

WSPÓŁDZIELENIE KOSZTÓW USŁUG NIEMATERIALNYCH W SPÓŁKACH POWIĄZANYCH – OGRANICZENIA PODATKOWE

DATA PRZESŁANIA: 15.08.2019, DATA AKCEPTACJI: 31.08.2019, KODY JEL: D23, H32, K34

Katarzyna Goyke

ORCID: 0000-0002-8546-6410
Uniwersytet Szczeciński
e-mail: katarzyna.goyke@gmail.com

STRESZCZENIE

1 stycznia 2018 roku w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono zapis ograniczający możliwość zaliczenia w poczet kosztów podatkowych wydatków na niektóre usługi niematerialne ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych. W konsekwencji, spółki powiązane nie mogą pomniejszyć dochodu podatkowego o niektóre poniesione koszty i tym samym płacą wyższy podatek dochodowy. Celem artykułu jest omówienie podatkowego ograniczenia w postaci limitowania kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, przedstawienie przyczyn i skutków wprowadzenia tej regulacji oraz stworzenie rekomendacji dla podmiotów powiązanych, których to ograniczenie dotyczy. Posłużono się metodą analizy przepisów i interpretacji podatkowych oraz publikacji dotyczących omawianego zagadnienia, a także wykorzystano doświadczenie zawodowe autorki. We wnioskach końcowych ujęto przykłady działań zalecanych w obliczu badanego problemu, m.in. analizę umów obowiązujących pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nabywanie usług niematerialnych od podmiotów niepowiązanych.

SŁOWA KLUCZOWE

podatek dochodowy od osób prawnych (CIT), koszty podatkowe, podmioty powiązane, usługi niematerialne

WPROWADZENIE

Od lat na rynku obserwuje się tendencję wśród dużych przedsiębiorstw do dokonywania fuzji i przejęć, czego skutkiem jest powstanie np. holdingu lub grupy kapitałowej. Celem tego typu działań jest przede wszystkim umocnienie pozycji przedsiębiorstwa na rynku dzięki efektem synergii definiowanej jako dodatkowa wartość uzyskiwana podczas współpracy dwóch lub więcej podmiotów (Mesjasz, Szarucki, 2017, s. 72). Przedsiębiorstwa funkcjonujące w ramach grupy (podmioty powiązane) dzielą się m.in. doświadczeniami, *know-how*, zasobami ludzkimi, bazą klientów

oraz niejednokrotnie kosztami ponoszonymi na rzecz całej grupy. Przedsiębiorstwa z branży transportowej i logistycznej także funkcjonują w strukturach grup kapitałowych. Jako przykłady wymienić można: Grupę Kapitałową OT Logistics będącą jednym z największych operatorów portowych w Polsce¹, Grupę Trans Polonia specjalizującą się w transporcie towarów płynnych², Asstra-Associated Traffic AG – międzynarodową grupę kapitałową z branży transportowo-logistycznej³ czy Lufthansa Group – znaną na całym świecie firmę oferującą transport lotniczy⁴.

Od 1 stycznia 2018 roku zaczęła obowiązywać znowelizowana ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT). Jedną z najbardziej dotkliwych dla podatników zmian było wprowadzenie przepisu nakazującego limitowanie kosztów niektórych usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Art. 15e ustawy o CIT, który szczegółowo reguluje wspomniane ograniczenie, spowodował, że koszty uzyskania przychodu dotyczące wymienionych w tym artykule usług (m.in. usługi doradcze, reklamowe, badania rynku, przetwarzania danych, zarządzania i kontroli), jeśli są ponoszone na rzecz podmiotu powiązanego, nie mogą stanowić kosztu podatkowego ponad kwotę 3 mln złotych + 5% podatkowej wartości EBITDA (w dalszej części publikacji wyjaśniono i szerzej omówiono ten złożony przepis prawny).

Niniejszy artykuł ma charakter teoretyczno-praktyczny – dokonano przeglądu aktualnej literatury przedmiotu, przytoczono najważniejsze treści aktów prawnych dotyczących omawianego problemu oraz zaprezentowano mechanizm ich zastosowania na schematach i przykładzie. Celem publikacji jest omówienie podatkowego ograniczenia w postaci limitowania kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, z uwzględnieniem interpretacji podatkowych wydanych w tym zakresie przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, przedstawienie przyczyn i skutków wprowadzenia tej regulacji oraz stworzenie rekomendacji dla podmiotów powiązanych, których to ograniczenie dotyczy.

W pierwszej części artykułu przedstawiono definicyjne ujęcie kosztów podatkowych. Drugą część stanowi omówienie zagadnienia podmiotów powiązanych oraz współdzielenia kosztów. W trzeciej części przeanalizowano aktualnie obowiązujące przepisy podatkowe dotyczące limitowania kosztów usług niematerialnych z uwzględnieniem wydanych interpretacji podatkowych. W kolejnej części artykułu ujęto przyczyny i skutki wprowadzenia przepisów w zakresie limitowania kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Na koniec dokonano podsumowania, w którym sformułowano rekomendacje dla podmiotów powiązanych pozwalające zminimalizować skutki limitowania kosztów usług niematerialnych.

