się m.in. do szczególnie kontrowersyjnych pojęć, takich jak „rzeczywisty właściciel” (ang. *beneficial owner*) oraz „należyta staranność”.





Rzeczywisty właściciel

Objaśnienia odwołują się do jednego z głównych celów klauzuli rzeczywistego właściciela, czyli ograniczenia zjawiska „kupczenia” umowami (ang. *treaty shopping*). Stanowi ono nadużycie na gruncie polskiego prawa, gdyż korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania („UPO”) lub dyrektyw powinny przysługiwać wyłącznie podatnikom (rzeczywistym właścicielom). Statusu takiego, wedle stanowiska wyrażonego w Objasnieniach, nie posiadają podmioty pośredniczące, których rola ogranicza się do przekazywania otrzymywanych należności. Aby zapobiec tego typu praktykom, Objasnienia wskazują, że badanie u odbiorcy statusu rzeczywistego właściciela powinno mieć miejsce w przypadku wszystkich UPO, również tych niezawierających tej klauzuli. W pierwszym kroku należy bowiem ustalić osobę podatnika, czyli podmiot, który faktycznie osiąga przychód, a dopiero potem sięgać do właściwej UPO. Poparcia dla tej tezy Minister Finansów upatruje w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanych na gruncie *cash pooling*.¹

Na korzyść podatników może natomiast działać potwierdzenie przez Objasnienia koncepcji *look through*, czyli zasadności stosowania UPO pomiędzy Polską a państwem rezydencji podatnika (rzeczywistego właściciela) w sytuacji, w której korzyści umowne nie przysługują podmiotowi, który był

bezpośrednim odbiorcą płatności z Polski.

Objaśnienia mogą usatysfakcjonować przedsiębiorców dokonujących wypłat na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi. Objasnienia potwierdzają, że powinny one co do zasady być traktowane jako rzeczywisci właściciele otrzymanych należności.

Rzeczywista działalność gospodarcza

Przy omawianiu tego elementu definicji rzeczywistego właściciela Objasnienia wprowadzają pojęcie „substratu majątkowo-osobowego”. Samego pojęcia nie tłumaczą dokładnie, ale nawiązują do podobnych koncepcji opartych na substancji biznesowej wypracowanych w praktyce prawa międzynarodowego (np. w Raporcie BEPS, Działanie 5 i 6) oraz najnowszym orzecznictwie TSUE.²

Objaśnienia starają się podejść do przesłanek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej praktycznie. Wynika z nich bowiem, że kryteria mogą być zarówno uniwersalne (np. istnienie struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych), jak i indywidualizowane, uzależnione od rodzaju działalności danego podmiotu. Objasnienia dają też wskazówki w zakresie braku spełnienia omawianego warunku przez określone typy podmiotów. Dotyczy to np.:

- holdingów: na brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej mogą wskazywać np. minimalny substrat majątkowo-osobowy, wynagradzanie pracowników zbyt nisko w stosunku do ich zadań polegających na zarządzaniu mającem znaczną wartość portfelem aktywów lub istnienie wewnątrzgrupowych przepływów finansowych, których przedmiotem jest wytransferowanie dochodów ze spółki operacyjnej do holdingu w celu uniknięcia lub zmniejszenia obciążenia podatkowego;
- centrów usług wspólnych: aby stwierdzić rzeczywistą działalność gospodarczą, działalność takiego centrum nie może ograniczać się do matematycznego podziału kosztów nabytych świadczeń na podmioty korzystające z usług centrum.

Wskazówki zawarte w Objasnieniach pozostają zatem na bardzo dużym poziomie ogólności. Ocena jakie konkretnie kryteria zastosować w danej sprawie i w jaki sposób wykazać ich spełnienie pozostawiona zostaje samym podatnikom.

Należyta staranność

Na uznanie zasługuje próba racjonalnego podejścia do problemu i wskazania, że przy ocenie dochowania należytej staranności należy uwzględnić np. to czy płatnik jest powiązany z odbiorcą należności i czy faktycznie

¹Wyrok NSA z 20 października 2017, sygn. II FSK 2594/15; wyrok NSA z 26 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1674/16; wyrok NSA z 30 listopada 2016 r., sygn. II FSK 3107/14; wyrok NSA z 18 marca 2016 r., sygn. II FSK 82/14.

²Wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Denmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134, pkt 90.



Stwierdzenie zawarte w Objasnieniach, że organy podatkowe powinny stosować przepisy z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatników wydaje się optymistycznie, lecz wielu z nich zamiast tej elastyczności wolałoby pewność procedur, które powinni zastosować, by uchronić się przed odpowiedzialnością.



jest w stanie uzyskać od niego informacje. Oznacza to oczywiście, że wyższe standardy należytej staranności powinny być stosowane pomiędzy podmiotami powiązanymi. Wymagany standard zależy również od wartości płatności – podejmowanie przez płatników dodatkowych czynności sprawdzających odbiorcę uzasadnione jest zwłaszcza w sytuacji, w której płatności na rzecz danego podatnika opiewają w roku podatkowym na „wiele setek tysięcy złotych”.

Objaśnienia wskazują przykładowe pytania, które mogą być zadane kontrahentowi w procesie dochowywania należytej staranności. Pozycję płatnika może wzmocnić potwierdzenie odpowiedzi na każde z tych pytań odpowiednimi dokumentami, w tym pozyskanymi z publicznie dostępnych źródeł (prasa branżowa, bazy danych). Objasnienia wskazują też dodatkowo na możliwość zabezpieczenia płatnika poprzez raport niezależnego audytora lub doradcy podatkowego w zakresie działalności odbiorcy.

Stwierdzenie zawarte w Objasnieniach, że organy podatkowe powinny stosować przepisy z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatników wydaje się optymistycznie, lecz wielu z nich zamiast tej elastyczności wolałoby pewność procedur, które powinni zastosować, by uchronić się przed odpowiedzialnością.

Wątpliwości, na które Objasnienia nie odpowiadają teoretycznie będą mogły być rozstrzygnięte z inicjatywy podatników, poprzez wiążące interpretacje podatkowe. Nie dotyczy to jednak pytań o przesłanki rzeczywistego właściciela, gdyż droga ta została zamknięta podatnikom od 1 stycznia 2019 r. poprzez nowelizację art. 14b Ordynacji podatkowej. W praktyce uzyskanie potwierdzenia prawidłowego sposobu działania może okazać się trudne. Szczególnie jeśli – podobnie jak w przypadku wniosków o interpretacje podatkowe przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (MDR) – organy będą odmawiać ich wydania.

Podsumowanie

Pomimo wyrażenia w Objasnieniach intencji, by nowe przepisy nie były interpretowane jako krępujące uczciwych podatników, w praktyce wprowadzają one znaczne obciążenia dla płatników dokonujących transgranicznych płatności. Objasnienia w dużej mierze tłumaczą raczej potrzebę wprowadzenia nowych przepisów niż dają konkretne wskazówki jak je stosować. Pozostawiają również wiele nierozwiązanych problemów praktycznych, wśród których można wymienić m.in.: czy koncepcja *look through* znajdzie zastosowanie, gdy preferencje podatkowe zależą od występowania bezpośrednich powiązań kapitałowych? Jak często

należy dokonywać weryfikacji odbiorcy, która łączy się z koniecznością zbierania licznych informacji i dokumentów? Jakie dokumenty powinny być załączone do wniosku o wydanie opinii potwierdzającej zwolnienie z podatku u źródła?

Można mieć nadzieję, że przynajmniej niektóre z tych kwestii zostaną zaadresowane w finalnej wersji Objasnień.



Katarzyna Trzópek
menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Maciej Synowicz
starszy konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Nowe zasady WHT – uwagi praktyczne

Z dniem 1 stycznia 2019 r. do polskiej ustawy o CIT wprowadzone zostały znowelizowane przepisy dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („podatek u źródła”, „WHT”). Wejście w życie przepisów dotyczących zasad poboru podatku u źródła zostało w ciągu bieżącego roku jednak dwukrotnie odroczone przez Ministerstwo Finansów. Poniżej wskazujemy najczęstsze trudności z praktyczną interpretacją przepisów, które weszły w życie i tych, które nadal znajdują się w okresie swojego *vacatio legis*.



Brak precyzyjnych kryteriów spełnienia wymogu należytej staranności

Wśród regulacji, które już zaczęły obowiązywać znalazł się wymóg zachowania należytej staranności przez płatnika przy określeniu możliwości zastosowania obniżonej stawki lub zwolnienia przy wypłatach objętych podatkiem u źródła. Regulacje nie określają niestety co należyta staranność ma konkretnie oznaczać. Próba wyjaśnienia tego pojęcia przez Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień podatkowych nie dała odpowiedzi na pytanie, jakie kroki ma podjąć płatnik. Wprowadzono kolejny niedookreślony termin, którego interpretacja de facto pozostawiona będzie sądom. Jeśli precyzyjne określenie obowiązków okazało się niemożliwe dla legislatora, to tym bardziej jest ono trudne dla samego podatnika.

Praktyczne trudności związane ze złożeniem wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia

Jednym ze sposobów na uniknięcie konieczności pobrania przez płatnika podatku u źródła w odniesieniu do niektórych płatności (np. dywidend czy odsetek) jest uzyskanie opinii o stosowaniu zwolnienia.

Wniosek o taką opinię może być złożony zarówno przez podatnika, jak i przez płatnika (w przypadku kiedy to sam płatnik ponosi ciężar ekonomiczny podatku WHT). W przypadku składania wniosku przez podatników należy mieć na uwadze, że będą to m.in. zagraniczne podmioty, na rzecz których wypłacana jest dana należność.

Pierwszą przeszkodą dla takiego podatnika może być wypełnienie elektronicznego formularza WH-WOZ (wniosek o wydanie opinii musi zostać złożony w formie elektronicznej). Formularz ten wymaga podania polskiego numeru identyfikacji podatkowej podatnika (NIP). Natomiast takie podmioty zagraniczne zazwyczaj nie posiadają polskiego numeru NIP, jeśli nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej w Polsce. Konieczne będzie zatem

wystąpienie z wnioskiem o nadanie numeru NIP jeszcze przed złożeniem samego wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia.

Wyzwaniem dla podatników jest również zebranie odpowiedniej dokumentacji, która potwierdzi, że zagraniczny podmiot posiada substancję biznesową oraz status rzeczywistego właściciela (beneficjenta) należności. Ustawa o CIT nie przewiduje bowiem zamkniętej listy dokumentów, które powinny być załączone do wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, takich wytycznych nie zawarto też w projekcie objaśnień podatkowych wydanych przez Ministerstwo Finansów. Podatnik musi zatem sam zdecydować, które dokumenty przedłożyć przy wniosku i jakie dokumenty musi posiadać, aby potwierdzić swój status tzw. *beneficial owner*.

Brak rozwiązania problemu identyfikacji rzeczywistego właściciela odsetek w *cashpoolingu*

Systemy *cashpoolingu* służą ekonomicznej optymalizacji wykorzystania środków finansowych posiadanych w grupie podmiotów.

