

tpa



Rewolucja w CIT 2019/2020

Revolution in CIT 2019/2020

Albania | Austria | Bulgaria | Croatia | Czech Republic | Hungary
Montenegro | Poland | Romania | Serbia | Slovakia | Slovenia

 **bakertilly**

A Baker Tilly
Europe Alliance member



Małgorzata Dankowska

doradca podatkowy, partner TPA Poland

tax advisor, Partner at TPA Poland

Wstęp

Oddajemy w Państwa ręce kolejną już edycję przewodnika po zmianach podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Celem publikacji było zapewnienie większej łatwości w poruszaniu się po nowelizacjach ustawy o CIT oraz w identyfikacji dodatkowych źródeł, dających większy wgląd w poszczególne z nich.

Ponownie zdecydowaliśmy się na powołanie w tytule publikacji pojęcia rewolucji, mimo że rewolucja kojarzy się z zasadniczymi zmianami systemowymi. Ma to jednak swoje uzasadnienie. Mnogość i obszerność zmian w zakresie CIT w latach ubiegłych nasiliła się do tego stopnia, że nowele wchodzące w życie w 2018 roku można było uznać za rewolucyjne. Odejście od koncepcji cienkiej kapitalizacji na rzecz odmiennie skonstruowanych restrykcji odliczalności odsetek, podatek od nieruchomości komercyjnych, ograniczenie możliwości odliczania kosztów usług materialnych nabywanych od podmiotów powiązanych czy też pozbawienie możliwości odliczania odsetek na nabycie udziałów przy pewnych działaniach restrukturyzacyjnych (debt push down) oraz przy pożyczkach partycypacyjnych. W tym roku legislator zafundował nam równie obszerny pakiet zmian.

Największym echem na rynku inwestorów zagranicznych odbijają się zmiany w reżimie poboru podatku u źródła. Rewolucja ta została rozłożona w czasie, część obowiązków nałożonych na polskich płatników już powinna być wykonywana, sam pobór w nowej odsłonie nastąpi jednak od 2020 roku. Stopień złożoności tych przepisów

Introduction

We are pleased to present you with another edition of the guide to tax changes in the area of corporate income tax. The aim of the publication was to make it easier to follow the amendments to the CIT Act and to identify additional sources that provide greater insight into each of them.

Again, we decided to refer to the concept of revolution in the title of the publication, despite the fact that a revolution is associated with fundamental system changes. However, there is a reason for that. The number and extent of changes regarding CIT in previous years have increased to such an extent that amendments coming into force in 2018 could be considered revolutionary. A departure from the concept of thin capitalization in favor of differently constructed restrictions on interest deductibility, tax on commercial real estate, limitation of the possibility to deduct the costs of tangible services purchased from related entities or deprivation of the possibility to deduct interest for the acquisition of shares during certain restructuring activities (debt push down) and participating loans. This year, the legislators have provided us with just as broad package of changes.

The changes in the regime of withholding tax collection are the most commented on the foreign investors' market. The revolution has been spread over time, some of the obligations imposed on Polish taxpayers are already effective, but the collection in the new version will take place starting from 2020. Because of the degree of complexity of

i niedookreśloność definicji spowodowały, że mimo odroczenia zmiany te doczekały się już (projektu) objaśnień podatkowych.

W kontekście podatku minimalnego nie obyło się bez błędów technicznych na poziomie deklaracji podatkowych, a także zmian przepisów jeszcze w ostatnim kwartale 2018 roku. Obecny kształt podatku przewiduje formułę jego całkowitego zwrotu, nawet dla podmiotów wykazujących straty podatkowe, przy założeniu pozytywnego przejścia przez kontrolę podatkową.

Z kolei na gruncie zachęt dla podatników, w polskim systemie podatkowym pojawiła się ulga dla firm innowacyjnych (Innovation Box); a także możliwość uzyskania tarczy podatkowej na hipotetycznych odsetkach od zasilania podmiotów kapitałem własnym. Czas pokaże na ile dodatkowe obwarowania do korzystania z tych zachęt nie zniechęcą podatników.

Ze względu na ramy objętościowe „Rewolucja w CIT 2019/2020” nie ma charakteru wyczerpującego, odnosi się do najbardziej praktycznych i uniwersalnych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw w polskiej rzeczywistości podatkowej.

Życzę udanej lektury i praktycznego wykorzystywania,

Małgorzata Dankowska

doradca podatkowy, partner TPA Poland odpowiedzialna za zespół ds. nieruchomości oraz warszawską praktykę podatkową

these regulations and the vagueness of the definitions, even despite the postponement, these changes have already seen (a draft) of tax clarifications.

Regarding the minimum tax, there were technical errors at the level of tax returns, as well as changes in regulations in the last quarter of 2018. The current shape of the tax provides for a full refund, even for entities with tax losses, assuming that the tax inspection procedure has been completed with a positive result.

On the other hand, in terms of incentives for taxpayers, in the Polish tax system there appeared a relief for innovative companies referred to as Innovation Box, as well as a possibility to obtain a tax shield on hypothetical interest on the supply of equity capital to entities. Time will tell to what extent additional conditions to use these incentives do not discourage taxpayers.

Due to its size “Revolution in CIT 2019/2020” is not exhaustive; it refers to the most practical and universal aspects of the functioning of enterprises in the Polish tax reality.

I wish you fruitful reading and practical application,

Małgorzata Dankowska

tax advisor, Partner at TPA Poland responsible for the real estate team and the Warsaw tax office

Spis treści

Wstęp	2
Zmiany w podatku u źródła – nowe definicje i zasady poboru	4
Podatek minimalny	14
Exit tax	18
Ceny transferowe	23
Innovation Box – zachęta podatkowa dla firm innowacyjnych	28
Obniżona stawka CIT w wysokości 9%	34
Notional Interest Deduction (NID) – hipotetyczne odsetki od kapitału własnego	38
Podatek od walut wirtualnych w 2019 roku	41
Autorzy	45

Contents

<i>Introduction</i>	<i>1</i>
<i>Changes in WHT – New Definitions and Collection Rules</i>	<i>4</i>
<i>Minimum Income Tax (on Commercial Real Estate)</i>	<i>14</i>
<i>Exit Tax</i>	<i>18</i>
<i>Transfer Pricing</i>	<i>23</i>
<i>Innovation Box – Tax Incentive for Innovative Companies</i>	<i>28</i>
<i>Reduced 9% CIT Rate</i>	<i>34</i>
<i>Notional Interest Deduction (NID)</i>	<i>38</i>
<i>Tax on Cryptocurrency Already in 2019</i>	<i>41</i>
<i>Authors</i>	<i>45</i>

1

Zmiany w podatku u źródła – nowe definicje i zasady poboru

Changes in WHT – New Definitions and Collection Rules



Anna Maksymiuk

Za jedną z najistotniejszych zmian w CIT w roku 2019 niewątpliwie należy uznać znaczne przemodelowanie dotychczasowych regulacji w zakresie poboru „podatku u źródła”. Stanowią one, obok zmian dotyczących cen transferowych, główny trzon części CIT-owskiej nowelizacji z 23 października 2018 roku. O odroczeniu stosowania znowelizowanych przepisów piszemy w części „Wejście w życie”.

One of the most important changes in CIT in 2019 is undoubtedly a significant re-modelling of the existing regulations on the collection of withholding tax. In addition to transfer pricing changes, they constitute the core of the CIT-related part of the amendment of 23 October 2018. Find out more about the postponement of the application of the amended regulations in the “Entry into Force” part.

Zakres regulacji

Już w 2020 roku w całości odejście w przeszłość dotychczasowa możliwość pobierania podatku przez płatników od razu według stawek preferencyjnych bądź zupełnego jego zaniechania (ze względu na zwolnienia przedmiotowe). Stare, korzystne dla podatników, zasady utrzymają się jedynie do kwot płatności nieprzekraczających w stosunku do danego kontrahenta kwoty 2 zł mln rocznie.

W stosunku do nadwyżek ponad tę kwotę powstanie obowiązek pobrania podatku przez płatnika według wysokich stawek krajowych, a ewentualne odzyskanie podatku będzie już zadaniem podatnika, który prawo do preferencji będzie musiał wykazać w ramach sformalizowanego postępowania (więcej o tym postępowaniu – patrz: „Zwrot podatku”).

Ustawodawca, świadomy ekonomicznego oddziaływania zmian na płynność finansową przedsiębiorców, pozostawił dwie „furtki” umożliwiające kontynuowanie obecnego modelu poboru również dla kwot przekraczających 2 mln zł. Możliwość ta znajdzie zastosowanie, jeżeli:

- płatnik złoży sformalizowane oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej, stanowiące, że posiada wymagane dokumenty do zastosowania preferencyjnych stawek opodatkowania oraz że nie ma, mimo starannej weryfikacji, wiedzy na temat okoliczności wykluczających zastosowanie preferencji podatkowych (więcej o oświadczeniu – patrz: „Oświadczenie płatnika”);
- podatnik lub płatnik uzyska na swój wniosek opinię o możliwości zastosowania zwolnień określonych w ustawie CIT, implementujących regulacje Dyrektywy 2011/96/UE oraz Dyrektywy 2014/48/UE (więcej o opinii – patrz: „Opinia o stosowaniu zwolnienia”).

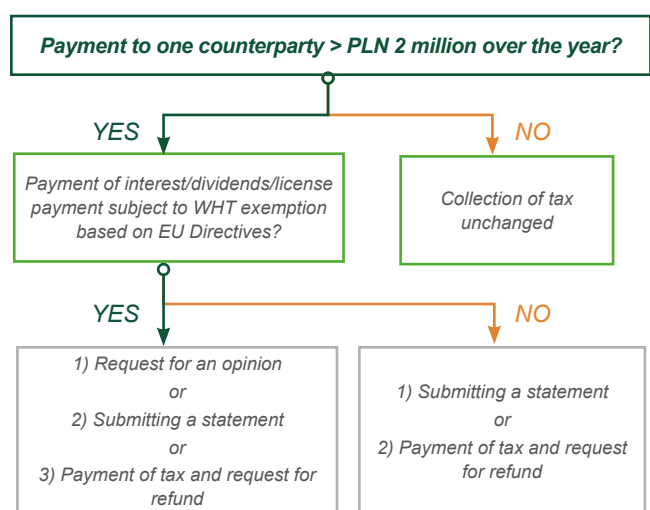
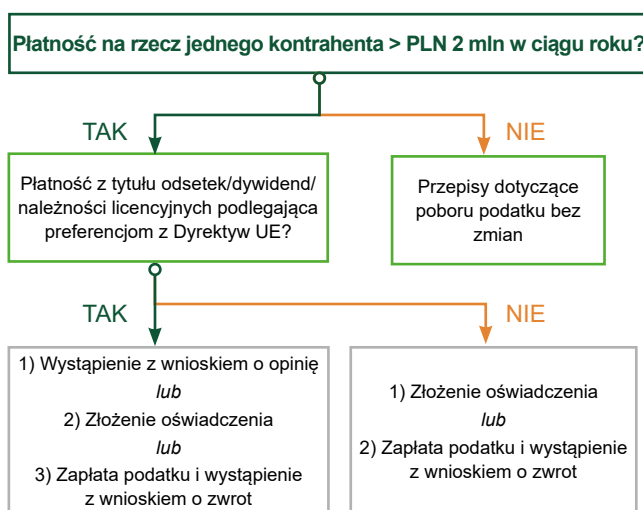
Scope of Regulations

As soon as of 2020, the existing possibility for tax remitters to collect tax immediately at preferential rates or of a tax collection waiver (due to the exemptions in question) will become a thing of the past. The old rules, beneficial for taxpayers, will be maintained only for payments not exceeding the amount of PLN 2 million per year per a given contractor.

Regarding surplus exceeding this amount, the tax remitter will be obliged to collect the tax at high domestic rates, and any possible tax recovery will become the task of the taxpayer, who will have to demonstrate the right to preferential treatment under a formalized proceeding (for more information on the procedure, see “Tax Refund”).

The legislators, aware of the economic impact of the changes on the financial liquidity of entrepreneurs, left two “loopholes” enabling the current model of collection to continue also for amounts exceeding PLN 2 million. This possibility can be applied provided that:

- the tax remitter will submit a formalized statement under pain of criminal liability, stating that he has the required documents to apply preferential tax rates and that, despite careful verification, he is not aware of circumstances excluding the application of tax preferences (for more information on the statement, see: “Tax Remitter’s Statement”);
- upon request, the taxpayer or remitter will obtain an opinion on the possibility of applying the exemptions provided for in the CIT Act, implementing the provisions of Directive 2011/96/EU and Directive 2014/48/EU (for more information on the opinion, see “Opinion on the Application of the Exemption”).



Oświadczenie płatnika

Niepobranie podatku u źródła w przypadku przekroczenia limitu płatności 2 mln zł na rzecz jednego podmiotu jest możliwe poprzez złożenie przez płatnika oświadczenia, pod rygorem odpowiedzialności karnej, potwierdzającego zasadność zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia z pobrania podatku, wynikających z prawa polskiego lub umów międzynarodowych.

W oświadczeniu płatnik potwierdza posiadanie niezbędnych dokumentów wymaganych do zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia z pobrania podatku, zachowanie należytej staranności przy weryfikacji tych dokumentów oraz brak wiedzy o okolicznościach wykluczających skorzystanie z preferencji.

Na moment złożenia oświadczenia płatnik powinien zgromadzić i dysponować wszystkimi dokumentami (m.in. certyfikatem rezydencji podatnika) wymaganymi przez przepisy podatkowe, w tym umowy międzynarodowe.

Składając oświadczenie, płatnik ponosi odpowiedzialność za spełnienie wszystkich wymogów prawnych. Oświadczenie powinien złożyć kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości (nie później niż w dniu wypłaty należności). Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Oświadczenie składa się wyłącznie w postaci elektronicznej. Oświadczenie wywołuje ograniczony czasowo skutek, tj. do upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono oświadczenie. Po upływie terminu ważności płatnik będzie uprawniony do złożenia kolejnego oświadczenia.

W przypadku gdy oświadczenie płatnika w zakresie podatku u źródła nie było zgodne z prawdą lub gdy płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności, płatnik ponosi odpowiedzialność za niepobraną lub zaniżony podatek u źródła, jak również narażony jest na dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 10% niepobranego podatku u źródła.

Opinia o stosowaniu zwolnienia

Kolejną z możliwości uniknięcia obowiązku poboru podatku u źródła w przypadku przekroczenia limitu płatności 2 mln zł na rzecz jednego podmiotu jest otrzymanie przez podatnika, a w określonych sytuacjach – przez płatnika, opinii o możliwości zastosowania zwolnienia z poboru podatku u źródła.

Opinia ta ma umożliwiać zastosowanie przez płatników w okresie kolejnych 36 miesięcy zwolnienia z poboru podatku u źródła w zakresie należności zwolnionych na

Tax Remitter's Statement

A failure to collect tax at source in case of exceeding the limit of payment of PLN 2 million to a single entity is possible by submitting a declaration by the payer, under pain of criminal liability, confirming the legitimacy of applying the reduced tax rate or exemption from the collection of withholding tax, resulting from the Polish law or international agreements.

In the statement, the remitter confirms that he has the necessary documents required to apply a reduced tax rate or an exemption from collecting the tax, that he has exercised due diligence in verifying such documents and that he has no knowledge of the circumstances excluding the use of tax preferences.

At the moment of submitting the statement, the tax remitter should collect and have all the documents (such as the taxpayer's certificate of residence) required by the tax regulations, including international agreements.

By submitting the statement, the tax remitter takes full responsibility for meeting all legal requirements. The statement shall be submitted by the head of the tax remitter's entity in line with the Accounting Act (not later than on the day of payment). It is not allowed to have the statement submitted by a proxy.

