

## **ALERT PODATKOWY nowelizacja CIT 2015**

---

Szanowni Państwo,

z uwagi na dużą ilość zmian dotyczących przepisów ustawy CIT oraz PIT, wchodzących w życie zasadniczo z dniem 1 stycznia 2015, oddajemy do Państwa rąk niniejszy dokument (oparty na uzasadnieniu projektu ustawy CIT dokonany przez ustawodawcę). Pragniemy tym samym zwrócić Państwa uwagę na część z nich, która została przez nas uznana za najistotniejszą z punktu widzenia funkcjonowania grup kapitałowych. Staraliśmy się w sposób zwięzły wskazać istotę wybranych zagadnień. W treści dokumentu bądź przypisach do danego rozdziału zostały wymienione najważniejsze artykuły znowelizowanych ustaw, których lektura jest niezbędna w celu dokładnej analizy danego zagadnienia (z uwagi jednak na czytelność dokumentu oraz łatwość dotarcia do treści znowelizowanych ustaw, nie są one w całości cytowane w niniejszym opracowaniu).

Dodatkowo zwracamy Państwa uwagę na niekorzystne dla podatników wyroki oraz interpretacje dotyczące ustalania limitów niezbędnych w celu określenia transakcji podlegających dokumentowaniu w ramach przepisów dotyczących cen transferowych (por. ostatni rozdział niniejszego dokumentu).

Z poważaniem,

**Iwona Lulkiewicz**  
**Doradca podatkowy 10408**

**Kancelaria Podatkowa Iwona Lulkiewicz**  
ul. Karola Libelta 22/5  
61-707 Poznań  
tel. kontaktowy: 668 074 147  
e-mail: [iwona.lulkiewicz@taxoffice24.com.pl](mailto:iwona.lulkiewicz@taxoffice24.com.pl)

[www.taxoffice24.com.pl](http://www.taxoffice24.com.pl)

**Niniejszy dokument nie stanowi porady ani jakiegokolwiek innej usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Oznacza to, że do momentu podpisania odpowiedniej Umowy pomiędzy Kancelarią a Odbiorcą niniejszego dokumentu odpowiedzialność za wykorzystanie informacji wynikających z niniejszego dokumentu spoczywa wyłącznie na jego Odbiorcy.**

## Spis treści

1.	Nowelizacja Ustawy CIT od 1 stycznia 2015.....	3
	Niedostateczna („cienka”) kapitalizacja .....	3
	Art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 .....	3
	Art. 16 ust. 6 .....	4
	Art. 16 ust. 7/art. 16 ust. 7h .....	4
	Art. 16 ust. 7b .....	4
	Art. 16 ust. 7g .....	4
	Art. 15c .....	5
	Przepisy przejściowe .....	6
	Zagraniczna spółka kontrolowana .....	6
	Zmiany dotyczące certyfikatu rezydencji.....	8
	Zmiany dotyczące przepisów z zakresu cen transferowych .....	8
	Dodatkowy warunek zwolnienia dywidend z podatku .....	9
	Wartość przychodów i kosztów świadczeń w naturze – nowe zasady .....	9
	Kara KKS za niezłożenie SF .....	9
	Wymiana udziałów .....	10
	KUP z tytułu umorzenia udziałów, akcji otrzymanych w drodze wymiany .....	10
	Definicja przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych .....	10
	Amortyzacja składników majątku spółki europejskiej .....	10
2.	Zmiany podejścia do ustalania limitów TP .....	11

# 1. NOWELIZACJA USTAWY CIT OD 1 STYCZNIA 2015

## Niedostateczna („cienka”) kapitalizacja

Od 1 stycznia 2015 roku, obowiązuje znowelizowana Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 roku (dalej: „UCIT” bądź „ustawa CIT”). W nowym stanie prawnym, zmianie uległo wiele przepisów UCIT, w tym przepisy dotyczące zaliczania odsetek od pożyczek uzyskiwanych od podmiotów powiązanych<sup>1</sup> w koszty uzyskania przychodu (dalej: „KUP”), tj. przepisy dotyczące zjawiska niedostatecznej kapitalizacji. Poniżej chcielibyśmy przedstawić Państwu charakter wprowadzonych zmian UCIT wraz z opinią Kancelarii nt. niektórych z nich.

Wspominane zmiany UCIT, nastąpiły w następujących przepisach:

Przepis	Akcja
art. 16 ust. 1 pkt 60	zmieniony
art. 16 ust. 1 pkt 61	zmieniony
art. 16 ust. 6	zmieniony
art. 16 ust. 7	uchylony
art. 16 ust. 7b	zmieniony
art. 16 ust. 7g	dodany
art. 16 ust. 7h	dodany
art. 15c	dodany

### Art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61

W przepisach wskazanych wyżej dwóch artykułów tj. art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61, zachodzą zasadnicze zmiany w zakresie tego, jaką część odsetek od pożyczek uzyskanych od podmiotów powiązanych, podatnik będzie mógł zaliczyć w KUP. Nowe przepisy wskazują również jednoznacznie, że objęte są nimi również pożyczki udzielone przez podmioty powiązane z podatnikiem pośrednio (np. przez spółki wnuczki, babki itp.).

Ustawa CIT w znowelizowanym brzmieniu doprecyzowuje, iż przez zadłużenie, o którym mowa w analizowanych przepisach rozumiemy **nie tylko zadłużenie z tytułu pożyczek**. Nastąpiła w ten sposób zmiana brzmienia przepisów, zgodna z dotychczasową linią orzecznictwa dotyczącą interpretacji przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT. Podatnik ustalając zatem wysokość zadłużenia wobec podmiotów powiązanych **powinien brać pod uwagę nie tylko zobowiązania z tytułu otrzymanych pożyczek, ale również pozostałe zobowiązania wobec tych podmiotów**, np. zobowiązania handlowe.