Dotychczasowe podejście władz skarbowych, które z reguły odmawiają

tzw. *pool leaderowi* ochrony wynikającej z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwagi na brak statusu rzeczywistego właściciela prowadzi do praktycznego zmniejszenia efektywności tych systemów. W praktyce bowiem, w większości systemów *cashpoolingu*, niemożliwym jest precyzyjne ustalenie, kto jest właścicielem środków, z których korzysta podmiot wymagający finansowania.

Warto w tym miejscu przypomnieć, iż klauzula *beneficial owner* powinna służyć zapobieganiu unikania opodatkowania. Można sobie wyobrazić jej zastosowanie odnośnie systemu *cashpoolingu* w przypadku, gdyby na *pool leadera* wyznaczany był podmiot z siedzibą w szczególnie uprzywilejowanej jurysdykcji podatkowej. Z reguły jednak, o lokalizacji funkcji *pool leadera* decydują względy czysto biznesowe. W takich przypadkach interpretacja koncepcji *beneficial owner* w odniesieniu do *cashpoolingu* prezentowana przez władze skarbowe prowadzi do zastosowania sprzecznego z celem tej koncepcji.

W nowych regulacjach dotyczących WHT, czy też objaśnieniach do nich, Ministerstwo Finansów nie skorzystało z okazji do „uzdrowienia” tej sytuacji. Przeciwnie, zaostrome

— ” —

Sposób wprowadzenia nowych regulacji dotyczących podatku u źródła rodzi pytanie o jakość procesu legislacyjnego.

— ” —



warunki uznania danego podmiotu za rzeczywistego właściciela należności dodatkowo utrudniają efektywne zarządzanie finansami w grupie przedsiębiorstw.

Kilka słów o działaniach legislacyjnych Ministerstwa Finansów

Pierwotnie Ministerstwo Finansów zdecydowało się odroczyć stosowanie nowych przepisów do 1 lipca 2019 r. Wydaje się, że taka decyzja wynikała z pośpiesznie wprowadzonych zmian do ustawy o CIT, na które nie było przygotowane zarówno samo Ministerstwo, jak i podatnicy oraz płatnicy. Zaskoczeniem dla rynku było kolejne odroczenie obowiązywania przepisów, tym razem do 1 stycznia 2020 r. – wprowadzone rozporządzeniem opublikowanym na kilka dni przed planowanym upływem uprzedniego terminu wejścia w życie nowych przepisów.

Przy tym, brak odroczenia przez Ministerstwo Finansów stosowania analogicznych przepisów dotyczących poboru podatku u źródła w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych doprowadziło do

funkcjonowania różnych rozwiązań prawnych w odniesieniu do analogicznych sytuacji.

Sposób wprowadzenia nowych regulacji dotyczących podatku u źródła rodzi pytanie o jakość procesu legislacyjnego. Firmy zmuszone zostały podjąć intensywne przygotowania do nowych rozwiązań, jednak w ostatniej chwili zdecydowano, że wejście w życie nowych przepisów nie jest aż tak pilne jak na to wskazywały początkowe dążenia Ministerstwa Finansów.

Warto jeszcze raz podkreślić, że jakość procesu legislacyjnego, w tym wprowadzanie takich regulacji podatkowych, które są absolutnie konieczne i w sposób, który zapewni zaufanie podatników do systemu skarbowego, jest kluczowa dla zapewnienia optymalnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Problem niestabilności polskiego prawa podatkowego jest od lat podnoszony przez krajowych i zagranicznych przedsiębiorców. Chaotyczne wprowadzanie nowych regulacji w zakresie podatku u źródła jest kolejnym dowodem na słusność tych zastrzeżeń.



Szymon Bernat
menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

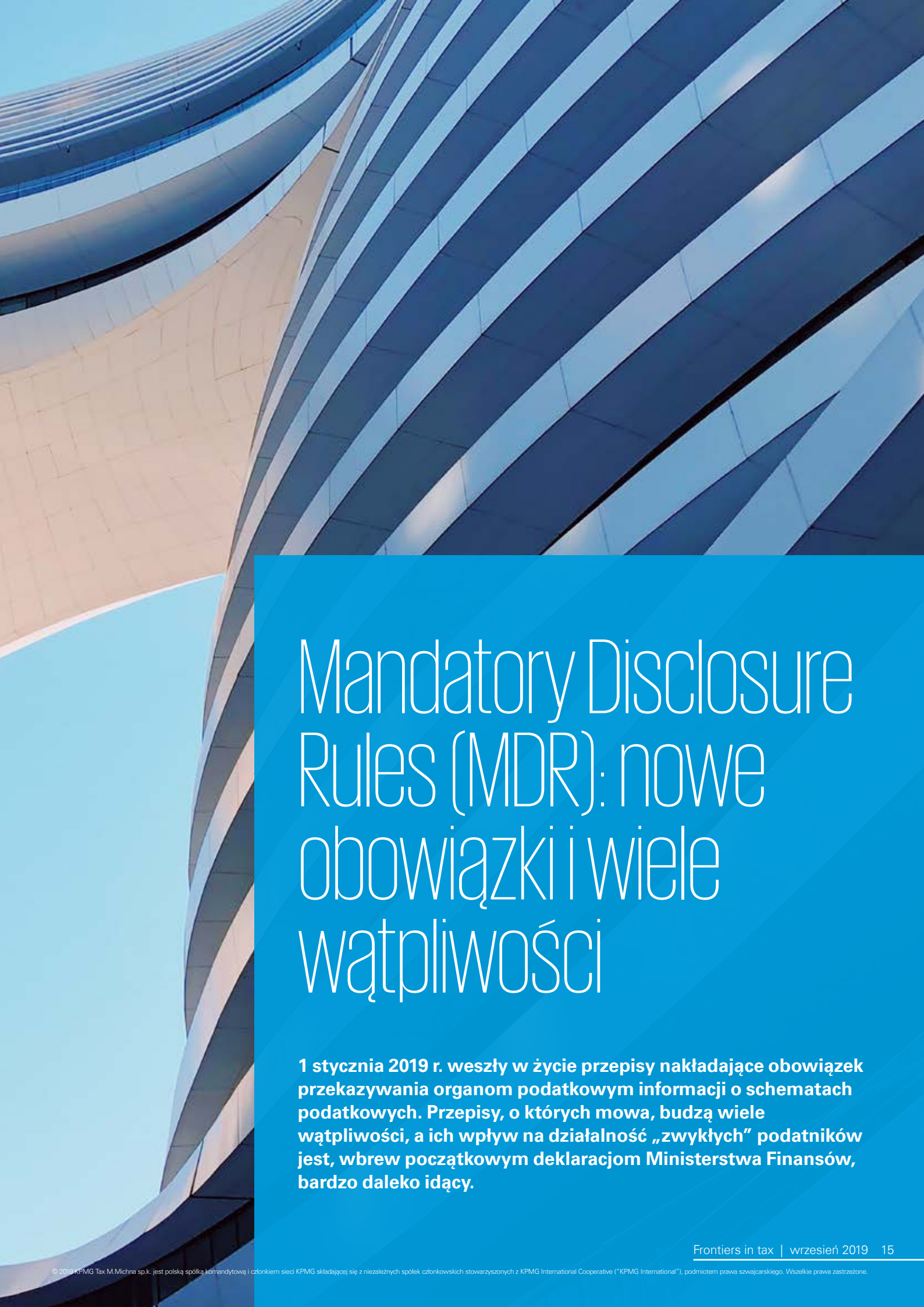


Marta Korc
konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Agnieszka Stępniewska
konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce





Mandatory Disclosure Rules (MDR): nowe obowiązki i wiele wątpliwości

1 stycznia 2019 r. weszły w życie przepisy nakładające obowiązek przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych. Przepisy, o których mowa, budzą wiele wątpliwości, a ich wpływ na działalność „zwykłych” podatników jest, wbrew początkowym deklaracjom Ministerstwa Finansów, bardzo daleko idący.

Czy dywidenda jest schematem podatkowym?

Jedną ze szczególnie problematycznych kwestii jest kwalifikacja dywidend przekraczających 25 mln zł jako schematów podatkowych. W Objasnieniach do przepisów MDR, opublikowanych przez Ministerstwo Finansów, wskazano, że: „uzgodnieniem będzie, co do zasady, czynność lub zespół czynności, której wynikiem będzie obowiązek dokonania płatności spełniający warunek wskazany w omawianej cesze, a nie same płatności, które są efektem wdrożenia uzgodnienia”. Nieoficjalnie pracownicy Ministerstwa Finansów argumentują, iż samo podjęcie uchwały o wypłacie dywidendy stanowi uzgodnienie, a zatem, o ile wysokość dywidendy przekracza ww. próg, to może być

określone są przepisami ustaw podatkowych. W wypłacie dywidendy, poprzedzonej uchwałą, nie ma zatem żadnego elementu wyrafinowanej inżynierii podatkowej. Trudno doszukać się racjonalnych argumentów przemawiających za raportowaniem tego typu działań. Co prawda, w Objasnieniach Ministerstwa Finansów wskazano, że raportowanie nie dotyczy wyłącznie uzgodnień stanowiących agresywne optymalizacje podatkowe, jednak, ten zasadniczy cel przepisów MDR powinien stanowić istotną wskazówkę interpretacyjną przy ich wykładni.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że skoro w Objasnieniach wskazano, że pojedyncze płatności mogą stanowić przedmiot raportowania, jako czynności będące elementem

czynność polecenia przelewu płatności odsetek.

Stanowisko prezentowane przez Ministerstwo Finansów nie jest uzasadnione również biorąc pod uwagę zakres informacji uzyskiwanych przy okazji przesyłania tego typu „schematów podatkowych”. W przypadku wypłaty dywidendy, informacja taka będzie ograniczała się do wskazania danej uchwały oraz wysokości dywidendy podlegającej wypłacie. W konsekwencji, urzędnicy nie wyczytają żadnych dodatkowych informacji w stosunku do deklaracji i informacji, które są przekazywane przez płatników na podstawie dotychczasowych przepisów (w informacji IFT-2R, czy deklaracjach CIT-10Z lub CIT-6R).



W wypłacie dywidendy, poprzedzonej uchwałą, nie ma zatem żadnego elementu wyrafinowanej inżynierii podatkowej. Trudno doszukać się racjonalnych argumentów przemawiających za raportowaniem tego typu działań.



uznane za schemat podatkowy. Wniosek ten został oparty na literalnej wykładni terminu „uzgodnienie”, którym jest każda czynność, której co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub która wpływa na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

Istnieje jednak szereg argumentów przemawiających za stanowiskiem, że sama płatność dywidendy (poprzedzona stosowną uchwałą) nie powinna zostać uznana za schemat podatkowy. Przede wszystkim, wypłata dywidendy jest zdarzeniem gospodarczym immanentnie związanym z inwestycją w spółkę. Zasady opodatkowania przychodów z tytułu dywidend

schematu podatkowego, to tym samym potwierdzono, że sama wypłata dywidendy schematem nie jest. Nie jest jednak możliwe dokonanie wypłaty dywidendy bez podjęcia uprzedniej uchwały o jej wypłacie. Przyjęcie, że nie jest schematem podatkowym płatność dywidendy, ale schematem jest niezbędna do dokonania takiej płatności czynność natury prawno-technicznej, nie wydaje się być racjonalne. Co więcej, przyjęcie takiego stanowiska może spowodować jeszcze dalej idące konsekwencje i schematem mogą stać się de facto wszystkie płatności, które ze swej natury wymagają jakiegokolwiek działania poprzedzającego ich realizację, np.