The statement shall be submitted in the electronic form only. The statement has a time-limited effect, namely until the end of the second month following the month when the statement was submitted. Upon the expiry date, the taxpayer will be entitled to submit another statement.

If the tax remitter's statement regarding withholding tax was not true, or if the tax remitter has not performed the required verification or the verification performed by the remitter was not adequate to the nature and scale of the business activities, the tax remitter shall be liable for the uncollected or underestimated withholding tax, and may face an additional tax liability in the amount of 10% of the withholding tax not collected.

Opinion on the Application of the Exemption

Another possibility to avoid the obligation to collect the withholding tax in the case of exceeding the limit of PLN 2 million payment to one entity is obtaining by the taxpayer, and in certain situations – by the tax remitter – of an opinion on the possibility of applying the exemption from collecting withholding tax.

The opinion is to enable the tax remitters to apply an exemption from withholding tax within the next 36 months in respect of payments exempt under CIT

podstawie przepisów CIT¹ implementujących cele Dyrektywy P-S² i Odsetkowej³ (nie będzie możliwe zabezpieczenie opinią preferencyjnych stawek określonych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Opinię tę ma wydawać organ podatkowy na wniosek podatnika lub płatnika w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku przedkładanego w formie elektronicznej, podlegającego opłacie w wysokości 2 000 zł.

regulations¹ implementing the objectives of the P-S² and Interest Directive³ (it will not be possible to secure with an opinion the preferential rates specified in the double taxation treaties).

This opinion is to be issued by the tax authority upon the taxpayer's or remitter's request within 6 months from the date of submission of an application submitted in electronic form, subject to a fee of PLN 2,000.

Zagadnienie	Odpowiedź
Cel opinii	<ul style="list-style-type: none"> Możliwość skorzystania ze zwolnienia z poboru podatku u źródła
Transakcje objęte zakresem opinii	<ul style="list-style-type: none"> Transakcje korzystające ze zwolnienia z poboru podatku u źródła na podstawie przepisów implementujących zwolnienia określone w przepisach Dyrektywy P-S i Dyrektywy Odsetkowej
Podmiot składający wniosek o opinię	<ul style="list-style-type: none"> Podatnik Płatnik (jeżeli poniósł ciężar ekonomiczny podatku)
Koszt opinii	<ul style="list-style-type: none"> 2 000 zł
Czas na wydanie	<ul style="list-style-type: none"> Do 6 miesięcy
Czas obowiązywania	<ul style="list-style-type: none"> 36 miesięcy (o ile w tym okresie nie nastąpiły istotne zmiany w stanie faktycznym mogące mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia)

Matter	Solution
<i>Aim of opinion</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Possibility to apply the exemption from withholding tax collection</i>
<i>Transactions covered by the opinion</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Transactions benefiting from exemption from withholding tax on the basis of regulations implementing the exemptions specified in the provisions of the P-S Directive and the Interest Directive</i>
<i>Entity requesting an opinion</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Taxpayer</i> <i>Tax remitter (provided that he has borne the economic burden of the tax)</i>
<i>Cost of the opinion</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>PLN 2,000</i>
<i>Time to issue</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Up to 6 months</i>
<i>Duration</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>36 months (unless there were no significant changes in the actual state of affairs within this period that could affect the fulfillment of the conditions for using the exemption)</i>

1 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 roku (Dz.U.2019.865)

2 Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich

3 Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich

1 *The Corporate Income Tax Act of 15 February 1992 (Dz.U.2019.865)*

2 *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*

3 *Council Directive 2003/49/EC of 03 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States*

Zagadnienie	Odpowiedź	Matter	Solution
Odmowa wydania opinii	<ul style="list-style-type: none"> ■ Niespełnione są warunki do zastosowania zwolnień wynikających z dyrektyw ■ Wątpliwości co do zgodności dokumentacji dołączonej do wniosku lub oświadczenia podatnika o byciu rzeczywistym właścicielem ze stanem faktycznym ■ Przypuszczenie, że do wydania decyzji znajdzie zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ■ Istnieje ryzyko braku prowadzenia przez podatnika rzeczywistej działalności w kraju jego siedziby dla celów podatkowych <p>W przypadku otrzymania odmowy wydania opinii przysługuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>	<i>Refusal to issue an opinion</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ <i>The conditions for applying the exemptions under the Directives have not been met</i> ■ <i>There have been doubts about compliance of the documentation accompanying the application or the taxpayer's statement that he is the beneficial owner with the facts</i> ■ <i>Presumption that the anti-avoidance clause will be applied before the decision is issued</i> ■ <i>There is a risk that the taxpayer does not carry out actual activities in the country where he or she is established for tax purposes</i> <p><i>If the taxpayer is refused an opinion, he or she has the right to lodge a complaint with the administrative court.</i></p>

Zwrot podatku

Jeżeli od płatności przekraczającej próg 2 mln zł na rzecz jednego podmiotu został pobrany podatek, można wystąpić do organu o jego zwrot w ramach sformalizowanego postępowania określonego w nowym rozdziale 6a CIT.

Z wnioskiem o zwrot może wystąpić podatnik lub płatnik (jeśli to on poniósł ciężar ekonomiczny podatku). Wniosek powinien zawierać:

- oświadczenie o prawidłowości danych zawartych we wniosku;
- certyfikat rezydencji;
- dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub innych dokumentów, z których wynika sposób przekazania lub rozliczenia podatku;
- oświadczenie podatnika o podleganiu opodatkowaniu od całości swoich dochodów;
- oświadczenie podatnika o statusie rzeczywistego właściciela otrzymywanych należności;
- oświadczenie podatnika o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych;
- dokumentację przedstawiającą przyczynę wpłaty przez płatnika podatku z własnych środków.

Co do zasady, zwrot powinien być dokonany w ciągu 6 miesięcy od daty wpływu wniosku. Jednakże należy mieć na uwadze, że termin może być przedłużony w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Tax Refund

If tax was collected from a payment exceeding PLN 2 million for one entity, it is possible to apply for its refund to the authority as part of a formal procedure specified in new chapter 6a of CIT.

The refund could be claimed either by the taxpayer or tax remitter (if it incurred the economic burden of tax). The request should be accompanied by:

- *statement confirming the correctness of the date provided in the request;*
- *certificate of tax residence;*
- *transfer confirmation regarding the payments subject to WHT; or other documents related thereto;*
- *taxpayer's statement on being subject to the tax from the entirety of its income;*
- *taxpayer's statement on the beneficial ownership status;*
- *statement that the taxpayer carries out real economic activity in his country of tax residence;*
- *documentation presenting the reason the tax remitter paid the tax from his own resources.*

In principle, the refund should be made within 6 months from the day when the request was filed. However, this period can be extended by the tax office in case of a tax audit, customs and fiscal inspection, or tax proceedings.

Nowe definicje

Powyższym fundamentalnym zmianom zasad poboru „podatku u źródła” towarzyszy niezwykle istotna modyfikacja definicji „rzeczywistego właściciela” oraz wyraźne wyartykułowanie obowiązków związanych z zachowaniem należytej staranności przez płatników (więcej o nich – patrz poniższa tabela).

Pojęcie	Nowa/ Zmodyfikowana podstawa prawna	Znaczenie
„Rzeczywisty właściciel”	Art. 4a pkt 29 CIT	<p>Podmiot spełniający łącznie następujące warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ otrzyma należność dla własnej korzyści, decyduje o jej przeznaczeniu oraz ponosi ryzyko ekonomiczne związane z należnością; ■ nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem ani innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania należności innemu podmiotowi; ■ prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby (jeżeli należności uzyskiwane są w związku z działalnością gospodarczą). <p>W praktyce oznacza to zaostrożenie kryteriów w uznaniu podmiotu za rzeczywistego właściciela w stosunku do definicji obowiązującej do końca 2018 roku (w szczególności problematyczne może być udowodnienie zobowiązania prawnego lub faktycznego do przekazania należności innemu podmiotowi).</p>
Warunek rzeczywistej działalności podatnika	Art. 4a pkt 29 w zw. z art. 24 ust. 18 CIT	<p>Badanie tego warunku następuje przez odwołanie do przepisów dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej – przy czym należy w szczególności zwrócić uwagę, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ podatnik wykonuje działalność gospodarczą; ■ podatnik posiada lokal, wykwalifikowany personel, wyposażenie wykorzystywane w działalności gospodarczej (współmierne z zakresem prowadzonej działalności); ■ zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą; ■ podatnik wykonuje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych.

New Definitions

The above fundamental changes to the withholding tax collection rules are accompanied by an extremely important modification of the term ‘beneficial owner’ and a clear articulation of the due diligence obligations of tax remitters (for more details, see the table below).

Term	New/ amended legal basis	Meaning
“Beneficial owner”	Article 4a (29) CIT	<p>An entity that meets all of the following conditions:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ receives the payment for their own benefit, decides on its intended use and bears the economic risk of the payment; ■ is not an intermediary, agent, trustee or other entity legally or de facto obliged to transfer the payment to another entity; ■ is actually established in the country of residence (if the receivables are obtained in connection with the conducted business activity). <p>In practice, this means tightening up of the criteria for an entity to be considered a beneficial owner, compared to the definition in force until the end of 2018 (in particular, it may be problematic to prove a legal or factual commitment to transfer the payment to another entity).</p>
A condition of the actual business activity of the taxpayer	Article 4a (29) in conjunction with Article 24 (18) CIT	<p>The examination of this condition is carried out by reference to the regulations concerning a controlled foreign company – it should be verified in particular whether the taxpayer:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ is running a business activity; ■ has premises, qualified personnel, equipment used in business activity (commensurate with the scope of activity); ■ the agreements concluded are consistent with the economic reality; ■ performs basic economic functions using their own resources.

Pojęcie	Nowa/ Zmodyfikowana podstawa prawna	Znaczenie
		W praktyce wprowadzenie wymogu prowadzenia przez podatnika rzeczywistości oznacza brak wypełnienia definicji rzeczywistego właściciela przez część podmiotów.
„Należyta staranność”	Art. 26 ust. 1 CIT	Wymóg ten nie jest zdefiniowany jasno w ustawie podatkowej. Wydaje się, że przez analogię można odwołać się w szczególności do kryterium należytej staranności określonego w art. 355 Kodeksu cywilnego (wymóg należytej staranności dłużnika), uwzględniając w szczególności charakter oraz skalę działalności gospodarczej prowadzonej przez płatnika.

Term	New/ amended legal basis	Meaning
		<i>In practice, the introduction of a requirement that the taxable person must actually run business activity means that some entities do not meet the definition of the beneficial owner.</i>
<i>Due diligence</i>	<i>Article 26 (1) CIT</i>	<i>This requirement is not clearly defined in the Tax Act. It seems that the criterion of due diligence specified in Article 355 of the Civil Code (requirement of due diligence of the debtor) may be referred to by analogy, taking into account in particular the nature and scale of the business activity conducted by the tax remitter.</i>

Objaśnienia Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów (MF) 19 czerwca 2019 roku opublikowało projekt objaśnień podatkowych dotyczących stosowania przepisów związanych z zasadami poboru podatku u źródła.

Objaśnienia dotyczą głównie nowo wprowadzonych rozwiązań. W opublikowanym przez MF dokumencie zostały wyjaśnione w szczególności:

- nowa definicja pojęcia rzeczywistego właściciela należności (beneficial owner);
- kwestia dochowania należytej staranności przy weryfikacji warunków zastosowania preferencyjnej stawki, zwolnienia lub niepobrania podatku u źródła;
- zagadnienia dotyczące zwrotu podatku u źródła oraz ustalania ustawowego limitu 2 mln zł.

Ministerstwo Finansów prezentuje interpretację pojęcia rzeczywistego właściciela należności, która uwzględni cel zawarcia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakim jest nie tylko uniknięcie podwójnego opodatkowania, ale również zapobieżenie uchylaniu się i unikaniu opodatkowania. Zakres modyfikacji pojęcia rzeczywistego właściciela obejmuje:

- doprecyzowanie określenia otrzymanie należności dla własnej korzyści;
- wyraźne wskazanie, że rzeczywisty właściciel nie może być pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
- wprowadzenie warunku prowadzenia przez rzeczywistego właściciela rzeczywistej działalności gospodarczej, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ministry of Finance's Clarifications

On June 19, 2019, the Ministry of Finance (MF) published a draft of tax clarifications regarding the application of provisions related to the WHT collection rules.

The clarifications mainly regard the newly introduced solutions. In the document published by MF, the following were explained in particular:

- a new definition of the concept of beneficial owner;
- the issue of exercising due diligence when verifying the conditions for applying a preferential rate, exemption or non-collection of withholding tax;
- issues related to withholding tax refund and setting the statutory limit of PLN 2 million.

The Ministry of Finance presents an interpretation of the concept of the beneficial owner of payment, which takes into account the aim of concluding double taxation avoidance agreements, which is not only to avoid double taxation, but also to prevent tax evasion and avoidance. The scope of modification of the term beneficial owner includes:

- clarification of the definition of receiving a payment for one's own benefit;
- a clear indication that the beneficial owner cannot be an intermediary, agent, trustee or other entity legally or de facto obliged to transfer all or part of the claim to another entity;
- the introduction of the condition that the beneficial owner must actually conducted the business activity if the receivables are obtained in connection with the economic activity.

O tym, czy dany podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w danym kraju, powinno świadczyć istnienie w nim substratu majątkowo-osobowego. Przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, należy odwołać się do przepisów ustawy o CIT w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych.

W ramach weryfikacji przesłanek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez podatnika należy uwzględnić jej szczególne cechy oraz analizę całokształtu istotnych informacji dotyczących w szczególności następujących aspektów:

- specyfiki zarządzania spółką (np. posiadanie kadry umocowanej do podejmowania decyzji odpowiednich do skali działalności spółki, adekwatnie wynagradzanej i ponoszącej odpowiedzialność za wykonywane zadania);
- bilansu spółki;
- struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków;
- zatrudnionych przez spółkę pracowników oraz pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka dysponuje;
- istnienia organu zarządzającego spółką w miejscu wykonywania jej działalności;
- dysponowania przez spółkę personelem obsługującym, lokalem proporcjonalnym do skali prowadzonej działalności gospodarczej, rachunkiem bankowym w państwie swojej siedziby.

Z kolei przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika (podejmowanie przez płatników dodatkowych czynności jest uzasadnione szczególnie, gdy płatności na rzecz podatników opiewają na setki tysięcy złotych).

Działania płatnika w powyższym zakresie powinny dotyczyć w szczególności:

- weryfikacji otrzymanych dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym;
- weryfikacji rezydencji podatkowej odbiorcy należności (ze szczególnym uwzględnieniem miejsca jego faktycznego zarządu);
- weryfikacji statusu kontrahenta jako podatnika, który uzyskuje przychód z tytułu otrzymanej należności oraz jej rzeczywistego właściciela, w tym poprzez pryzmat prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez ten podmiot.

Oceniając, czy należyta staranność została w określonym przypadku dochowana, należy uwzględniać powszechnie dostępne informacje na temat odbiorców należności (prasa branżowa, doniesienia medialne, raporty spółek, publiczne lub prywatne rejestry [bazy danych] podmiotów itp.). Płatnik może też zwrócić się do odbiorcy należności z prośbą o udzielenie dodatkowych informacji pozwalających na ustalenie jego statusu.

Whether a given entity conducts actual business activity in a particular country shall be proven by the existence of property and partners. When assessing whether an entity actually conducts business activity, reference should be made to the provisions of the CIT Act with respect to controlled foreign companies.