Najbardziej kluczową zmianą w omawianych przepisach art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT są: **zmiana współczynnika kapitału do zadłużenia z dotychczasowego wynoszącego 1:3 na współczynnik 1:1 oraz fakt odnoszenia zadłużenia do kapitału własnego** (obliczanego zgodnie z art. 16 ust. 7h, o czym w dalszej części niniejszego Alertu), **a nie jak poprzednio do kapitału zakładowego**. Niewątpliwie, ograniczenie współczynnika kapitału do zadłużenia w rozumieniu nowych przepisów samo w sobie można ocenić jako niekorzystne dla podatników, przy czym efekt tej zmiany może (lecz nie musi) zostać zniwelowany przez odnoszenie wysokości zadłużenia do kapitału własnego podatnika ustalonego zgodnie z przepisami CIT (a nie jak dotychczas do kapitału zakładowego). Oceny opisywanych w niniejszym akapicie zmian przepisów należy dokonywać łącznie, odnosząc je do indywidualnej sytuacji danego podatnika. W zależności bowiem od struktury kapitału własnego podatnika, może okazać się, iż niekorzystna zmiana współczynnika z 1:3 na 1:1, została przeważona przez fakt, iż dla danego podatnika, udział kapitału zakładowego w kapitale własnym (liczonym zgodnie z art. 16 ust. 7h UCIT) jest niższy

<sup>1</sup> W świetle przepisów UCIT dotyczących zjawiska niedostatecznej kapitalizacji, w odróżnieniu do przepisów UCIT dotyczących cen transferowych, za podmiot powiązany należy uznawać podmiot posiadający lub podmioty posiadające łącznie bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) spółki (patrz. art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT). Gdy w punkcie 0 niniejszego Alertu mowa jest o podmiocie powiązonym, należy rozumieć go właśnie w ten sposób.

niż 33%. Zgodnie z powyższym, dla podatników których kapitał własny w rozumieniu przepisów ustawy wynosi ponad trzy razy więcej niż ich kapitał zakładowy w rozumieniu przepisów CIT przed nowelizacją, skutki zmian dotyczących współczynnika zadłużenia i traktowania kapitału własnego za punkt odniesienia są co do zasady pozytywne.

W art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT zmieniono ponadto moment określenia wysokości zadłużenia z dnia zapłaty odsetek, na **ostatni dzień miesiąca poprzedzającego zapłatę odsetek**.

W konsekwencji zgodnie ze wskazanymi wyżej przepisami art. 16 ust. 1 punkt 60 i 61 nie mogą być zaliczone do KUP odsetki w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia wobec tych podmiotów, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek<sup>2</sup> – czyli na przykładzie mielibyśmy następującą sytuację: jeżeli wysokość odsetek wynosi 100, wysokość zadłużenia 500, wysokość kapitału własnego 200, to ustalając kwotę odsetek nie stanowiących KUP (dalej również NKUP) należy wyznaczyć różnicę pomiędzy zadłużeniem a kapitałem własnym ( $500 - 200 = 300$ ), wynik odejmowania odnieść do wysokości zadłużenia ustalając współczynnik ( $300/500 = 3/5$ ) i nim się posłużyć określając wysokość odsetek stanowiących NKUP ( $3/5 \times 100$ , co daje 60 odsetek NKUP, 40 odsetek KUP).

### Art. 16 ust. 6

Nawiązując do objęcia przepisami art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT również pożyczek od podmiotów powiązanych pośrednio, ustawodawca sprecyzował, iż **udział pośredni podmiotu powiązanego należy określać zgodnie z przepisami UCIT dotyczącymi cen transferowych**, konkretnie zgodnie z przepisami art. 11 ust. 5b UCIT cytowanymi poniżej:

*Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.*

### Art. 16 ust. 7/art. 16 ust. 7h

Ustawodawca uchylił art. 16 ust. 7 UCIT w wersji obowiązującej przed 1 stycznia 2015, zastępując go art. 16 ust. 7h znowelizowanej UCIT. W celu ustalenia wysokości odsetek możliwych do zaliczenia do KUP, uściślono moment na jaki określa się wysokość kapitału własnego przyjmując, że jest to **ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek**. Ze względu na zmianę rodzaju kapitału branego pod uwagę do ustalenia progu, od którego występuje „cienka” kapitalizacja, tj. z kapitału zakładowego na kapitał własny, wprowadzono dodatkowe wyłączenia. W wartości kapitału własnego dodatkowo **nie uwzględnia się kapitałów z aktualizacji wyceny oraz kapitału własnego pochodzącego z otrzymanych pożyczek podporządkowanych**. Warto w tym miejscu przytoczyć analizowane przepisy (część przepisów art. 16 ust. 7 UCIT pozostała bez zmian):

*Art. 16 ust. 7h Wartość kapitału własnego, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, określa się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek, o których mowa w tych przepisach, bez uwzględnienia kapitałów z aktualizacji wyceny oraz części kapitału własnego pochodzącego z otrzymanych pożyczek podporządkowanych. Wartość tę pomniejsza się o wartość kapitału zakładowego spółki lub funduszu udziałowego w spółdzielni, jaka nie została na ten kapitał lub fundusz faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek, przysługującymi wspólnikom wobec tej spółki lub członkom wobec tej spółdzielni, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.*

### Art. 16 ust. 7b

Ustawodawca sprecyzował definicję pożyczki wykorzystywaną w przepisach dotyczących niedostatecznej kapitalizacji, uznając iż **za pożyczkę nie uważa się pochodnych instrumentów finansowych** (ich definicja znajduje się aktualnie w znowelizowanych przepisach art. 4a pkt 22 UCIT).

