

NOWE NARZĘDZIA PRAWNE W PODATKACH DOCHODOWYCH I MAJĄTKOWYCH

Poprawa efektywności systemu podatkowego

**redakcja naukowa Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski**

Paweł Banasik, Błażej Cieliński, Rafał Ciołek, Michał Goj
Marcin Jamroży, Adam Kałużny, Sławomir Krempa
Cezary Krysiak, Michał Leconte, Aleksander Łożykowski
Lesław Mazur, Wojciech Morawski, Michalina Opoka
Michał Potyrała, Ewa Prejs, Jowita Pustuł, Mateusz Raińczuk
Michał Thedy, Adam Waclawczyk, Piotr Woźniakiewicz

NOWE NARZĘDZIA PRAWNE W PODATKACH DOCHODOWYCH I MAJĄTKOWYCH

Poprawa efektywności systemu podatkowego

**redakcja naukowa Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski**

Paweł Banasik, Błażej Cieliński, Rafał Ciołek, Michał Goj
Marcin Jamroży, Adam Kałużny, Sławomir Krempa
Cezary Krysiak, Michał Leconte, Aleksander Łożykowski
Lesław Mazur, Wojciech Morawski, Michalina Opoka
Michał Potyrała, Ewa Prejs, Jowita Pustuł, Mateusz Raińczuk
Michał Thedy, Adam Waclawczyk, Piotr Woźniakiewicz

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 lipca 2018 r.

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-786-3

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
<i>Michał Potyrała</i>	
Czy walka z nadużyciami zakończy funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych w Polsce?	15
<i>Michał Leconte</i>	
Opodatkowanie dochodów wypłacanych z Polski na rzecz zagranicznych usługodawców – rzeczywista zmiana czy doprecyzowanie regulacji?	39
<i>Mateusz Raińczuk, Adam Waclawczyk</i>	
Rzeczywisty właściciel – regulacja krajowa z perspektywy dotychczasowej praktyki w stosunkach międzynarodowych...	61
<i>Michał Thedy, Michalina Opoka</i>	
Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych	81
<i>Błażej Cieliński, Sławomir Krempa</i>	
Opodatkowanie funduszy inwestycyjnych zamkniętych	103
<i>Jowita Pustuł</i>	
Aspekty podatkowe funkcjonowania w grupie podmiotów powiązanych – ceny transferowe i dokumentacja podatkowa ...	113

<i>Piotr Woźniakiewicz, Sławomir Krempa</i> Zmiany w zakresie dotyczącym ustalania przychodów i kosztów przy dokonywaniu operacji restrukturyzacyjnych oraz wnoszenia aportów	165
<i>Jowita Pustuł</i> Opodatkowanie pracowniczych programów motywacyjnych stosowanych przez spółki należące do grup kapitałowych	199
<i>Michał Goj</i> <i>Datio in solutum</i> – rzecz a podatek.....	219
<i>Marcin Jamroży, Aleksander Łożykowski</i> Ograniczenia w zaliczaniu odsetek do kosztów podatkowych ...	229
<i>Rafał Ciołek</i> Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup wybranych usług i świadczeń od podmiotów powiązanych lub podmiotów mających siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.....	259
<i>Jowita Pustuł</i> Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot pochodzących z podziału wyniku finansowego spółki.....	297
<i>Sławomir Krempa, Piotr Woźniakiewicz</i> Zakaz odliczania kosztów finansowania nabycia spółki od dochodów tej spółki (tzw. <i>debt-push-down</i>).....	313
<i>Piotr Woźniakiewicz, Sławomir Krempa</i> Ograniczenia w zakresie uznawania za koszty uzyskania przychodów opłat licencyjnych oraz odpisów amortyzacyjnych z uwagi na wcześniejsze czynności przenoszące prawa na dobrach niematerialnych	321

Ewa Prejs

Zapobieganie wykorzystywaniu operacji restrukturyzacyjnych podmiotów gospodarczych w schematach optymalizacji podatkowych	335
--	------------