As part of the verification of the premises for conducting actual business activity by the taxpayer, its specific features and analysis of all relevant information concerning, in particular, the following aspects should be taken into account:

- *specificity of company management (e.g. having staff authorized to make decisions appropriate to the scale of the company's operations, adequately remunerated and responsible for the tasks performed);*
- *the company's balance sheet;*
- *the structure of costs and expenditure incurred;*
- *the staff employed by the company, its premises and equipment at its disposal;*
- *the existence of a management body of the company in the place of establishment;*
- *whether the company has at its disposal operating staff and, premises proportional to the scale of its business activity, a bank account in the country in which it has its registered office.*

On the other hand, when evaluating whether due diligence has been exercised, the nature and scale of the tax remitter's activities are taken into account (additional activities by the tax remitter are justified especially when payments to taxpayers amount to hundreds of thousands of PLN).

The tax remitter's actions in this respect should apply to the following in particular:

- *verification of received documents in terms of their conformity with the actual state of affairs;*
- *verification of the tax residence of the recipient of the payment (with particular regard to the place of its effective management);*
- *verification of the status of the counterparty as a taxable person who receives income from the payment and of its beneficial owner, including the perspective of the actual conduct of business by that entity.*

When assessing whether due diligence has been exercised in a particular case, publicly available information on the recipients of the payment (industry press, media reports, company reports, public or private registers (databases) of entities, etc.) should be taken into account. The tax remitter may also request additional information from the recipient of the payment to establish the recipient's status.

Płatnicy powinni zwrócić szczególną uwagę na weryfikację statusu odbiorcy płatności w przypadkach określonych w Ordynacji podatkowej, kiedy to nie jest możliwe wyłączenie odpowiedzialności płatnika z uwagi na niepobranie podatku z winy podatnika, tj. np. kiedy płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu ustawy o CIT, płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w rozumieniu ustawy o CIT lub płatnik lub podatnik był podmiotem zarejestrowanym, mającym siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Wzmoczona czujność płatników powinna być zachowana w przypadku:

- dokonywania płatności do jurysdykcji podatkowych, które mogą być szczególnie ryzykowne z perspektywy praktyki treaty shopping oraz directive shopping;
- posługiwania się przez odbiorcę należności jedynie adresem skrytki pocztowej lub posiadanie adresu siedziby w tzw. wirtualnym biurze.

Mniej restrykcyjne certyfikaty rezydencji

Nieco na osłode płatnikom obciążonym nowymi obowiązkami umożliwiono zastosowanie w określonych przypadkach kopii certyfikatów rezydencji. Jeżeli kwota wypłacanych należności na rzecz jednego podmiotu nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym oraz informacje wynikające z kopii certyfikatu rezydencji nie budzą wątpliwości, można posługiwać się kopią certyfikatu rezydencji. Przepisy można stosować do płatności z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Jednakże brak jest definicji, co dokładnie należy rozumieć przez kopię certyfikatu rezydencji.

Wejście w życie

Efektywne wejście w życie powyższych zmian zostało rozciągnięte na przestrzeni lat 2019–2020. Obrazuje to poniższa tabela:

Zmiany – efektywne wejście w życie zmian	Od kiedy
Nowa definicja „rzeczywistego właściciela”	01.2019
Nażalenie na płatników obowiązku zachowania należytej staranności przy weryfikacji możliwości zastosowania obniżonych stawek lub zwolnienia	01.2019

Tax remitters should pay particular attention to verifying the status of the recipient of the payment in cases specified in the Tax Ordinance, when it is not possible to exclude the tax remitter's liability arising from a failure to collect the tax due to the taxpayer's fault, e.g. when the tax remitter and the taxpayer were related entities within the meaning of the CIT Act, the tax remitter or the taxpayer was a controlled or controlling party within the meaning of the CIT Act, or the tax remitter or the taxpayer was a registered entity, with its registered office or management board in a country applying harmful tax competition.

Tax remitters should exercise increased vigilance when:

- *the payment is made to tax jurisdictions that may be particularly risky from the perspective of treaty shopping and directive shopping practice;*
- *the recipient of the payment uses only a P.O. box address or has the registered office address in a virtual office.*

Less Restrictive Certificates of Tax Residence

To improve the situation of tax remitters, encumbered with new obligations, the lawmakers allowed for using copies of certificates of tax residence in certain cases. It is now possible to use a copy when the amount of payments to one recipient does not exceed PLN 10,000 in a calendar year, and information provided on the presented copy of the tax residency certificate does not raise reasonable doubts as to their compliance with the facts. The regulations may be applied to payments for the following services: advisory, accounting, market research services, legal services, marketing and advertising, management and control, data processing, recruitment and hiring employees, guarantees and sureties, as well as other of similar nature. However, there is no definition of what exactly should be construed as a copy of the certificate of residence.

Entry into Force

The effective entry into force of the above amendments has been extended over the period 2019-2020, as illustrated in the table below:

Amendments – effective entry into force	Since when
<i>New definition of the “beneficial owner”</i>	<i>01.2019</i>
<i>Imposing an obligation on tax remitters to exercise due diligence when verifying the applicability of reduced rates or exemptions</i>	<i>01.2019</i>

Zmiany – efektywne wejście w życie zmian	Od kiedy
Możliwość stosowania w określonych przypadkach kopii certyfikatów rezydencji	01.2019
Nowe zasady poboru podatku u źródła	01.2020 ⁴

Amendments – effective entry into force	Since when
<i>Possibility to use copies of certificates of tax residence in certain cases</i>	01.2019
<i>New rules for collecting the withholding tax</i>	01.2020 ⁴

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) Objaśnienia do przepisów w zakresie zasad poboru podatku u źródła:
<https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnien-do-przepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla>
- 4) Rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e CIT z 31.12.2018 roku:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002545/O/D20182545.pdf>
 z 28.06.2019 roku:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20190001203/O/D20191203.pdf>

Sources

- 1) *Act amending regulations:*
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) *Statement of reasons for the act:*
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) *Clarifications to regulations applicable to the WHT collection:*
<https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnien-do-przepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla>
- 4) *Regulation on exclusion or limitation of the use of Article 26(2e) of the CIT Act of 31.12.2018:*
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002545/O/D20182545.pdf>
 of 28.06.2019:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20190001203/O/D20191203.pdf>

4 Wyjątkiem są m.in. wypłaty należności z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji emitowanych przez Skarb Państwa lub Bank Gospodarstwa Krajowego, w stosunku do których rozporządzenie na ten moment wyłącza zastosowanie nowych zasad poboru podatku u źródła na czas nieoznaczony. UWAGA: Główne kategorie należności (tj. odsetki, należności licencyjne i dywidendy) zostaną objęte nowym reżimem od 1 stycznia 2020 roku.

4 *Exceptions include, but are not limited to, payments of interest or discounted receivables on bonds issued by the State Treasury or Bank Gospodarstwa Krajowego, in the case of which the regulations currently exclude the application of new rules of collecting withholding tax for an indefinite period of time. NOTE: Main categories of payments (i.e. interest, royalties and dividends) will be subject to the new regime as of January 1, 2020.*

2

Podatek minimalny

Minimum Income Tax (on Commercial Real Estate)



Małgorzata Kalinowska

Od 1 stycznia 2019 roku zmianie uległy zasady dotyczące opodatkowania nieruchomości komercyjnych podatkiem minimalnym. Obecnie podatkiem minimalnym zostaną objęte, co do zasady, wszystkie budynki (oprócz biurowych i handlowo-usługowych, również mieszkalne i niemieszkalne, w tym przemysłowe, magazynowe) położone na terytorium Polski, oddane do użytkowania na podstawie najmu (dzierżawy, leasingu finansowego itp.).

As of January 1, 2019, the rules concerning the taxation of commercial real estate with the minimum tax were changed. Currently, as a rule, the minimum tax will apply to all buildings (also residential and non-residential buildings, including industrial and warehouse buildings, apart from office and commercial buildings) located in Poland and put into use under lease (tenancy, financial lease, etc.).

Do końca 2018 roku podatek minimalny dotyczył podatników posiadających nieruchomości komercyjne w postaci budynków biurowych oraz handlowo-usługowych, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł. Komisja Europejska uznała przepisy podatku minimalnego za dyskryminujące w zakresie, w jakim odnoszą się wyłącznie do budynków biurowych oraz handlowo-usługowych. W związku ze stanowiskiem Komisji Europejskiej konieczne było rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku minimalnego.

Until the end of 2018, the minimum tax was imposed on taxpayers holding commercial real estate such as office and retail buildings, whose initial value exceeded PLN 10 million. The European Commission has recognized the provisions of the minimum tax as discriminatory to the extent that they applied exclusively to office and commercial buildings. Due to the position of the European Commission, it was necessary to extend the scope of the minimum tax in question.

Zmiana przedmiotu opodatkowania

Changing the Subject of Taxation

Od 2019 roku minimalnym podatkiem dochodowym zostały, co do zasady, objęte wszystkie budynki (mieszkalne i niemieszkalne) położone w Polsce. Co istotne, podatek minimalny będzie płacony od tych środków trwałych oddanych do używania na podstawie umowy najmu (dzierżawy, leasingu finansowego itp.). W przypadku podatników PIT podatek minimalny nie dotyczy nieruchomości wynajętych poza działalnością gospodarczą (tzw. najem prywatny).

As of 2019, the minimum income tax was, as a rule, applied to all buildings (residential and non-residential) located in Poland. Importantly, the minimum tax will be paid on the fixed assets put into use under lease agreements (tenancy, finance lease, etc.). In the case of PIT taxpayers, the minimum tax does not apply to properties leased outside the scope of business activity (so-called private rental).

Opodatkowaniu podlegają zasadniczo wszystkie nieruchomości będące przedmiotem najmu. Jeżeli tylko część budynku będzie oddana do używania na podstawie umowy najmu, wówczas podatnik płaci podatek minimalny od tej części, która została wynajęta.

In principle, all properties being the subject of a lease are subject to taxation. If only a part of the building is put into use under a lease agreement, the taxpayer pays the minimum income tax on the part that has been leased.

PRZYKŁAD

EXAMPLE

Podatnik posiada nieruchomość magazynową, która jest przedmiotem wynajmu. Do końca 2018 roku nieruchomość taka nie była opodatkowana podatkiem od nieruchomości komercyjnych. Od 1 stycznia 2019 roku podatkiem objęte są wszystkie budynki, niezależnie od ich klasyfikacji, położone na terytorium Polski, jeżeli generują przychody z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

The taxpayer owns a warehouse property which is the subject of lease. Until the end of 2018, such a property was not subject to the commercial real estate tax. As of January 1, 2019, all buildings, regardless of their classification, located on the territory of Poland are subject to the tax if they generate revenues from lease, tenancy or any other similar agreement.

Opodatkowaniu nie podlega nieruchomość, jeżeli udział wynajmowanej powierzchni do powierzchni ogółem nie przekracza 5% powierzchni użytkowej budynku (GLA).

A property is not subject to taxation if the share of rented space in the total floorspace area does not exceed 5% of its usable area of (GLA).

Zakres zastosowania kwoty wolnej 10 mln zł

Application of Tax-Free Amount of PLN 10 Million

Nowe regulacje wprowadzają zmiany w zakresie stosowania limitu (kwoty) 10 mln zł. Dotychczas poniżej tej wartości nieruchomości nie były objęte podatkiem minimalnym i wartość ta stanowiła swoistą kwotę wolną (w odniesieniu do poszczególnych nieruchomości).

The new regulations introduce changes in the application of the limit (amount) of PLN 10 million. Previously, properties under this value were not subject to minimum tax and this value constituted a kind of a tax-free amount (in relation to particular properties).

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami kwota 10 mln zł przypada na podatnika bez względu na liczbę i wartość posiadanych przez niego budynków. Jednocześnie w przypadku podmiotów powiązanych kapitałowo w rozumieniu przepisów ustaw o podatku dochodowym

According to the amended regulations, the amount of PLN 10 million applies to the taxpayer regardless of the number and value of their buildings. At the same time, in the case of capital affiliated entities within the meaning of the Income Tax Acts, the amount of PLN 10 million will be

kwota 10 mln zł będzie dzielona na te podmioty w proporcji, w jakiej przychód z budynku podatnika pozostaje w ogólnej kwocie przychodów wszystkich podmiotów powiązanych. Zgodnie z uzasadnieniem do nowelizacji rozwiązanie to ma na celu przeciwdziałanie ewentualnemu przenoszeniu własności (współwłasności) budynków pomiędzy podmiotami powiązаныmi w celu uniknięcia opodatkowania podatkiem minimalnym.

PRZYKŁAD

Sp. z o.o. jest właścicielem trzech wynajmowanych budynków o wartości 10 mln zł (nieruchomość handlowo-usługowa), 30 mln zł (magazyn) i 85 mln zł (nieruchomość biurowa). Do końca 2018 roku kwota 10 mln miała zastosowanie odrębnie do każdej z nieruchomości. Dodatkowo nieruchomość magazynowa nie podlegała podatkowi minimalnemu. Potencjalnie podatkowi podlegała wyłącznie nieruchomość biurowa z uwzględnieniem kwoty wolnej 10 mln zł (podstawa opodatkowania 75 mln zł, podatek minimalny za 2018 rok w wysokości 315 000 zł). Od 1 stycznia 2019 roku wszystkie nieruchomości będą podlegały opodatkowaniu, a kwota 10 mln zł uwzględniona jest jednokrotnie dla danego podatnika (podstawa opodatkowania 115 mln zł, podatek za 2019 rok wyniesie 483 000 zł).

Szczególna klauzula obejścia prawa podatkowego

Innym pomysłem, który ma przeciwdziałać stosowaniu przez podatnika działań optymalizacyjnych zmierzających do niepłacenia podatku minimalnego, jest rozwiązanie wprowadzające szczególną klauzulę obejścia prawa podatkowego. Zgodnie z klauzulą regulacje dotyczące podatku minimalnego stosuje się również w przypadku, gdy podatnik bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych przeniesie w całości lub w części własność lub współwłasność budynku (albo odda do używania w ramach umowy leasingu finansowego) w celu uniknięcia podatku minimalnego.

Zwrot podatku

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami podatnicy mogą odzyskać podatek minimalny. Podatek minimalny może podlegać zwrotowi na wniosek złożony przez podatnika. Przy czym możliwość taka wystąpi, gdy organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości w wysokości zobowiązania podatkowego lub straty, obliczonych zgodnie z zasadami ogólnymi w złożonym zeznaniu podatkowym oraz podatku minimalnym.

divided among these entities in the proportion in which the revenue from the taxpayer's building remains in the total amount of revenue of all affiliated entities. According to the justification of the amendment, this solution is intended to counteract a possible transfer of ownership (co-ownership) of buildings between related parties in order to avoid taxation with the minimum income tax.

EXAMPLE

Sp. z o.o. (Polish Limited Liability Company) owns three leased buildings worth PLN 10 million (commercial property), PLN 30 million (warehouse) and PLN 85 million (office building). Until the end of 2018, the amount of PLN 10 million was applied separately to each of the properties. Additionally, the warehouse property was not subject to the minimum tax. Only the office building was subject to the tax, taking into account the free amount of PLN 10 million (tax base: PLN 75 million, minimum tax for 2018: PLN 315,000). As of January 1, 2019 all properties will be subject to taxation, and the amount of PLN 10 million is included once for a given taxpayer (the tax base is PLN 115 million, the tax for 2019 will amount to PLN 483,000).

Special Anti-Tax Avoidance Clause

Another idea, which is to counteract the taxpayer using optimization measures aimed at non-payment of the minimum tax, is a solution introducing the special anti-tax avoidance clause. Pursuant to the clause, the regulations regarding the minimum tax also apply in the case when the taxpayer, without any justified economic reasons, transfers, in whole or in part, the ownership or co-ownership of a building (or puts it into use under a financial lease contract) in order to avoid the minimum tax.

Tax Refund

According to the amended regulations, taxpayers may recover the minimum tax. The minimum tax may be refunded upon request submitted by the taxpayer. However, such a possibility will occur if the tax authority does not find any irregularities in the amount of tax liability or loss calculated in line with the general rules in the submitted tax return and minimum tax.