### Art. 16 ust. 7g

Nowelizacja UCIT zawiera nowy, dodany do UCIT art. 16 ust. 7g. Jest to ważna zmiana, liberalizująca przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji. Przepisy artykułu 16 ust. 7g zakładają bowiem, że jeśli podatnik-pożyczkobiorca udzielał pożyczek podmiotom powiązanym (rozumianym zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 UCIT), to wówczas

<sup>2</sup> Przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu własnego takiej spółdzielni.

udzielone przez podatnika pożyczki pomniejszają wartość jego zadłużenia branego pod uwagę do obliczenia współczynnika kapitału do zadłużenia. Jest to dodatkowy zapis UCIT, który może niwelować niekorzystne zmiany współczynnika z 1:3 na 1:1.

Hipotetyczny podmiot może zyskać na zmianie przepisów UCIT, między innymi gdy:

- jego kapitał własny ustalony zgodnie ze znolizowanymi przepisami CIT będzie ponad trzykrotnie większy niż kapitał zakładowy (ustalony zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2014 roku);
- w świetle nowych przepisów UCIT (por. art. 16 ust. 7g) będzie miał prawo pomniejszyć swoje zadłużenie o wartość pożyczek udzielonych podmiotom powiązanych.

Należy uznać, że samo wprowadzenie dla podatników prawa do pomniejszania zadłużenia o wartość pożyczek udzielonych podmiotom powiązanych, niewątpliwie jest pozytywne, pozostaje jednak pytanie, ilu z podatników, będzie mogło skorzystać z art. 16 ust. 7g UCIT – sytuacja, w której zadłużający się podmiot (a więc najprawdopodobniej potrzebujący kapitału) udziela jednocześnie pożyczek wydaje się dosyć rzadka.

## Art. 15c

Poza zmianami istniejących do tej pory przepisów UCIT, które zostały opisane powyżej, **omawiana nowelizacja wprowadza możliwość odmiennego niż określony w przepisach art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 UCIT określania limitu odsetek od pożyczek uzyskanych od podmiotów powiązanych** stanowiących koszty podatkowe – mówi o tym art. 15c. ust. 1 UCIT.

Nowe regulacje zostały wprowadzone przepisami art. 15c znolizowanej ustawy CIT. Opierają się one na wartości aktywów posiadanych przez podatnika oraz osiąganym przez niego zysku operacyjnym. Wprowadzone rozwiązanie, nawiązuje do Rezolucji Rady Unii Europejskiej z dnia 8 czerwca 2010 r. w sprawie koordynacji zasad dotyczących kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C 156/01), która przy ustalaniu zasad dotyczących niedostatecznej kapitalizacji zaleca odnoszenie się do EBIT lub EBITDA. Podatnik ustala kwotę odsetek, które w danym roku może zaliczać do KUP, wg wzoru<sup>3</sup> przedstawionego w art. 15c ust. 2 UCIT, a mianowicie:

$$(stopa referencyjna NBP + 1,25 p.p.) \times (wartość podatkowa aktywów^4 - WNIp)$$

Zgodnie z art. 15c ust. 5 UCIT, wartość odsetek od pożyczek podlegająca, zaliczeniu w roku podatkowym w KUP, **nie może jednak być wyższa niż 50%<sup>5</sup> zysku z działalności operacyjnej podatnika, ustalonego za dany rok podatkowy zgodnie z ustawą o rachunkowości.**

Zaproponowana przez ustawodawcę alternatywa, wydaje się być rozwiązaniem prostszym od art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 UCIT, nie wymaga bowiem ciągłego ustalania zadłużenia podatnika wobec podmiotów powiązanych. W zamian za to wymaga ona jedynie obliczania wartości odsetek będących KUP w sytuacji zmian stóp NBP, co jednak powinno się zdarzać stosunkowo rzadko. Należy zauważyć jednak, iż **podatnik decydując się na wariant proponowany w art. 15c UCIT, zmienia zasady zaliczania odsetek od pożyczek w KUP zarówno w odniesieniu do pożyczek zaciąganych od podmiotów powiązanych (czego dotyczą przepisy UCIT wyrażone w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61), jak również w odniesieniu do pożyczek od podmiotów niepowiązanych.** Może to spowodować, iż skuszony możliwością łatwiejszego kontrolowania zjawiska „cienkiej” kapitalizacji oraz ewentualnymi korzyściami podatkowymi płynącymi pozornie z wyboru rozwiązania alternatywnego, podatnik decydując się na opisywaną alternatywę, de facto obniży sobie dla danego roku wysokość KUP z tytułu globalnych odsetek od zaciągniętych pożyczek. **Stosując zatem rozwiązanie alternatywne, podatnik, w przeciwieństwie do rozwiązania standardowego (opisanego w pierwszej części niniejszego dokumentu), może być pozbawiony możliwości zaliczenia w KUP całości zapłaconych w danym roku podatkowym odsetek od pożyczek uzyskanych od podmiotów niepowiązanych.**

Ciekawą składową rozwiązania alternatywnego zaliczania odsetek od zaciągniętych pożyczek w KUP jest zapis art. 15c ust. 7 UCIT, **zezwalający podatnikom na zaliczanie w KUP, w kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, odsetek niezaliczonych w KUP w danym roku podatkowym.** Ustawodawca uwzględnił więc (i jak się wydaje polepszył) sytuację podatników ponoszących duże koszty finansowe i uzyskujących niskie zyski z działalności operacyjnej w fazie inwestycyjnej.

Należy zaznaczyć, że w przypadku dokonania wyboru przez podatnika opisywanego rozwiązania alternatywnego jest on **zobowiązany stosować te zasady przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe.** Jeśli podatnik zrezygnuje z tego sposobu

<sup>3</sup> Wzór ten może ulegać pewnym przekształceniom wynikającym ze zmian wysokości stopy referencyjnej NBP w ciągu roku oraz skrócenia/wydłużenia roku podatkowego przez podatnika, por. art. 15c. ust. 3 i 4 UCIT.

<sup>4</sup> Aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w tym ujętych zgodnie z wartością nominalną kwot udzielonych pożyczek, z wyjątkiem wartości niematerialnych i prawnych. Wartość tych aktywów określa się według stanu na ostatni dzień danego roku podatkowego.

<sup>5</sup> Nie dotyczy podatników opisanych w art. 15c. ust. 5 pkt 1 i 2.

rozliczania odsetek od pożyczek w KUP przed upływem minimum 3 lat, **traci on prawo do ujmowania niezaliczonych w latach poprzednich odsetek od pożyczek w KUP.**

Wybór opisywanej alternatywy wydaje się być więc szczególnie korzystny dla podatników planujących w ciągu min. 3 lat stosowania alternatywy zmniejszanie stosunkowo szybko swoich zobowiązań pożyczkowych lub dynamiczny wzrost zysku operacyjnego w kolejnych latach (przy odpowiedniej wartości aktywów). Rozwiązanie alternatywne zaliczania odsetek od pożyczek do KUP będzie **niekorzystne dla podmiotów, których udział WNIIP w aktywach jest stosunkowo wysoki** (por. wzór powyżej) oraz które planują utrzymywać stosunkowo wysoki poziom zadłużenia oprocentowanego, szczególnie gdy przeważać ma zadłużenie od podmiotów niepowiązanych.

Ostateczna ocena tego, który ze sposobów rozliczania odsetek w KUP, tj.:

- a) standardowy, pozwalający podatnikowi zaliczać w KUP całość odsetek od pożyczek uzyskanych **od podmiotów niepowiązanych** oraz ograniczający możliwość zaliczania w KUP odsetek od pożyczek uzyskanych **od podmiotów powiązanych** (por. art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 UCIT), czy
- b) alternatywny, zmieniający sposób zaliczania do KUP **odsetek od pożyczek uzyskiwanych od podmiotów powiązanych i niepowiązanych** (por. art. 15c UCIT)

jest korzystniejszy dla podatnika, **zależy od konkretnego stanu faktycznego dotyczącego danego podatnika.** Pod uwagę należy wziąć m.in. **wysokość zadłużenia podatnika wobec podmiotów powiązanych, wysokość kapitału własnego podatnika, wysokość WNIIP, wartość wykazywanych przez niego aktywów i ich rentowność operacyjną.** Nie bez znaczenia dla rozwiązania alternatywnego, pozostaje również fakt, iż limit odsetek zaliczanych w KUP jest wynikiem kształtowania się stopy referencyjnej NBP, na której kształtowanie, podatnik nie ma wpływu, a która od początku 2013 roku, do końca roku 2014 **spadła ponad dwukrotnie.**

Podatnicy, którzy chcieliby zdecydować się na wprowadzone przepisami art. 15c UCIT rozwiązanie alternatywne, muszą pamiętać, że o wyborze stosowania tych zasad zobowiązani są oni zawiadomić, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie **do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego.**

## Przepisy przejściowe

Ustawodawca, w związku z wprowadzoną nowelizacją UCIT, przygotował również przepisy przejściowe odwołujące się do zmian w zakresie przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji – są to art. 7 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 roku o zmianie UCIT.

Podmioty, które zaciągnęły pożyczki od podmiotów powiązanych przed 1 stycznia 2015 roku, będą zaliczać odsetki od tych pożyczek do KUP, zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym przed wejściem w życie znowelizowanej UCIT. Warunkiem stosowania tego przepisu przejściowego jest **faktyczne przekazanie podatnikowi przed 1 stycznia 2015 roku kwoty pożyczki przez będącego podmiotem powiązaniem pożyczkodawcę.** Alternatywnie, podatnicy mogą rozliczać odsetki od pożyczek zaciągniętych i faktycznie przekazanych przed 1 stycznia 2015 roku, na zasadach określonych art. 15c UCIT, przy czym wyboru tego muszą dokonać do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2014 roku.

## Zagraniczna spółka kontrolowana<sup>6</sup>

Ustawodawca postanowił wprowadzić do ustawy CIT i PIT, nieistniejące obecnie w polskim porządku prawnym rozwiązanie przewidujące opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC).

Regulacja typu CFC ma na celu zwalczanie nadużyć podatkowych występujących w stosunkach między podmiotami powiązanimi, polegających na wykazywaniu dochodu generowanego z działalności prowadzonej w danym kraju (np. Polsce) jako dochodu podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej państw stosujących preferencyjne zasady opodatkowania. Uznaje się również, że jest to jeden ze skuteczniejszych mechanizmów walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Zapobieganie obniżeniu podstawy opodatkowania w przypadku regulacji typu CFC **odbywa się bowiem poprzez poddanie opodatkowaniu w danym państwie (np. w Polsce), jako dochodu przypisywanego do podmiotu krajowego, dochodu ustalanego w odniesieniu do zysków, jakie osiągnął jego podmiot zależny będący rezydentem podatkowym innego państwa (tzw. spółka CFC). Istota tego rozwiązania sprowadza się zatem do obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego (osoby fizycznej lub podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych mających siedzibę lub zarząd w kraju o niższym niż obowiązujący w państwie rezydencji podmiotu dominującego poziomie opodatkowania.**

<sup>6</sup> Por. między innymi przepisy art. 24a, 25 ust. 1, 27 ust. 2a, 28a ust. 2, 18 ust. 1, 19 ust. 1, 7 ust. 2 znowelizowanej ustawy CIT



Omawianą regulację posiada szereg państw członkowskich UE, takich jak: Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Szwecja, Dania, Finlandia, Portugalia, Hiszpania, Węgry, Włochy, Estonia, jak również państwa pozaeuropejskie, takie jak: USA, Kanada, Japonia, Nowa Zelandia, Indonezja, Meksyk, RPA, Południowa Korea, Argentyna, Brazylia, Izrael, Turcja, Chiny. Przepisy dotyczące CFC przewidziała również Komisja Europejska w projekcie dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw. Na tego rodzaju regulację – jako skuteczny mechanizm walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania – wskazała też Rada Unii Europejskiej, wydając zalecenia zawarte w rezolucji z dnia 8 czerwca 2010 r. w sprawie koordynacji zasad dotyczących kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C 156/01).

Ze względu na istniejącą sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, podkreślenia wymaga fakt, że zgodnie z obowiązującymi standardami wyznaczonymi przez państwa należące do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w drodze komentarza do Modelowej Konwencji (komentarz nr 23 do art. 1) przepisy dotyczące kontrolowanej spółki zagranicznej pozostają w zgodzie z przepisami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i poczynienie zastrzeżenia co do możliwości wprowadzenia tego typu regulacji do ustawodawstwa krajowego nie jest konieczne w treści konkretnej umowy. Podatek nałożony wskutek zastosowania systemu CFC nie obciąża bowiem spółki CFC.

Przepisy dotyczące CFC stanowią regulację złożoną i wymagają zdefiniowania, wielu pojęć, takich jak: kontrolowana spółka zagraniczna (np. podmioty analogiczne do spółek krajowych), sprawowanie kontroli, niski poziom opodatkowania, dochód CFC. Do elementów konstrukcyjnych regulacji typu CFC należą:

- a) sprawowanie kontroli przez rezydenta nad spółką CFC,
- b) zlokalizowanie spółki CFC w państwie stosującym niższe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych,
- c) uzyskiwanie przez spółkę CFC dochodów o charakterze pasywnym,
- d) zwolnienia przewidujące m.in. wyłączenie z obowiązku ich stosowania.

Odnosząc powyższe do zapisów zaproponowanych w niniejszym projekcie, należy wskazać, co następuje.

Ad. a) Warunkiem sprawowania kontroli jest nieprzerwane posiadanie, przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki. Tak ustalony warunek zapewnia, że przepisy odnoszą się będą wyłącznie do polskiego rezydenta będącego współnikiem mającym istotny wpływ na decyzje ekonomiczne podmiotu zagranicznego, w tym na zakres i rozmiar prowadzonej działalności.

Ad. b) Kolejnym warunkiem, przyjętym w systemach odnoszących się do opodatkowania typu CFC, jest zlokalizowanie spółki CFC w państwie stosującym niższy niż krajowy poziom opodatkowania podatkiem dochodowym. W projekcie ustawy przyjęto, iż istotnie niższe opodatkowanie występuje, gdy ustawowa stawka podatku dochodowego (stawka nominalna) jest niższa o co najmniej 25% od stawki krajowej lub w sytuacji, gdy osiągnęte zagraniczne przychody są w państwie źródła zwolnione albo wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Ad. c) Istotą działań, którym przeciwdziałać ma regulacja typu CFC, jest przenoszenie mobilnych aktywów generujących przychody o charakterze pasywnym do państw o niższym poziomie opodatkowania. W sytuacjach gdy tego rodzaju działania nie mają, co do zasady, uzasadnienia ekonomicznego, można założyć, iż przesunięcie źródeł przychodów ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej. Projektowana regulacja wskazuje, iż znajdzie ona zastosowanie, **gdy przychody pasywne, tj. pochodzące z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także z praw autorskich, praw własności przemysłowej – w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych – stanowiąc będą co najmniej połowę wszystkich przychodów spółki CFC w jej roku podatkowym.**

Ad. d) Nieodłącznym elementem regulacji dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej są również przepisy przewidujące wyłączenia i zwolnienia z obowiązku opodatkowania dochodów tej spółki. Przy ustalaniu tego rodzaju wyłączeń czy zwolnień uwzględnia się m.in. cel wprowadzenia regulacji CFC, zobowiązania wynikające z prawa Unii Europejskiej, realizowaną przez państwo politykę podatkową oraz dopuszczalny poziom obciążeń administracyjnych.

Nie ulega obecnie wątpliwości, że nie stanowi wystarczającej podstawy do opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę w jednym z państw Unii Europejskiej niski poziom opodatkowania obowiązujący w tym państwie. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE stosowanie przepisów typu CFC jest dopuszczalne, pod warunkiem że uwzględnienie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego (wyrok z 12.09.2006 r. C-196/04 Cadbury Schweppes). *A contrario*, nie jest dopuszczalne stosowanie takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą. Konsekwencją obowiązującej wykładni traktatów jest obowiązek odwołania się w przepisach dotyczących CFC do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub też sztucznych struktur

ukierunkowanych na unikanie opodatkowania. Przepisy przewidują ponadto wprowadzenie minimalnego progu (250 tys. euro), poniżej którego przepisy o zagranicznej spółce kontrolowanej nie będą miały zastosowania. Przewidziany został również odrębny limit, od przekroczenia którego uwarunkowane jest stosowanie przepisów CFC – limit 10% dochodowości.

## Zmiany dotyczące certyfikatu rezydencji<sup>7</sup>

W świetle obecnych uregulowań ustawy PIT oraz CIT brak jest przepisów określających ważność certyfikatu rezydencji w sytuacjach, w których zastosowanie przez płatnika stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobieranie podatku zgodnie z taką umową jest uwarunkowane udokumentowaniem przez podatnika miejsca zamieszkania lub siedziby dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji.

W sytuacji, w której certyfikat rezydencji wydany przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika zawiera okres jego ważności, płatnik przy poborze podatku jest obowiązany zastosować stawkę podatku wynikającą z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub nie pobierać podatku zgodnie z taką umową, w okresie wynikającym z tego certyfikatu. Wątpliwości interpretacyjne budzi natomiast sytuacja, w której przedłożony przez podatnika certyfikat rezydencji nie zawiera okresu jego ważności (zawiera jedynie datę jego wydania). Głównym założeniem proponowanych zmian jest uregulowanie tej właśnie sytuacji **poprzez wprowadzenie 12-miesięcznego okresu ważności certyfikatu rezydencji**. Przyznanie płatnikowi prawa do korzystania z takiego certyfikatu przez wskazany okres **nie zwalnia podatnika z obowiązku jego aktualizacji w sytuacji zmiany miejsca siedziby lub zamieszkania podatnika**, w określonym w ustawie przypadkach jednak odpowiedzialność za niepobranie podatku spoczywa na płatniku (por. art. 26 ust. 11 znowelizowanej ustawy CIT<sup>8</sup>).

## Zmiany dotyczące przepisów z zakresu cen transferowych<sup>9</sup>

Ustawodawca doprecyzował definicję powiązań, które mogą skutkować zaniżaniem dochodów uznając, że **dotyczą one osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej**.

Jednocześnie w związku z tym, iż **na wysokość dochodów wykazywanych przez podatnika będącego współnikiem spółki niebędącej osobą prawną** wpływ mają warunki umowy takiej spółki, a w szczególności wynikające z niej prawa poszczególnych współników do udziału w zyskach lub stratach takiej spółki, doprecyzowano, iż **transakcjami objętymi obowiązkiem dokumentacyjnym są również umowy spółki niebędącej osobą prawną**. Dotyczy to również sytuacji, gdy jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową

Ponadto zgodnie ze znowelizowanymi przepisami art. 9a ustawy CIT podatnicy dokonujący transakcji, **w tym zawierający umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami** - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy CIT - lub transakcji, w związku z którymi zapłała należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, **w tym zawierający umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji**.

W przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną obowiązek dokumentacyjny obejmuje umowy, w których łączna wartość wniesionych przez współników wkładów przekracza równowartość 50 000 euro. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze limit ten odnosi się do wartości wspólnego przedsięwzięcia określonego w tej umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości - do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia.

W przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli jedną ze stron umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym **szkodliwą konkurencję podatkową**, obowiązek dokumentacyjny obejmuje umowy, w których łączna wartość wniesionych przez współników wkładów przekracza równowartość 20 000 euro. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze limit ten odnosi się do wartości

<sup>7</sup> Por. między innymi przepisy art. 26 1i, 1j, 1k, 1l znowelizowanej ustawy CIT.

<sup>8</sup> *Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.*

<sup>9</sup> Por. między innymi przepisy art. 9a ust. 1, 2a, 3a, 3b, 3c, 5a, 5b, art. 11 ust. 1, ust. 4 pkt 2, ust. 4a, 8d, 8e znowelizowanej ustawy CIT.



wspólnego przedsięwzięcia określonego w tej umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości - do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia.

Przededagowaniu uległa również treść ust. 8d w art. 11 ustawy CIT oraz ust. 6d w art. 25 ustawy PIT oraz stosownie dodano ust. 5b w art. 9a ustawy CIT i odpowiednio 5b w art. 25a ustawy PIT w celu wskazania, iż szacowanie dochodów na podstawie przepisów ustawy oraz obowiązki dokumentacyjne dotyczą również podatników posiadających w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy, jak i podatników posiadających nieograniczony obowiązek podatkowy, w części podlegającej przypisaniu do zagranicznego zakładu tych podatników.

Wprowadza się również **możliwość dokonywania przez organy podatkowe korekty dochodu w razie doszacowania dochodu w sytuacji, gdy dochodzi do ustalenia warunków nierynkowych pomiędzy podmiotami krajowymi.** Zmiana ta ma charakter dostosowujący sytuację podmiotów krajowych do sytuacji podmiotów zagranicznych, dla których dotychczasowe przepisy przewidywały dokonanie korekty zmierzającej do unikania podwójnego ekonomicznego opodatkowania.

## Dodatkowy warunek zwolnienia dywidend z podatku<sup>10</sup>

Wprowadzono do polskiego porządku prawnego przepis<sup>11</sup> wyłączający, w sposób jednoznaczny, prawo do korzystania - zgodnie z przepisami art. 19 ust. 3 ustawy CIT - ze zwolnienia wypłacanej dywidendy, **w sytuacji, w której miałyby miejsce nieopodatkowanie zysków podatkiem dochodowym przez państwo źródła i jednoczesne zastosowanie zwolnienia dochodów z tytułu podziału zysków w drugim państwie.** Celem wprowadzenia dodatkowego warunku skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa wyżej jest zatem eliminacja zjawiska podwójnego nieopodatkowania świadczeń przekazywanych polskim rezydentom przez spółki powiązane, mające siedzibę w państwie należącym do EOG.

## Wartość przychodów i kosztów świadczeń w naturze – nowe zasady<sup>12</sup>

Przyczyną podjęcia kwestii ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze jest niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach dotyczących m.in. skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika z tytułu należnej dywidendy, umorzenia udziałów, likwidacji spółki. W części orzeczeń sądy administracyjne przyjmują, iż w przypadku wypłaty dywidendy **forma wypłacanej dywidendy (pieniężna lub niepieniężna) pozostaje bez wpływu na skutki podatkowe, jakie po stronie spółki wypłacającej wystąpią w następstwie przekazania tych świadczeń.** Oznacza to, że zarówno w przypadku dywidendy wypłacanej w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej, nie można zdaniem sądów uznać, że po stronie spółki wypłacającej dywidendę powstanie jakiegokolwiek przysporzenie, a rozróżnianie skutków podatkowych w zależności od formy wypłaty świadczenia jest nieuprawnione

W związku z powyższym ustawodawca wprowadza przepisy precyzujące **wysokość oraz moment powstania przychodów i kosztów po stronie podatnika wykonującego – tytułem spłaty ciążącego na nim zobowiązania – świadczenie niepieniężne (rzeczowe) na rzecz kontrahenta,** jak również określających zasady ustalania wartości otrzymanych przez drugą stronę transakcji składników majątku, jaką podmiot ten uwzględnić może w swoich kosztach uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu świadczenia.