Wydaje się, że istotą cech rozpoznawczych, odwołujących się do dochodów / przychodów uzyskiwanych przez nierezydentów i / lub wypłat podlegających w Polsce podatkowi u źródła (art. 86a § 1 pkt 1 lit. b) i c) Ordynacji podatkowej) miało być identyfikowanie uzgodnień restrukturyzacyjnych, takich jak np. zmiany w strukturze kapitałowej motywowane chęcią uzyskiwania w przyszłości zwolnionych z podatku dywidend, a nie raportowanie dywidend wynikających z istniejących struktur. Natomiast przekazywanie informacji o dywidendach wypłacanych w ramach struktur kapitałowych, które nie podlegały modyfikacjom po datach granicznych określonych w przepisach

MDR może zostać uznane za działanie sprzeczne z treścią i celem przepisów przejściowych (których intencją jest wyłączenie z zakresu raportowania uzgodnień wdrożonych przed określonymi datami). Należałoby zatem oczekiwać, że Ministerstwo Finansów w sposób jednoznaczny rozstrzygnie ten problem w nowej wersji Objasnień do przepisów MDR.

Nadgorliwi promotorzy – problem dla podatników

Powyżej opisany przykład pokazuje, że niejednokrotnie kwalifikacja określonego uzgodnienia, jako schematu, może być problematyczna i to nawet przy tak relatywnie prostych operacjach gospodarczych, jak wypłata dywidendy czy odsetek.

Dodatkowo zważywszy na dotkliwe sankcje związane z niewykonaniem obowiązków raportowania, u wielu podmiotów, w tym „profesjonalnych” – świadczących usługi doradztwa podatkowego lub prawnego – pojawia się tendencja do „ostrożnościowej” i nieracjonalnej kwalifikacji wielu uzgodnień jako schematów podatkowych. To z kolei powoduje, że organy podatkowe są „zasypywane” informacjami o rzekomych schematach podatkowych, których nie są w stanie w terminie określonym przepisami MDR przeanalizować, a opóźnienia w tym zakresie stale rosną (zob. wykres).

Działania promotorów mogą jednocześnie powodować daleko idące konsekwencje dla podatników – korzystających. Podatnicy, którzy w danym okresie rozliczeniowym (w przypadku podatku VAT będzie to zwykle okres miesięczny), dokonali jakiegokolwiek czynności będącej elementem schematu podatkowego lub uzyskali wynikającą z niego korzyść podatkową, są zobowiązani do przekazania do organów podatkowych „informacji o skorzystaniu ze schematu” – MDR-3.

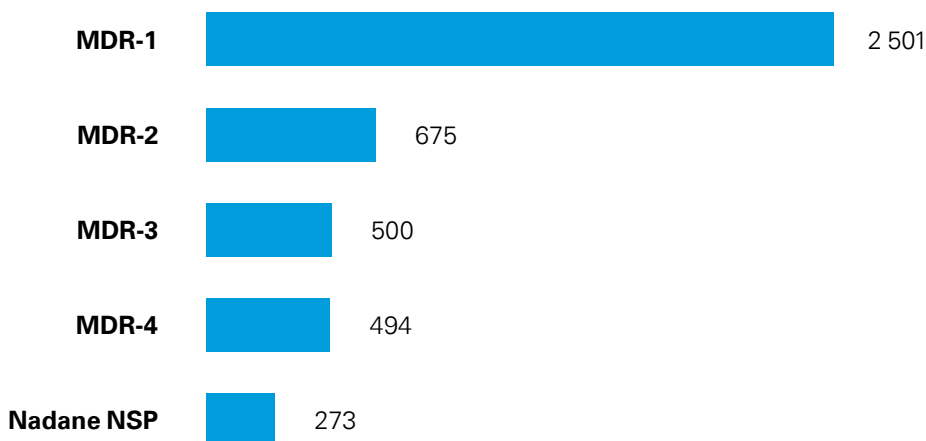
Informacja, o której mowa, musi, tak jak całe raportowanie MDR, zostać przekazana w formie elektronicznej – w postaci pliku XML, który w przypadku podatników będących osobami prawnymi muszą podpisać wszyscy członkowie zarządu, a dodatkowo jeden z nich jest zobowiązany do jej wysłania do organów podatkowych (bez możliwości skorzystania z pełnomocnika).

Wielu podatników może spotkać się z sytuacją, w której potencjalny promotor niesłusznie uzna, że transakcja, w której klient brał udział, stanowi schemat podatkowy. W takiej sytuacji pojawia się wątpliwość, czy korzystający musi przekazać informację o skorzystaniu ze schematu (MDR-3). Wydaje się, że korzystający może samodzielnie ocenić, czy dane uzgodnienie rzeczywiście stanowi schemat podatkowy, a jeżeli uzna, że schematu nie ma, to nie ma obowiązku

składania informacji o skorzystaniu ze schematu. Za takim wnioskiem przemawia fakt, że przepisy nakładające obowiązek przekazania informacji o skorzystaniu ze schematu nie zastrzegają, że taka informacja musi zostać złożona nawet jeżeli korzystający nie zgadza się z oceną promotora (takie rozwiązanie jest natomiast przewidziane w przypadku samego zgłaszania schematu – art. 86c § 2 Ordynacji podatkowej). Po drugie, świadome przekazanie przez korzystającego informacji o skorzystaniu ze schematu, który jednak w jego ocenie schematem nie jest, mogłoby zostać uznane za złożenie fałszywego oświadczenia, a informacja o skorzystaniu ze schematu podatkowego jest przekazywana pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia (art. 86j § 7 Ordynacji podatkowej).

Niezależnie od powyższego, biorąc pod uwagę niejasność przepisów oraz brak jakichkolwiek oficjalnych wskazówek ze strony Ministerstwa Finansów, podatnicy (korzystający) powinni każdy tego typu przypadek weryfikować ze szczególną starannością.

Statystyki MDR



Źródło: Informacja uzyskana od Ministerstwa Finansów z dnia 19 sierpnia 2019 r.



Michał Mroziak

menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Natalia Sępień

konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

Limitowanie kosztów podatkowych w usługach niematerialnych - aktualne trendy w interpretacjach i orzecznictwie

Wprowadzony z dniem 1 stycznia 2018 r. do ustawy o CIT art. 15e, ograniczający zaliczanie w poczet kosztów podatkowych wydatków ponoszonych przez polskich podatników na określone usługi i prawa o charakterze niematerialnym, na rzecz podmiotów powiązanych, pomimo ponad półtora roku obowiązywania, jest nadal źródłem licznych kontrowersji. Taki stan rzeczy wynika zarówno z nieprecyzyjnego brzmienia samych przepisów, jak i z niejasnej oraz – w przeważającej mierze - profiskalnej praktyki ich stosowania. O skali problemu świadczy fakt wydania już ok. 900 interpretacji indywidualnych w zakresie stosowania art. 15e ustawy o CIT, a także liczba spraw zawisłych przed sądami administracyjnymi. Niewiele w tej mierze pomogły także wydane przez Ministra Finansów w dniu 23 kwietnia 2018 r. wyjaśnienia podatkowe. W poniższym artykule przedstawiamy najistotniejsze aktualne tendencje w sporach pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi na gruncie art. 15e ustawy o CIT.





Kwalifikacja usług na podstawie PKWiU

Jednym z najczęściej stosowanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej („DKIS”) podejść przy ocenie wydatków podatników pod kątem ich kwalifikacji dla celów art. 15e ustawy o CIT jest wzywanie wnioskodawców do podawania symboli PKWiU dla usług będących przedmiotem zapytań. Takie działania organów podatkowych należy ocenić zdecydowanie krytycznie. Oczekiwanie bowiem od podatnika, nabywającego wyspecjalizowane i nierzadko kompleksowe usługi od podmiotów z grupy, że do każdej z nich jako usługobiorca będzie w stanie przyporządkować określone grupowanie PKWiU stanowi nałożenie na niego nadmiernych i nieprzewidywanych prawem obowiązków. W przypadku zwłaszcza niektórych rodzajów usług np. informatycznych, w skład których mogą wchodzić rozliczane częściowe świadczenia, niekiedy dokonanie ich precyzyjnej klasyfikacji pod kątem PKWiU jest albo niemożliwe albo obarczone sporym ryzykiem błędu (po stronie podatnika oczywiście). W takiej sytuacji może się zdarzyć, że podatnik dokonujący samodzielnej klasyfikacji usług – pod rygorem odmowy wydania interpretacji – nawet w przypadku pozytywnego rozpatrzenia wniosku nie będzie miał pewności co do mocy ochronnej interpretacji. Nie można także wykluczyć braku możliwości zastosowania się w praktyce do wydanej w oparciu o podane kody PKWiU interpretacji – gdy np. interpretacja jedynie w części potwierdza prawidłowość stanowiska podatnika, a otrzymywane przez niego faktury od pomiotów powiązanych dotyczą całości świadczeń o określonym charakterze, bez ich podziału kwotowego na poszczególne „usługi częściowe”.

Szeroka interpretacja usług kwalifikowanych

Jedne z większych kontrowersji wywołuje także kwalifikowanie – wydawałoby się – niepodlegających pod art. 15e ustawy o CIT niektórych usług IT – w oparciu o klasyfikację PKWiU. Przykładowo, w interpretacji z dnia 10 maja 2019 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.40.2019.4.BM, podatnik, po wezwaniu DKIS, zakwalifikował usługi

zarządzania siecią informatyczną do usług związanych z zarządzaniem siecią (PKWiU 62.03.11.0), co skutkowało uznaniem tych usług przez organ podatkowy za usługi doradcze lub usługi zarządzania. Takie podejście prowadzi do absurdu, gdyż przestaje mieć znaczenie istota / charakter usługi, a o podleganiu pod ograniczenia kosztowe decyduje de facto posłużenie się w ich klasyfikacji statystycznymi określeniami „zarządzanie” czy „doradztwo”, które są wymienione w katalogu usług podlegających limitowaniu.