Ewa Prejs

Implementacja do polskiego porządku prawnego klauzuli zapobiegającej nadużyciom zwolnienia od opodatkowania dywidend (<i>de minimis rule</i>)	353
--	------------

Lesław Mazur

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – pierwsze doświadczenia	381
---	------------

Wojciech Morawski, Paweł Banasik, Adam Kałużny

Minimalny podatek dochodowy od wartości budynków komercyjnych	399
--	------------

Paweł Banasik, Wojciech Morawski, Adam Kałużny

Podatek od przychodu z budynków – następca minimalnego podatku dochodowego od wartości budynków komercyjnych	427
---	------------

Cezary Krysiak, Marcin Jamroży

Zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania związane z wielostronną konwencją implementującą środki traktatowego prawa podatkowego (MLI)	435
---	------------

Wojciech Morawski, Paweł Banasik

Podatek od nieruchomości – przypadkowe zmiany	511
--	------------

Bibliografia.....	563
--------------------------	------------

Autorzy.....	571
---------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 90/434 – dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleni, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi (Dz.Urz. UE L 225, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2009/133 – dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.)
- dyrektywa 2011/96 – dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.)
- dyrektywa ATAD – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)

- dyrektywa IR – dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- Modelowa Konwencja OECD – Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.)
- u.d.u.r. – ustawa z 11.09.2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 999 ze zm.)
- u.f.i. – ustawa z 27.05.2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 56 ze zm.)
- u.g.f.p.p. – ustawy z 31.01.1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2069)
- u.i.e.w. – ustawa z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961 ze zm.)
- u.o.i.f. – ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1768 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)

u.p.z.p.	-	ustawa z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1073 ze zm.)
u.r.	-	ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)
ustawa CFC	-	ustawa z 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm.)
ustawa nowelizująca/ nowelizacja	-	ustawa z 27.10.2017 r. 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 (Dz.U. poz. 2175)
ustawa z 25.06.2015 r.	-	ustawa z 25.06.2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045 ze zm.)
u.w.i.p.	-	ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. poz. 648 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

MoPod	-	Monitor Podatkowy
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Polskich
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	-	Przegląd Podatkowy
PPLiFS	-	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

Inne

NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	-	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Nie budzi wątpliwości to, że polski system podatkowy – podobnie zresztą jak systemy podatkowe wielu innych krajów – stał się przedmiotem działań podatników, które prowadzą do zmniejszenia jego efektywności. Działania te mają różną naturę. Mogą mieć one charakter oszustw podatkowych, ale także wyrafinowanych działań o charakterze optymalizacyjnym, które wykorzystują niedoskonałości polskiego prawa podatkowego. W tych działaniach, w wypadku podatków dochodowych, dość powszechnie wykorzystywano umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Coraz częściej wspomniane umowy służyły nie do unikania podwójnego opodatkowania, ale do unikania opodatkowania w ogóle. Problem spadku efektywności podatków dochodowych nie jest zjawiskiem specyficznym dla Polski. Wyrazem tego jest opracowany pod auspicjami OECD projekt BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

W Polsce doszło w ostatnich latach do radykalnych zmian reguł opodatkowania dochodu. Do ustaw podatkowych wprowadzono liczne rozwiązania, które miały na celu zamknięcie luk oraz uniemożliwienie jakiegokolwiek optymalizacji podatkowej. Można odnieść wrażenie, że dość często były to rozwiązania zbyt radykalne. Z niektórych z nich już się zresztą wycofano (np. gruntownie zmieniono tzw. minimalny podatek dochodowy od budynków handlowych i biurowych).

Nieco na uboczu zainteresowania prawodawcy pozostaje kwestia efektywności podatków majątkowych, a zwłaszcza podatku od nieruchomości. Doszło w tym podatku do kilku zmian, ale o dość ograniczonym znaczeniu.

Niniejsze opracowanie skupia się na analizie zmian prawnych, w ograniczonym zakresie odnosząc się do zagadnień ich efektów ekonomicznych.

Prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.
Dr hab. Krzysztof Lasinski-Sulecki, prof. UMK
Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Michał Potyrała

CZY WALKĄ Z NADUŻYCIAMI ZAKOŃCZY FUNKCJONOWANIE PODATKOWYCH GRUP KAPITAŁOWYCH W POLSCE?