Przepisy przejściowe

Co do zasady zmienione przepisy weszły w życie od 1 stycznia 2019 roku. Wyjątek został przewidziany dla spółek posiadających rok obrotowy inny niż kalendarzowy. W takiej sytuacji do końca roku, który rozpocznie się przed 2019 rokiem, zastosowanie znajdą przepisy w pierwotnym brzmieniu.

Transitional provisions

In principle, the amended provisions entered into force on January 1, 2019. An exception was provided for companies with their fiscal year different than the calendar year. In that case, until the end of the year that starts before 2019, the original provisions shall apply.

3

Exit tax

Exit Tax



Magdalena Żochowska

Istota i cel zmian

Wraz z początkiem 2019 roku, w ramach uszczelniania systemu, wszedł w życie nowy podatek tzw. exit tax, czyli podatek od wyprowadzki, podatek od niezrealizowanych zysków. Jego wprowadzenie jest wynikiem implementacji Dyrektywy ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), obligującej kraje członkowskie do wprowadzenia tego rodzaju opodatkowania w stosunku do podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Polski ustawodawca zdecydował się jednak nałożyć nową daninę również na osoby fizyczne.

Nature and Aim of Changes

At the beginning of 2019, a new tax came into force as part of the tightening of the system, the so-called exit tax, or a tax on unrealized gains. Its introduction results from the implementation of the ATAD Directive (Anti-Tax Avoidance Directive), obliging member states to introduce such taxation in relation to corporate income tax payers. However, the Polish lawmakers decided to impose the new tax on natural persons as well.

Choć analogiczna konstrukcja funkcjonuje już w reżimach wielu państw m.in. Austrii, Holandii czy Niemiec, to jej debiut w Polsce wzbudził duże kontrowersje.

Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej nową daninę, ideą jest opodatkowanie wartości ekonomicznej niezrealizowanych jeszcze zysków kapitałowych. Wyznacznikiem powstania obowiązku podatkowego ma być fakt, że takie zyski zostały osiągnięte na terytorium Polski, ale w związku z transgranicznym przeniesieniem składnika majątku lub rezydencji podatkowej podatnika nie było jeszcze szansy, aby je zrealizować. Mowa zatem o przypadkach, w których Polska traci prawo do opodatkowania dochodów efektywnie wygenerowanych w okresie, w którym podatnik (tuzdzie składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej w Polsce.

Although analogous structures already function in the tax regimes of many countries, including Austria, the Netherlands and Germany, its début in Poland aroused a great deal of controversy.

According to the statement of reasons to the act introducing the new tax, the idea is to tax the economic value of unrealized capital gains. The tax obligation is to be determined by the fact that such profits were generated in the territory of Poland, but as a result of the following cross-border transfer of an asset or tax residence, the taxpayer has not yet had a chance to realize them. Therefore, we are talking about cases where Poland loses its right to tax revenues effectively generated in the period in which the taxpayer (or the asset) was subject to tax jurisdiction in Poland.

Zakres opodatkowania

Na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatki od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

1. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Polski, w wyniku którego Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podatnika. W szczególności ustawa wymienia następujące przykłady takich sytuacji:
 - rezydent podatkowy przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas wykorzystywany w działalności prowadzonej w Polsce;
 - podmiot niebędący rezydentem podatkowym przenosi składnik majątku związany dotychczas poprzez zagraniczny zakład z działalnością prowadzoną w Polsce do kraju swojej rezydencji podatkowej lub innego kraju, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład;
 - podmiot niebędący rezydentem podatkowym przenosi do innego państwa całość lub część działalności, którą prowadził dotychczas w Polsce poprzez zagraniczny zakład.
2. Zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu). W efekcie Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.

Scope of Taxation

Pursuant to the CIT act, the tax on income from unrealized gains applies to:

1. *Transfer of an asset outside of the territory of Poland, as a result of which Poland shall, in whole or in part, lose the taxing right to income from selling that asset, where the transferred asset shall continue to be owned by the same taxpayer. In particular, the Act lists the following examples of such situations:*
 - *a tax resident transfers an asset used in the activity conducted in Poland to his foreign permanent establishment;*
 - *a non-tax resident entity transfers an asset, previously related through a foreign company to the activity conducted in Poland, to the country of its tax residence or to another country, where it operates through a foreign establishment;*
 - *a non-tax resident transfers to another country all or part of the activity which was previously conducted in Poland through a foreign establishment.*
2. *Change of tax residence by a taxpayer subject to the tax from the entirety of its income (unlimited tax liability) in Poland. As a result, Poland loses, in whole or in part, the right to tax the income from the sale of an asset owned by the taxpayer, who has transferred its registered office or its effective management to another country.*

PRZYKŁAD

Polski podatnik planuje sprzedaż akcji polskiej spółki notowanej na giełdzie papierów wartościowych. Taka czynność, w myśl polskich przepisów prawa podatkowego podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W celu uniknięcia opisanego opodatkowania, właściciel akcji mógłby zmienić rezydencję podatkową na kraj, który takiego podatku przy zbyciu akcji nie nakłada.

Wprowadzenie exit tax powoduje, że zmiana rezydencji podatkowej będzie prowadzić do naliczenia podatku w Polsce niezależnie od tego, czy dany składnik majątku rzeczywiście zostanie zbyty przez podatnika, czy nie. Podatnik nie musi osiągnąć żadnych rzeczywistych korzyści z danego aktywa, żeby podlegać opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków.

O szerokim zakresie nowego podatku świadczy również przepis, w myśl którego podatek exit tax stosuje się do:

- nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi składnika majątku położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia

– jeżeli w efekcie przekazania albo wniesienia wkładu Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Oznacza to, że przepisy dotyczące podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków znajdują zastosowanie również do darowizn aktywów na rzecz podmiotów zagranicznych. Należy przy tym pamiętać, że dokonanie darowizny ze swojej istoty nie jest metodą na osiągnięcie zysku ze zbycia majątku przez darczyńcę a zatem stoi w sprzeczności z ideą powstawania obowiązku podatkowego w nowym podatku od wyjścia. Wydaje się, że ustawodawca jednak zdaje sobie z tego sprawę, ale przewidział zwolnienie od exit tax tylko dla składników majątku przekazywanych na szczególnie wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie cele mieszczące się w sferze zadań publicznych na rzecz organizacji pożytku publicznego i podmiotów prowadzących tego rodzaju działalność.

PRZYKŁAD

Podatnik przekazał w formie darowizny składniki majątku na rzecz zagranicznego nierezydenta. Mimo iż nie uzyskał żadnych dochodów w związku z takim przekazaniem, może podlegać podatkowi od dochodów z niezrealizowanych zysków.

EXAMPLE

A Polish taxpayer plans to sell shares in a Polish company listed on a stock exchange. According to the Polish tax law, such an activity is subject to the corporate income tax in Poland.

In order to avoid the said taxation, the owner of shares could change the tax residence to a country which does not impose such a tax on the disposal of shares.

The introduction of the exit tax means that the change of tax residence will lead to tax assessment in Poland regardless of whether a given asset is actually sold by the taxpayer or not. The taxpayer does not have to achieve any real benefits from an asset in order to be subject to taxation on unrealized gains.

The broad scope of the new tax is also evidenced by the provision under which the exit tax applies to:

- *free of charge transfer to another entity of an asset located in the territory of the Republic of Poland;*
- *contribution of an asset to an entity other than a company or a cooperative*

– if, as a result of the transfer or contribution, Poland loses, in whole or in part, the right to tax income from the sale of the asset.

This means that the provisions concerning the tax on income from unrealized gains will also apply to donations of assets to foreign entities. It should be remembered that making a donation is not, by its very nature, a method to achieve profit from the sale of assets by the donor, and thus it stands in contrast with the idea of tax liability with respect to the new exit tax. It seems that the lawmakers are aware of this, but provided for an exemption from exit tax only for assets transferred to the purposes specified in the Public Benefit and Volunteer Work Act, which fall within the sphere of public tasks for the benefit of public organizations and entities conducting this type of activity.

EXAMPLE

The taxpayer has transferred assets as a donation to a foreign non-resident. Despite having received no income, the taxpayer may be subject to the tax on income from unrealized gains as a result of such a transfer.

Deklaracje oraz płatność i zwrot podatku

Podatnicy mają obowiązek składać urzędowi skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków, do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał ów dochód, a także w tym terminie wpłacić podatek należny.

Termin złożenia pierwszych deklaracji oraz wpłaty podatku, za miesiące od stycznia do maja 2019 roku został przedłużony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów z 31 stycznia 2019 roku do 7 lipca 2019 roku. Biorąc pod uwagę ostatnią praktykę postępowania z nowymi przepisami takie wydłużenie nie powinno być dla podatników czymś nowym.

Ministerstwo Finansów opublikowało również w drodze rozporządzenia z 30 maja 2019 roku wzory deklaracji, jakie należy wypełnić w związku z dochodem osiągniętym od 1 stycznia 2019 roku:

- CIT-NZ – deklaracja o wysokości dochodów z niezrealizowanych zysków, oraz
- CIT/NZI – informacja o wysokości wartości rynkowej składnika majątku określonej w państwie członkowskim Unii Europejskiej do celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Przepisy przewidują możliwość wystąpienia z wnioskiem o rozłożenie na raty płatności podatku na okres do 5 lat.

Dodatkowo, jeżeli podatnik przeniesie składnik majątku na terytorium Polski lub ponownie stanie się polskim rezydentem podatkowym w okresie 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym przeniósł aktywo lub zmienił rezydencję, może wystąpić o zwrot podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków przypadającego na składniki majątku, które w przypadku odpłatnego ich zbycia ponownie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Stawka i podstawa opodatkowania

Wartość rynkowa składnika majątku na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej > Wartość podatkowa tego składnika majątku

Koncepcja nowego podatku zakłada powstanie obowiązku podatkowego w wysokości 19% dochodu powstałego z tytułu przeniesienia aktywa lub zmiany rezydencji podatkowej. Podstawa opodatkowania wyliczana jest jako suma dochodów z niezrealizowanych zysków dla poszczególnych składników majątkowych wyliczanych jako nadwyżka wartości rynkowej w stosunku do wartości podatkowej według wskazanego schematu.

Declaration, Payment and Refund of Tax

Taxpayers are obliged to submit declarations to tax offices, according to the agreed template, on the amount of income from unrealized gains, by the 7th day of the month following the month when the income was generated, and to pay the due tax within this period.

The deadline for submitting the first declarations and paying the tax for the months from January to May 2019 was extended by the Ordinance of the Minister of Finance from January 31, 2019, to July 7, 2019. Taking into account the recent practice of dealing with new regulations, such an extension should not be something new for taxpayers.

The Ministry of Finance also provided, by way of an ordinance of May 30, 2019, templates of declarations to be filled in with respect to income generated since January 1, 2019:

- CIT-NZ – declaration on the amount of income from unrealized gains, and
- CIT/NZI – information about the market value of an asset defined in a European Union Member State for the purpose of taxation with a tax equivalent to the tax on income from unrealized gains.

The regulations provide for the possibility of applying for tax payments to be divided into instalments for a period of up to 5 years.

Additionally, if the taxpayer transfers an asset to the territory of Poland or becomes a Polish tax resident again within 5 years from the end of the tax year when he transferred the asset or changed his residence, the taxpayer may apply for a refund of tax on income from unrealized gains applicable to assets which, in the case of disposal against payment, once again become subject to taxation in Poland.

Tax Rate and Base

Market value of the asset on the day of transfer or a day preceding the date of changing tax residence > Initial value of the asset

The new tax provides for a tax obligation of 19% of the income arising from the transfer of an asset or change of tax residence. The tax base is calculated as a sum of income from unrealized gains from individual assets calculated as a surplus of the market value in relation to the tax value as per the indicated scheme.

Przepisy przejściowe

Przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków stosuje się do:

- dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2019 roku;
- transakcji lub innych zdarzeń rozpoczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2019 roku, w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 roku.

Podatek od wyjścia nie jest czymś nowym na międzynarodowej scenie systemów podatkowych. Funkcjonował już w Niemczech czy Francji, ale teraz został uregulowany w ramach unijnej dyrektywy co nakłada na kraje członkowskie pewne ramy działania w celu jego wdrożenia.

Biorąc pod uwagę orzecznictwo TSUE, które już nie raz zdążyło obalić zasadność wprowadzania tego rodzaju daniny, należy z uwagą przysmatywać się temu jak ukształtuje się praktyka w polskim systemie podatkowym w tym zakresie. Biorąc pod uwagę, że przepis nadal jest jeszcze świeży, istotną będzie również reakcja rynku na tego rodzaju restrykcje. Istnieje bowiem ryzyko, że exit tax zamiast metodą na walkę z unikaniem opodatkowania, może stać się głównie hamulcem dla rozwoju biznesu.

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/U/D20182193Lj.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>
- 3) Dyrektywa ATAD:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:32016L1164>
- 4) Rozporządzenia Ministra Finansów:
<http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/197/1>
<http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/1070/1>

Transitional Provisions

The provisions on the taxation of income from unrealized gains apply to:

- income generated as of January 1, 2019;
- transactions or other events started and not completed before January 1, 2019, within the scope of the part of transactions or other events that are carried out in the tax year beginning after December 31, 2018.

The exit tax is not a new solution in the international tax scene. It had already operated in Germany or France, but has now been regulated by the EU directive, which imposes a certain framework of actions on the member states in order to implement it.

Taking into account the jurisprudence of the CJEU, which has already disproved the legitimacy of introducing this kind of levy many times, we should carefully look at how the practice in the Polish tax system in this area will develop. Given the fact that the regulations are still new, the response of the market to such restrictions will also be important. There is a risk that instead of a method to fight tax evasion, the exit tax may become a major hindrance to the development of business.

Sources

- 1) Act amending regulations:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/U/D20182193Lj.pdf>
- 2) Statement of reasons for the act:
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>
- 3) ATAD Directive:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:32016L1164>
- 4) Ordinance of the Minister of Finance:
<http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/197/1>
<http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/1070/1>

4

Ceny transferowe

Transfer Pricing



Aneta Krysiewicz

Nowelizacja ustawy o CIT wprowadziła istotne zmiany w regulacjach dotyczących cen transferowych, w tym także w zakresie sporządzania dokumentacji transakcyjnej, modyfikujące obowiązki administracyjne ciążące na podatnikach. W ustawie o CIT dodano nowy, rozbudowany rozdział 11a, który obszernie reguluje materię do tej pory zawartą w dwóch artykułach ustawy o CIT (uchylone art. 9a i art. 11).

The amendment of the CIT Act introduced significant changes in the transfer pricing regulations, including the preparation of transaction documentation, modifying administrative obligations incumbent on taxpayers. The CIT Act has been expanded with a new, extensive chapter 11a, which lengthily regulates the issues previously contained in two articles of the CIT Act (repealed Articles 9a and 11).

Z perspektywy wprowadzonych zmian w zakresie cen transferowych porównanie obowiązujących do końca roku 2018 oraz nowych regulacji pozwala z jednej strony na wyodrębnienie między innymi nowych możliwości raportowania (ujednolicony elektroniczny formularz TP-R), systemu uproszczeń dotyczącego pożyczek i usług o niskiej wartości dodanej, wydłużenia terminu na złożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji, zmianę progów transakcyjnych oraz możliwości zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji dla niektórych transakcji krajowych.

Z drugiej strony, wraz ze zmianami obowiązującymi od 2019 roku, ustawodawca rozszerzył uprawnienia organów podatkowych przy badaniu rynkowości transakcji realizowanych przez podmioty powiązane oraz ograniczył możliwość dokonywania przez podatnika korekt deklaracji w zakresie, w jakim dotyczą one cen transferowych. Dlatego też istotne jest, aby już na etapie planowania transakcji podatnik był świadomy swoich praw i obowiązków wynikających ze znowelizowanych przepisów, aby prawidłowo wywiązać się z obowiązków dokumentacyjnych.