KOSZTY PODATKOWE

Koszty podatkowe, to obok przychodów podatkowych, najważniejsza kategoria w podatku dochodowym od osób prawnych (*Corporate Income Tax*, w skrócie CIT). Poprzez pomniejszenie przychodu podatkowego o poniesione koszty podatkowe powstaje dochód, czyli przedmiot

¹ <https://poltrans.de/grupa-kapitalowa-ot-logistics> (30.01.2020).

² <https://www.transpolonia.pl/o-nas/profil-gk-trans-polonia> (30.01.2020).

³ <https://asstra.com> (30.01.2020).

⁴ <https://www.lufthansagroup.com/en/home.html> (30.01.2020).

opodatkowania podatkiem CIT. Od wysokości osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów zależy wysokość zobowiązania podatkowego podatnika.

Definicja kosztu w ujęciu podatkowym nie jest tożsama co w ujęciu rachunkowym (bilansowym), gdyż koszty uzyskania przychodów to koszty księgowe, które zostały faktycznie poniesione, a ich celem było osiągnięcie przychodów czy też zabezpieczenie albo zachowanie źródła przychodów. Dodatkowo należy wziąć pod uwagę wyłączenia opisane w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Te szczegółowe uwarunkowania powodują, że kategoria kosztów podatkowych jest węższa niż kosztów w ujęciu księgowym (Poszwa, 2018, s. 317).

Ustawodawca zawarł pojęcie kosztu podatkowego, nazywanego kosztem uzyskania przychodu, w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT:

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Od 1 stycznia 2018 r. w ustawie o CIT wprowadzono podział na przychody (dochody) z zysków kapitałowych oraz przychody (dochody) z innych, pozostałych źródeł, stąd w definicji sformułowanie „ze źródła przychodów”. Zatem odrębnie należy obliczać dochód z zysków kapitałowych i przyporządkowywać mu odpowiednie koszty oraz osobno dochód z pozostałych źródeł (nazywany w praktyce „z działalności operacyjnej”), któremu również należy przypisać poniesione koszty. Art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, który jest przywołany w definicji kosztu podatkowego to katalog kosztów, które nie mogą stanowić kosztu podatkowego z mocy ustawy. To m.in. wyłączenia tam zawarte powodują, że nie wszystkie koszty bilansowe (inaczej rachunkowe, księgowe) są kosztami podatkowymi.

Przedsiębiorstwom zależy na ujmowaniu kosztów, ponieważ dzięki nim zmniejszają podatek do zapłaty (Witczak, 2017, s. 369). Koszty podatkowe są także nieodłącznym elementem strategii optymalizacji podatkowych przedsiębiorstwa, które pozwalają na obniżenie obciążeń podatkowych (Safonova, Kalinina, Vasilieva, Bershitskiy, Kiselevich, 2016, s. 1554). Optymalizacja podatkowa jest definiowana jako wszelkie zgodne z prawem działania zmierzające do zmniejszenia wysokości podatków do zapłaty (Krifa-Schneider, Sattar, 2017, s. 214). W przypadku, gdy stosowane mechanizmy podatkowe wykorzystują luki w prawie lub dwuznaczność przepisów oraz przejawiają zasadę, że „wszystko, co nie jest zabronione jest dozwolone”, optymalizację określa się mianem agresywnej (Kutera, 2017, s. 88). Przeciwdziałanie tym ostatnim jest jednym z aktualnych celów Ministerstwa Finansów.

Pomniejszające dochód podatkowy (i tym samym podatek do zapłaty) koszty podatkowe są więc obiektem zainteresowań nie tylko podatników, ale także Urzędów Skarbowych, które uczestniczą w procesie poboru podatków i ostatecznie – rządzących ustanawiających prawo podatkowe. Ci ostatni, w celu uszczelnienia systemu podatkowego i tym samym pozyskania środków do budżetu państwa, co roku wprowadzają liczne zmiany w przepisach podatkowych (nie tylko odnośnie do podatku dochodowego, ale i innych, np. VAT, akcyza), które przeważnie skutkują dla podatników koniecznością zapłaty wyższych podatków.