1. Wstęp

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie obowiązujących od 1.01.2018 r. zmian w zakresie przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych (dalej: PGK). Modyfikacje zostały wprowadzone ustawą z 27.10.2017 r. 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 fizyczne¹. Jakkolwiek nowelizacja wprowadza ułatwienia w zakładaniu PGK (jak np. obniżenie wymogów kapitałowych, oczekiwanego progu dochodowości), doprecyzowuje kwestie związane z bieżącym funkcjonowaniem PGK (jak np. kwestia obowiązku składania sprawozdań finansowych), to jednak jako główny cel zmian w zakresie przepisów regulujących funkcjonowanie PGK wskazano walkę z nadużyciami. W uzasadnieniu projektu nowelizacji wskazano wprost, że: „Brak w przepisach ustawy o CIT regulacji umożliwiającej ocenę pod kątem podatkowym czynności dokonanych w obrębie grupy po jej rozwiązaniu, ze skutkiem retroaktywnym, stała się głównym powodem wykorzystywania PGK jako

¹ Dz.U. poz. 2175.

narzędzia agresywnej optymalizacji. Jednym z najczęściej występujących mechanizmów było utworzenie podatkowej grupy kapitałowej w celu dokonania pojedynczej czynności restrukturyzacyjnej (np. darowizny nieruchomości, znaków towarowych), a następnie rozwiązanie tej grupy przed upływem 3 lat z uwagi na utratę statusu PGK. Dodatkowym elementem było wykorzystywanie braku ograniczeń w zakresie zmiany spółki reprezentującej daną PGK przed organami podatkowymi².

W tym zakresie warto przyjrzeć się wprowadzonym zmianom nie tylko pod kątem zapobiegania nadużyciom, ale także wpływu nowych regulacji na podatników wykorzystujących instytucję PGK do konsolidacji wyników podatkowych, czyli zgodnie z celem, dla jakiego powinna być tworzona PGK. Innymi słowy, należy rozważyć, czy zastosowane środki są adekwatne do zamierzonych celów. Omówieniu będą podlegały modyfikacje w zakresie:

- 1) warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego,
- 2) kształtowania cen transferowych w PGK,
- 3) podatkowego traktowania darowizn w ramach PGK,
- 4) obowiązku składania sprawozdań finansowych,
- 5) dopuszczalności zmian podmiotowych w PGK,
- 6) skutków naruszenia warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego.

Ponadto analizie podane zostaną przepisy przejściowe obowiązujące dla nowych regulacji dotyczących tworzenia i funkcjonowania PGK.

2. Warunki uznania PGK za podatnika podatku dochodowego

Do końca 2017 r. PGK mogła zostać utworzona wyłącznie przez spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą z tych spółek był nie niższy niż 1 000 000 zł oraz jedna ze spółek posiadała bezpośredni 95-procentowy udział w kapitale

² Uzasadnienie projektu nowelizacji, VIII kadencja, druk sejm. nr 1878, s. 27.

zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek. Dodatkowo PGK musiała osiągnąć za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%.

Od 2018 r. warunki uzyskania statusu PGK zostały złagodzone: pułap 1 000 000 zł został obniżony do 500 000 zł, udział kapitałowy został obniżony z 95% do 75%, natomiast oczekiwana dochodowość została obniżona z poziomu co najmniej 3% do co najmniej 2%.