Obowiązek sporządzania dokumentacji – jakich transakcji dotyczy?

Gruntowne zmiany przeszły zasady ustalania obowiązku do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Zrezygnowano ze złożonego systemu progów, których przekroczenie obligowało podatnika do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Dotychczas przepisy zobowiązywały podatników do sporządzania dokumentacji lokalnej w przypadku, gdy wartość ich przychodów lub kosztów w poprzedzającym roku podatkowym stanowiła równowartość co najmniej 2 mln euro, a podstawowy próg transakcji wynosił 50 000 euro i zwiększał się w zależności od przychodów.

Po nowelizacji przepisy wiążą obowiązek sporządzenia dokumentacji z wartością danej transakcji z podmiotem powiązanym. Bez znaczenia pozostaje wysokość osiągniętych przez podatnika przychodów lub kosztów. Transakcja ma mieć charakter jednorodny (pojęcie to zostało zdefiniowane przez nowe przepisy) i jej wartość jest ustalana niezależnie od m.in. ilości faktur, płatności czy podmiotów powiązanych, z którymi transakcja ta jest dokonywana. Przekroczenie w ciągu roku obrotowego progu 10 mln zł (dla transakcji towarowej lub finansowej) bądź 2 mln zł (dla transakcji usługowej lub innej niż wymienione) wiąże się z obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla danej transakcji.

From the perspective of the changes introduced in transfer pricing, a comparison of the regulations in force until the end of 2018 and the new regulations allows, on the one hand, for separating new reporting possibilities (a unified electronic TP-R form), a simplification system for loans and services with low added value, extension of the deadline for submitting a declaration on the preparation of documentation, change of transaction thresholds and the possibility of exemption from the obligation to prepare documentation for some domestic transactions.

On the other hand, taking into account the changes in force since 2019, the legislators have extended the powers of the tax authorities to examine the marketability of transactions carried out by related entities and limited the possibility for the taxpayer to make corrections to the tax returns in so far as they relate to transfer pricing. Therefore, it is important for taxpayers to be aware of their rights and obligations under the amended regulations already at the stage of transaction planning in order to properly fulfil his documentation obligations.

Obligation to Prepare Transfer Pricing Documentation – What Transaction Does It Apply To?

Thorough changes were made to the rules for determining the obligation to prepare transfer pricing documentation. The complex system of thresholds, exceeding of which obliged the taxpayer to prepare transfer pricing documentation, was abandoned. Previously, the regulations obliged taxpayers to prepare local documentation if the value of his revenue or costs in the previous tax year was equivalent to at least EUR 2 million and the basic transaction threshold was EUR 50,000 and increased depending on the revenue.

Following the introduction of the amendment, the obligation to prepare documentation is connected to the value of a given transaction with a related entity. The amount of income or expenses incurred by the taxpayer is irrelevant. The transaction is to be homogeneous (this concept has been defined in the new regulations) and its value is determined regardless of the number of invoices, payments or related entities with whom the transaction is made. If the threshold of PLN 10 million (for a commodity or financial transaction) or PLN 2 million (for a service or other transaction) is exceeded during the financial year, transfer pricing documentation must be prepared for the transaction.

Próg dokumentacyjny – wartość jednorodnej transakcji kontrolowanej	
Transakcja towarowa	10 000 000 zł
Transakcja finansowa	10 000 000 zł
Transakcja usługowa	2 000 000 zł
Transakcja inna niż wskazane powyżej	2 000 000 zł

W przypadku dokonywania płatności na rzecz podmiotów będących rezydentami tzw. rajów podatkowych, progi zostały nieznacznie podniesione – z dotychczasowych 20 000 euro do 100 000 zł płatności bądź łącznej wartości wkładów do umowy spółki osobowej. Z kolei obowiązek sporządzania dokumentacji grupowej dotyczy podmiotów, których skonsolidowane (grupowe) przychody w poprzednim roku obrotowym przekroczyły 200 mln zł lub równowartość tej kwoty. Warto zaznaczyć, że dokumentacja grupowa może być sporządzona w języku angielskim, jednak na żądanie organów podatkowych powinna zostać przedłożona także w języku polskim. Zgodnie z nowymi przepisami wystarczające ma być również dysponowanie przez podatnika dokumentacją sporządzoną przez inny podmiot z grupy, podatnik nie musi sporządzać jej samodzielnie.

Zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego dla niektórych transakcji

Nowelizacja wprowadziła również rozbudowany system zwolnień z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych, obejmujący w szczególności transakcje, w odniesieniu do których wydana została decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego (tzw. APA), czy transakcje pomiędzy niektórymi podmiotami krajowymi.

Wymienione w ustawie o CIT preferencje mają zachęcić podatników do ubiegania się u szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego. W okresie, którego dotyczy ta decyzja oraz w odniesieniu do objętych decyzją transakcji, podatnik pozostaje zwolniony z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W sytuacji, gdy ceny transferowe zostały określone zgodnie z treścią takiej decyzji, podatnik jest chroniony również przed określeniem ceny rynkowej przeprowadzanych transakcji.

Zwolnieniem z obowiązku sporządzania dokumentacji objęto także te transakcje, które są dokonywane przez podatników będących rezydentami Rzeczypospolitej Polskiej. Warunkiem do zastosowania zwolnienia jest niekorzystanie przez żadnego z takich podatników ze zwolnienia podmiotowego z podatku dochodowego, zwolnienia udzielonego na podstawie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych ani zwolnienia udzielonego na

Documentation threshold – value of a homogeneous controlled transaction	
Commodity transaction	PLN 10,000,000
Financial transaction	PLN 10,000,000
Service transaction	PLN 2,000,000
Other transaction than those indicated above	PLN 2,000,000

In the case of payments to entities being residents of the so-called tax havens, the thresholds were slightly increased – from existing EUR 20,000 to PLN 100,000 of payment or the total value of contributions to the partnership. In turn, the obligation to prepare group documentation applies to entities whose consolidated (group) revenues in the preceding financial year exceeded PLN 200 million or its equivalent. It is worth noting that group transfer pricing documentation may be prepared in English, but at the request of tax authorities it should also be submitted in Polish. According to the new regulations, it is also sufficient if the taxpayer has at their disposal the documentation prepared by another entity from the group, the taxpayer does not have to prepare it on their own.

Exemption from the Obligation to Prepare Documentation for Some Transactions

The amendment also introduced an extensive system of exemptions from the obligation to prepare transfer pricing documentation, covering in particular transactions in respect of which a decision on the Advanced Pricing Agreement (APA) has been issued or transactions between certain domestic entities.

The preferences listed in the CIT Act are intended to encourage taxpayers to apply to the Head of the National Revenue Administration for a decision on the Advanced Pricing Agreement. During the period covered by the decision and with respect to transactions covered by the decision, the taxpayer remains exempt from the obligation to prepare transfer pricing documentation. If transfer pricing has been determined in accordance with such a decision, the taxpayer is also protected against establishing the market price of transactions.

The exemption from the obligation to prepare documentation also covers transactions carried out by taxpayers who are residents of the Republic of Poland. The condition for applying the exemption is that none of such taxpayers benefits from the personal income tax exemption, exemption granted on the basis of the Act on Special Economic Zones or exemption granted on the basis of the Act on Support for New Investments. Additionally, none of the taxpayers

podstawie ustawy o wspieraniu nowych inwestycji. Żaden z podatników, którego dotyczy transakcja, nie może ponadto ponieść straty podatkowej za rok podatkowy, którego miałyby dotyczyć zwolnienie.

Pozostałe zwolnienia dotyczą m.in. transakcji, w których cena została ustalona w szczególnym trybie ustawy Prawo zamówień publicznych.

Safe harbours, czyli uproszczone zasady rozliczeń

Wzorem wytycznych OECD, na których bazują znowelizowane regulacje, wprowadzono uproszczone rozwiązania dla niektórych rodzajów transakcji (tzw. safe harbours). Zastosowanie się do wymienionych w ustawie rozwiązań skutkuje uznaniem ceny (bądź jej elementu) za rynkową.

Uproszczenia mają charakter „opt-in”, co oznacza, że podatnik może, lecz nie musi, się do nich zastosować. Pierwszy rodzaj uproszczeń dotyczy usług o niskiej wartości dodanej, które zgrupowane zostały w załączniku nr 6 do ustawy o CIT i obejmują usługi dotyczące między innymi księgowości, obsługi prawnej i podatkowej, zarządzania zasobami ludzkimi (HR) czy usługi informatyczne (IT). Po spełnieniu pozostałych warunków przewidzianych ustawą organ nie będzie uprawniony do określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług.

Drugi rodzaj uproszczeń dotyczy pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji. Po spełnieniu dodatkowych warunków dotyczących m.in. wysokości oprocentowania, okresu udzielenia pożyczki/kredytu/wykupu obligacji organ nie będzie uprawniony do określenia dochodu (straty) w zakresie wysokości zastosowanego oprocentowania.

Pozostałe zmiany

Nowelizacja przepisów o cenach transferowych to nie tylko zmiany skoncentrowane na poprawie sytuacji podatnika pod kątem możliwości ograniczenia obowiązków dokumentacyjnych. Przede wszystkim rozszerzeniu uległy uprawnienia organów podatkowych w zakresie weryfikacji zastosowanych przez podatnika cen transakcyjnych.

Do 31 grudnia 2018 roku przepisy ustawy o CIT oraz rozporządzenia obejmowały 5 metod szacowania cen transferowych. Po nowelizacji katalog ten został otwarty i obecnie organy podatkowe, weryfikując rynkowość zastosowanych cen, mogą stosować dowolnie wybraną metodę, w tym techniki wyceny.

Ponadto, badając rynkowość przeprowadzanych transakcji, organy podatkowe były do tej pory związane transakcją faktycznie przeprowadzoną między stronami, a przepisy o cenach transferowych dopuszczały wyłącznie badanie

involved in the transaction can incur a tax loss for the tax year when the exemption is to apply.

The remaining exemptions concern, among others, transactions where the price was determined in a special manner under the Public Procurement Law.

Safe Harbours, or Simplified Settlement Rules

As in the case of the OECD Guidelines, which the amended regulations are based on, simplified solutions for certain types of transactions (so-called safe harbours) have been introduced. Compliance with the solutions specified in the Act results in recognizing the price (or its element) as a market price.

The simplified rules are “opt-in” in nature, which means that the taxpayer may or may not comply with them. The first type of simplified rules applies to services with low added value, which are grouped in Appendix No. 6 to the CIT Act and include services related to, among others, accounting, legal and tax services, human resources management (HR) or IT services. After meeting other conditions provided for in the Act, the authority will not be entitled to determine the taxpayer’s income (loss) within the scope of the amount of the cost mark-up of these services.

The second type of simplified rules applies to loans, credits and issue of bonds. Upon fulfillment of additional conditions relating to, among others, the interest rate, loan/loan/bond repurchase period, the authority will not be entitled to determine the income (loss) with respect to the amount of interest applied.

Other Changes

The amendments to the transfer pricing regulations are not limited to changes focused on improving the taxpayer’s situation with regard to the possibility of reducing documentation obligations. First of all, the powers of the tax authorities have been extended to verify the transaction prices applied by the taxpayer.

Until 31 December 2018, the provisions of the CIT Act and the regulations covered 5 methods of estimating transfer prices. After the amendment, the catalogue was opened and now the tax authorities, verifying the marketability of the prices applied, may use any method they wish, including valuation techniques.

In addition, when investigating the marketability of transactions, tax authorities have so far been bound by the transaction actually carried out between the parties, and transfer pricing regulations only allowed for the examination

(i zmianę poprzez oszacowanie) samej ceny. Obecnie organy mogą także oszacować dochód podatnika z ominięciem transakcji rzeczywiście przeprowadzonej bądź przyjmując inną – którą zdaniem organu dokonałyby niezależne podmioty w warunkach rynkowych, a która de facto nie wystąpiła.

Na zakończenie należy dodać, że ustawodawca dał podatnikom możliwość stosowania nowych regulacji dla transakcji realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2017 roku. Niezbędnym warunkiem jest jednak stosowanie przez podatnika tych zasad bez wyjątku, do wszystkich transakcji realizowanych w danym roku podatkowym. W przypadku dokonania takiego wyboru, zarówno do określenia obowiązków związanych z cenami transferowymi (np. określenia transakcji podlegających obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, złożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych), jak i treści samego obowiązku (np. zawartości lokalnej dokumentacji cen transferowych) należy zastosować przepisy wprowadzane ustawą zmieniającą.

(and change, following the estimation) of the price itself. Currently, the authorities can also estimate a taxpayer's income without the transaction actually carried out or with a different one, which, in the view of the authorities, would have been carried out by independent operators under market conditions, and which did not occur in fact.

Finally, it should be added that the legislators provided taxpayers with the possibility to apply the new regulations to transactions carried out in the tax year starting after December 31, 2017. However, it is necessary that the taxpayer applies these rules without exception to all transactions carried out in a given tax year. If such a choice is made, the provisions introduced by the amending act shall apply to determining the obligations related to transfer pricing (e.g. determining transactions subject to the obligation to prepare local transfer pricing documentation, submitting a statement on preparation of transfer pricing documentation) as well as the content of the obligation itself (e.g. the content of local transfer pricing documentation).

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 roku w sprawie ogłoszenia rodzaju bazowej stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych:
<http://www.monitorpolski.gov.pl/mp/2018/1286/1>
- 4) Obowiązki przepisów o cenach transferowych w 2018 i 2019 roku – Wyjaśnienia MF do artykułu DGP:
<https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/obowiazywanie-przepisow-o-cenach-transferowych-w-2018-i-2019-wyjasnienia-do-artykulu-dgp/>

Sources

- 1) Act amending regulations:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) Statement of reasons for the act:
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) Notice of the Minister of Finance of December 21, 2018 on the announcement of the type of base interest rate and mark-up for transfer pricing purposes with respect to personal income tax and corporate income tax:
<http://www.monitorpolski.gov.pl/mp/2018/1286/1>
- 4) Applicability of the transfer pricing provisions in 2018 and 2019 – MF's explanatory notes to the DGP article:
<https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/obowiazywanie-przepisow-o-cenach-transferowych-w-2018-i-2019-wyjasnienia-do-artykulu-dgp/>

5

Innovation Box – zachęta podatkowa dla firm innowacyjnych

Innovation Box – Tax Incentive for Innovative Companies



Olga Leszczyńska

Z dniem 1 stycznia 2019 roku wprowadzono możliwość stosowania preferencyjnej stawki podatkowej w wysokości 5% od dochodów uzyskiwanych z tytułu określonych praw własności intelektualnej, wytworzonych rozwiniętych lub ulepszonych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej (tzw. Innovation Box).

As of 1 January 2019, a preferential tax rate of 5% on income from certain intellectual property rights developed or improved in the research and development activity (the so-called Innovation Box) was introduced.

Dla kogo ulga?

Z preferencyjnego opodatkowania mogą skorzystać podatnicy, którzy są właścicielami, współwłaścicielami, użytkownikami lub osobami posiadającymi prawo do korzystania z praw własności intelektualnej na podstawie umowy licencyjnej i które są chronione zarówno przez prawo krajowe, jak i międzynarodowe.

Znowelizowana ustawa o CIT zawiera katalog kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP) obejmujący:

- prawo do wynalazku (patent);
- prawo ochronne na wzór użytkowy;
- prawo z rejestracji wzoru przemysłowego;
- prawo z rejestracji topografii układu scalonego;
- dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin;
- prawo z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu;
- wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie o ochronie prawnej odmian roślin;
- autorskie prawo do programu komputerowego.

Ponadto będzie możliwość zastosowania ulgi również w przypadku zakupu kwalifikowanych praw własności intelektualnych, jeśli będą ponoszone koszty na ich rozwój lub ulepszenie.