PODMIOTY POWIĄZANE I WSPÓŁDZIELENIE KOSZTÓW

Od lat 70. XX wieku obserwuje się globalny trend wzrostu powiązań pomiędzy spółkami (Gierusz, Martyniuk, 2016, s. 79). Fuzje czy przejęcia w obecnych czasach stały się normą. W Polsce grupy kapitałowe zaczęły się tworzyć w latach 90. XX wieku (Szewc-Rogalska, 2006, s. 653). W literaturze można spotkać wiele definicji grup kapitałowych i podmiotów powiązanych. Jedna z nich określa mianem grupy kapitałowej jednostkę dominującą z jej wszystkimi podległymi pomiotami, określonymi jako jednostki zależne. Jednostkami powiązanymi są zaś wszystkie podmioty w tej konfiguracji, czyli jednostka dominująca i wszystkie podmioty zależne, współzależne i stowarzyszone (Toborek-Mazur, 2010, s. 20). Inne wyjaśnienie pojęcia grupy kapitałowej koncentruje się na odrębności prawnej podmiotów wchodzących w jej skład oraz wspólnych celach gospodarczych, do których podmioty te wspólnie będą dążyć (Sikacz, 2011, s. 19). Jeszcze inna definicja, podobnie jak poprzednia, podkreśla samodzielność podmiotów gospodarczych wchodzących w skład grupy, z których każdy realizuje własne cele, a powiązania między nimi mają charakter kapitałowy, finansowy, kontraktowy, czy też personalny (Aluchna, 2013, s. 159). Dużo bardziej szczegółowa charakterystyka podmiotów powiązanych znajduje się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nią za podmioty powiązane uważa się (Ustawa, 1992, art. 11a ust. 1 pkt. 4):

- 1) Podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- 2) Podmioty na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam lub inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- 3) Spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- 4) Podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

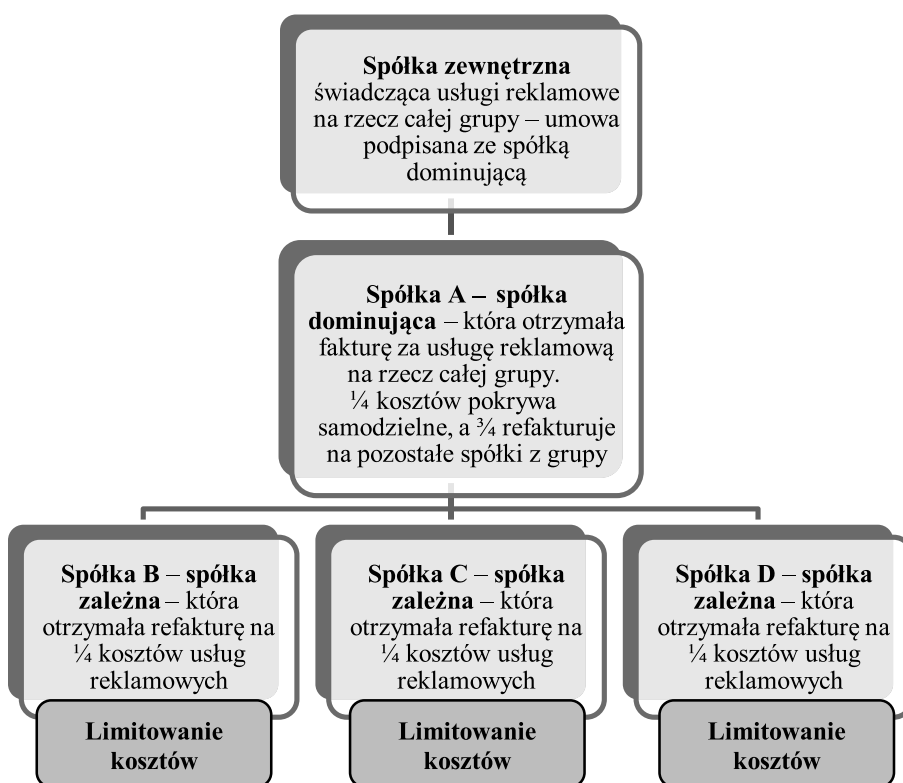
Przez znaczący wpływ ustawodawca rozumie posiadanie nie mniej niż 25% udziałów w kapitale podmiotu lub nie mniej niż 25% praw głosu w organach kontrolnych i zarządzających albo nie mniej niż 25% praw do udziału w zyskach. Kolejną sytuacją, którą w ustawie o CIT określono jako wywierającą znaczący wpływ jest przypadek, w którym osoba fizyczna może oddziaływać na kluczowe decyzje danego podmiotu. Jeszcze innym przypadkiem, również skutkującym powstaniem powiązania pomiędzy podmiotami jest pokrewieństwo lub powinowactwo (do drugiego stopnia) oraz istnienie związku małżeńskiego pomiędzy osobami mającymi wpływ na decyzje podejmowane w dwóch podmiotach (Gierusz, Martyniuk, 2016, s. 82–83). Tak szeroki katalog powiązań wymieniony w ustawie o CIT jest wynikiem działań państwa, które mają na celu zapobieganie agresywnym optymalizacjom podatkowym i w konsekwencji uszczelnienie systemu podatkowego.

Mimo tak restrykcyjnych przepisów podatkowych grupy kapitałowe nadal funkcjonują i wciąż są tworzone nowe. Podmioty niemalże w każdej branży (w tym także i transportowo-logistycznej) łączą się w grupy z różnych przyczyn, najczęściej wymieniane powody, to (Sikacz, 2011, s. 54–55):

- osiągnięcie efektu skali i synergii,

- koncentracja działalności na kluczowych umiejętnościach, by w ten sposób ograniczyć ryzyko oraz koszty,
- optymalizacja łącznego wyniku działalności gospodarczej,
- zwiększenie stopy zwrotu z inwestycji.