Pozwoli to na wyeliminowanie nie tylko problemu, który powstał w związku z wypłatą dywidendy w formie rzeczowej, ale także innych wątpliwości związanych z opodatkowaniem wypłacanych w formie rzeczowej wynagrodzeń za umorzone udziały, certyfikatów inwestycyjnych oraz jednostek uczestnictwa wydawanych w zamian za udziały (akcje).

## Kara KKS za niezłożenie SF

Ustawodawca postanowił dodać do ustawy – Kodeks karny skarbowy przepisy wprowadzające odpowiedzialność karną skarbową za naruszenie obowiązku złożenia do urzędu skarbowego, w określonym ustawowo terminie, sprawozdania finansowego, opinii i raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych. Niewywiązanie się z obowiązku złożenia tych dokumentów stanowić będzie wykroczenie skarbowe.

<sup>10</sup> Por. między innymi przepisy art. 20 ust. 16 nowelizowanej ustawy CIT.

<sup>11</sup> Por. art. 20 ust. 16 ustawy CIT: *Przepisu ust. 3 nie stosuje się do dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w części, w jakiej w państwie spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 1, wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej.*

<sup>12</sup> Por. między innymi przepisy art. 14a, 15 i i 1ia, art. 16g ust. 1 pkt 6 nowelizowanej ustawy CIT.

## Wymiana udziałów<sup>13</sup>

Ustawodawca dokonał zmiany przepisów dotyczących wymiany udziałów.

Najważniejsze zmiany dotyczą dookreślenia zakresu podmiotowego zwolnienia oraz wskazania, iż spełnienie warunków dotyczących transakcji wymiany udziałów można oceniać przez pryzmat grupy wspólników, o ile transakcje wymiany udziałów, które doprowadziły do spełnienia warunków do korzystania ze zwolnienia, nastąpiły w okresie 6 miesięcy poprzedzających uzyskanie bezwzględnej większości praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane.

## KUP z tytułu umorzenia udziałów, akcji otrzymanych w drodze wymiany<sup>14</sup>

Dotychczasowe przepisy ustawy CIT i PIT nie zawierały regulacji wprost odnoszących się do kosztów uzyskania przychodu z tytułu umorzenia udziałów, akcji otrzymanych w drodze wymiany. Zmiana dotycząca art. 16 ust. 1 pkt 8d ma na celu umożliwienie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce w drodze wymiany udziałów w przypadku umorzenia udziałów (akcji) spółki nabywającej.

## Definicja przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych<sup>15</sup>

Zgodnie z przepisami ustawy PIT oraz ustawy CIT dochodami (przychodami z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest także – w razie przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną – wartość niepodzielonych zysków przekształcanej spółki.

W celu usunięcia wątpliwości, czy przepis ten obejmuje zyski wyłączone od podziału między wspólników i przeznaczone na zasilenie funduszy lub kapitałów spółki, czy tylko zyski podzielone, lecz wspólnikom takim niewypłacone, ustawodawca nadał ww. przepisom nowe brzmienie, z którego jednoznacznie wynika, iż zakresem tego przepisu objęte są uzyskane przez spółkę zyski, które nie zostały wypłacone jej wspólnikom, w tym te, które zasiliły inne niż kapitał zakładowy kapitały (fundusze) spółki.

## Amortyzacja składników majątku spółki europejskiej<sup>16</sup>

Dotychczas obowiązujące przepisy ustawy CIT nie regulowały w sposób szczególny kwestii ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w związku ze zmianą siedziby przez spółkę europejską, jak również skutków późniejszego zbycia składników majątku nabytych oraz amortyzowanych w krajach, w których spółka europejska posiadała dotychczas siedzibę.

Analogiczny problem występuje między innymi w przypadku przedsiębiorstw przenoszących składniki majątku podlegające amortyzacji do położonych w Polsce zakładów zagranicznych.

W związku z powyższym ustawodawca dokonując nowelizacji przepisów jednoznacznie wskazał w treści ustawy CIT (a ustawy PIT wyłącznie w zakresie dotyczącym zagranicznego zakładu) sposób ustalenia wartości początkowej stanowiącej podstawę amortyzacji ww. składników majątku oraz kosztów uzyskania przychodów w przypadku ich odpłatnego zbycia. Zmiana przepisu przesądza, że prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania ograniczone jest wyłącznie do kosztów nabycia amortyzowanego składnika majątku dotychczas nieodliczonych, tj. w czasie dotychczasowego funkcjonowania spółki europejskiej lub przedsiębiorcy zagranicznego, na podstawie przepisów podatkowych tych państw, w których podmioty te prowadziły działalność. Tak ustalona wartość początkowa składników majątku nie może być jednak wyższa od ich wartości rynkowej.

<sup>13</sup> Por. art. 12 ust. 4d, ust. 11 i 12 znowelizowanej ustawy CIT i art. 24 ust. 8a–8d znowelizowanej ustawy PIT.

<sup>14</sup> Por. między innymi art. 16 ust. 1 pkt 8d znowelizowanej ustawy CIT.

<sup>15</sup> Por. między innymi art. 10 ust. 1 pkt 8 znowelizowanej ustawy CIT.

<sup>16</sup> Por. między innymi art. 15 ust. 1u, 1y, 1z, art. 16g ust. 1 pkt 7 znowelizowanej ustawy CIT. Art. 15 ust. 1u został zmieniony przez art. 1 pkt 11 lit. g ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. (Dz.U.2014.1328) zmieniającej ustawę CIT z dniem 3 listopada 2014 r.

## 2. ZMIANY PODEJŚCIA DO USTALANIA LIMITÓW TP

Z uwagi na zarządzanie ryzykiem cen transferowych należy zwrócić uwagę na to, że wśród organów podatkowych oraz sądów administracyjnych upowszechnia się stanowisko mówiące o tym, że w przypadku zawierania przez Spółkę kilku różnych transakcji z danym podmiotem powiązanych, przy ustalaniu obowiązku dokumentacyjnego pod uwagę należy brać **łącną** wartość transakcji z tym podmiotem, nie natomiast osobno wartości poszczególnych transakcji. Rozróżnienia należy dokonać jedynie z uwagi na to czy są to transakcje towarowe czy usługowe. Obowiązek dokumentacyjny dotyczy wówczas **wszystkich transakcji danego typu, tj. usługowych bądź towarowych**, realizowanych z danym podmiotem powiązanych w danym roku, i w **związku z tym również transakcji nieprzekraczających samodzielnie limitu**. Stanowisko takie prezentuje między innymi **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 6 sierpnia 2014 roku** (por. interpretację indywidualną nr IPPB5/423-446/14-2/AS), który we wskazanej interpretacji twierdzi:

*„W sytuacji gdy łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy czy też umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym z podmiotem powiązanych w danym roku podatkowym przekroczy progi wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy sporządzać ww. dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem.”*

I dalej:

**" o obowiązku sporządzania dokumentacji z podmiotem powiązanych decyduje łączna wartość wszystkich transakcji z nim dokonywanych** [nie ma tu mowy o tym czy chodzi o zakup czy sprzedaż - kom. IL] w danym roku podatkowym, a inny sposób realizacji tego obowiązku podatkowego prowadziłyby do obejścia prawa i negował sens instytucji dokumentacji cen transferowych z podmiotami powiązanymi."

Stanowisko to potwierdza również **wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lipca 2012 roku** (sygn. akt. III SA/Wa 2659/11):

*„Skoro zatem zgodnie z wolą ustawodawcy limit 30.000 euro obejmuje transakcje, których przedmiotem jest świadczenie usług, sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych, w ramach tych transakcji należy poruszać się ustalając, czy limit powyższy został przekroczony. **W rezultacie "usługi" bez względu na to czego dotyczą, stanowią świadczenia tego samego rodzaju.**”*

Biorąc pod uwagę powyższe, WSA podkreślił, iż ustawodawca nie stworzył kryteriów podobieństwa rodzajowego lub odmienności usług. Przy porównywaniu wartości transakcji z określonym ustawowo limitem, należy więc zsumować wartość wszystkich usług (bądź odrębnie towarów) z danym kontrahentem w danym roku i tę wartość dopiero porównywać z odpowiednim limitem. **Nie ma tu bowiem znaczenia odmienność poszczególnych rodzajów usług/bądź towarów, jak wskazuje ww. wyrok**, cytat:

*"Skoro bowiem dystrybucja paliw gazowych oraz wynajmowanie (wyzdzielawianie) nieruchomości, uznane przez Skarżącą za transakcje dotyczące różnych świadczeń, są świadczeniem usług, a zatem mają ten sam przedmiot w rozumieniu art. 9a ust. 2 pkt 2, **wartości wszystkich tych transakcji podlegają zsumowaniu na potrzeby ustalenia obowiązku sporządzania dokumentacji.**”*

Zdaniem Kancelarii przedstawiona wyżej interpretacja dotycząca limitów transakcji do dokumentowania nie jest zgodna z intencją ustawodawcy, niemniej jednak z uwagi na ww. stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych zwracamy na nie Państwa uwagę.

Warto również w tym miejscu zauważyć, że w uzasadnieniu projektu ustawy, wprowadzającej zmiany w podatku CIT na rok 2015 znalazł się następujący fragment tekstu, dotyczący zagranicznej spółki kontrolowanej, poniżej cytat:

*Przepisy przewidują ponadto wprowadzenie minimalnego progu (250 tys. euro), poniżej którego przepisy o zagranicznej spółce kontrolowanej nie będą miały zastosowania. Przyczyną wprowadzenia tego progu jest potrzeba obniżenia kosztów administrowania systemem, zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych. **Wysokość progu została ustalona z uwzględnieniem przyjętej w ustawie CIT systematyki, tj. w oparciu o progi obowiązujące w przepisach dotyczących dokumentacji cen transferowych, gdzie dla jednej transakcji próg ten ustalono***

*na poziomie 100 tys. euro. Uwzględniając zakres obowiązków związanych ze stosowaniem przepisów CFC oraz wprowadzane przez inne państwa limity, poziom ten gwarantuje, że z zakresu przepisów wyłączeni zostaną przedsiębiorcy prowadzący działalność w niewielkich rozmiarach.*

Pomijając to, że ustawa CIT nie posługuje się jednym limitem co sugerowałby powyższy fragment uzasadnienia, warto jednak odnotować fakt „przemycenia” przez ustawodawcę - przy okazji omawiania zagranicznej spółki kontrolowanej - sposobu rozumienia limitów transakcji określonych w przepisach podatkowych dotyczących cen transferowych.

## Dane kontaktowe

Iwona Lulkiewicz - właściciel Kancelarii

tel. kom. 668 074 147

[iwona.lulkiewicz@taxoffice24.com.pl](mailto:iwona.lulkiewicz@taxoffice24.com.pl)

adres biura w Poznaniu:

ul. Karola Libelta 22/5

61-707 Poznań

tel. do biura 533 074 148

[kancelaria@taxoffice24.com.pl](mailto:kancelaria@taxoffice24.com.pl)