

kancelarie rp

Poradnik Prawo i podatki

WIĘCEJ PORAD NA  KANCELARIE.RP.PL

POLSKI ŁĄD

Pośredni odbiorca płatności w podatku od przerzuconych dochodów

Dla celów nowej regulacji należało będzie brać pod uwagę m.in. koszty usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, opłat za korzystanie z prawa albo wartości autorskich lub licencji.



SZYMON CHYRA

doradca podatkowy,
Andersen w Polsce



GRZEGORZ SROKA

Associate, Andersen w Polsce

W ramach jednej ze znaczących zmian podatkowych ostatnich lat (w tzw. Polskim Łądzie), do ustawy o CIT wprowadzono art. 24aa. Określono w nim zasady opodatkowania nowej kategorii dochodów – wprowadzając tzw. podatek od przerzuconych dochodów, którym objęte zostały spółki będące podatnikami CIT.

Przerzucone dochody, zgodnie z definicją, to koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego (co jest oceniane na podstawie art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). By koszty te uznać za przerzucone, dochody muszą w pierwszej kolejności stanowić należności podmiotu powiązanego oraz spełniać dwa warunki:

- podatek faktycznie zapłacony przez podmiot powiązany jest niższy o co najmniej 25 proc. od kwoty podatku, która byłaby należna, gdyby dochody te opodatkowane były w Polsce stawką 19 proc. (odnosząc ten warunek wyłącznie do stawki procentowej podatku – podatek rzeczywiście zapłacony musiałby wynieść 14,25 proc. lub mniej, ale należy pamiętać, że za podatek faktycznie zapłacony uznaje się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek

formie, w tym na rzecz innego podmiotu);

- koszty podlegają zaliczeniu, w jakiegokolwiek formie, do kosztów uzyskania przychodu tego podmiotu powiązanego lub zostały wypłacone w formie dywidendy przez ten podmiot powiązany i stanowią co najmniej 50 proc. wartości przychodów uzyskanych przez ten podmiot (warunek ten ma za zadanie zbadać, czy podmiot, do którego transferowane są należności, nie jest pośrednikiem, którego zadaniem jest wyłącznie przekazanie należności dalszym odbiorcom).

Nie wszystkie koszty będą jednak wpływały na możliwość nałożenia podatku od przerzuconych dochodów. Dla celów nowej regulacji należało będzie brać pod uwagę m.in. koszty usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, opłat za korzystanie z prawa lub wartości autorskich lub licencji, finansowania dłużnego (co do zasady katalog kosztów porównywalny do tego, który obowiązywał w ramach uchylonego art. 15e ustawy o CIT). Co więcej, suma kosztów określonych w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT musi wynosić co najmniej 3 proc. wszystkich kosztów uzyskania przychodu w roku podatkowym danego podatnika (dla jasności – nie chodzi o koszty podmiotu powiązanego).

Stawka podatku to 19 proc. i będzie naliczana od wybranych kosztów ponoszonych przez podatnika, o ile spełnione zostaną warunki określone w art. 24aa ustawy o CIT. Opodatkowanie przerzuconych dochodów będzie w praktyce oznaczało brak prawa do uznania określonych wydatków za koszty uzyskania przychodu (w końcu koszty stanowiące podstawę opodatkowania w podatku od przerzuconych dochodów najpierw będą rozpoznane jako KUP, a następnie opodatkowane 19-proc. stawką podatku). Podatek będzie kalkulowany w zeznaniu rocznym, a jego zapłata powinna nastąpić do końca terminu na złożenie tego zeznania. Podatek będzie mógł zostać obniżony o kwotę pobranego podatku u źródła (jeśli został

pobran w związku z należnościami stanowiącymi przerzucone dochody, np. usługi niematerialne) oraz o odpowiednią część kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z KUP na podstawie art. 15c ustawy o CIT.

Przepisów dotyczących podatku od przerzuconych dochodów nie będzie się stosować, jeśli podmiot otrzymujący należności podlega opodatkowaniu w kraju UE lub w kraju EOG i prowadzi w tym kraju istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Przy ocenie, czy podmiot powiązany prowadzi taką działalność, należało będzie brać pod uwagę w szczególności to, czy:

- 1) zarejestrowanie podmiotu wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego wykonuje on faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym czy podmiot ten posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;

- 2) podmiot posiada możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności;

- 3) podmiot ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą danej należności.

Z kolei przy ocenie istotności prowadzonej działalności będzie brało się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem.