Katalog dochodów

W projekcie wprowadzono katalog dochodów, które uprawniają do skorzystania z ulgi Innovation Box. Należy tu wymienić:

- dochody z tytułu należności lub opłat licencyjnych;
- dochody ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
- dochody osiągnięte z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionych w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
- dochody uzyskane z przyznanego odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w postępowaniu spornym, sądowym lub arbitrażowym.

Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania jest suma dochodów kwalifikowanych, uzyskanych z praw własności intelektualnej. Wysokość dochodów kwalifikowanych

Who Is the Relief For?

Preferential taxation is available to taxpayers who are owners, co-owners, users or persons having the right to use intellectual property rights under a license agreement and who are protected by both national and international law.

The amended CIT Act contains a catalogue of qualifying intellectual property rights (IP), including:

- *right to an invention (patent);*
- *protection right for the utility model;*
- *right from the registration of an industrial design;*
- *right from the registration of an integrated circuit topography;*
- *additional protection right for a patent for medicinal product or plant protection product;*
- *right from registration of medicinal or veterinary product;*
- *exclusive right, referred to in the Act on the protection of plant varieties;*
- *rights to computer program.*

In addition, there will be a possibility of applying the relief also in the case of purchase of qualified intellectual property rights, if costs are incurred for their development or improvement.

Revenue Catalogue

The project has introduced a catalogue of revenues that entitle taxpayers to the Innovation Box relief. These include:

- *income from royalties or license fees;*
- *revenue from the sale of qualifying intellectual property rights;*
- *revenue generated by qualifying intellectual property rights included in the sale price of a product or service;*
- *revenue derived from the award of compensation for infringement of rights arising from a qualifying intellectual property right in litigation, arbitration or litigation.*

Tax Base

The tax base is the sum of qualifying income derived from intellectual property rights. The amount of qualifying income must be determined by the taxpayer based on the calculated

podatnicy mają obowiązek ustalić na podstawie obliczonego iloczynu dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w danym roku podatkowym i wskaźnika obliczonego na podstawie wzoru zaprezentowanego poniżej:

$$x = \frac{(a + b) \times 1,3}{a + b + c + d}$$

Poszczególne elementy wzoru odnoszą się do następujących rodzajów kosztów poniesionych przez podatnika:

- a – koszty na prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z walifikowanym prawem własności intelektualnej;
- b – koszty na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego;
- c – koszty na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego;
- d – koszty na nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Z powyższego wzoru wynika, że najbardziej korzystne preferencje zostały przewidziane dla podatników, którzy sami lub z pomocą podmiotów niepowiązanych prowadzą działalność badawczo-rozwojową prowadzącą do wytworzenia kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Wymogi formalne

Dochody z prawa własności intelektualnej, wytworzonego, rozwiniętego lub ulepszonego w toku prowadzonej przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej będą mogły podlegać preferencyjnemu opodatkowaniu w wysokości 5%. Jednakże aby możliwe było zastosowanie obniżonej stawki podatkowej, wytworzone prawo własności intelektualnej musi być chronione jednym z zawartych w katalogu ustawowym praw lub zostać zgłoszone celem uzyskania ochrony na innowacyjne rozwiązanie. Ponadto podatnik ma obowiązek wykazania powiązań ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych z osiąganymi dochodami z praw własności intelektualnej, co stanowi o zachowaniu oraz realizacji zasady nexus (zasady łącznika).

Chcąc skorzystać z preferencyjnego opodatkowania, podatnik będzie zobowiązany do prowadzenia ewidencji rachunkowej, w której wyodrębni każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej. Ewidencja powinna być prowadzona w należyty sposób, który pozwoli na ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodu i dochodów przypadających na każde z praw własności intelektualnej. Prawidłowa rachunkowość pozwalająca na skorzystanie

product of the income from qualifying intellectual property rights earned in a given tax year and the indicator calculated on the basis of the formula presented below:

$$x = \frac{(a + b) \times 1.3}{a + b + c + d}$$

The elements of the formula refer to the following types of costs incurred by the taxpayer:

- a – costs for research and development activities related to qualifying intellectual property rights carried out directly by the taxpayer;*
- b – costs to acquire results of research and development works related to a qualifying intellectual property right other than those referred to in point (d) from an unrelated entity;*
- c – costs to acquire results of research and development works related to a qualifying intellectual property right other than those referred to in point (d) from a related entity;*
- d – costs of acquiring a qualifying intellectual property right by the taxpayer.*

According to the formula above the most favorable preferences have been provided for taxpayers who, either themselves or with the help of unrelated parties, carry out research and development activities leading to the creation of qualified intellectual property rights.

Formal Requirements

Income from intellectual property rights, created, developed or improved in the course of the research and development activity conducted by the taxpayer, may be subject to preferential taxation in the amount of 5%. However, in order to be able to apply a reduced tax rate, the created intellectual property right must be protected by one of the rights included in the statutory catalogue or be submitted for protection for an innovative solution. Moreover, the taxpayer is obliged to prove the links between the incurred costs of research and development works and the earned income from intellectual property rights, which confirms that the nexus rule has been observed and exercised.

In order to benefit from preferential taxation, the taxpayer will be obliged to keep accounting records in which it will separate each qualifying intellectual property right. The records should be kept in a proper manner, which will allow to determine revenues, tax deductible costs and revenues attributable to each of the intellectual property rights. Proper accounting, allowing the taxpayer to benefit from preferential taxation also involves the proper separation of costs with

z preferencyjnego opodatkowania polega również na właściwym wyodrębnieniu kosztów w odniesieniu do każdego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, niezbędnych do wyliczenia powyższego wskaźnika.

Ponadto należy również zaznaczyć, iż straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesione w danym roku podatkowym będą mogły obniżyć dochód związany z tym samym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, tym samym rodzajem produktu/usługi lub tą samą grupą produktów czy usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej w kolejnych 5 latach podatkowych.

Obowiązkiem podatników jest wykazanie dochodu lub wygenerowanej straty z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w zeznaniu za ten rok podatkowy, w którym osiągnięto dochód lub poniesiono stratę.

Głównym celem wprowadzenia ulgi podatkowej jest wypromowanie i zachęcenie do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej w Polsce oraz stworzenie takiego systemu podatkowego, który będzie przyjazny i atrakcyjny dla firm rozwijających wysokie technologie.

Podobnego typu rozwiązania funkcjonują np. w Luksemburgu, Holandii, Francji czy na Słowacji.

PRZYKŁAD

Podatnik posiada autorskie prawo do programu komputerowego. W ramach samodzielnie prowadzonej działalności B+R poniósł on koszty na wytworzenie tego programu w wysokości 100 000 zł. W ramach współpracy z podmiotem powiązaniem poniósł również koszty nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych do wytworzenia swojego programu w wysokości 1 mln zł. Z tytułu umów licencyjnych zawartych z klientami na korzystanie z programu komputerowego podatnik osiągnął dochód w kwocie 15 mln zł.

- Wyliczenie wskaźnika:

$$0,118 = \frac{100\,000 \times 1,3}{100\,000 + 1\,000\,000}$$

- Zaokrąglenie wartości wskaźnika do 1 (wartość wskaźnika według wzoru wynosi mniej niż 1, czyli zgodnie z przepisami ustawy o CIT zaokrąglą się ją do 1);
- Wyliczenie dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej:

$$15\,000\,000 \text{ zł} \times 1 = 15\,000\,000 \text{ zł}$$

- Wyliczenie podatku od dochodu z licencji na korzystanie z programu komputerowego:

$$15\,000\,000 \text{ zł} \times 5\% = 750\,000 \text{ zł}$$

Warto zauważyć, że wartość podatku bez ulgi wyniosłaby 2,85 mln zł (tj. 15 mln zł x 19%), czyli w efekcie podatnik osiągnie korzyść podatkową w wysokości 2,1 mln zł.

respect to each qualified intellectual property right, which are necessary to calculate the above indicator.

Moreover, it should also be noted that losses from qualified intellectual property rights incurred in a given tax year can reduce income related to the same qualified intellectual property right, the same type of product/service or the same group of products or services where the qualified intellectual property right was used within the next 5 tax years.

Taxpayers are obliged to indicate the income or loss from the qualified intellectual property right in their tax return for the tax year in which the income or loss was generated.

The main aim of the tax relief is to promote and encourage research and development activities in Poland and to create a tax system that is friendly and attractive for companies developing high technologies.

Similar types of solutions are in place in Luxembourg, the Netherlands, France and Slovakia.

EXAMPLE

The taxpayer holds the copyright to a computer program. As part of independently conducted R&D activity, he incurred costs for the production of this program in the amount of PLN 100,000. Cooperating with a related entity, he also incurred costs of purchasing the results of research and development works to produce his program in the amount of PLN 1 million. On account of license agreements concluded with customers for the use of computer software, the taxpayer earned income of PLN 15 million.

- *Calculating the indicator:*

$$0.118 = \frac{100,000 \times 1.3}{100,000 + 1,000,000}$$

- *Rounding the indicator value to 1 (the indicator value according to the formula is less than 1; in accordance with the CIT Act it shall be rounded to 1);*
- *Calculating income from qualifying intellectual property rights:*

$$PLN\ 15,000,000 \times 1 = PLN\ 15,000,000$$

- *Calculating tax on income from computer software licenses:*

$$PLN\ 15,000,000 \times 5\% = PLN\ 750,000$$

It is worth noting that the value of tax without the relief would amount to PLN 2.85 million (i.e. PLN 15 million x 19%), i.e. the taxpayer will achieve a tax benefit of PLN 2.1 million.

Objaśnienia Ministerstwa Finansów

Nowo wprowadzone przepisy dotyczące Innovation Box wywołały liczne wątpliwości dotyczące rozliczenia analizowanej preferencji, pozwalającej na opodatkowanie przez podatnika 5% podatkiem dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Fakt, że Innovation Box stanowi nową konstrukcję w polskim prawie podatkowym, powoduje, że praktyka stosowania tych przepisów jest dopiero na etapie kształtowania. W celu wsparcia jednolitej wykładni przepisów prawa podatkowego pozwalającej na wykształcenie najlepszej praktyki ich stosowania w dniu 15 lipca 2019 roku MF opublikowało Objasnienia podatkowe dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej. W szczególności opublikowany przez MF dokument adresuje poniższe kwestie:

- Katalog podmiotów uprawnionych do stosowania ulgi Innovation Box – preferencja ta skierowana jest do wszystkich podatników PIT i CIT prowadzących działalność spełniającą definicję działalności badawczo-rozwojowej, osiągających dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tj. objętych patentem lub innym prawem ochronnym, z uwzględnieniem zagranicznych podatników osiągających dochody na terytorium Polski za pośrednictwem stałego zakładu oraz podatników osiągających dochody za granicą, które opodatkowane są w Polsce;
- Szczegółowe kryteria, które należy przeanalizować, by ocenić, czy określone prawa własności intelektualnej stanowią kwalifikowane prawa IP;
- Zakres praw własności intelektualnej, obejmujący prawo autorskie do programu komputerowego oraz szerzej rozumiane oprogramowanie chronione prawem autorskim – jednocześnie w objaśnieniach wskazano na brak możliwości ustawowego i wyczerpującego zdefiniowania pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego” skutkujące koniecznością wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej celem skorzystania z preferencji Innovation Box w odniesieniu do dochodów z autorskiego prawa do programu komputerowego i otrzymania, w tym zakresie stosownej ochrony prawnopodatkowej;
- Szczególne przypadki korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o Innovation Box, w tym umowy, w których zastrzeżono wyłączność korzystania z prawa własności intelektualnej, ekspektatywa uzyskania kwalifikowanego prawa i ulga rozliczana w ramach podatkowej grupy kapitałowej;
- Metoda obliczania kwalifikowanego dochodu uzyskanego z kwalifikowanego IP oraz wskaźnika nexus, który powinien być obliczany dla każdego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej oddzielnie oraz łącznie na przestrzeni lat, z uwzględnieniem np. otrzymanych dotacji;

Ministry of Finance's Clarifications

The newly introduced regulations concerning the Innovation Box caused numerous doubts as to the settlement of the preference in question, which allowed the taxpayer to tax 5% of revenues from qualifying intellectual property rights with a tax. The fact that the Innovation Box is a new construction in the Polish tax law means that the practice of applying these regulations is only at the stage of shaping. On July 15, 2019, in order to support a uniform interpretation of tax law provisions, allowing for the development of best practice in terms of their application, the Ministry of Finance published Tax Clarifications on preferential taxation of income generated by intellectual property rights. In particular, the document published by the Ministry of Finance addresses the following issues:

- *A catalogue of entities authorized to apply the Innovation Box tax relief – this preference is addressed to all PIT and CIT taxpayers conducting business activity that meets the definition of research and development activity, generating income from qualifying intellectual property rights, i.e. covered by a patent or other protection right, taking into account foreign taxpayers generating income in the territory of Poland through a permanent establishment and taxpayers generating income abroad, which are taxed in Poland;*
- *Detailed criteria to be analyzed in order to assess whether certain intellectual property rights constitute eligible IP rights;*
- *The scope of intellectual property rights, including copyright to a computer program and broadly understood software protected by copyright – at the same time, the clarifications indicate that it is not possible to define the term “copyright to a computer program” in a statutory and exhaustive manner, resulting in the necessity to apply for an individual interpretation of tax law provisions to the Head of the National Revenue Information Service (KIS) in order to benefit from the Innovation Box preferences in relation to income from copyright to a computer program and to obtain appropriate tax law protection in this respect;*
- *Specific cases of preferential tax treatment under the Innovation Box, including agreements that provide for exclusive use of an intellectual property right, the prospect of obtaining a qualifying right, and tax capital group relief;*
- *The method for calculating qualified income from the qualifying IP and nexus indicator, which should be calculated for each qualifying IP right separately and jointly over a period of years, taking into account e.g. grants received;*

- Zagadnienie dotyczące rozliczania zaliczek na podatek dochodowy w przypadku korzystania z ulgi Innovation Box;
- Kwestia łącznego korzystania z Innovation Box oraz ulgi na działalność badawczo-rozwojową lub zwolnień w specjalnej strefie ekonomicznej oraz na podstawie decyzji o wsparciu na realizację nowej inwestycji – od wejścia w życie znowelizowanych przepisów występowały liczne wątpliwości, czy ulgę Innovation Box można łączyć z ulgą na działalność badawczo-rozwojową (B+R), MF potwierdziło, że obie preferencje można stosować nawet w rozliczeniu do jednego roku, ale nie w odniesieniu do jednego dochodu;
- Metody prowadzenia odrębnej ewidencji dla celów Innovation Box obejmujące m.in. wyodrębnianie operacji gospodarczych, np. na kontach ksiąg pomocniczych lub w zestawieniu w arkuszu kalkulacyjnym, prowadzenie kart czasu pracy pracowników;
- Katalog sytuacji skutkujących utratą prawa do preferencyjnego opodatkowania – m.in. w przypadku wygaśnięcia lub unieważnienia prawa własności intelektualnej (np. w wyniku nieuiszczenia stosownej opłaty patentowej);
- Kwestie korzystania z preferencji Innovation Box w kontekście obowiązków raportowania MDR.
- *The issue concerning the settlement of advance income tax payments in the case of using the Innovation Box relief;*
- *The issue of combined use of the Innovation Box and R&D relief, or exemptions in the special economic zone and on the basis of the decision on support for the new investment – since the entry into force of the amended regulations, there have been numerous doubts whether the relief can be combined with the relief for R&D, the Ministry of Finance confirmed that both preferences can be applied even to a one year settlement, but not for one income;*
- *Methods for keeping separate records for the purposes of Innovation Box, including, among others, separating business operations, e.g. on auxiliary ledger accounts or in a spreadsheet, keeping time sheets for employees;*
- *The catalogue of situations resulting in the loss of the right to preferential taxation – e.g. in the event of expiry or invalidation of intellectual property rights (e.g. as a result of failure to pay the relevant patent fee);*
- *Issues related to the use of Innovation Box preferences in the context of MDR reporting obligations.*

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) Objasnienia podatkowe z 15 lipca 2019 roku dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – Innovation Box:
<https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf>

Sources

- 1) *Act amending regulations:*
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/T/D20182193L.pdf>
- 2) *Statement of reasons for the act:*
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530089/12530090/dokument354882.pdf>
- 3) *Tax clarifications of July 15, 2019 on preferential taxation of income generated by intellectual property rights – Innovation Box:*
<https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf>

6

Obniżona stawka CIT w wysokości 9%

Reduced 9% CIT Rate



Ewa Banaszak

Od 1 stycznia 2019 roku do ustawy o CIT została wprowadzona preferencyjna stawka podatku w wysokości 9% (zastąpiła ona dotychczas stosowaną stawkę 15%). Możliwość stosowania obniżonej stawki dotyczy podmiotów posiadających status małego podatnika oraz podmiotów rozpoczynających działalność, pod warunkiem spełnienia przez nie określonych wymogów.

