



Nowelizacja ustawy o CIT – najważniejsze zmiany dla podmiotów działających w grupach kapitałowych

Alert Podatkowy 16/2017

Podmioty działające w grupach podmiotów powiązanych powinny zwrócić uwagę na przyjętą Ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej: „Ustawa”), która została podpisana przez Prezydenta RP w dniu 22 listopada 2017 r. Przyjęta ustawa stanowi implementację (częściową) dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania.

Przyjęta ustawa ma stanowić kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych w Polsce, a w szczególności dochodów z CIT, poprzez przeciwdziałanie operacjom nakierowanym na optymalizację podatkową oraz uszczelnianie systemu podatkowego tak, aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego podatku przez duże przedsiębiorstwa międzynarodowe z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodów.

W alercie skupiamy się na kwestiach najistotniejszych z perspektywy podmiotów powiązanych.

Najważniejsze zmiany

Najważniejsze zmiany dla podmiotów działających w grupach, które zawiera Ustawa:

1) Ograniczenie odliczalności kosztów świadczeń niematerialnych i WNiP:

Przyjęta Ustawa wprowadza ograniczenia w zaliczaniu do kosztów podatkowych kosztów następujących świadczeń nabywanych od podmiotów powiązanych:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń, oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych i prawnych (WNiP),
- 3) kosztów przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek (innych niż te udzielone przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe).

Ww. koszty będą stanowić koszty uzyskania przychodów wyłącznie do limitu 5% wskaźnika zbliżonego do EBITDA. Limit będzie stosowany w odniesieniu do nadwyżki tych kosztów ponad 3.000.000 PLN w roku podatkowym. Kwota kosztów nieodliczona w danym roku podatkowym podlegać będzie odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, z zastosowaniem wskazanego limitu. Limit ten nie będzie miał zastosowania do ww. kosztów ponoszonych w ramach podatkowej grupy kapitałowej (PGK).

Ograniczenie odliczalności kosztów nie będzie miało zastosowania do ww. kosztów świadczeń niematerialnych w zakresie, w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanimi (*ang. advance pricing arrangements - APA*) obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te świadczenia w okresie, którego ta decyzja dotyczy, jak również roku podatkowego, w którym wydano decyzję i roku poprzedzającego.

Art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znajduje zastosowanie tylko do kosztów świadczeń niematerialnych nabywanych od podmiotów powiązanych.

2) Ograniczenie odliczalności kosztów finansowania dłużnego: Przyjęta Ustawa wprowadza limit w możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego (w tym od podmiotów niepowiązanych) ustalony na poziomie 30% wskaźnika zbliżonego do EBITDA. Przedmiotowe ograniczenie dotyczy wszelkiego rodzaju kosztów finansowania dłużnego (m.in. odsetek, prowizji, opłat, premii, części odsetkowej raty leasingowej).

Powyższy limit nie będzie stosowany w odniesieniu do tzw. nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000.000 PLN. Koszty finansowania dłużnego wyłączone w danym roku podatkowym będą mogły zostać zaliczone do kosztów w następnych latach podatkowych (w ramach wskazanego limitu).

Ograniczenie odliczalności kosztów finansowania dłużnego nie będzie miało zastosowania do przedsiębiorstw finansowych. Ustawa zawiera przy tym zamknięty katalog podmiotów uznawanych za przedsiębiorstwa finansowe (m.in. banki krajowe i instytucje kredytowe w rozumieniu ustawy prawo bankowe, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, fundusze inwestycyjne otwarte i alternatywne fundusze inwestycyjne utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych).

Dodatkowo, Ustawa stanowi, że w przypadku, gdy koszty finansowania dłużnego przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (tzw. rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika.

3) Debt push-down: Ustawa wyłącza z kosztów uzyskania przychodu koszty finansowania dłużnego uzyskanego w celu nabycia udziałów (akcji) spółki – w części, w jakiej pomniejszałyby one podstawę opodatkowania, w której uwzględniane są przychody związane z kontynuacją działalności gospodarczej tej spółki. W konsekwencji potencjalny dochód z działalności operacyjnej spółki nabywanej nie będzie mógł zostać pomniejszony o koszt (odsetki) związany z finansowaniem nabycia udziałów / akcji tej spółki.

4) Amortyzacja WNIp: Przyjęta Ustawa wprowadza ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od WNIp do wysokości uprzednio wykazanych przez podatnika przychodów ze zbycia przedmiotowych praw i wartości o charakterze niematerialnym. Ograniczenie to dotyczyć ma sytuacji, w której dany podmiot najpierw był właścicielem WNIp, następnie ją zbył, a potem ponownie stał się jej właścicielem. Podobnie, w sytuacji, gdy podmiot zbył WNIp, ale w wyniku zawartych umów korzysta z tego aktywa (np. na podstawie licencji), opłaty

Z kręgu podmiotów powiązanych wyłączono podmioty, których wspólnym udziałowcem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.