Za sporne należy również uznać stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym usługi pośrednictwa w sprzedaży stanowią podlegające restrykcjom kosztowym usługi reklamowe, usługi doradcze lub świadczenia podobne do tych usług (por. interpretacja DKIS z dnia 17 czerwca 2019 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.136.2019.2.AR). W podejściu organów podatkowych do tego rodzaju wydatków, często kluczowych w przypadku niektórych modeli dystrybucyjnych np. przewidujących sprzedaż poprzez sieć zagranicznych jednostek (agentów sprzedaży), uderza w szczególności brak zrozumienia DKIS co do konieczności poniesienia kosztów pośrednictwa dla samej możliwości osiągnięcia przychodów w ramach danego modelu biznesowego. Co ciekawe, jeśli przychody ze sprzedaży osiągane są w oparciu o prawa o charakterze licencji

to organy podatkowe, niemal jednolicie, akceptują bezpośredni związek opłat licencyjnych z działalnością podatnika i możliwość zastosowania wyłączenia z rygorów art. 15e (na podstawie ust. 11 tegoż artykułu). Nie zgadzają się jednak na stosowanie tego wyłączenia do usług pośrednictwa (interpretacja DKIS z dnia 30 maja 2019 r., nr 0114-KDIP2-3.4010.97.2018.1.PS, uchylona jednak wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 23 maja 2019 r., III SA/Wa 1888/18). Krytycznie należy także ocenić dość powszechny fakt nieuwzględniania przez DKIS ukształtowanego odnośnie usług o charakterze niematerialnym orzecznictwa w zakresie przepisów o podatku u źródła, a także dorobku orzeczniczego w kontekście „świadczeń o podobnym charakterze” (do świadczeń kwalifikowanych).

Orzecznictwo sądowe na gruncie art. 15e – aktualne trendy

W związku z tym, że art. 15e ustawy o CIT obowiązuje już od ponad półtora roku, a wiele interpretacji podatkowych miało negatywny wydźwięk dla podatników, pojawiły się liczne orzeczenia sądowe w tym przedmiocie.

Spośród wydanych do tej pory wyroków sądów administracyjnych dotyczących określonych typów wydatków ponoszonych na usługi grupowe warto przywołać kilka z nich, dotyczących kosztów występujących dość często

u podmiotów zorganizowanych w ramach scentralizowanego modelu usług w grupach kapitałowych.

I tak, przykładowo, w przypadku usług IT, WSA w Poznaniu, uchylając interpretację organu podatkowego, zwrócił uwagę na to, iż występowanie słów „zarządzanie” lub „administrowanie” w nazwie usługi nie może przesądzać o tym, iż stanowi ona jedną z usług wymienionych w art. 15e ustawy o CIT (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 marca 2019 r., sygn. I SA/Po 991/18¹).

Pojawiły się także wyroki sądowe dotyczące usług obejmujących wsparcie w zakupach. Niestety, orzeczenia w tym przedmiocie są rozbieżne. W części wyroków sądy stają po stronie podatników stwierdzając, iż usługi te nie podlegają pod ograniczenia kosztowe (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2019 r., sygn. I SA/Po 900/18). Nie brakuje też jednak przeciwnych stanowisk (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/GI 24/19).

Podobnie niejednolita linia orzecznicza występuje w przypadku usług pośrednictwa w sprzedaży (korzystny wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 listopada 2018 r., sygn. I SA/Kr 1006/18 oraz niekorzystny wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lipca 2019 r. sygn. I SA/GI 579/19).

Na uwagę zasługują także wyroki dotyczące specjalnych stref ekonomicznych i kalkulacji limitu kosztów. Zdaniem sądów, odesłanie do art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT (stanowiącego, iż do ustalania dochodu nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów w sytuacji, gdy są one wolne od podatku), oznacza, iż przy kalkulacji kosztów na potrzeby art. 15e ustawy o CIT, nie uwzględnia się wydatków na usługi niematerialne poniesionych w ramach (przypisanych do) działalności strefowej (wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 356/19, WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2019 r., sygn. I SA/Gd 439/19 oraz WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. I SA/Go 521/18).

”
W związku
z tym, że art. 15e
ustawy o CIT
obowiązuje już
od ponad półtora
roku, a wiele
interpretacji
podatkowych
miało negatywny
wydźwięk dla
podatników,
pojawiły się
liczne orzeczenia
sądowe w tym
przedmiocie.

Podsumowanie

Jak wskazuje dotychczasowa praktyka, stosowanie przepisów limitujących koszty podatkowe w przypadku wydatków na usługi nabywane od podmiotów powiązanych jest obarczone wieloma wątpliwościami i ryzykiem zakwestionowania rozliczeń podatników przez fiskusa. Sprawy nie ułatwiają profiskalne w większości i oparte na rzekomo otwartym katalogu usług limitowanych interpretacje DKIS, co powoduje konieczność prowadzenia

długotrwałych batalii sądowych. W aktualnych sporach nieznane jest jeszcze stanowisko NSA, co dodatkowo potęguje dyskomfort po stronie podatników, stojących przed dylematem pomiędzy walką o potwierdzenie słuszności swojego stanowiska a strategią „bezpieczną” polegającą na zapłacie podatku i domaganiu się następnie jego zwrotu w ramach postępowania „nadpłatowego”. W tym kontekście należy mieć na uwadze, że jedynym pewnym sposobem zabezpieczenia zagrożonych wydatków jest procedura APA, przy czym w świetle skierowanego w dniu 29 sierpnia 2019 r. do pierwszego czytania w Sejmie projektu ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, zawierającego również zmiany w ustawie o CIT, w celu uzyskania ochrony kosztów za 2018 r., z wnioskiem do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy wystąpić jeszcze w 2019 r. Co istotne, w najnowszej wersji ww. projektu ustawy brak jest regulacji odnośnie uproszczonych porozumień cenowych, zatem wątpliwe jest, aby zaczęły one funkcjonować w najbliższym czasie.

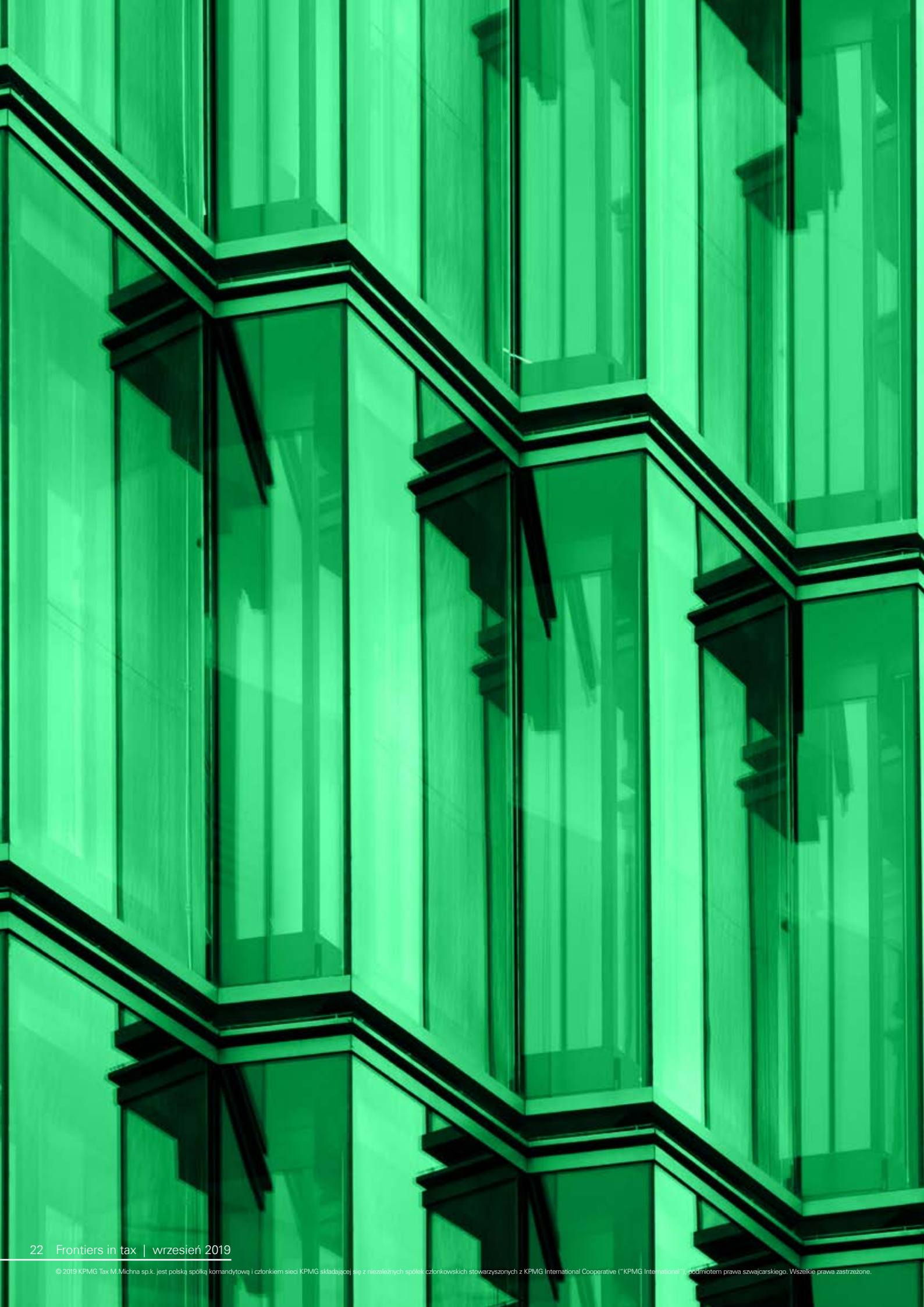


Tomasz Lewicki
starszy menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Przemysław Sołtysiak
starszy konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

¹ Zarówno ten, jak i pozostałe wyroki sądowe powołane w tekście, na moment sporządzania artykułu, były nieprawomocne.





Konwencja MLI – wybrane aspekty po dwóch latach od podpisania

Konwencja MLI stanowi krok milowy w procesie wdrażania międzynarodowych rozwiązań zapobiegających szkodliwym praktykom podatkowym. W związku z upływem nieco ponad dwóch lat od jej podpisania, warto przyrzeć się wybranym skutkom Konwencji dla podatników, tym bardziej, że dopiero od niedawna znajduje ona praktyczne zastosowanie w stosunku do transgranicznych rozliczeń podatkowych z wybranymi krajami.

Zagadnienia ogólne

Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku („MLI” lub „Konwencja”) podpisano w Paryżu 7 czerwca 2017 r.

Konwencja dla polskich podatników uzyskujących dochód za granicą (oraz nierezydentów uzyskujących dochody w Polsce) pełni doniosłą rolę, ponieważ istotnie wpływa na zakres zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania („UPO”), których stroną jest Polska. W praktyce MLI modyfikuje normy prawne płynące z UPO bez konieczności technicznej zmiany treści UPO (normy zawarte w MLI są swoistymi „meta” normami, które należy nałożyć na przepisy konkretnych UPO, aby w pełni zdekodować normy prawne wynikające z danych UPO).

W Konwencji istnieją dwa rodzaje regulacji. Obligatoryjne – stanowiące minimalny standard stosowania oraz regulacje fakultatywne. Przykładem regulacji obligatoryjnej jest klauzula dot. zapobiegania nadużyciom traktatów blokująca dostęp do korzyści płynących z traktatów tym podmiotom, których głównym celem działania było uzyskanie tych korzyści. Regulacje fakultatywne znówelizują treść umów o UPO pomiędzy tylko tymi państwami, które notyfikowały ich stosowanie względem siebie.

Status obowiązywania w państwach przystępujących

Aby przepisy MLI znalazły zastosowanie do konkretnej UPO, oba państwa będące jej stronami powinny:

- podpisać Konwencję; oraz
- złożyć do depozytu instrument ratyfikacji zawierający wykaz zastrzeżeń i notyfikacji („Notyfikacja” lub „Ratyfikacja”) do danej UPO. Innymi słowy, państwa w swoich Notyfikacjach powinny wskazać, które przepisy Konwencji zamierzają stosować względem sygnatariusza MLI będącego drugą stroną danej UPO.