Starting from January 1, 2019 a preferential CIT rate of 9% has been introduced which substituted the 15% reduced tax rate applied so far. The application of the preferential rate is possible for the entities classified as small taxpayers and entities starting their business activity, provided that certain conditions are met.

Cel zmian

Celem wprowadzonych zmian było wspieranie przedsiębiorców z kategorii małych i średnich przedsiębiorstw oraz stworzenie im warunków do rozwoju i zwiększonej konkurencyjności. Zmiany dotyczące możliwości stosowania stawki 9% (w tym sposobu płatności zaliczek na podatek) zostały uwzględnione w art. 19 i art. 25 ustawy o CIT.

Ograniczenie zastosowania 9% stawki

Obniżoną stawkę 9% można obecnie zastosować wyłącznie do przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Oznacza to, że przychody kwalifikowane do źródła zysków kapitałowych, np. przychody ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych lub dywidendy co do zasady są opodatkowane standardową stawką podatku 19%.

Podmioty uprawnione do skorzystania ze stawki CIT w wysokości 9%

Możliwość skorzystania z obniżonej stawki przysługuje podmiotom posiadającym status małego podatnika, których przychody osiągnięte w bieżącym roku podatkowym nie przekroczyły kwoty odpowiadającej równowartości 1,2 mln euro. Status małego podatnika ustalany jest w oparciu o przychody ze sprzedaży z poprzedniego roku podatkowego (nie mogą one przekroczyć równowartości 1,2 mln euro – wartość tę kalkuluje się, uwzględniając należny podatek VAT).

Z obniżonej stawki skorzystają również podmioty rozpoczynające działalność w roku jej rozpoczęcia, o ile ich przychody nie przekroczą równowartości 1,2 mln euro.

Wyłączenia

Ustawa przewiduje szereg wyłączeń z możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku, w szczególności w odniesieniu do podatników powstałych w wyniku określonych działań restrukturyzacyjnych lub którzy dokonali takich działań we własnym zakresie.

W szczególności ze stawki 9% nie mogą skorzystać podatnicy:

- utworzeni w wyniku przekształcenia (w tym przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną lub spółki osobowej), połączenia lub podziału;
- utworzeni przez podmioty, które wniosły na poczet kapitału danego podatnika uprzednio prowadzone przez

The Purpose of Change

The purpose of the introduced changes was to support small and medium enterprises and create conditions for their development and increased competitiveness. Changes regarding the possibility of applying the 9% rate (including the method of tax advances payment) have been included in Articles 19 and 25 of the CIT Act.

Limits on Application of the 9% Rate

The reduced 9% rate can be currently applied only to revenues (income) other than capital gains. This means revenues qualified as capital gains, e.g. revenues from the sale of shares (stocks) in capital companies or dividends are, in principle, taxed at the standard 19% tax rate.

Entities Entitled to Use the Reduced CIT Rate of 9%

The possibility to use the reduced rate will apply to entities with the status of a small taxpayer, only when their revenue in the given (current) tax year does not exceed the equivalent of EUR 1.2 million. The small taxpayer's status is determined on the basis of its sales revenue in the previous year, which cannot exceed the equivalent of EUR 1.2 million (this value is calculated taking into account the VAT tax due).

The reduced tax rate can be also applied by the entities starting their business activity – in their first tax year, provided that their revenues will not exceed the equivalent of EUR 1.2 million.

Exemptions

The regulations include a number of conditions that exclude the possibility of applying the preferential 9% rate, in particular with respect to the taxpayers created as a result of restructuring or those who performed certain restructuring activities.

In particular, the 9% tax rate cannot be applied by the taxpayers:

- created as a result of conversion (including conversion of an entrepreneur being a natural person or of a partnership), merger or division;
- created by entities that made contribution to the taxpayer in the form of a company previously run by the entity

siebie przedsiębiorstwo, jego zorganizowaną część, składniki majątkowe takiego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej równowartość 10 000 euro bądź też składniki majątku uzyskane przez te podmioty w wyniku likwidacji innych podatników;

- jeżeli w roku utworzenia danego podatnika oraz w roku następującym został do podatnika wniesiony wkład w postaci przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części albo składników majątkowych o wartości przekraczającej równowartość 10 000 euro.

UWAGA: Powyższe ograniczenia dotyczą wyłącznie roku rozpoczęcia działalności przez podatnika oraz roku bezpośrednio po nim następującego.

Stawka 9% nie może być również stosowana przez:

- spółki dzielone;
- podatników, którzy sami wniesli do innego podmiotu wkład w postaci uprzednio prowadzonego przez siebie przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub składników majątkowych takiego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej równowartość 10 000 euro bądź też składników majątku uzyskanych przez danego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników.

UWAGA: Ograniczenie to dotyczy roku podatkowego, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład oraz roku bezpośrednio po nim następującego.

Ponadto z możliwości stosowania stawki 9% wyłączeni są bezterminowo podatnicy wchodzący w skład podatkowych grup kapitałowych.

making the contribution, an organized part of a company, or the assets of such a company, worth more than the equivalent of EUR 10,000, or assets obtained by the taxpayer as a result of liquidation of other taxpayers;

- *if in the year of starting their business activities and in the following year a contribution was made to the taxpayer in the form of a company previously run by another entity, an organized part of a company, or the assets of such a company worth more than the equivalent of EUR 10,000.*

NOTE: *The above restrictions apply only to the year of starting business activities by the taxpayer and in the following year.*

Moreover, the 9% tax rate cannot be applied by:

- *taxpayers being subject to division;*
- *taxpayers who themselves contributed to another entity in the form of a company previously run by the taxpayer, an organized part of a company, or the assets of such a company worth more than the equivalent of EUR 10,000, or assets obtained by the taxpayer as a result of liquidation of other taxpayers.*

NOTE: *This above limitation applies to the tax year in which the division took place or the contribution was made and the following year.*

In addition, taxpayers who are part of tax capital groups are indefinitely disallowed to apply the 9% tax rate.

Sposób wpłacania zaliczek

Podatnicy rozpoczynający działalność oraz mali podatnicy mogą wpłacać zaliczki przy uwzględnieniu niższej stawki, lecz jedynie do momentu, w którym ich przychody w bieżącym roku podatkowym przekroczą równowartość kwoty 1,2 mln uro. Po przekroczeniu tego progu dalsze zaliczki będą kalkulowane przy zastosowaniu podstawowej stawki podatku.

Wejście w życie oraz przepisy przejściowe

Co do zasady nowe przepisy w zakresie obniżonej stawki 9% znajdują zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych przez podatników od 1 stycznia 2019 roku.

Wyjątki – na podstawie przepisów przejściowych – dotyczą podatników utworzonych w wyniku określonych, wymienionych powyżej działań restrukturyzacyjnych oraz podatników dokonujących takich działań w okresie pomiędzy dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy zmieniającej (ogłoszenie ustawy miało miejsce 19 listopada

How to Pay Advances

Taxpayers starting their business activities and small taxpayers are entitled to apply the lower rate, but only until their revenue in the current tax year exceeds the equivalent of EUR 1.2 million. After that threshold has been exceeded, subsequent advances will have to be determined using the standard tax rate.

Entry into Force and Transitional Provisions

In principle, the new provisions on the reduced rate of 9% apply to the income (revenue) obtained by taxpayers from January 1, 2019.

Exceptions – on the basis of transitional provisions – concern taxpayers established as a result of abovementioned restructuring activities as well as taxpayers performing such activities in the period between the day following the day of announcement of the amending act (the amending act was published on November 19, 2018, Journal of Laws 2018,

2018 roku, Dz.U.2018.2159), a dniem jej wejścia w życie (tj. 1 stycznia 2019 roku). Podmioty takie stosują zasady stosowania obniżonej stawki podatku, które obowiązywały uprzednio, na gruncie przepisów ustawy o CIT w brzmieniu do 31 grudnia 2018 roku.

PRZYKŁAD

Podatnik został utworzony w styczniu 2018 roku. W marcu 2018 roku udziałowiec wniósł na poczet jego kapitału zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Podatnik posiada status małego podatnika. W roku 2019 łączne przychody podatnika wyniosły 2 mln zł, z czego 1 mln zł stanowiły przychody z zysków kapitałowych.

Podatnik nie będzie mógł zastosować obniżonej stawki podatku 9% do dochodów osiągniętych w 2019 roku.

PRZYKŁAD

Podatnik rozpoczął działalność w roku 2019. Przychody podatnika przekroczyły równowartość 1,2 mln euro w sierpniu 2019 roku (łączne przychody na koniec roku przekroczyły 10 mln zł).

Podatnik może kalkulować zaliczki na podatek CIT wg stawki 9% za miesiące od stycznia do lipca 2019 – w zakresie przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Począwszy od zaliczki za sierpień 2019 roku podatek powinien być obliczany według stawki 19%.

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002159/O/D20182159.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/00EF5C8EC167E3CEC1258313005E70BC/%24File/2854-uzas.docx>

no. 2159) and the date of its entry into force (i.e. January 1, 2019). In the tax year started after December 31, 2018 the entities subject to transitional provisions apply the reduced rate of tax based on the regulations valid until December 31, 2018.

EXAMPLE

The taxpayer was established in January 2018. In March 2018 its shareholder contributed an organized part of the enterprise to its share capital. The taxpayer has the status of a small taxpayer. In 2019, the taxpayer's total revenues amounted to PLN 2 million, of which PLN 1 million were revenues from capital gains.

The taxpayer will not be able to apply a reduced rate of 9% tax to income earned in 2019.

EXAMPLE

The taxpayer started its business activity in 2019. The taxpayer's income exceeded the equivalent of EUR 1.2 million in August 2019 (total revenue at the end of the year exceeded PLN 10 million).

The taxpayer may calculate CIT advance payments at the rate of 9% for the months from January to July 2019 – as regards revenues (income) other than from capital gains. Beginning with the advance payment for August 2019, the tax should be calculated at the rate of 19%.

Sources

- 1) Act amending regulations:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002159/O/D20182159.pdf>
- 2) Statement of reasons for the Act:
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/00EF5C8EC167E3CEC1258313005E70BC/%24File/2854-uzas.docx>

7 Notional Interest Deduction (NID) – hipotetyczne odsetki od kapitału własnego

Notional Interest Deduction (NID)



Monika Stachurska-Waga

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oprócz kolejnych restrykcyjnych zmian uszczelniających system podatkowy wprowadziła do ustawy mechanizm umożliwiający zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów „hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego”, tzw. Notional Interest Deduction (NID).

Apart from new restrictive changes sealing the tax system, the amendment to the Corporate Income Tax Act introduced to the Act a mechanism allowing for the recognizing “hypothetical costs of acquiring external capital”, the so-called Notional Interest Deduction (NID), as tax deductible cost.

W ślad za innymi państwami Unii Europejskiej, a mianowicie Włochami, Belgią, Portugalią, Maltą i Cyprzem, Ministerstwo Finansów wprowadziło zachętę do pozostawienia kapitału w spółkach, której celem ma być, jak wskazuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy, zwiększenie podatkowej atrakcyjności finansowania własnego.

Istota mechanizmu NID

Według nowych przepisów do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć hipotetyczne koszty pozyskania kapitału zewnętrznego, stanowiące iloczyn stopy referencyjnej NBP powiększonej o 1 punkt procentowy i dopłaty wniesionej przez wspólników do spółki (zgodnie z przepisami Kodeksu Spółek Handlowych [KSH]) lub kwoty tzw. zysków zatrzymanych, tj. zysku przekazanego na kapitał zapasowy lub rezerwy spółki. Mimo że koszty te nie zostały faktycznie poniesione, pomniejszą wynik finansowy podatnika.

Odsetki obliczone w powyższy sposób można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów maksymalnie do wysokości 250 000 zł rocznie. Uprawnienie do rozpoznania kosztu przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub przekazania zysku na kapitał rezerwy lub zapasowy oraz w dwóch kolejnych latach.

Jeżeli w okresie 3 lat od końca roku podatkowego, w którym została wniesiona dopłata do spółki albo podjęta została uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce, nastąpi zwrot dopłaty bądź wypłaty zysku (również częściowo), przychodem będzie wartość „hipotetycznych” odsetek uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Analogiczny przychód powstanie w przypadku przejęcia, podziału lub przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną przed upływem wyżej wymienionych 3 lat.

PRZYKŁAD

Wspólnicy spółki z o.o. podjęli uchwałę o zatrzymaniu zysku wypracowanego przez Spółkę w 2019 roku i przekazaniu go na kapitał zapasowy. Wysokość zysku zatrzymanego wynosi 5 mln zł.

Wycieszenie rocznej wysokości kosztów pozyskania kapitału:

$$(1,5 \% + 1 \%) \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 125\,000 \text{ zł}$$

*Wysokość stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego z dnia 31 grudnia 2018 roku.

W wyniku zatrzymania w Spółce zysku w kwocie 5 mln zł pozwoli Spółce do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu w roku podwyższenia kapitału zapasowego, tj. w 2020 roku oraz kolejnych dwóch następnych latach po 125 000 zł rocznie.

Following the example of other EU member states, namely Italy, Belgium, Portugal, Malta and Cyprus, the Ministry of Finance introduced an incentive to leave capital in companies, the aim of which is, as the lawmakers have indicated in the statement of reasons to the draft act, to increase the tax attractiveness of own financing.

Essence of the NID Mechanism

Pursuant to the new regulations, tax deductible costs include hypothetical costs of acquiring external capital, which are the product of the NBP reference rate increased by 1 percentage point and the contribution made by shareholders to the company (in accordance with the provisions of the Polish Companies Act), or the amount of the so-called retained earnings, i.e. the profit transferred to the company's supplementary or reserve capital. Although these costs were not actually incurred, they will decrease the taxpayer's financial result.

Interest calculated in this manner may be recognized as tax deductible costs up to the maximum amount of PLN 250,000 per year. The right to recognize the cost applies in the year when the contribution or transfer of profit to the reserve or supplementary capital is made and in the following two years.

If, within 3 years from the end of the tax year in which the contribution was made to the company, or a resolution on retaining the profit in the company was adopted, or the contribution or profit distribution is returned (also partially), the revenue will be the value of "hypothetical" interest previously included in the tax deductible costs. An analogous revenue will be generated in the case of acquisition, division or transformation of a company into a company which is has no legal entity within the period of the aforementioned 3 years.

EXAMPLE

Shareholders of a Polish limited liability company adopted a resolution on retaining the profit earned by the Company in 2019 and transferring it to the supplementary capital. The amount of the retained profit is PLN 5 million.