Zmiana ma charakter merytoryczny i zasługuje na aprobatę. Obniżenie wskazanych limitów czyni instytucję PGK dostępną dla większego grona podmiotów. Na konieczność obniżenia poziomu 95% udziału kapitałowego zwracał uwagę m.in. już w 2013 r. D. Gajewski, wskazując, że „niezrozumiały jest fakt, czym kierowano się, przyjmując udział na poziomie 95%. Wiadomo przecież, że kraje Unii Europejskiej nie były w tej kwestii przykładem, ponieważ w większości państw próg ustanowiono znacznie niżej (w granicach 50–90%). Przyjęty przez Polskę warunek nie tylko oddala nasze przepisy podatkowe od rozwiązań wspólnotowych, ale także utrudnia korzystanie z tego rozwiązania polskim holdingom. Wydaje się, że ten warunek jest obecnie największą przeszkodą w tworzeniu grup podatkowych”³. Nowe podejście ustawodawcy wpisuje się zatem w trendy europejskie – jak wskazano w uzasadnieniu projektu nowelizacji, „w odniesieniu do wysokości udziału kapitałowego w spółkach zależnych – w znacznej części państw stosowany jest próg niższy niż 95%. Finlandia, Słowenia, Szwecja, Macedonia i Łotwa stosują próg 90%. W Hiszpanii, Wielkiej Brytanii czy na Cyprze wynosi on 75%. Z kolei Austria i Niemcy dopuszczają 50% próg udziału w kapitale”.

Podobnie zasadne jest obniżenie wymaganego progu dochodowości do 2%. Jakkolwiek warunek rentowności był na przestrzeni lat obniżany z 8 do 3%, to konieczność spełnienia tego warunku nadal pozostawała przeszkodą w tworzeniu PGK. W odniesieniu do obowiązujących do 2017 r. warunków dla utworzenia PGK, H. Litwińczuk wskazywała, że „wydaje się, że najistotniejszą przeszkodą [w tworzeniu PGK – M.P.] jest

³ D. Gajewski, *Czy austriackie rozwiązania holdingowe mogą być wzorem dla zmian przepisów o podatkowej grupie kapitałowej?*, MoPod 2013/12, s. 24.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

W publikacji przedstawiono analizę zmian wprowadzonych w podatkach dochodowych oraz podatku od nieruchomości, mających wiązać się ze wzrostem efektywności systemu podatkowego. Rozważaniom poddano przede wszystkim zmiany dokonane od 2017 r., ponadto w kilku przypadkach sięgnięto do problematyki będącej przedmiotem zmian, które weszły w życie już od 2015 r., jeżeli nadal pojawiają się w związku z nimi kontrowersje.

W książce omówiono m.in.:

- obowiązujące od 1.01.2018 r. zmiany w zakresie przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych;
- koncepcję rzeczywistego właściciela w dyrektywie w sprawie odsetek i należności licencyjnych;
- opodatkowanie funduszy inwestycyjnych zamkniętych;
- zmiany sposobu opodatkowania wkładów niepieniężnych do spółek będących podatnikami podatku dochodowego, które nastąpiły z dniem 1.01.2017 r. oraz 1.01.2018 r.;
- opłaty za prawa autorskie lub pokrewne prawa majątkowe i prawa własności przemysłowej;
- model ograniczeń w zaliczaniu kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przychodu obowiązujący od 1.01.2018 r.;
- klauzulę o przeciwdziałaniu nadużywaniu wspólnego systemu opodatkowania w celu dokonania oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania;
- implementację do polskiego porządku prawnego klauzuli zapobiegającej nadużyciom zwolnienia od opodatkowania dywidend (*de minimis rule*);
- ocenę wpływu polskich regulacji typu CFC na skuteczność zwalczania unikania opodatkowania.

W opracowaniach, w których nowelizacje zostały wprowadzone w życie na tyle dawno, że zdążyły już być przedmiotem wypowiedzi sądów administracyjnych, dokonano analizy aktualnego orzecznictwa. W odniesieniu do zmian z ostatnich miesięcy autorzy wskazują na możliwe ryzyka wiążące się ze stosowaniem nowej regulacji prawnej.

Publikacja została napisana przez praktyków prawa podatkowego i teoretyków o uznanej renomie.

Książka przeznaczona jest dla adwokatów, radców prawnych, sędziów, prokuratorów i doradców podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników administracji rządowej i samorządowej, ekonomistów, księgowych oraz przedstawicieli nauki specjalizujących się w prawie podatkowym i administracyjnym.



9 788381 247863 W01P01

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8124-786-3



9 788381 247863

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERS KLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUPER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)