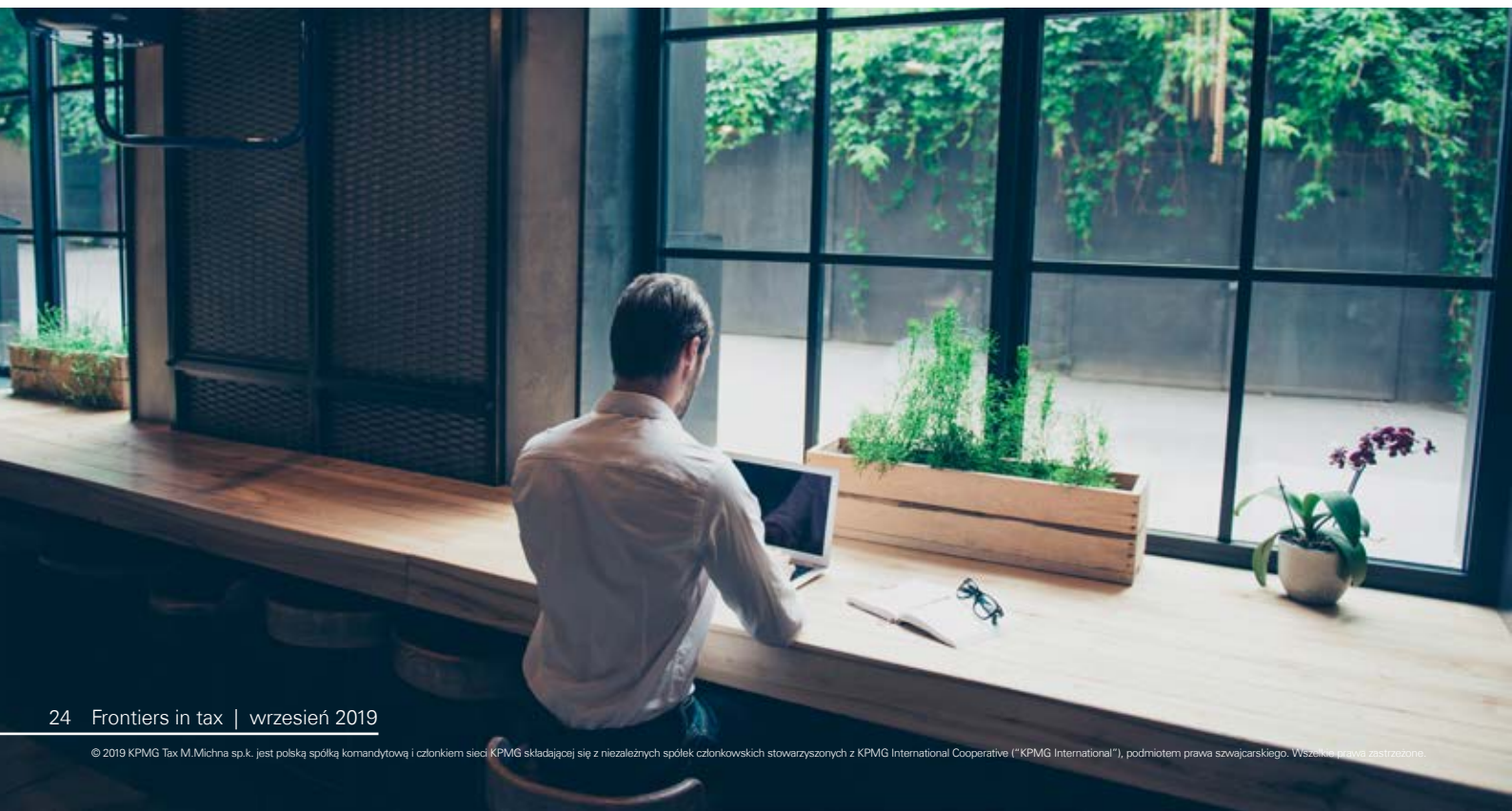
Warto wskazać, że różnie został określony moment wejścia w życie postanowień Konwencji regulujących podatki pobierane u źródła (WHT) – np. z tytułu dywidend, a inaczej w stosunku do przepisów regulujących podatki pobierane w inny sposób (tj. nie „u źródła”) – tj. w praktyce, chodzi tu głównie o podatek CIT czy PIT z tytułu dochodów opodatkowanych w inny sposób niż „u źródła”.

Obecnie, w stosunku do podatków pobieranych u źródła, Konwencja ma zastosowanie m.in. w odniesieniu do umów o UPO zawartych przez Polskę z Australią, Austrią, Francją, Izraelem, Japonią, Słowacją, Słowenią i Wielką Brytanią. Natomiast, w odniesieniu do podatków CIT/PIT w pozostałym

„

W związku z wejściem w życie postanowień Konwencji, modyfikacji ulegną postanowienia umów o UPO, których stroną jest Polska. Kolejne państwa sukcesywnie notyfikują Konwencję, a co za tym idzie, zasięg jej zastosowania stale rośnie.

”



zakresie, Konwencja ma zastosowanie w odniesieniu do UPO z Austrią i Słowenią.

Z praktycznego punktu widzenia warto przypomnieć, że UPO z niektórymi istotnymi gospodarczo dla Polski państwami w ogóle nie zostaną zmodyfikowane przez MLI. Dotyczy to m.in. UPO z Holandią, Niemcami oraz Stanami Zjednoczonymi.

Praktyczne implikacje poszczególnych postanowień Konwencji dla podatników

a. Podwójna rezydencja podatkowa

W wypadku, gdy dany przedsiębiorca może zostać uznany za rezydenta podatkowego przez więcej niż jeden kraj, oba kraje będą musiały dojść do porozumienia dot. rezydencji przedsiębiorcy. Dotychczas, w przypadku wątpliwości w kwestii rezydencji, co do zasady, decydowała siedziba faktycznego zarządu rezydenta lub prawne miejsce siedziby w danym państwie. Przy zawarciu porozumienia państwa muszą wziąć pod uwagę m.in. miejsce efektywnego zarządu oraz siedzibę podmiotu. W przypadku braku porozumienia, podatnik nie będzie mógł korzystać z uprawnień zawartych w danej UPO.

b. Zmiana dotychczasowej metody unikania podwójnego opodatkowania

Co do zasady, istnieją dwie główne metody unikania podwójnego opodatkowania w UPO, których stroną jest Polska tj. metoda wyłączenia z progresją oraz metoda zaliczenia (kredytu).

Polska zdecydowała się skorzystać z „opcji C” zawartej w Konwencji, polegającej na zastąpieniu metody wyłączenia z progresją metodą zaliczenia.

c. Podatek u źródła z tytułu dywidend

W celu skorzystania z zawartej w UPO obniżonej stawki procentowej podatku u źródła albo wyłączenia z obowiązku zapłaty takiego podatku, należy spełnić warunek czasowy posiadania udziałów, akcji, praw głosu lub podobnych praw

w spółce wypłacającej dywidendę przez okres co najmniej 365 dni.

W Notyfikacji Polska zastrzegła listę UPO, gdzie zamierza wprowadzić treść tego artykułu. Lista ta nie obejmuje jednak państw, z którymi UPO przewiduje już inny warunek czasowy w tym zakresie. Tytułem przykładu wskazać można, że począwszy od 1 stycznia 2020 r. reguła ta znajdzie zastosowanie w relacjach Polski z m.in. Francją.

d. Klauzula nieruchomościowa

Klauzula nieruchomościowa wpisywana w UPO jest instrumentem zmieniającym zasady opodatkowania przeniesienia własności udziałów lub akcji w spółce, której majątek w większości składa się z nieruchomości. Taki zapis jest odstępstwem od ogólnej reguły zawartej w modelowej Konwencji OECD, z którego wynika, że co do zasady, sprzedaż udziałów lub akcji podlega opodatkowaniu w miejscu rezydencji zbywcy. W UPO przewidujących istnienie takiej klauzuli, MLI wprowadza 365 dniowy przedział czasu, w ramach którego chociażby jednorazowa możliwość zakwalifikowania danej spółki jako nieruchomościowej, będzie wystarczająca do zastosowania klauzuli nieruchomościowej (dotychczas, zgodnie z polskimi przepisami krajowymi, co do zasady, relewantny był status zbywanej spółki na moment ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego transakcję). Dodatkowo, MLI rozszerza pojęcie dochodu z przeniesienia własności udziałów lub akcji o dochód

z przeniesienia własności innych porównywalnych praw w spółce (jak np. tych w spółkach osobowych).

W tym miejscu warto dodać, że niezależnie od powyższego, toczone są obecnie odrębne, dwustronne negocjacje Polski z Holandią celem renegocjacji łączącej te kraje UPO w zakresie wprowadzenia do niej klauzuli nieruchomościowej (UPO pomiędzy Polską a Holandią nie jest objęte MLI).

e. Zagraniczny (stały) zakład

Pomimo, że jednym z celów Konwencji jest zapobieżenie sztucznemu unikaniu powstania stałego zakładu podatkowego w danym kraju, Polska nie wyraziła chęci przyjęcia regulacji MLI odnoszących się do tej kwestii. Niemniej, sprawę tę polski rząd zamierza poruszyć w negocjacjach dwustronnych dotyczących poszczególnych UPO.

Podsumowanie

W związku z wejściem w życie postanowień Konwencji, modyfikacji ulegną postanowienia umów o UPO, których stroną jest Polska. Kolejne państwa sukcesywnie notyfikują Konwencję, a co za tym idzie, zasięg jej zastosowania stale rośnie.

Mając na uwadze powyższe, wszelkie zdarzenia gospodarcze mogące wywoływać transgraniczne skutki podatkowe powinny być zawsze uważnie analizowane także przez pryzmat ewentualnego wpływu MLI na ich prawno-podatkową kwalifikację i rozliczenie.