Calculation of the annual amount of the costs of acquiring capital:

$$(1.5 \% + 1 \%) \times \text{PLN } 5,000,000 = \text{PLN } 125,000$$

* Reference rate of the National Bank of Poland as of December 31, 2018.

Retaining the profit in the Company in the amount of PLN 5 million will allow the Company to include PLN 125,000 a year as a tax deductible cost in the year of the increase in the supplementary capital, i.e. in 2020 and in the following two years.

Należy zaznaczyć, iż powyższy mechanizm nie będzie mógł być stosowany w przypadku przeznaczenia dopłaty lub zysków na pokrycie straty bilansowej.

It should be noted that the above mechanism cannot be used in the case of allocation of contribution or profits to cover the balance loss.

Wejście w życie

Powyższe zasady będą obowiązywać od 1 stycznia 2020 roku, ale obejmą już dopłaty wniesione oraz zatrzymane zyski z roku 2019.

Entry into force

The above rules will apply as of January 1, 2020, but will cover contributions paid in and retained profits from 2019.

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002159/O/D20182159.pdf>
- 2) Uzasadnienie do ustawy zmieniającej:
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/00EF5C8EC167E3CEC1258313005E70BC/%24File/2854-uzas.docx>

Sources

- 1) Act amending regulations:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002159/O/D20182159.pdf>
- 2) Statement of reasons for the Act:
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/00EF5C8EC167E3CEC1258313005E70BC/%24File/2854-uzas.docx>

8

Podatek od walut wirtualnych w 2019 roku

Tax on Cryptocurrency Already in 2019



Ewa Banaszak

Od 1 stycznia 2019 roku podatnicy płacą 19% podatku od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Nowe przepisy mają uporządkować i ujednoczyć podejście organów podatkowych w stosunku do walut wirtualnych, a podatnikom zapewnić bezpieczeństwo w działaniu i pewność interpretacji przepisów. Dotychczas wątpliwości w traktowaniu walut wirtualnych wynikały głównie z braku regulacji podatkowych w tym zakresie.

As of January 1, 2019, taxpayers pay 19% tax on income from the sale of virtual currencies. The new regulations are to streamline and unify the approach of tax authorities to virtual currencies, and ensure taxpayers' safety in operation and certainty of interpretation of the regulations. So far, doubts about the treatment of virtual currencies have mainly resulted from the lack of tax regulations in this respect.

Definicja waluty wirtualnej

Walutą wirtualną według znowelizowanej wersji przepisów jest cyfrowe odwzorowanie wartości, które jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego. Definicja ta jest dość szeroka i obejmuje zarówno tzw. kryptowaluty (np. Bitcoin, Litecoin, Ethereum), jak i scentralizowane waluty wirtualne (np. WebMoney, Perfect Money).

Szczególny sposób klasyfikowania przychodów i kosztów

Na gruncie ustawy o CIT przychody z obrotu walutami wirtualnymi są klasyfikowane jako przychody z zysków kapitałowych, a stawka podatku wynosi 19%.

Według nowych przepisów przychód po stronie podatnika powstaje nie tylko w wyniku sprzedaży waluty wirtualnej, ale również w wyniku regulowania zobowiązań przy jej wykorzystaniu, np. poprzez zapłatę taką walutą za usługi, towary lub prawa majątkowe (jest to traktowane jak zbycie waluty wirtualnej). W efekcie podatnik dokonujący sprzedaży waluty wirtualnej lub płaćący taką walutą za towar lub usługę w roku dokonania takiej transakcji powinien rozpoznać przychód równy odpowiednio cenie otrzymanej za zbywaną walutę lub cenie zakupionego towaru lub usługi.

Przepisy przewidują przy tym, że wymiana jednej waluty wirtualnej na inną jest neutralna podatkowo. Przychód realizowany jest przez podatnika dopiero w momencie ostatecznego zbycia waluty wirtualnej pozyskanej w wyniku wymiany.

Przychody wynikające z transakcji, w których wykorzystywane są waluty wirtualne nabyte pierwotnie („wykopane” przez podatnika we własnym zakresie za pomocą posiadanych urządzeń elektronicznych), podlegają takim samym zasadom opodatkowania jak przedstawione powyżej. Podatnik rozpoznaje zatem przychody w przypadku zbycia „wykopanej” przez siebie waluty wirtualnej w roku ich uzyskania (np. sprzedaży waluty lub zapłaty za towar lub usługę).

Koszty związane z nabyciem walut wirtualnych nie są przypisane do konkretnych przychodów i powinny być potrącone w roku ich poniesienia.

Za koszty podatkowe mogą zostać uznane wyłącznie wydatki poniesione bezpośrednio na nabycie oraz koszty związane ze zbyciem walut wirtualnych. Nie można do nich zaliczyć kosztów pośrednich, takich jak koszty pożyczek czy kredytów zaciągniętych w celu finansowania zakupu waluty wirtualnej.

Definition of Virtual Currency

According to the amended version of the regulations, virtual currency as a digital image of value, which is exchangeable in business transactions for a legal mean of payment and accepted as the means of exchange as well as can be electronically stored or transferred, or can be subject to electronic trade. This definition is quite broad and includes both the so-called cryptocurrencies (e.g. Bitcoin, Litecoin, Ethereum) as well as centralized virtual currencies (e.g. WebMoney, Perfect Money).

Special Method of Classifying Income and Expenses

Under the CIT Act, income from trading in virtual currencies is classified as income from capital gains, and the applicable tax rate is 19%.

According to the new regulations, revenue on the taxpayer's side arises not only from the sale of virtual currency, but also from the settlement of liabilities using it, e.g. by paying in such currency for services, goods or property rights (this is treated as a sale of virtual currency). As a result, a taxpayer selling or paying in a virtual currency for goods or services in a year of such a transaction should recognize revenue equal respectively to the price received for the currency sold or the price of the goods or services purchased.

Pursuant to the rules, the exchange of one virtual currency into another is tax-neutral. The revenue is generated by the taxpayer only when the virtual currency acquired through the exchange is finally disposed of.

Revenues arising from transactions involving the use of virtual currencies “mined” by the taxpayer himself by means of his own electronic equipment) is subject to the same taxation rules as set out above. Therefore, taxpayers recognize revenue when they sell the virtual currency they have “mined” in the year in which it was acquired (e.g. when selling the currency or paying for a good or service).

Costs related to the acquisition of virtual currencies are not assigned to specific revenues and should be deducted in the year in which they are incurred.

Only expenses incurred directly for the acquisition and costs associated with the disposal of virtual currencies may be considered to be tax deductible. Indirect costs, such as costs of loans or borrowings to finance the purchase of a virtual currency cannot be recognized as tax deductible.

Podatnik powinien przy tym pamiętać o odpowiednim dokumentowaniu wszystkich kosztów związanych z nabyciem walut wirtualnych. Przepisy nie wskazują, jaki sposób dokumentacji należy uznać za wystarczający. Niemniej jednak za niezbędne należy uznać posiadanie potwierdzeń przelewów na zakup waluty wirtualnej oraz innych dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji.

Podatnik dokonujący transakcji z wykorzystaniem walut wirtualnych oblicza podatek i wykazuje wynik w deklaracji podatkowej niezależnie od tego, czy uzyskuje przychód, czy stratę z tego tytułu.

W sytuacji, gdy w danym roku podatnik osiągnie nadwyżkę kosztów nad przychodami wynikającymi z transakcji z wykorzystaniem walut wirtualnych, będzie mógł taką nadwyżkę rozliczyć w kolejnym roku podatkowym (do tego rodzaju strat nie stosuje się 5-letniego okresu rozliczania strat ani możliwości jednorazowego rozliczenia straty do kwoty 5 mln zł).

Przepisy przejściowe

Nowe przepisy ustawy o CIT stosuje się do dochodów (przychodów) wynikających z transakcji walutami wirtualnymi dokonanych po 1 stycznia 2019 roku. Koszty uzyskania przychodów odnoszące się do walut wirtualnych nabytych przed tą datą, które podatnik nadal posiada, należy uwzględnić w pierwszej deklaracji podatkowej składanej za 2019 rok albo w zeznaniu za pierwszy rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2018 roku.

Kontrowersje

Teoretycznie zmiany dotyczące opodatkowania walut wirtualnych mają rozwiązać dotychczasowe wątpliwości związane z brakiem jednoznacznych regulacji w zakresie opodatkowania zysków z obrotu walutami wirtualnymi. Generują one jednak kolejne pytania, w szczególności dotyczące:

- uznania, co należy uznać za koszt bezpośrednio związany z zakupem walut wirtualnych (w szczególności w przypadku pierwotnego nabycia niejednoznaczne może być ujęcie w rachunku podatkowym kosztów nabycia takiej waluty wirtualnej, jak np. kosztów energii elektrycznej czy wartości urządzeń elektronicznych);
- sposobu dokumentowania poniesienia kosztów związanych z nabyciem walut wirtualnych;
- mimo wprowadzenia zasad opodatkowania na gruncie CIT, wciąż brak jest regulacji prawnych dotyczących opodatkowania takich transakcji podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

At the same time, the taxpayer should remember to properly document all costs related to the acquisition of virtual currencies. The regulations do not specify what type of the documentation should be considered sufficient. Nevertheless, it is necessary to have transfer confirmations of the purchase of virtual currency and other documents confirming the transaction.

A taxpayer trading with virtual currencies should calculate the tax and report the result in the tax return regardless of whether it is making a profit or loss.

If, in a given year, a taxpayer achieves a surplus of costs over revenues resulting from transactions in virtual currencies, he will be able to settle such surplus in the following tax year (such losses are not covered by the 5-year period for settling losses or the possibility of a one-off loss settlement up to the amount of PLN 5 million).

Transitional Provisions

The new provisions of the CIT Act apply to income (revenues) resulting from transactions in virtual currencies made after January 1, 2019. Tax-deductible costs relating to virtual currencies acquired before that date and still held by the taxpayer should be included in the first tax declaration submitted for 2019 or in the tax return for the first tax year starting after December 31, 2018.

Controversy

Theoretically, the amendments to the taxation of virtual currencies are supposed to dispel doubts resulting from the lack of clear regulations with respect to the taxation of income from trading in virtual currencies. However, they generate further questions, especially concerning:

- *what should be considered as a cost directly related to the purchase of virtual currencies (especially in the case of an initial purchase, it may be ambiguous to include in the tax account the costs of purchase of such a virtual currency as e.g. the costs of electricity or the value of electronic devices);*
- *the method for documenting the costs incurred in connection with the acquisition of virtual currencies;*
- *despite the introduction of CIT tax rules, there are still no legal regulations regarding the taxation of such transactions with the tax on civil law transactions.*

PRZYKŁAD

W kwietniu 2019 roku podatnik kupuje walutę wirtualną za 150 000 zł, a w maju 2019 roku sprzedaje ją za 160 000 zł. W kolejnych miesiącach podatnik nie dokonuje już transakcji na rynku walut wirtualnych.

W takim stanie faktycznym podatnik wykazuje koszty za 2019 rok w wysokości 150 000 zł, które może rozliczyć w deklaracji CIT za 2019 rok z przychodem w wysokości 160 000 zł.

Źródła

- 1) Ustawa zmieniająca:
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/O/D20182193.pdf>
- 2) Uzasadnienie do projektu ustawy:
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>

EXAMPLE

In April 2019, the taxpayer bought a virtual currency for PLN 150,000 and in May 2019 sold it for PLN 160,000. In the following months, the taxpayer no longer makes transactions on the virtual currency market.

In such a situation, the taxpayer shall recognize costs for 2019 in the amount of PLN 150,000, which may be settled in the CIT declaration for 2019 with the revenue of PLN 160,000.

Sources

- 1) *Act amending regulations:*
<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20180002193/O/D20182193.pdf>
- 2) *Statement of reasons for the draft act:*
<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>

Autorzy

Współautorami opracowania są eksperci z Działu Doradztwa Podatkowego TPA Poland:



Małgorzata Dankowska

Partner
małgorzata.dankowska
@tpa-group.pl



**Monika Stachurska-
Waga**

Manager
monika.stachurska-waga
@tpa.group.pl



Olga Leszczyńska

Senior Consultant
olga.leszczynska@tpa-group.pl



Agnieszka Sikocińska

Senior Consultant
agnieszka.sikocinska@tpa-group.pl



Magdalena Żochowska

Senior Consultant
magdalena.zochowska
@tpa-group.pl

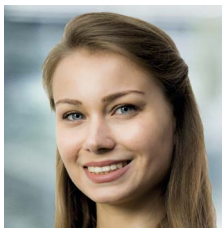
Authors

This study was coauthored by experts from Tax Advisory Department at TPA Poland:



Ewa Banaszak

Tax Coordinator
ewa.banaszak@tpa-group.pl



Małgorzata Kalinowska

Consultant
malgorzata.kalinowska
@tpa-group.pl



Aneta Krysiwicz

Consultant
aneta.krysiwicz@tpa-group.pl



Anna Maksymiuk

Consultant
anna.maksymiuk@tpa-group.pl



TPA to wiodąca międzynarodowa grupa konsultingowa oferująca kompleksowe usługi doradztwa biznesowego w 12 państwach Europy Środkowej i Południowo-Wschodniej.

W Polsce TPA należy do największych firm doradczych. Zapewniamy międzynarodowym koncernom oraz dużym przedsiębiorstwom krajowym efektywne rozwiązania biznesowe z zakresu doradztwa podatkowego, doradztwa transakcyjnego, audytu finansowego, corporate finance, outsourcingu księgowego i administracji płacowej, a także doradztwa personalnego.

Naturalnym uzupełnieniem naszych interdyscyplinarnych usług jest obsługa prawna, którą od 2018 r. oferujemy pod marką Baker Tilly Woroszyńska Legal. Zespół kancelarii tworzą prawnicy z wieloletnim, międzynarodowym doświadczeniem transakcyjnym, procesowym i doradczym.

TPA Poland oraz Baker Tilly Woroszyńska Legal są jedynymi reprezentantami Baker Tilly International w Polsce – jednej z największych globalnych sieci niezależnych firm doradczych.

Jako członek Baker Tilly International, łączymy zalety zintegrowanej, interdyscyplinarnej obsługi „one-stop-shop” z lokalną ekspertyzą i zasięgiem międzynarodowej grupy doradczej.

TPA is a leading international consulting group, offering comprehensive business advisory services in 12 countries of Central and Southeastern Europe.

In Poland, TPA is one of the largest consulting companies. We provide international corporations and large domestic companies with effective business solutions in terms of tax advisory, transaction advisory, financial audit, corporate finance, accounting outsourcing as well as payroll administration services and HR consulting.

Legal services, offered since 2018 under the Baker Tilly Woroszyńska Legal brand, have been a natural addition to our interdisciplinary services. The law firm team consists of lawyers with many years of international experience in the field of transactions, litigation and advisory.

TPA Poland and Baker Tilly Woroszyńska Legal are the exclusive representatives of Baker Tilly International in Poland – one of the largest global networks of independent consulting companies.

As a member of Baker Tilly International, we combine the advantages of integrated, interdisciplinary ‘one-stop-shop’ services with local expertise and global reach of the advisory group.

www.tpa-group.pl
office@tpa-group.pl

www.bakertilly.pl
legal@bakertilly.pl

© 2019/2020 TPA Poland

Publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej zgodne z obecnym stanem prawnym (wrzesień 2019). TPA Poland, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone (Grupa TPA) 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. TPA Poland, 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 publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

This publication contains general information only, according to the current legal status (September 2019). None of TPA Poland, any of its member firms or any of the foregoing's affiliates (collectively the "TPA Group") are, by means of this publication, rendering accounting, business, financial, investment, legal, tax, or other professional advice or services. This publication is not a substitute for such professional advice or services, nor should it be used as a basis for any decision or action that may affect your finances or your business. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the TPA Group shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.



www.tpa-group.pl
office@tpa-group.pl

www.bakertilly.pl
legal@bakertilly.pl