Art. 2 Ustawy zmieniającej treść art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

i należności wszelkiego rodzaju z tytułu takiego korzystania nie będą stanowiły kosztu uzyskania przychodu – w części przekraczającej przychód uzyskany z uprzedniego zbycia

przedmiotowego prawa lub wartości niematerialnej.

5) Połączenia i podziały spółek: Ustawa zakłada zmiany w regulacjach dotyczących połączeń i podziałów spółek, w tym przykładowo odniesienie kwoty przychodów i kosztów podatkowych do wartości emisyjnej (rynkowej) udziałów lub akcji, a nie ich wartości nominalnej. Zmieniają się również zasady alokowania kosztu podatkowego udziałów po podziale przez wydzielenie (odpowiednia proporcja dotyczyć będzie wartości majątku, a nie wartości nominalnej udziałów w spółce dzielonej).

6) Aport przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP): Ustawa wprowadza rozszerzenie tzw. małej klauzuli obejścia prawa podatkowego do wniesienia aportu. Zmiana pozwoli organom podatkowym na kwestionowanie neutralności podatkowej aportu przedsiębiorstwa (ZCP) w przypadku braku uzasadnienia ekonomicznego aportu, niezależnie od przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania przewidzianych w Ordynacji podatkowej.

7) Zagraniczne spółki kontrolowane: Ustawa wprowadza zmiany w regulacjach dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Jako kryterium oceny CFC zostanie wprowadzona efektywna stawka podatku (obecnie jest to stawka nominalna), podwyższony zostanie udział w kapitale / prawach głosu w CFC (z obecnych 25% do 50%) oraz zostanie obniżony wskaźnik udziału tzw. przychodów pasywnych w całości przychodów CFC (z obecnych 50% do 33%). Co więcej, Ustawa poszerza katalog dochodów uznawanych za pasywne, tj. (1) o dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej i innej działalności finansowej, czy też (2) dochody z transakcji z podmiotami powiązаныmi, gdy spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Przedmiotowe zmiany mogą spowodować rozszerzenie kręgu podmiotów uznawanych za CFC.

8) Podatkowe grupy kapitałowe (PGK): Ustawa wprowadza szereg ułatwień w tworzeniu podatkowych grup kapitałowych: (1) zmniejszenie wskaźnika przeciętnego kapitału zakładowego; (2) zmniejszenie minimalnego udziału spółki dominującej; (3) zmniejszenie minimalnej dochodowości PGK. W efekcie tych zmian tworzenie PGK będzie łatwiejsze. Jednocześnie wprowadzone są obostrzenia dot. funkcjonowania PGK: (1) w przypadku naruszenia warunków istnienia PGK dojdzie do jej rozwiązania, a spółki tworzące dotąd PGK będą zobowiązane rozliczyć podatek dochodowy wstecz (2) do transakcji w ramach PGK zastosowanie będą miały przepisy o cenach transferowych (z wyłączeniem obowiązku sporządzania dokumentacji). W praktyce oznacza to, że funkcjonowanie PGK może być obciążone większym ryzykiem.

9) Uznanie podmiotów Skarbu Państwa za podmioty niepowiązane: Ustawa wyłącza możliwość stosowania przepisów o cenach transferowych i obowiązku dokumentowania tych cen w przypadku tych podmiotów, u których jedynym czynnikiem kwalifikującym do uznania je za „podmioty powiązane” jest fakt, że udziały (akcje) w tych podmiotach posiada Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.

10) Brak obowiązku sporządzania dokumentacji dla transakcji objętych decyzją w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. Ustawa znosi obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji objętych decyzją (*ang. advance pricing arrangements - APA*) w okresie, którego ta decyzja dotyczy.

Termin wprowadzenia ww. zmian to styczeń 2018 r.

Przyjęta Ustawa dostępna jest pod [następującym linkiem](#).



Osoby kontaktowe

Iwona Georgijew

Partner
Biuro w Warszawie
Tel: +48 (22) 511 08 24
Email: igeorgijew@deloitteCE.com

Rafal Sadowski

Partner
Biuro w Warszawie
Tel: +48 (22) 511 09 65
Email: rsadowski@deloitteCE.com

Robert Nowak

Partner
Biuro w Warszawie
Tel: +48 (22) 511 05 20
Email: rnowak@deloitteCE.com

Anna Rączkowska

Dyrektor
Biuro w Warszawie
Tel: +48 (22) 511 03 39
Email: araczkowska@deloittece.com

Agnieszka Mitoraj

Dyrektor
Biuro w Poznaniu oraz Gdańsku
Tel: +48 (61) 882 42 06
Email: amitoraj@deloitteCE.com

Agnieszka Walter

Dyrektor
Biuro w Katowicach
Tel: +48 (32) 508 03 12
Email: awalter@deloitteCE.com

Tomasz Adamski

Dyrektor
Biuro w Warszawie
Tel: +48 (22) 511 07 43
Email: tadamski@deloitteCE.com

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego, prawnego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 150 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. Ponad 244 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: wywierać pozytywny wpływ na środowisko i otoczenie, w którym żyją i pracują.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.