Mariusz Kułagowski
menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

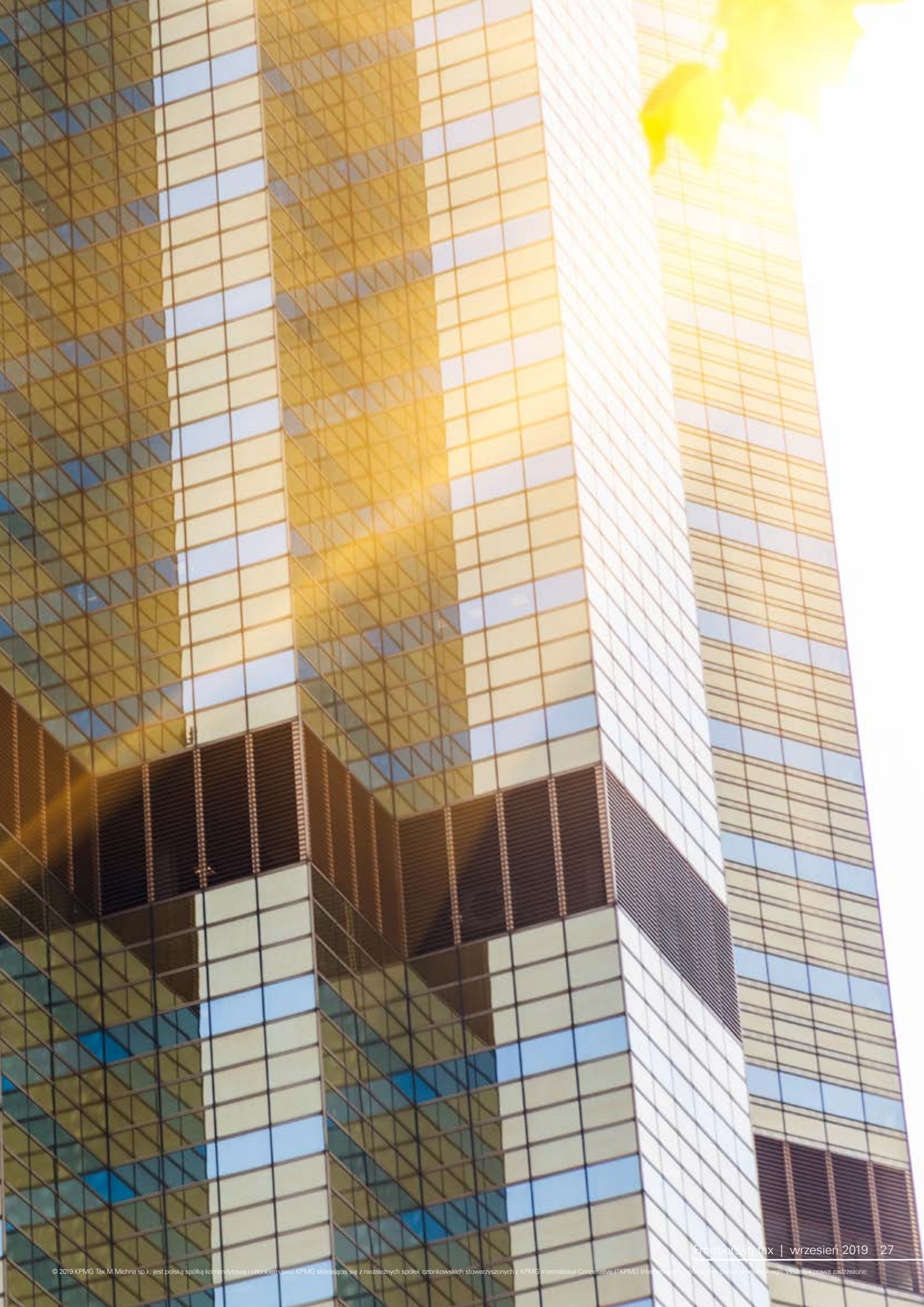


Piotr Prandecki
konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce

Kalkulacja limitu kosztów finansowania dłużnego zgodnie z art. 15c ustawy o CIT w praktyce – co zmieniają najnowsze wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych?

Każdy, kto przynajmniej raz czytał przepis art. 15c ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r., będący implementacją do polskich przepisów Dyrektywy ATAD¹, wie, że prostota jego konstrukcji porównywalna jest do opisu stopnia pokrewieństwa z bardzo dalekim kuzynem. Mimo upływu ponad 1,5 roku od jego wejścia w życie, wciąż budzi wątpliwości co do sposobu stosowania w kontekście ustalenia progu tzw. „bezpiecznej przystani” (ang. *safe harbour*), czyli limitu, do którego koszty finansowania dłużnego zawsze byłyby odliczane w pełnej wysokości. Polemika pomiędzy podatnikami a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej w powyższym zakresie osiągnęła poziom sporu przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi - a te przyznają podatnikom rację.

¹ Dyrektywa Rady (EU) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r.



Dwa podejścia

Zgodnie z podejściem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS), nadwyżka kosztów finansowania dłużnego (KFD) może być zaliczona w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów (KUP) w maksymalnej wysokości:

- a. 3 mln zł, o której mowa w art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy o CIT
- albo
- b. wartości nieprzekraczającej 30% podatkowej EBITDA – zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT,

w zależności od tego, która z powyższych kwot jest wyższa (dla uproszczenia będziemy używać zwrotu „30% EBITDA”, jednakże nadal mówimy tu o 30% podatkowej EBITDA, obliczonej w myśl art. 15c ust. 1 ustawy o CIT).

Wojewódzkie sądy administracyjne jednak przychylają się do korzystnego dla podatników podejścia, zgodnego z wykładnią gramatyczną art. 15c ustawy o CIT, wg którego:

- a. do kwoty nieprzekraczającej 3 mln zł w ogóle nie stosuje się ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów KFD;

- b. jeśli nadwyżka KFD przekroczy kwotę 3 mln zł, do KUP w danym roku podatkowym, podatnik może zaliczyć maksymalnie sumę kwoty 3 mln zł oraz wartości 30% EBITDA.

Jest to istotna różnica, gdyż w praktyce podejście prezentowane przez sądy pozwala podatnikom na zaliczenie w danym roku nawet o 3 mln zł więcej KFD do KUP, niż wynika to z wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacji, a więc efektywnie ponad pół miliona złotych podatku dochodowego mniej do poniesienia.

Po pierwsze – nadwyżka

Zanim skupimy się na najbardziej problematycznej kwestii kalkulacji limitu KFD, należy przede wszystkim zastanowić się, czy nadwyżka poniesionych w danym roku podatkowym KFD (stanowiących KUP) i uzyskanych przychodów odsetkowych w ogóle występuje. To właśnie wysokość nadwyżki, a nie kwota samych KFD, stanowi punkt odniesienia do wykluczenia z KUP kosztów związanych z finansowaniem dłużnym.

W praktyce, nawet gdy podatkowa EBITDA kształtuje się na poziomie ujemnym, a same KFD przekraczają wielokrotnie poziom 3 mln zł, nie oznacza to, że jakkolwiek kwota

KFD wyłączona zostanie w danym roku z KUP. Początkiem rozważań na temat ograniczeń wynikających z art. 15c ustawy o CIT jest samo istnienie nadwyżki KFD nad przychodami odsetkowymi. Przykładowo, gdy KFD wyniosą 10 mln zł, natomiast przychody odsetkowe 12 mln zł, to nadwyżka KFD nie wystąpi, stąd brak jest podstawy do ograniczenia zaliczenia jakiegokolwiek kwoty KFD do KUP.

Dla podmiotu, który stale ponosi KFD, konieczne jest bieżące monitorowanie poziomu 30% EBITDA, gdy w przeciągu roku okaże się, że KFD przekroczyły poziom przychodów odsetkowych i potrzebny jest punkt odniesienia w celu wyliczenia części z poniesionych KFD, które nie mogą stanowić w danym roku KUP. Jednak poziom 30% EBITDA to nie jedyny wyznacznik dla limitowania KFD, gdyż w literalnym brzmieniu przepisów ustawy o CIT, limitu nie stosuje się do nadwyżki KFD w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 mln zł. Jednak to w tych 3 mln zł „pies jest pogrzebany”.

Spór o 3 mln zł

W interpretacji indywidualnej z 16 kwietnia 2019 r.² Dyrektor KIS stwierdził, że do wysokości 3 mln zł kwoty nadwyżki przepisu się nie stosuje, ale gdy 30% EBITDA odpowiada



Początkiem rozważań na temat ograniczeń wynikających z art. 15c ustawy o CIT jest samo istnienie nadwyżki KFD nad przychodami odsetkowymi. Przykładowo, gdy KFD wyniosą 10 mln zł, natomiast przychody odsetkowe 12 mln zł, to nadwyżka KFD nie wystąpi, stąd brak jest podstawy do ograniczenia zaliczenia jakiegokolwiek kwoty KFD do KUP.



² Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 kwietnia 2019 r., znak: 0111-KDIB2-3.4010.90.2019.1.LG



przykładowo kwocie 4,5 mln zł, to każde przekroczenie wartości nadwyżki KFD ponad tę kwotę powoduje obowiązek wyłączenia wartości odpowiadającej temu przekroczeniu z KUP. Jeżeli zaś 30% EBITDA jest niższe niż 3 mln zł, to ewentualna nadwyżka KFD nad odpowiadającymi rodzajowo tym kosztom przychodami – do wysokości 3 mln zł – podlega zaliczeniu do KUP.

Dyrektor KIS podkreślił, że kwota nadwyżki KFD nie powinna być pomniejszana o 3 mln zł, natomiast kwota ta może co najwyżej zwiększyć limit wynikający z zastosowania wzoru, tj. stanowiąc jego górny pułap, gdy kwota 30% EBITDA jest niższa niż 3 mln zł. To niekorzystne dla podatników podejście zostało przedstawione już wcześniej w interpretacjach indywidualnych wydawanych w 2018 r.³ W jednej z nich wnioskodawca próbował dowieść, że celem art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy o CIT było całkowite wyłączenie zastosowania limitu do części finansowania dłużnego przypadającego na kwotę 3 mln zł. Zdaniem podatnika, przepis ten powoduje, że przy obliczaniu wysokości kosztów KUP kwoty finansowania dłużnego do wysokości 3 mln zł w ogóle się nie uwzględnia. Mimo to, Dyrektor KIS w swoim podejściu wydaje się być nieugięty.

Zdaniem WSA

Negatywna linia interpretacyjna została zachwiana poprzez orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych, które w kwestii ustalenia analizowanego limitu prezentują stanowisko korzystne dla podatników. Wszystko rozpoczął precedensowy wyrok WSA we Wrocławiu z 13 listopada 2018 r. o sygn.

I SA/Wr 833/18⁴, który uchylił negatywną interpretację w zakresie określania limitu dla KFD. Także w kolejnych orzeczeniach sądy uznały, że interpretacja fiskusa jest błędna, a wyłączeniu z KUP podlega dopiero kwota nadwyżki KFD przekraczająca sumę 3 mln zł oraz 30% EBITDA.

W ostatnim wyroku WSA w Rzeszowie z 6 czerwca 2019 r. (sygn. I SA/Rz 253/19), Sąd stwierdził, że zgodnie z wykładnią art. 15c ust. 14 ustawy o CIT, do kwoty nieprzekraczającej 3 mln zł w ogóle nie stosuje się ograniczenia w zaliczaniu do KUP kosztów finansowania dłużnego. Zatem limit ten stosuje się dopiero do KFD stanowiących nadwyżkę ponad kwotę 3 mln zł. Zdaniem Sądu, odmienne stanowisko nie znajduje potwierdzenia ani w wykładni gramatycznej przepisów, ani też w wykładni funkcjonalnej, systemowej i historycznej.

Sądy podkreślają także, że Dyrektor KIS nie może powoływać się na Dyrektywę ATAD, gdy wywodzi z niej niekorzystne dla podatnika i sprzeczne z jej treścią skutki. Tym bardziej, że w unijnych przepisach wprowadzono wyższy od polskiego limit wynoszący 3 mln euro.

Należy uzbroić się w cierpliwość

Powyższe wyroki nie są jednak prawomocne. Oznacza to, że na ostateczne rozstrzygnięcie analizowanej kwestii przez Naczelny Sąd Administracyjny musimy jeszcze poczekać.