Współdzielenie kosztów w grupie wynika przede wszystkim z korzystania przez spółki z efektu skali. Zamówienie dokonane przez jedną ze spółek na rzecz całej grupy jest zdecydowanie większe, aniżeli gdyby spółki dokonywały nabycia pojedynczo – w takiej sytuacji niektórzy kontrahenci dopuszczają możliwość negocjacji ceny albo sami przyznają rabat z racji wielkości zakupu. Jest to dużo korzystniejsze dla grupy z ekonomicznego punktu widzenia. Spółka, która dokonała zakupu dzieli następnie koszty na pozostałe spółki z grupy (refakturuje koszty wg ustalonego klucza podziałowego) (rys. 1).



Rysunek 1. Przykład współdzielenia kosztów reklamy w grupie kapitałowej

Źródło: opracowanie własne.

Obowiązujące od 1 stycznia 2018 roku znowelizowane przepisy ustawy o CIT spowodowały, że w spółkach B, C, D (rys. 1) może wystąpić konieczność wyłączenia kosztów reklamy z kosztów uzyskania przychodu, mimo ich związku z osiąganymi przychodami. Szczegółowe omówienie tej regulacji w dalszej części artykułu.

LIMITOWANIE KOSZTÓW USŁUG NIEMATERIALNYCH W SPÓŁKACH POWIĄZANYCH – PODSTAWA PRAWNA I PRZYKŁADY

Ograniczenie w ujmowaniu kosztów niektórych usług niematerialnych jako koszty podatkowe zostało zawarte w art. 15e Ustawy o CIT. Ten obszerny przepis prawny zawiera informację o tym, które koszty podlegają limitowaniu, jakich podmiotów dotyczy oraz jak obliczyć limit, do którego ujmowanie kosztów w rachunku podatkowym jest dozwolone. Po pierwsze ustawodawca wymienia katalog kosztów usług, które podatnik zobowiązany jest wyłączyć z kosztów podatkowych (po spełnieniu określonych warunków), a są to usługi (Ustawa, 1992, art. 15e ust. 1):

- 1) doradcze;
- 2) zarządzania i kontroli;
- 3) reklamy;
- 4) badania rynku;
- 5) przetwarzania danych;
- 6) ubezpieczeń;
- 7) gwarancji i poręczeń
- 8) oraz koszty świadczeń o podobnym charakterze do wymienionych w punktach 1–7, a także:
- 9) różnego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw majątkowych – autorskich lub im pokrewnych, licencji, praw określonych w ustawie Prawo własności przemysłowej, *know-how*, oraz
- 10) koszty przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika wierzytelności z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach umów dotyczących pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Jeżeli podatnik poniesie koszty na usługi lub opłaty wymienione w pkt. 1–9 bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych albo podmiotów mających swoją siedzibę lub zarząd na terenie tzw. raju podatkowego⁵, wówczas powinien wyłączyć z kosztów podatkowych kwotę wskazanych kosztów usług niematerialnych, po przekroczeniu wskazanego w ustawie limitu. Limit ten to 5% podatkowej wartości EBITDA⁶, którą oblicza się jako różnicę przychodów ze wszystkich źródeł (pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek) i kosztów uzyskania przychodów (pomniejszonych o koszty amortyzacji podatkowej i koszty odsetek) (Ustawa, 1992, art. 15e ust. 1). Za pomocą wzoru, EBITDA można zapisać następująco:

$$EBITDA = (Pp - Po) - (Kup - Ka - Ko)$$

gdzie:

Pp – suma wszystkich przychodów podatkowych,

Po – przychody z tytułu odsetek,

Kup – suma wszystkich kosztów uzyskania przychodu,

⁵ Kraj (lub terytorium) stosujący szkodliwą konkurencję podatkową, umieszczony na liście opublikowanej w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28.03.2019 r.

⁶ *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* – zysk operacyjny przed potrąceniem odsetek, podatków i amortyzacji.

Ka – koszty amortyzacji podatkowej,

Ko – poniesione koszty odsetek.

Podsumowując treść art. 15e ust. 1 – koszty wskazanych usług niematerialnych poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających siedzibę w rajach podatkowych podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodu po przekroczeniu limitu, wynoszącego w roku podatkowym 5% EBITDA.

Jednakże istnieje jeszcze „kwota wolna od limitowania” w wysokości 3 mln złotych na dany rok podatkowy (Grzybowski, 2018, s. 39), co powoduje, że w rzeczywistości wyłączeniu z kosztów podatkowych podlegać będzie nadwyżka kosztów usług niematerialnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych (lub podmiotów mających siedzibę w rajach podatkowych) ponad kwotę 3 mln zł powiększoną o 5% EBITDA podatnika.

$$\text{Koszty usług niematerialnych niestanowiące kosztów podatkowych} = \text{Koszty usług niematerialnych (z art. 15e Ustawy o CIT)} - (3 \text{ mln} + 5\% \text{ EBITDA})$$

Praktyczne zastosowanie tej regulacji zaprezentowano poniżej.

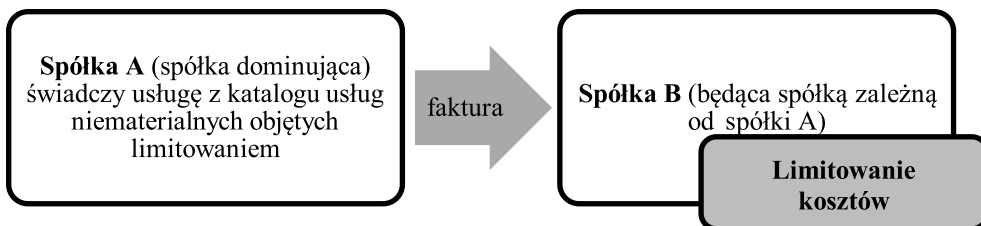
PRZYKŁAD

Spółka A w roku podatkowym poniosła 10 mln zł kosztów usług niematerialnych na rzecz powiązanych ze sobą spółek B, C i D. EBITDA spółki A wyniosła 100 mln zł. Jaka część kosztów usług niematerialnych w spółce A będzie wyłączona z kosztów uzyskania przychodu, a jaka będzie mogła stanowić koszty podatkowe?

- **koszty usług niematerialnych niestanowiące kosztów podatkowych** = koszty usług niematerialnych (z art. 15e Ustawy o CIT) – (3 mln + 5% EBITDA),
- **koszty usług niematerialnych niestanowiące kosztów podatkowych w przypadku analizowanego przykładu** = 10 mln – (3 mln + 5% x 100 mln) = 10 mln – (3 mln + 5 mln) = 2 mln,
- **koszty podatkowe**: 10 mln – 2 mln = 8 mln.

Jak wynika z przedstawionego przykładu, z 10 mln poniesionych kosztów usług niematerialnych na rzecz spółek powiązanych, 8 mln mogłoby stanowić koszt podatkowy, a 2 mln należałoby wyliczyć z kosztów uzyskania przychodu. Dla spółki A oznaczałoby to o 380 tys. zł więcej podatku do zapłaty (19% podatku CIT z 2 mln zł).

Sytuacje bezpośredniego i pośredniego ponoszenia kosztów na rzecz podmiotu powiązanego, w których należy limitować koszty usług niematerialnych, przedstawiono na schematach (rys. 2, 3 i 4).

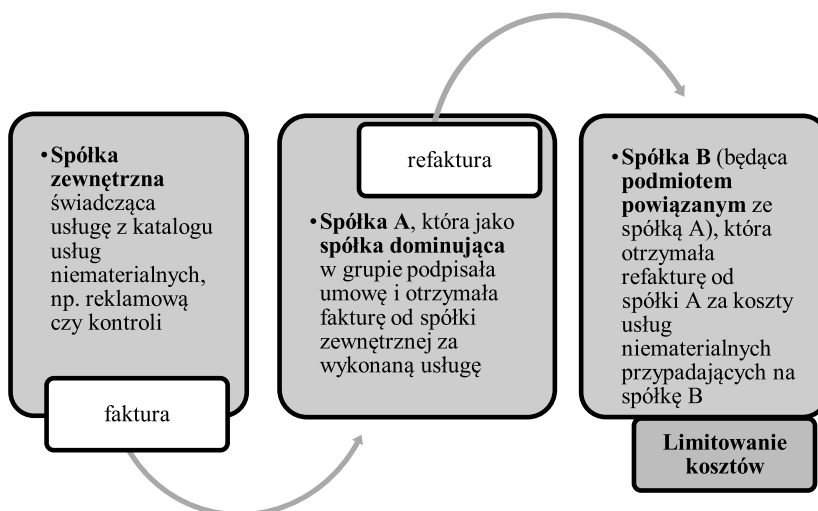


Rysunek 2. Przykład ponoszenia kosztu bezpośrednio na rzecz spółki powiązanej

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 15e ust. 1 Ustawy z dnia 12 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865).

Ponoszenie kosztów bezpośrednio na rzecz podmiotu powiązanego (rys. 2) nie powinno budzić wątpliwości. W takim przypadku występują dwa podmioty powiązane, z których jeden świadczy drugiemu usługę wymienioną w art. 15e ustawy o CIT. W spółce nabywającej tego rodzaju usługę, koszt ten podlega regulacjom dotyczącym limitowania.

Bardziej skomplikowana sytuacja (aczkolwiek przez organy skarbowe również określana jako bezpośrednie ponoszenie kosztów na rzecz podmiotu powiązanego, np. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0111-KDIB1-3.4010.436.2018.1.JKT oraz nr 0114-KDIP2-2.4010.455.2018.1.AG) dotyczy przypadku, w którym występują trzy podmioty: pierwszy z nich podmiot zewnętrzny (spoza grupy) świadczący usługę niematerialną wymienioną w art. 15e ustawy o CIT, drugi podmiot – spółka z grupy nabywająca usługę od podmiotu zewnętrznego i następnie refakturowująca część kosztów na inną spółkę z grupy, która jest w tym łańcuchu trzecim ogniwem (rys. 3).

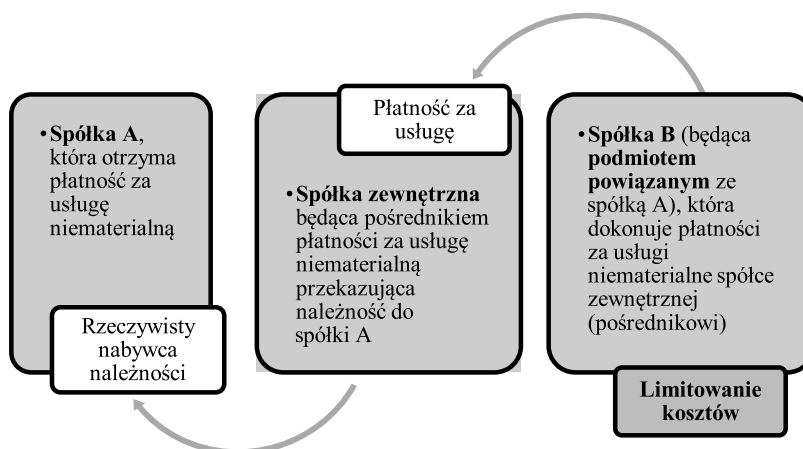


Rysunek 3. Przykład ponoszenia kosztu bezpośrednio na rzecz spółki powiązanej – refakturowanie kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 15e ust. 1 Ustawy z dnia 12 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865) oraz interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP2-2.4010.404.2018.2.AM z dnia 26 października 2018 r.

Sytuacja przedstawiona na rys. 3 była przedmiotem niejednej interpretacji podatkowej w 2018 roku. Podatnicy wyjaśniali fiskusowi, że usługa wymieniona w art. 15e ustawy o CIT była świadczona przez podmiot niepowiązany, a podmiot powiązany jedynie refakturował koszty tej usługi na inne podmioty z grupy (miało miejsce współdzielenie kosztów usług pomiędzy spółkami w grupie). Dodatkowo wskazywano na art. 15e ust. 11 ustawy o CIT, w którym wymieniono przypadki pozwalające na niestosowanie przepisów o limitowaniu kosztów. Jednym z nich jest refakturowanie kosztów usług. Organ podatkowy nie podzielał zdania pytających i wydawał w tym zakresie negatywne odpowiedzi, nakazując limitowanie kosztów w spółce powiązanej otrzymującej refakturę od podmiotu powiązanego. Tłumaczył, że zwolnienie z limitowania refakturowanych kosztów dotyczy spółki z grupy, która nabywa usługę od podmiotu zewnętrznego i refakturowuje koszty dalej na podmioty powiązane.

Trzecią sytuacją, w której należy zastosować przepisy z art. 15e ustawy o CIT jest pośrednie ponoszenie kosztów usług niematerialnych na rzecz podmiotów powiązanych (rys. 4).



Rysunek 4. Przykład ponoszenia kosztu pośrednio na rzecz spółki powiązanej

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 15e ust. 10 Ustawy z dnia 12 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865).

Ustawodawca w art. 15e ust. 10 ustawy o CIT wskazuje, iż pośredniość ponoszenia kosztów dotyczy transakcji, w której pośrednikiem jest podmiot niepowiązany (rys. 4). Tym samym uprzedził działania podatników chcących przerwać łańcuch powiązań poprzez wprowadzenie podmiotu trzeciego (spoza grupy) pomiędzy transakcją dwóch podmiotów powiązanych. Ostatecznie, w przypadku gdy spółka powiązana ponosi koszt z tytułu usług niematerialnych wymienionych w art. 15e ustawy o CIT na rzecz podmiotu spoza grupy, ale ostatecznym nabywcą tej należności jest podmiot powiązany, to spółka z grupy ponosząca koszt powinna go ująć jako podlegający limitowaniu.

PRZYCZYNY I SKUTKI WEJŚCIA W ŻYCIE ART. 15E USTAWY O CIT

Mniejsze koszty uzyskania przychodu oznaczają dla podatnika wyższy podatek do zapłaty (pod warunkiem, że nie osiąga on straty podatkowej), stąd wprowadzenie art. 15e w ustawie o CIT nie było pozytywnie odebrane przez podatników. Rząd w uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o CIT, w kontekście limitowania kosztów usług niematerialnych, za przyczynę wprowadzenia tej regulacji wskazywał (Rządowy projekt ustawy z dnia 4.10.2017, s. 29):

- brak powiązania usług niematerialnych z realnie istniejącą substancją, co powoduje, iż są one idealnym narzędziem do sztucznego, nieuzasadnionego ekonomicznie, generowania kosztów uzyskania przychodów, które zmniejszają podatek do zapłaty,
- czysto formalny charakter ich przenoszenia do innych podmiotów,
- trudności z ustaleniem obiektywnej, rynkowej wartości praw autorskich i praw im podobnych oraz cen usług doradczych, zarządzania i kontroli, itp.,
- przenoszenie na polskie spółki przez zagraniczne podmioty wchodzące w skład grupy części ponoszonych przez grupę wydatków na usługi niematerialne, w nieadekwatnej, zawyżonej wysokości.

Konkludując, główną przesłanką wprowadzenia przez władze rządzące ograniczenia w ujmowaniu kosztów usług niematerialnych do kosztów podatkowych jest zapobieganie agresywnej optymalizacji podatkowej, co ma spowodować uszczelnienie polskiego systemu podatkowego.

Skutkami wprowadzenia przepisów dotyczących limitowania kosztów usług niematerialnych w podmiotach powiązanych są przede wszystkim:

- konieczność prowadzenia dodatkowej ewidencji dotyczącej kosztów usług niematerialnych,
- wątpliwości interpretacyjne dotyczące katalogu usług niematerialnych podlegających limitowaniu,
- dodatkowe ryzyko podatkowe w podmiotach powiązanych,
- wyższy podatek dochodowy do zapłaty (po przekroczeniu limitu),
- większe różnice pomiędzy wynikiem bilansowym a podatkowym.

Proces identyfikacji i wyodrębnienia kosztów, które objęte są regulacją art. 15e ustawy o CIT bez wątpienia wymaga dodatkowego czasu poświęconego przez pracowników działów księgowo-podatkowych. Kolejnym nowym obowiązkiem jest ustalanie podatkowej wartości EBITDA. Często też w systemach finansowo-księgowych trzeba wprowadzić zmiany, które pozwolą te procesy usprawnić. Wiąże się to z dodatkowymi kosztami dla przedsiębiorstwa, ponieważ zarówno za: szkolenie pracowników w zakresie nowych przepisów, ich nadgodziny czy też dodatkowy etat oraz zmiany w programach księgowych trzeba zapłacić.

Otwarty katalog usług oraz brak ustawowych definicji usług reklamy, zarządzania i kontroli, doradczych itd. wskazanych w art. 15e ustawy o CIT powoduje, że mimo objaśnień podatkowych wydanych przez Ministerstwo Finansów w dniu 24 kwietnia 2018 roku, nadal regulacja ta przysparza podatnikom wiele wątpliwości. Świadczyć o tym może liczba wydanych interpretacji indywidualnych dotyczących art. 15e ustawy o CIT, których przez 1,5 roku obowiązywania tego przepisu było około 900 (Jagiello, 2019).

Ten jakże obszerny w swej treści przepis wprowadza w podmiotach powiązanych dodatkowe ryzyko podatkowe. Jednostki powiązane muszą identyfikować nie tylko bezpośrednio transakcje, ale również analizować czy nie występują przypadki pośredniego ponoszenia kosztów usług

niematerialnych na rzecz podmiotów powiązanych. Odpowiednia kwalifikacja kosztów oraz obliczenie podatkowego wyniku EBITDA (a co za tym idzie wyliczenie kwoty podatku do zapłaty w prawidłowej wysokości), to kolejne obszary, które Urząd Skarbowy może kontrolować.

W przypadku, gdy koszty usług niematerialnych poniesione na rzecz podmiotów powiązanych przekroczą kwotę zwolnioną z limitowania, (t.j. 3 mln zł powiększone o 5% podatkowej wartości EBITDA), koniecznym jest wyłączenie z kosztów podatkowych tej nadwyżki. Wiąże się to z wyższym dochodem do opodatkowania, ponieważ nie można ująć wszystkich kosztów usług niematerialnych w kosztach uzyskania przychodu. Konsekwencją tego jest wyższe zobowiązanie podatnika z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Tym samym wzrasta też efektywna stopa opodatkowania danego podmiotu gospodarczego oraz zmniejsza się zysk netto przedsiębiorstwa (po opłaceniu podatku).

Ograniczenie w ujmowaniu kosztów w rachunku podatkowym powoduje także zwiększenie różnicy pomiędzy wynikiem bilansowym a podatkowym, co należy wyjaśnić w informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej. Może to powodować również problemy w ocenie kondycji danego przedsiębiorstwa przez inwestorów nieznających się biegle na przepisach rachunkowych i podatkowych.

PODSUMOWANIE

Refakturowanie kosztów pomiędzy podmiotami z grupy kapitałowej jest zjawiskiem często spotykanym. Współdzielenie kosztów reklamy, marketingu czy usług doradczych przy realizacji wspólnych celów, dążeniu do umocnienia pozycji grupy na rynku, wydaje się być oczywiste i wcale nie musi stanowić o stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, lecz o ekonomicznie racjonalnym działaniu. Wprowadzony 1 stycznia 2018 roku art. 15e ustawy o CIT nałożył na podatników funkcjonujących w strukturach grup kapitałowych wiele nowych obowiązków. Skomplikował i tak niełatwe już przepisy podatkowe.

Rekomendacją dla podmiotów powiązanych w kontekście zminimalizowania ryzyka podatkowego związanego z limitowaniem kosztów usług niematerialnych jest przede wszystkim analiza obowiązujących w grupie kapitałowej umów dotyczących świadczenia usług niematerialnych i współdzielenia kosztów. Jeżeli jest to możliwe, to w przypadku nabywania usług niematerialnych od podmiotów zewnętrznych przez spółkę z grupy, która następnie refakturowuje koszty na drugi podmiot z grupy, należałoby pominąć etap refakturowania i doprowadzić do sytuacji, w której każda ze spółek będzie nabywała usługi bezpośrednio od podmiotu spoza grupy. Wówczas nie byłaby spełniona podstawowa przesłanka art. 15e ustawy o CIT, czyli wystąpienie powiązania między podmiotami – nie byłoby zatem podstawy do limitowania kosztów. Ceny usług niematerialnych mogą okazać się wtedy wyższe (nie będzie już efektu skali), ale być może będzie to korzystniejsze finansowo niż stosowanie limitu, którego efektem jest wyższy podatek dochodowy. Podobne rozwiązanie można przyjąć w odniesieniu do usług niematerialnych świadczonych bezpośrednio przez podmioty powiązane – przedsiębiorstwo może szukać innego dostawcy wśród podmiotów spoza grupy kapitałowej.

Innym sposobem na zmniejszenie skutków limitowania kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych jest wypracowanie wysokiego wyniku EBITDA.

Zwiększyłyby to kwotę wyłączoną z limitowania stanowiącą 3 mln zł + 5% EBITDA. Jest to rozwiązanie bardzo proste w swej istocie, lecz zdecydowanie trudniejsze do osiągnięcia w praktyce gospodarczej.

LITERATURA

- Aluchna, M. (2013). Kooperacja w grupach kapitałowych. W: J. Cygler, M. Aluchna, E. Marciszewska, M.K. Witek-Hajduk, G. Materna, *Kooperacja przedsiębiorstw w dobie globalizacji. Wyzwania strategiczne, uwarunkowania prawne* (s. 159–194). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Gierusz, B., Martyniuk, T. (2016). Pomiar i ujawnianie transakcji między podmiotami powiązаныmi w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4 (11), 78–93. DOI: 10.18559/SOEP.2016.11.6.
- Grzybowski, T. (2018). Opodatkowanie CIT od 1 stycznia 2018 r. – korekty systemowe czy kryzys konstrukcji? (wybrane zagadnienia). *Analizy i Studia CASP*, 1 (5), 25–55.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0111-KDIB1-3.4010.436.2018.1.JKT z dnia 7 listopada 2018 r.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP2-2.4010.455.2018.1.AG z dnia 5 listopada 2018 r.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP2-2.4010.404.2018.2.AM z dnia 26 października 2018 r.
- Jagiello, A. (2019). *Podatnicy mają kłopot z limitem kosztów usług niematerialnych*. Pobrane z: <https://www.rp.pl> (16.08.2019).
- Krifa-Schneider, H., Sattar, A. (2017). *Multination corporations' tax optimization strategies and European Union policies*. Proceedings of the Global Management Conference, France, 6–9.06.2017, s. 208–233.
- Kutera, M. (2017). A model of aggressive tax optimization with the use of royalties. *Journal of Economics and Management*, 30 (4), 85–98. DOI: 10.22367/jem.2017.30.05.
- Mesjasz, C., Szarucki, M. (2017). Synergia i przewidywanie w strategii fuzji i przejęć. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 5 (9), 69–86. DOI: 10.18559/SOEP.2017.9.5.
- Poszwa, M. (2018). Limitowanie kosztów w rachunku wyniku podatkowego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 513, 315–322. DOI: 10.15611/pn.2018.513.29.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z dnia 4.10.2017 r., druk nr 1878.
- Safonova, M.F., Kalinina, I.N., Vasilieva, N.K., Bershitskiy, Y.I., Kiselevich, T.I. (2016). Methodology of Planning Tax Expenses. *International Journal of Economics and Financial Issues, Econjournals*, 6 (4), 1550–1559.
- Sikacz, H. (2011). *Ocena sytuacji finansowej operacyjnych grup kapitałowych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Szewc-Rogalska, A. (2006). Grupy kapitałowe w gospodarce polskiej. *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, 9, 653–659.
- Toborek-Mazur, J. (2010). *Holding jako podmiot rachunkowości*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ustawa z dnia 12 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.
- Witczak, I. (2017). Dylematy podatkowego wyniku finansowego w spółce kapitałowej. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 341, 365–376.

Sharing costs of intangible services in related companies – tax restrictions

SUMMARY

On January 1, 2018, the Act on Corporate Income Tax introduced a provision restricting the possibility of recognizing as tax costs the costs of some intangible services incurred to related entities. As a result, related companies cannot consider some of the costs incurred as a tax cost and thus pay a higher income tax. The purpose of the publication is to discuss the tax restriction in the form of limiting the costs of intangible services incurred for related entities, to present the reasons and effects of introducing this regulation and to create recommendations for related entities to whom this limitation applies. The method of analyzing tax regulations and tax interpretations as well as publications on the discussed issue were used, as well as the author's professional experience. The final conclusions include examples of actions recommended in the face of the studied problem, including analysis of agreements in force between related entities and acquisition of intangible services from unrelated entities.

KEYWORDS

corporate income tax (CIT), tax costs, related entities, intangible services

Translated by Katarzyna Goyke