W praktyce nowe przepisy budzą szereg wątpliwości. Należą do nich w szczególności:

- kwestia, jak należy rozumieć to, że koszt jest poniesiony pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego i ma stanowić jego należność (w szczególności, gdzie jest granica, według której podatnik powinien oceniać tę pośredniość). Pojawiają się stanowiska, w ramach których pośredniość poniesienia kosztów w ramach tej regulacji należy zestawiać z definicją rzeczywistego właściciela. W takim wypadku poszukiwanie podmiotu powiązanego,

Suma kosztów określonych w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT musi wynosić co najmniej 3 proc. wszystkich kosztów uzyskania przychodu w roku podatkowym danego podatnika

Nie wszystkie koszty będą jednak wpływały na możliwość nałożenia podatku od przerzuconych dochodów

na rzecz którego zostały poniesione koszty stanowiące przerzucone dochody, odbywałoby się przez przyzmat rzeczywistego właściciela. Pozwalałoby to na korzystanie z licznych analiz dotyczących warunków rozpoznania rzeczywistego właściciela oraz na określenie granic, w jakich należy szukać odbiorcy płatności. Za takim rozumowaniem może również przemawiać zastosowanie przesłanki prowadzenia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej, której wykonywanie na terytorium UE lub EOG wyłącza stosowanie przepisów o podatku od przerzuconych dochodów. Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej jest również jedną z przesłanek uznania danego podmiotu za rzeczywistego właściciela.

- kwestia, na którą uwagę zwrócono podczas procesu legislacyjnego, tj. naliczenie podatku od przerzuconych dochodów w sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca dokonuje dalszych płatności do innego podmiotu powiązanego, który ma siedzibę w kraju o wyższych stawkach podatkowych niż w Polsce. Problem, jaki tutaj występuje, jest związany z tym, jak głęboko należy szukać pośrednich odbiorców płatności. Stosowanie kryterium rzeczywistego właściciela pozwoliłoby uniknąć powyższych wątpliwości, ponieważ to osoba, która charakteryzowałaby się statusem rzeczywistego właściciela, byłaby w tym wypadku podmiotem, w stosunku do którego należałoby odnosić warunki zastosowania podatku od przerzuconych dochodów.

- warunki wyłączenia zastosowania przepisów w odniesieniu do podmiotów podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego i prowadzących w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą – warunki, które ustawodawca wymienił w celu zastosowania wyłączenia, nie są precyzyjne i w praktyce trudno będzie je zweryfikować.

- warunki dotyczące zastosowa-

nia podatku od przerzuconych dochodów dotyczą w znacznej mierze okoliczności związanych z podmiotem powiązanym działającym poza granicami Polski – powstaje pytanie o możliwość uzyskania od takiego podmiotu odpowiednich danych, pozwalających ocenić, czy opodatkowanie przerzuconych dochodów występuje oraz sposób weryfikacji ich rzetelności (ustawodawca zapomina chyba, że wielu podatników działa w ramach międzynarodowych grup i współpracuje z podmiotami z państw o różnych poziomach kultury prawnej – w niektórych prośba o takie informacje może zostać uznana za nieuzasadnioną).

- uchylając art. 15e ustawy o CIT, ustawodawca nie pozwolił na to, by toczące się od lat spory co do zakresu stosowania limitowania wymienionych w nim kosztów poszły na marne – podatnicy będą mogli korzystać z bogatego orzecznictwa w tym zakresie na gruncie wątpliwości odnoszących się do stosowania przepisów o opodatkowaniu przerzuconych dochodów.

Podatek od przerzuconych dochodów jest kolejną próbą polskiego ustawodawcy w zakresie przeciwdziałania strukturom, których celem jest przerzucanie dochodów do korzystniejszych dla podatników jurysdykcji podatkowych. Po raz kolejny wprowadzone przepisy będą budziły ogrom wątpliwości, m.in. w zakresie oceny warunków odnoszących się do przerzuconych dochodów. Może się przy tym okazać, że regulacje nie będą w praktyce stosowane przez organy podatkowe (albo ich stosowanie będzie mało efektywne) – w szczególności biorąc pod uwagę poziom ich skomplikowania i okoliczności, które organy podatkowe musiałyby udowodnić, by określić podatek od przerzuconych dochodów. Ustawodawca zdaje się być świadomy nadmiernego skomplikowania mechanizmu tego podatku, ponieważ w projekcie tzw. Polskiego Łądu 3.0 pojawiły się przepisy doprecyzowujące art. 24aa ustawy o CIT. Projekt ustawy nie trafił jeszcze do Sejmu i obecnie jest na etapie opiniowania. /©©