Stosowanie art. 15c ustawy o CIT w obecnym brzmieniu nie jest dla podatników proste. Zaczynając od wyliczenia samej nadwyżki KFD

nad przychodami odsetkowymi, poprzez 30% podatkowej EBITDA (której kalkulacja jest odmienna od ekonomicznego wskaźnika), aż wreszcie przez określenie limitu kwoty, do wysokości której nadwyżka KFD nie będzie podlegała limitowi. Sprawy tej nie ułatwiają organy i wojewódzkie sądy administracyjne prezentując całkowicie odmienne stanowisko.

Mając na uwadze wykładnię gramatyczną przepisu oraz ostatnie wyroki sądów administracyjnych, należy być dobrej myśli, że ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny przychyli się do korzystnej dla podatników interpretacji przepisu art. 15c ustawy o CIT.



Krystyna Szlęzak

starszy menedżer w zespole ds. podatków międzynarodowych w KPMG w Polsce



Joanna Wójcik

konsultant w zespole ds. podatków międzynarodowych w KPMG w Polsce

³ Przykładowo - interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 lipca 2018 r., znak: 0114-KDIP-2-2.4010.226.2018.1.AM

⁴ Por. także wyroki tego sądu z 4 kwietnia 2019 r. o sygn. I SA/Wr 14/19 oraz I SA/Wr 7/19, a także wyrok WSA w Poznaniu z 12 grudnia 2018 r. o sygn. I SA/Po 699/18 oraz WSA w Gdańsku z 8 maja 2019 r. o sygn. I SA/Gd 287/19

Korekty cen transferowych w grupach kapitałowych – źródło kolejnych wyzwań dla podatników

Niekorzystne stanowisko organów podatkowych oraz brak jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych pogłębiały w poprzednich latach brak pewności podatników co do skutków podatkowych korekt cen transferowych (TP adjustment). Wprowadzone przez ustawodawcę w 2019 roku przepisy, które miały stanowić odpowiedź na te rosnące wątpliwości, stanowić będą dla podatników źródło kolejnych wyzwań.



Korekta ceny transferowej (*korekta rentowności*), czyli tzw. TP adjustment, jest mechanizmem stosowanym przez grupy kapitałowe, który polega na wyrównaniu poziomu cen transferowych ustalonych w transakcjach między podmiotami powiązanymi do wartości rynkowej, najczęściej w nawiązaniu do przeprowadzonych analiz danych porównawczych.

Zwykle korekty cen transferowych dokonywane są przez podatników już po zakończeniu roku obrotowego, gdy mają oni już pełną informację o okolicznościach, które mogą wpływać na rentowność transakcji w trakcie roku, takich jak wahania kursów walut czy rzeczywista wartość kosztów transakcji, w sytuacji gdy w trakcie roku kalkulowane były one na przykład na podstawie pewnych szacunków czy założeń (koszty budżetowane).

Chociaż mechanizm korekty rentowności stosowany jest powszechnie przez grupy kapitałowe, a możliwość zastosowania takiej korekty wynika z Wytycznych OECD (*compensating adjustment*), zasady dotyczące rozpoznania takiej korekty dla celów podatku CIT i ustalenia momentu jej ujęcia zostały wprowadzone do ustawy o CIT dopiero na początku 2019 roku.

Skutki niepewności co do konsekwencji podatkowych zastosowania tego mechanizmu w poprzednich latach podatkowych, podatnicy będą odczuwać jeszcze długo po wprowadzeniu nowej regulacji.

Praktyka polskich organów podatkowych oraz sądów administracyjnych

W zależności od kierunku korekty rentowności (*korekta „in plus” lub „in minus”*), może ona prowadzić do zwiększenia lub zmniejszenia wysokości ostatecznego zobowiązania w podatku dochodowym poprzez zwiększenie lub zmniejszenie przychodów lub kosztów podatnika.

Ponieważ korekty takie dokonywane są przez podatników zwykle po

”

Chociaż mechanizm korekty rentowności stosowany jest powszechnie przez grupy kapitałowe, zasady dotyczące rozpoznania takiej korekty dla celów podatku CIT i ustalenia momentu jej ujęcia zostały wprowadzone do ustawy o CIT dopiero na początku 2019 roku.

”

zakończeniu roku obrotowego, w praktyce stosowane są różne modele dokumentowania takich korekt jak również sposobu ich ujęcia w księgach dla celów rachunkowych. Korekty rentowności ujmowane mogą być w księgach roku obrotowego, którego dotyczą – zarówno poprzez zaksięgowanie rezerwy, jak również zaksięgowanie samego dokumentu, który może być wystawiony jeszcze w roku, którego dotyczy bądź już po jego zakończeniu.

Wszystkie te okoliczności dotyczące stosowanych w praktyce sposobów ujęcia korekt rentowności w księgach rachunkowych i ich dokumentowania musieli brać pod uwagę podatnicy przy rozstrzyganiu momentu ich rozpoznania dla celów podatku CIT.

Ich skutki podatkowe przed wejściem w życie nowelizacji przepisów rozstrzygane były bowiem na podstawie ogólnych przepisów ustawy o CIT, w odniesieniu zarówno do samej możliwości rozpoznania takiej korekty dla celów podatku CIT, jak i momentu jej ujęcia (w oparciu o przepisy dotyczące korekt kosztów lub przychodów bądź przepisy ogólne).

Na gruncie ogólnych przepisów ustawy o CIT, wykształciła się w ostatnich latach niekorzystna dla podatników praktyka organów podatkowych, która dotyczyła w szczególności TP adjustment dokumentowanych dokumentem zbiorczym, korygujących określony okres i nieodnoszących się do poszczególnych transakcji.

W odniesieniu do tak dokumentowanych korekt rentowności, w przypadku gdy prowadziły do podwyższenia podstawy opodatkowania, komentarze organów podatkowych ograniczały się do kwestii właściwego momentu ich ujęcia dla celów podatku CIT. W tym zakresie organy podatkowe odchodziły od stosowania przepisów dotyczących momentu rozpoznania dokumentów korygujących i wskazywały, iż taki TP adjustment powinien być rozpoznany w momencie otrzymania przez podatnika zapłaty.

W przypadku korekty rentowności, która prowadziłaby do obniżenia podstawy opodatkowania, organy podatkowe wskazywały natomiast, iż z uwagi na brak możliwości powiązania jej z określoną transakcją, korekta „in minus” nie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przez podatnika przychodami, a w konsekwencji nie może być rozpoznana jako koszt dla celów podatku CIT.

Zdaniem organów podatkowych, wyjątek w tym zakresie mogą stanowić sytuacje, w których korekta rentowności byłaby objęta decyzją APA.

Kontrowersje dotyczące dopuszczalności ujęcia dla celów podatkowych korekt rentowności dotknęły również szczególną grupę podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą w Specjalnych Strefach Ekonomicznych. Organ podatkowy zajmował bowiem stanowisko, iż przychody z tytułu korekty rentowności nie mogą być zakwalifikowane do przychodów z działalności zwolnionej, ponieważ korekty te nie zostały wymienione wprost w zezwoleniu na prowadzenie działalności na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej.

Prezentowane w interpretacjach organów podatkowych stanowisko w pewnym zakresie korygowały sądy administracyjne, które w wydawanych wyrokach wskazywały, iż nie do zaakceptowania jest pogląd, że faktury dokumentujące TP adjustment w zależności od skutków podatkowych należy traktować jako mające

związek z prowadzoną działalnością gospodarczą (korekta „in plus”) lub też niemające takiego związku (korekta „in minus”).

Pogląd ten nie jest jednak jednolicie prezentowany w orzecznictwie sądów administracyjnych – w ostatnim czasie sądy wydawały również wyroki podtrzymujące stanowisko organów podatkowych w tym zakresie. Dla przykładu WSA w Poznaniu w wydanym pod koniec 2018 r. wyroku wskazał, iż *„ponosząc wydatek związany z wyrównaniem marży operacyjnej w dół do przewidzianego wcześniej poziomu, skarżąca nie działa w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lecz jedynie z zamiarem wyrównania marży do uzgodnionego wcześniej poziomu. Wydatku z omawianego tytułu nie sposób powiązać z jakimkolwiek potencjalnym przychodem”*.

Warto przy tym podkreślić, że stanowisko organów podatkowych abstrahowało do tej pory od pierwotnej przyczyny dokonywania korekt rentowności, tj. stawianych przez przepisy podatkowe wymogów prowadzenia transakcji z podmiotami powiązanymi według cen odpowiadających poziomowi rynkowemu oraz osiągnięciu rynkowego poziomu zyskowności. Organ oparł się w zasadzie wyłącznie na interpretacji ogólnych przepisów CIT dotyczących odliczalności kosztów podatkowych.

Nowa regulacja

Od początku 2019 r. wprowadzone zostały do ustawy o CIT szczególne przepisy dotyczące korekt rentowności, które dopuszczają możliwość ich rozpoznania w roku podatkowym, którego dotyczą, również w przypadku korekt „in minus”, jednakże wyłącznie po spełnieniu szeregu warunków określonych w ustawie o CIT.

Dotyczą one w szczególności wskazania okoliczności, które uzasadniają dopuszczalność takiej korekty dla celów podatku CIT, tj. wystąpienie zmian istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego

warunki, jak i konieczność otrzymywania przyjętych do wyliczenia ceny transferowej danych historycznych, których dostosowanie do danych rzeczywistych jest możliwe na koniec roku.

Nowe przepisy nakładają na podatników konieczność sprostania również nowym obowiązkom administracyjnym, w szczególności – uzyskania od drugiej strony transakcji oświadczenia potwierdzającego „lustrzane” dokonanie korekty rentowności.

Szereg nowych obowiązków nałożonych na podatników przez nową regulację oraz kontrowersje dotyczące sposobu ujmowania korekt rentowności w poprzednich latach, przesądzą o kolejnych wyzwaniach czekających na podatników w odniesieniu do korekt cen transferowych, które w niektórych przypadkach będą mogły być rozwiązywane jedynie w ramach międzynarodowych procedur wzajemnego porozumiewania się pomiędzy władzami podatkowymi państw.



Katarzyna Szymańska
menedżer w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Maciej Preiss
konsultant w zespole
ds. podatków międzynarodowych
w KPMG w Polsce



Wątpliwości w zakresie kwalifikacji na gruncie podatku u źródła świadczeń wypłacanych na rzecz nierezydentów

W roku 2019 kwestia opodatkowania podatkiem u źródła to jeden z najczęściej poruszanych tematów wśród przedsiębiorców dokonujących płatności na rzecz zagranicznych kontrahentów.



Zmieniona definicja rzeczywistego właściciela, wprowadzenie obowiązku stosowania należytej staranności przy weryfikacji warunków umożliwiających zastosowanie obniżonych stawek, czy w końcu przewidziane wejście w życie od 1 stycznia 2020 r. nowego mechanizmu pobrania podatku u źródła, sprawiają, iż płatnicy takich należności zmuszeni są do przeglądu metodologii swoich rozliczeń w tym obszarze. Jest to o tyle istotne, iż za nieprawidłowe rozliczenia podatku u źródła grożą sankcje w formie karnych odsetek, dodatkowego zobowiązania podatkowego, czy kar wymierzonych według kodeksu karnego skarbowego. Pierwszym krokiem zmierzającym do poprawnego rozliczenia tego podatku niewątpliwie jest identyfikacja wszystkich płatności, które powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła. Zakwalifikowanie danej płatności nie od dziś wiąże się z wieloma wątpliwościami, o czym świadczy liczba wydawanych przez Ministra Finansów interpretacji indywidualnych.

Ubezpieczenie jako świadczenie o podobnym charakterze do gwarancji

Częstym zjawiskiem gospodarczym jest nabywanie ubezpieczenia bezpośrednio od zagranicznego zakładu ubezpieczeń lub pośrednika, bądź od podmiotu powiązanego z grupy kapitałowej, który zawiera polisę ubezpieczeniową z ubezpieczycielem na szczeblu centralnym na rzecz spółek powiązanych i następnie refakturuje na nie jej koszty.

Niemalże do końca 2016 roku, organy nie dostrzegały takich podobieństw pomiędzy ubezpieczeniem a gwarancją, by na tej podstawie uznać, iż są to świadczenia o podobnym charakterze (por. interpretacja DIS w Katowicach z dnia 5 października 2015 r., nr IBPB-1-3/4510-385/15/AW, interpretacja DKIS w Poznaniu z dnia 8 marca 2013 r., nr ILPB4/423-433/12-2/MC). Natomiast jak wynika z obecnie kształtującej się linii interpretacyjnej, ubezpieczenie jest świadczeniem podobnym do gwarancji, więc podlega podatkowi u źródła na gruncie ustawy o CIT (np. interpretacja DKIS z dnia 15 czerwca 2018 r., nr 0114-KDIP2-

”
W obrocie gospodarczym częstym zjawiskiem są również płatności na rzecz kontrahentów zagranicznych za wynajem kontenerów, palet i innych opakowań służących do przechowywania czy transportu wyrobów.
”

1.4010.164.2018.1.PW, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Rz 119/17 (prawomocny, brak uzasadnienia pisemnego)). Zgodnie z tym poglądem, usługa ubezpieczenia pod względem celowościowym i funkcjonalnym jest tożsama z usługą gwarancji, gdyż ubezpieczyciel niejako poręcza, że w przypadku przewidzianym w umowie ubezpieczenia spełni określone świadczenie (nastąpi wypłata świadczenia).

Obok wielu wątpliwości, czy ubezpieczenie rzeczywiście spełnia przesłanki do uznania go za świadczenie podobne od usług gwarancji, pojawia się również pytanie, czy intencją racjonalnego ustawodawcy było objęcie ubezpieczenia podatkiem u źródła. W przypadku art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, który obowiązuje od 1 stycznia 2018 r. i dotyczy ograniczenia zaliczania wydatków związanych z zakupem określonych usług do kosztów podatkowych, ustawodawca wymienił tam wprost usługi ubezpieczenia. Istotnym jest bowiem, iż konstrukcja art. 15e ust. 1 pkt 1 i art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT jest analogiczna, a sam katalog wymienionych tam usług jest bardzo zbliżony.

Usługa wynajmu serwerów, tzw. hosting

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej, podatnicy nabywają usługi *hostingu*, dzięki czemu mają możliwość m.in. dysponowania określoną objętością dysku serwera komputerowego w celu przechowywania na nim swoich baz danych i oprogramowania. Dla kwalifikacji na gruncie podatku u źródła niezbędna jest całościowa ocena nabywanego świadczenia. W przypadku, kiedy nabywana usługa ogranicza się wyłącznie do przechowywania danych, bez żadnych czynności polegających na przekształcaniu danych wejściowych w celu uzyskania danych wyjściowych w innej, określonej formie, zgodnie z poglądem organów podatkowych, takie świadczenie nie należy uznawać jako przetwarzanie danych.

Duże wątpliwości budzi jednakże już sama kwalifikacja serwera jako urządzenia przemysłowego. Przykładowo, organy podatkowe zdają się interpretować definicję urządzenia przemysłowego bardzo szeroko, ponieważ w ich ocenie słowo „przemysłowe” wskazuje zastosowanie danego urządzenia w celach komercyjnych, w działalności



przemysłowej, handlowej lub naukowej, zatem niezależnie od wykorzystania w samym procesie produkcji przemysłowej (np. interpretacja DKIS z dnia 8 kwietnia 2019 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.23.2019.1.PW, interpretacja DKIS z dnia 14 lutego 2019 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.534.2018.1.AJ). Odmienne stanowisko można jednak odnaleźć w niektórych wyrokach sądów administracyjnych, które ograniczają urządzenie przemysłowe do takiego, które jest wykorzystywane w produkcji masowej np. wyrok WSA w Gorzowie z dnia 6 lutego 2019 r., sygn. I SA/Go 537/18 (orzeczenie nieprawomocne), wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1120/17 (na moment pisania niniejszego artykułu, brak uzasadnienia pisemnego), zatem definicja ta nie będzie spełniona w przypadku wynajmu serwera, jeśli nie jest powiązany z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji.

Oплата за wynajem pojemников, контейнеров и палет

W obrocie gospodarczym częstym zjawiskiem są również płatności na rzecz kontrahentów zagranicznych za wynajem kontenerów, palet i innych opakowań służących do przechowywania czy transportu wyrobów.

Niestety także i tutaj różne rozumienie pojęcia „urządzenia przemysłowego” nie ułatwia dokonania kwalifikacji na

gruncie podatku u źródła. Przykładowo kontenery wykorzystywane jako schowek na narzędzia i pomieszczenie dla pracowników do chronienia się przed deszczem nie są urządzeniem przemysłowym (por. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1477/16). Jednakże taką definicję spełniają już kontenery z funkcją transporotowo-magazynową (np. wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2151/16). Z kolei, niektóre organy podatkowe definiują urządzenie przemysłowe skupiając się bardziej na zespole mechanizmu, które składają się na takie urządzenie, i uznają, iż jeśli wynajmowany pojemnik w celu zapewnienia odpowiednich warunków przechowywania lub transportowania nie zawiera w sobie żadnych elementów mechanicznych, elektrycznych, np. przekładni, to wówczas nie stanowi urządzenia przemysłowego (np. interpretacja DKIS z dnia 16 lipca 2019 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.200.2019.2.NL).

Podsumowanie

Jak widać na powyższych przykładach, pierwszy element poprawnych rozliczeń podatku u źródła może stwarzać bardzo duże trudności praktyczne. Na pewno nie jest pomocna tutaj zmiana stanowisk organów podatkowych, czy też brak jednomyślnej interpretacji danego pojęcia. Aby zadośćuczynić poprawnemu rozliczeniu w ramach podatku u źródła, nie pozostaje zatem nic innego, jak zidentyfikować wszystkie obszary wątpliwe

i przygotować odpowiednią argumentację na zastosowane podejście, mając również na uwadze wydawane interpretacje indywidualne i orzeczenia lub wystąpić o wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeśli spór w zakresie prawidłowej kwalifikacji świadczenia może zakończyć się przed sądami administracyjnymi.



Renata Pilarska

starszy menedżer w zespole ds. podatków międzynarodowych w KPMG w Polsce



Anna Dziedzic

supervisor w zespole ds. podatków międzynarodowych w KPMG w Polsce

Publikacje KPMG

Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.



25 lat polsko-francuskiego partnerstwa. Inwestycje francuskie w Polsce

Raport KPMG pt. „25 lat polsko-francuskiego partnerstwa. Inwestycje francuskie w Polsce”, powstał z okazji 25-lecia CCIFP w Polsce. Jest to druga edycja publikacji zawierająca szczegółowe dane na temat inwestycji i planów rozwoju przedsiębiorstw z nad Sekwany. Badanie zostało zrealizowane na grupie 40 działających w Polsce firm (członków CCIFP) z większościowym udziałem kapitału francuskiego.



Retail Trends 2019. Global Consumer&Retail

Raport KPMG International pt. "Retail Trends 2019. Global Consumer&Retail" omawia najważniejsze trendy mające wpływ na branżę handlu detalicznego. Autorzy raportu podkreślają, w jaki sposób niektórzy sprzedawcy detaliczni podejmują wyzwania i pozostają konkurencyjni.



Motoryzacja na prąd. Ocena form wsparcia rozwoju elektromobilności w Polsce w ramach Funduszu Niskoemisyjnego Transportu

Raport „Motoryzacja na prąd. Ocena form wsparcia rozwoju elektromobilności w Polsce w ramach FNT” powstał na podstawie badania zrealizowanego metodą ankiet internetowych oraz wywiadów telefonicznych wśród członków PSPA oraz innych firm potencjalnie zainteresowanych skorzystaniem ze wsparcia wskazanego w projekcie rozporządzenia dotyczącego FNT. Badanie zostało przeprowadzone na próbie 84 firm.



"The future of HR 2019: In the Know or in the No. The gulf between action and inertia"

Raport KPMG International pt. „The future of HR 2019: In the Know or in the No. The gulf between action and inertia” zawiera informacje na temat przyszłości funkcji HR w obliczu cyfrowej transformacji. Publikacja powstała na podstawie badania przeprowadzonego w lipcu i sierpniu 2018 r., wśród ponad 1200 menedżerów zarządzających obszarem HR z 64 krajów. Około połowa z grupy badawczej to firmy zatrudniające ponad 5 000 pracowników.



Raport kwartalny PZPM i KPMG w Polsce „Branża motoryzacyjna. Edycja Q2/2019”

Raport kwartalny PZPM i KPMG w Polsce „Branża motoryzacyjna, Edycja Q2/2019” należy do serii raportów kwartalnych, których celem jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe. Publikacja jest wspólnym przedsięwzięciem Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego oraz KPMG w Polsce.

Kontakt



Michał Niżnik

**Partner w zespole
ds. podatków
międzynarodowych
w KPMG w Polsce**
E: mniznik@kpmg.pl



Marcin Rudnicki

**Partner w zespole
ds. podatków
międzynarodowych
w KPMG w Polsce**
E: mrudnicki@kpmg.pl



Karolina Dębska

**Dyrektor w zespole
ds. podatków
międzynarodowych
w KPMG w Polsce**
E: kdebska@kpmg.pl



Sabina Samplawska

**Dyrektor w zespole
ds. podatków
międzynarodowych
w KPMG w Polsce**
E: ssamplawska@kpmg.pl

**Interesujesz się podatkami?
SPRAWDŹ:**



home.kpmg/pl/blogpodatkowy
home.kpmg/pl/podatki
home.kpmg/pl/taxalerts
home.kpmg/pl/frontiersintax
home.kpmg/pl/ppt
abcplatkina.pl
taxownik.pl

Znajdź nas:facebook.com/kpmgpolandtwitter.com/kpmgpolandlinkedin.com/company/kpmg_polandyoutube.com/kpmgpolandinstagram.com/kpmgpolandpinterest.com/kpmgpoland**KPMG Poland****Biura KPMG w Polsce****Warszawa**

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13A
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl