



NEWSLETTER

01/2018

Na co zwrócić uwagę wypełniając formularz CIT-TP? Czy organom skarbowym będzie trudniej odmówić podatnikom prawa do podatku naliczonego wobec uczciwie działających podmiotów? Co wynika z wydanej przez Dyrektora KIS interpretacji indywidualnej w zakresie wypłaty środków w ramach gwarancji czynszowej? Jakie nowości przynosi kolejny, poprawiony, projekt Ustawy o wspieraniu nowych inwestycji? Zapraszamy do lektury Newslettera KR Group!

W numerze:

- CIT-TP.
- Nadużycie prawa do podatku naliczonego musi zostać odpowiednio przez organ udowodnione.
- Wpłata środków w ramach gwarancji czynszowej a VAT.
- Wspieranie nowych inwestycji.

What to look for when completing the CIT-TP form? Will be harder for the tax authorities to refuse legitimate entities the right to input tax? What follows from individual ruling issued by the Head of the NRI on payments made under rent a guarantee? What new brings us another amended draft bill on supporting new investments? Learn more from the KR Group Newsletter!

In this edition:

- CIT-TP.
- Authorities to properly prove the abuse of the right to input tax.
- Payments under rent guarantee and the issue of VAT.
- New developments on support for new investments.

ZASTRZEŻENIA PRAWNE

KR Group zastrzega, że niniejszy Newsletter nie może zostać uznany za usługę doradztwa podatkowego lub prawnego.

DISCLAIMER

This Newsletter shall not constitute tax or legal advice.

CIT-TP

Podatnicy zobligowani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, których przychody lub koszty przekroczą w roku podatkowym 2017 równowartość 10 000 000 EUR, razem z deklaracją podatkową CIT-8 po raz pierwszy zostaną zobowiązani do złożenia uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi (CIT-TP).

Wzór takiego sprawozdania stanowi załącznik do rozporządzenia ministra rozwoju i finansów z 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1190). Sprawozdanie otrzymało postać formularza, którego uzupełnienie polega głównie na zakreśleniu odpowiednich pozycji. Finalna wersja formularza jest wynikiem uwzględnienia wielu uwag zgłaszanych w trakcie konsultacji publicznych w listopadzie 2016 r. W stosunku do poprzedniego projektu, formularz został znacząco skrócony oraz uproszczony w zakresie danych przedstawianych organom podatkowym. Z uwagi na brak precyzyjnych kryteriów w zakresie niektórych pozycji, uzupełnienie formularza CIT-TP może jednak wciąż sprawiać podatnikom trudności.

Jedną z takich kwestii może być ustalenie profilu funkcjonalnego przedsiębiorcy, który należy wskazać w części D formularza. Profil ten powinien wyznaczać pozycję podmiotu w danej grupie. Oznacza to, że podmiot o największym ryzyku powinien uzyskać istotną część przychodu, podczas gdy podmiot ponoszący niskie ryzyko powinien uzyskać raczej niewielki, stabilny poziom przychodów. Wśród profili funkcjonalnych możemy wskazać na przykład komisanta, producenta o rozbudowanych funkcjach i ryzyku czy dystrybutora o ograniczonym ryzyku. Ustawodawca nie wskazuje jednak cech charakterystycznych wyróżnionych profili, które stanowiłyby wskazówkę dla podatnika. Przyporządkowanie podmiotu do określonej grupy

CIT-TP

Taxpayers whose revenue or costs have exceeded the equivalent of EUR10m will be obliged to submit a simplified statement of transactions with related entities (CIT-TP) along with the CIT-8 tax return.

A template of such statement supplements the ordinance of the Minister of Finance and Development on the specification of the template for the simplified statement of corporate income tax, dated 8 June 2017 (Journal of Laws of 2017, item 1190). The statement has been prepared as a form which in most cases can be completed by circling its relevant items. The final version of the form takes account of many objections voiced during the process of public consultations. When compared with its earlier draft, the form has been subject to a significant abridgement and simplification with regards to the data that is to be submitted to the tax authorities. Nevertheless, as some of the items of the form lack specific criteria to be relied on, completing the document can still prove to be quite a challenge for taxpayers.

Determining the functional profile of an entrepreneur can be considered to be one of the most problematic issues. The profile is to be indicated in part D of the form, and should serve to define an entity's position within a given group. This means that the entity bearing the highest risk should generate a material part of revenue while low-risk entities should demonstrate a relatively insignificant but stable level of revenue. Functional profiles include among others: commissionaires, full-fledged manufacturers, and limited-risk distributors. The legislators, however, have not indicated the typical features of the profiles that could be of assistance to taxpayers. Assigning an entity to its appropriate group requires specialist transfer pricing knowledge.

Below you will find the typical features of the most problematic functional profiles, i.e. typical of

wymaga od niego specjalistycznej wiedzy z zakresu cen transferowych.

Poniżej wskazane zostaną cechy charakterystyczne profili funkcjonalnych, które mogą sprawić podatnikom najwięcej trudności, a więc w stosunku do prowadzących działalność produkcyjną dystrybucyjną oraz produkcyjną.

W zależności od zakresu realizowanych funkcji oraz ponoszonych ryzyk, wyróżnia się trzy typy dystrybutorów:

1. **Dystrybutor o rozbudowanych funkcjach i ryzykach** jest podmiotem działającym we własnym imieniu i na własny rachunek, a także posiada tytuł własności do sprzedawanych towarów. Ponosi on największą odpowiedzialność związaną z działalnością dystrybucyjną. Do jego zadań należy nabywanie towarów, określanie cen ich sprzedaży, zaangażowanie w działalność marketingową i promocyjną, utrzymywanie własnej sieci dystrybucyjnej i stanów magazynowych. Wynagrodzenie tego podmiotu zależy od warunków rynkowych i popytu na sprzedawane towary. Ponosi on więc największe ryzyko rynkowe, nie mając gwarancji sprzedaży oferowanych towarów i osiągnięcia zysku. Z drugiej strony, ryzyko to związane jest jednocześnie z możliwością uzyskania znaczących zysków w przypadku dobrej koniunktury.
2. **Dystrybutor o ograniczonym ryzyku**, podobnie jak „pełny” dystrybutor”, sprzedaje towary we własnym imieniu i na własny rachunek ale podlega wytycznym zlecniodawcy. Jego działalność wiąże się z mniejszym zakresem odpowiedzialności i ryzykiem. Podmiot ten zamawia towary przede wszystkim na określone zamówienie klienta, a to z kolei zmniejsza ryzyko rynkowe. Nie ponosi on ryzyka nabycia towarów na które nie ma wskazanych nabywców co implikuje również mniejsze koszty magazynowania lub ich brak. Jego zadania polegają na nabyciu towarów i kontroli jakości, sprzedaży, kontaktach z pozyskiwanymi klientami czy wsparciem technicznym. Najczęściej są oni

entities conducting production and distribution activities.

Depending on the functions they perform and the risks they assume, distributors can be categorized into three types:

1. **A full-fledged distributor (multiple-function distributors assuming various risks)** is an entity acting its own name and on its own account, holding a title to the goods sold. The entity assumes the highest responsibility related to distribution activities. Its tasks include acquiring goods, determining their sale price, marketing and promotional activities, maintaining its own distribution network and inventory levels. Therefore, the entity bears the highest market risk, while having no guarantee of selling the offered goods and thus generating a profit. On the other hand, the risk can be offset by potentially material profits during periods of prosperity.
2. **A limited risk distributor**, similarly to fully fledged ones, sells goods in its own name an on its own account but is subject to the principal's guidelines. Its activities entail lower risk and a limited scope of responsibilities. The entity mostly orders goods following a client's specific request, which results in a reduced market risk. The entity does not assume the risk of acquiring goods which do not have specific buyers, which implies lower costs of warehousing or lack of thereof. Its tasks involve acquiring goods, quality control, sales, contacting the clients and technical support. Typically such distributors are compensated in the form of resale price margin which ensures that the costs of running their businesses are covered, and stable profits reflecting the functions performed and assumed risks are made.
3. **A Commissionaire** is an entity conducting distribution activities in its own name but on the account of the principal. It does not hold a title to the goods sold. The distribution

wynagradzani w postaci marży odsprzedaży zapewniającej pokrycie kosztów działalności i osiągnięcie stabilnego zysku odzwierciedlającego pełnione funkcje i ponoszone ryzyka.

3. **Komisant** jest podmiotem prowadzącym dystrybucję we własnym imieniu, ale na rachunek zleceniodawcy. Nie posiada on tytułu prawnego do sprzedawanych towarów. Działalność dystrybucyjna tego podmiotu związana jest z pełnieniem funkcji i ponoszeniem ryzyka w najmniejszym zakresie. Do jego zadań należy pozyskiwanie i utrzymywanie kontaktów z klientami, negocjowanie w zakresie warunków dostaw oraz reprezentacji. Komisant otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji, co do zasady uzależnionej od wysokości obrotu. Wynagrodzenie to kształtuje się na poziomie, który wystarcza na pokrycie kosztów prowadzonej działalności oraz zapewnienie niskiego, stabilnego zysku.

W zależności od zakresu realizowanych funkcji oraz ponoszonych ryzyk, wyróżnia się również trzy typy producentów:

1. **Producent o rozbudowanych funkcjach i ryzykach** odpowiada za całość procesu produkcyjnego angażując oprócz aktywów materialnych, także wartości niematerialne i prawne – patenty, wzory przemysłowe, know-how, znaki towarowe. Może on podejmować aktywność badawczo-rozwojową, a także zajmować się sprzedażą oraz dystrybucją towarów, marketingiem oraz promocją. Podmiot ten ponosi pełne ryzyko rynkowe, magazynowe, kredytowe czy gwarancyjne. Z uwagi na szeroki zakres ryzyka ten typ producenta narażony jest na ponoszenie strat.
2. **Producent o ograniczonym ryzyku** świadczy usługi produkcyjne na podstawie zlecenia, samodzielnie kupuje oraz magazynuje surowce potrzebne do produkcji oraz posiada do nich tytuł własności. Z chwilą sprzedaży następuje przeniesienie prawa własności produktu. Podmiot ten nie posiada natomiast praw w zakresie wartości niematerialnych. Angażowane przez niego aktywa to maszyny, narzędzia, linia produkcyjna

activities of the entity involves performing the narrowest scope of functions and assuming fewest risk. Some of its tasks are: acquiring new clients and maintaining relations with them, negotiating the terms of deliveries and representation. A Commissionaire is compensated by means of a commission which is as a rule contingent on the turnover. The remuneration is sufficient to cover the costs of the conducted activities, and to ensure a low, stable profit.

Depending on the functions they perform and the risks they assume, manufacturers can be also categorized into three types:

1. **A full-fledged manufacturer (multiple-function manufacturer assuming various risks)** is responsible for the entire production process including tangible assets as well as intangibles such as patents, industrial designs, know-how, and trademarks. It can undertake research and development activities and deal with the sale and distribution of goods, as well as marketing and promotional activities. It assumes full market, excess and obsolescence, credit, and guarantee risks. Considering its exposure to a broad range of risks, an entity of the type is likely to sustain losses.
2. **Limited risk manufacturer** provides manufacturing services pursuant to an order. It buys and stores the necessary resources independently and holds the ownership title to them. The ownership is transferred upon selling the goods. However, it does not hold ownership titles to intangibles. Assets used by the entity include: machines, tools, production lines and employees. This type of manufacturer derives remuneration that covers the costs of conducting business activities and ensures a stable profit.
3. **A contract manufacturer** is an entity that assumes the narrowest scope of responsibilities. It performs services using materials provided by the principal. In the

oraz kadra pracowników. Ten typ producenta ten uzyskuje wynagrodzenie, które pokrywa koszty działalności i zapewnia stabilny zysk.

3. **Producent prosty** jest podmiotem o najmniejszym zakresie odpowiedzialności, wykonującym usługę na materiale powierzonym przez zleceniodawcę. W procesie produkcyjnym pozostaje on zarówno właścicielem prawnym materiałów jak i wytworzonych towarów. Producent prosty odpowiada za wytworzenie produktu o określonej jakości w ustalonej ilości i terminie. Z kolei zleceniodawca zobowiązuje się do odbioru produktu oraz ponosi ryzyko jego zbycia. Producent wykonujący usługę produkcyjną nie pełni poza produkcją żadnych istotnych funkcji i ryzyk. Podmiot ten uzyskuje wynagrodzenie, które podobnie jak w przypadku producenta o ograniczonym ryzyku, pokrywa koszty działalności i zapewnia stabilny, niewysoki zysk.

Warto podkreślić, że ustalenie właściwego profilu funkcjonalnego jest ważnym elementem formularza, ponieważ będzie wpływać na wybór metody ustalania cen transakcyjnych. Biorąc pod uwagę informacje, jakie mają zostać przedstawione w sprawozdaniu, formularz CIT-TP traktować należy jako narzędzie pozwalające organom na typowanie podmiotów, które powinny zostać objęte kontrolą podatkową. Niespójność wskazanego profilu funkcjonalnego z danymi zawartymi w dokumentacji podatkowej, może wpłynąć na wytypowanie danego podmiotu do kontroli. Ze względu na powyższe, warto dobrze przygotować się do jego poprawnego określenia.

production process it remains the legal owner of both the materials as well as the goods produced. A contract manufacturer is responsible for producing goods of specific quantity and quality at a predetermined time. The principal, on the other hand, undertakes to receive the goods and assumes the risk of selling them. The manufacturer does not perform any other material functions, except for the production service and does not bear any material risks. The entity receives compensation, that similarly to a limited risk manufacturer, that covers the costs of conducting business activities and ensures a stable profit.

It is important to emphasize that selecting the right functional profile is an important part of form-filling process, as it will influence the choice of a transfer pricing method. Considering the information that is to be disclosed in the statement, the CIT-TP form should be regarded as an instrument that will enable tax authorities to target entities that should be subject to tax inspections. If a functional profile proves to be at odds with the data contained in the tax documentation, the likelihood of coming under the authorities' scrutiny increases. Considering the above, it is advisable to give a lot of thought to properly determining one's functional profile.



Anna Skórska, Assistant Tax Specialist, KR Group

Question for the author?

Write to a.skorska@krgroup.pl



NADUŻYCIE PRAWA DO PODATKU NALICZONEGO MUSI ZOSTAĆ ODPOWIEDNIO PRZEZ ORGAN UDOWODNIONE

W dniu 18 grudnia 2017 r. zapadł ważny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt I FSK 352/16) uchylający korzystny dla fiskusa wyrok I instancji. Obecnie czekamy jeszcze na pisemne uzasadnienie wyroku. Poniższa informacja oparta jest na doniesieniach medialnych oraz na uzasadnieniu do wyroku I instancji (sygn. akt III SA/Wa 3663/14 z 1 października 2015 r.).

Zgodnie z linią orzecniczą, odmowa prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego może mieć miejsce w przypadku gdy skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem bądź nadużyciem (wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367-96 Kefalas i in., z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 H. Fini, oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc). Zwłaszcza ten ostatni wyrok przyjmowany jest jako szczególnie ważny w rozwoju koncepcji nadużycia prawa. Zasadą bowiem nadrzędną wyrażoną w dyrektywach, jest zadana neutralności VAT, interpretowana jako prawo podatnika do uwzględnienia podatku naliczonego, o ile podatek ten wynika z transakcji zawartych dla działalności opodatkowanej. Odmowa podstawowego prawa podatnika może następować tylko i wyłącznie w uzasadnionych przypadkach. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej potwierdza, iż odmowa taka mogła następować w przypadkach, gdy podatnik wiedział bądź też mógł wiedzieć, że bierze udział w działaniach o charakterze przestępczym. Organy podatkowe danego państwa członkowskiego powinny zaś dołożyć wszelkich starań w celu ewentualnego udowodnienia świadomego działania po stronie podatnika, mającego na celu nadużycie prawa.

AUTHORITIES TO PROPERLY PROVE THE ABUSE OF THE RIGHT TO INPUT TAX

On 18 December 2017 the Supreme Administrative Court passed an important judgement which revoked the first instance ruling that was favorable to the tax authorities (Case File no. I FSK 352/16). A written statement of reasons for the judgment is still to be published. The information below is based on media reports and the rationale behind the first instance judgement (Case File no. III SA/Wa 3663/14 dated 1 October 2015).

Pursuant to the established jurisprudence, a taxpayer can be denied the right to deduct input tax only if exercising such right would entail a crime or some form of abuse (judgments dated 12 May 1998, in case C-367-96, Kefalas and Others, 23 March 2000 in case C-373/97 Diamantis, and of 3 March 2005 in case C-32/03 H. Fini, and 21 February 2006 in case C-255/02 Halifax plc). The last of these judgments is considered to be of particular importance in the development of the notion of the abuse of the law. Pursuant to the relevant directives the principle of VAT neutrality is superordinate, and should be understood as the taxpayers' right to have input tax accounted for, provided that the tax arises on transactions performed under the scope of activities subject to taxation. Taxpayers can be denied their basic right only in duly substantiated cases. The established case-law of the European Court of Justice proves that such refusal could take place when a taxpayer knew or could have known that he participated in criminal activities. Tax authorities of a given state, on the other hand, should make every effort to prove that the taxpayer has deliberately acted in order to abuse the law.

Although the judgment of the Voivodship Administrative Court dated 23 February 2016 was detrimental to taxpayers, the statement of reasons

Przytoczyć tu można, aczkolwiek niekorzystny dla podatnika, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lutego 2016 r. (sygn. akt. III SA/Wa 1014/15) w uzasadnieniu podkreślono wyjątkowość zarzutu nadużycia prawa: „Obiektywna analiza zakazu nadużycia musi pozostawać w równowadze z zasadą pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, które również tworzą część wspólnotowego systemu prawnego i w świetle których winno się dokonywać wykładni przepisów szóstej dyrektywy (dyrektywy 112). Z zasad tych wynika, że podatnicy mają prawo z góry znać swoją sytuację podatkową i w tym celu polegać na samym brzmieniu przepisów dotyczących VAT (wyroki TS: w sprawie Gemeente Leusden, pkt 57, 58, 65 i 69; z dnia 4 lipca 2000 r. sprawa C-381/97, Belgocodex, pkt 26, wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. sprawa C-396/98 Schlobstrabe, pkt 44; z dnia 11 lipca 2002 r. sprawa C-62/00, Marks & Spencer, pkt 44; z dnia 22 lutego 1989 r. w połączonych sprawach 92/87 i 93/87 Komisja przeciwko Francji i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 22. Jednocześnie dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywy 112) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów oraz z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Zauważyć należy, że oba wymienione powyżej elementy muszą być spełnione łącznie aby można było mówić o nadużyciu prawa w systemie VAT.” W wyroku tym rację przyznano organom skarbowym merytorycznie jednak uzasadniając konieczność udowodnienia celowego działania podatnika, mającego głównie polegać na uzyskaniu korzyści podatkowych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2017 r., nie posiada niestety jeszcze uzasadnienia. Sprawa, której dotyczy jest niezwykle ciekawa. Dotyczyła prawidłowości rozliczania

accompanying it underscores the special nature of being charged with abusing the law. *“The objective analysis of forbidding the abuse must be balanced against the principles of the protection of legitimate expectations and of legal certainty, which are also parts of the community legal system and which should be taken into account when interpreting the provisions of the sixth directive (directive 112). The principles give taxpayers the right to know their tax situation in advance and for that purpose they are entitled to rely on the phrasing of the VAT regulations alone (judgments of the ECJ in the cases of Gemeente Leusden, items 57, 58, 65 and 69; dated 4 July 2000 /C-381/97/, Belgocodex, item 26, dated 8 June 2000 / C-396/98/, Schlobstrabe, item 44; dated 11 July 2002 / C-62/00/, Marks & Spencer, item 44; dated 22 February 1989 r. /joint cases 92/87 and 93/87 The Commission vs. France and United Kingdom/, item 22. At the same time, in order to validate the occurrence of abuse, given transactions, despite meeting formal requirements stipulated in the provisions of the sixth directive /currently directive 112/ and national legislation implementing the directive, must result in obtaining a tax benefit, granting which would contravene the purpose of the regulations and the entirety of the objective circumstances should prove that the primary objective of conducting such transactions is obtaining a tax benefit. It is important to note that both of the abovementioned criteria must be met simultaneously in order for the occurrence of the abuse of the law to be identified within the VAT system.”* Although the judgment was in line with the tax authority’s position, its substance made it clear that the deliberate actions leading to obtaining a tax benefit must be proven.

The Supreme Administrative Court’s judgement of 18 December 2017 has no written statement of reasons yet. The case it referred to was particularly interesting and pertained to the validity of accounts settled by entities acting jointly to perform orders on behalf of the Ministry of national Education. In their rationale behind the

podmiotów działających w ramach wspólnego działania, polegającego na wykonaniu zlecenia na rzecz Ministerstwa Edukacji Narodowej. W uzasadnieniu wyroku I instancji, szczególną uwagę skład orzekający poświęcił na zbadanie prawidłowości działania organów skarbowych, wskazując, iż nie doszło do złamania zasad postępowania wyrażonych w Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym sąd I instancji orzekł na korzyść fiskusa.

Stanowiska tego nie potwierdził jednak skład orzekający II instancji, wskazując na niewystarczające udowodnienie celowego nadużycia prawa przez podatnika. Bardzo prawdopodobne, że NSA podkreśli w niniejszej sprawie, iż działania podatników nie miały głównie na celu osiągnięcia wyłącznie korzyści podatkowych. Jeżeli tak będzie w istocie, to może to być dobra wiadomość dla podmiotów prowadzących działalność w Polsce. Organom skarbowym będzie zdecydowanie trudniej odmówić podatnikom prawa do podatku naliczonego wobec uczciwie działających podmiotów.

first instance ruling, the adjudicating panel paid particular attention to inspecting the legitimacy of tax authority's actions, pointing to the fact that the statutory rules of conduct under the Tax Ordinance Law had not been abused. Considering the above, the first instance court ruled in favor of the fiscal authority.

The adjudicating panel of the second instance, however, took issue with the ruling, indicating that the fact that the taxpayer had deliberately abused the law had not been proven sufficiently. It is more than likely that the SAC will underscore the fact that taxpayers' actions were not only intended to produce a tax benefit. If that turns out to be true, it might spell good news for entities conducting business in Poland as tax authorities will find it much harder to refuse legitimate entities the right to input tax.



Ryszard Grzelczak, tax adviser no. 12670, KR Group

Question for the author?

Write to r.grzelczak@krgroup.pl



WYPŁATA ŚRODKÓW W RAMACH GWARANCJI CZYNSZOWEJ A VAT

29 grudnia 2017 r. została wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) interpretacja indywidualna (0114-KDIP1-3.4012.372.2017.2.MT) w zakresie wypłaty środków w ramach udzielonej gwarancji na uzyskanie określonego przychodu operacyjnego przez właściciela nieruchomości, w której organ orzekł, że ta transakcja nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

W opisie stanu faktycznego właściciel nieruchomości (dalej: Wnioskodawca) wskazał, że zawarł z byłym udziałowcem warunkową umowę gwarancji czynszowej zobowiązującą byłego udziałowca do zapłaty kwot pieniężnych w przypadku wygaśnięcia umowy najmu zawartej przez Wnioskodawcę i brakiem możliwości ponownego wynajęcia tej powierzchni nieruchomości. Wysokość kwoty pieniężnej została skalkulowana w oparciu o opłaty czynszowe i eksploatacyjne (dalej: opłaty) związane z niewynajętymi powierzchniami w nieruchomości. Przy czym opłaty czynszowe będą podlegać corocznej indeksacji, a opłaty eksploatacyjne rozliczeniu po zakończeniu każdego roku kalendarzowego. Ponadto opłaty te będą należne właścicielowi nieruchomości do czasu znalezienia najemców na niewynajętą część powierzchni nieruchomości.

Dodatkowo w ramach umowy gwarancji czynszowej były udziałowiec jest uprawniony do proponowania nowych najemców, których profil został określony w tej umowie. W przypadku finalizacji transakcji przez nowego najemcę i właściciela nieruchomości, były udziałowiec zostanie zwolniony z opłat czynszowych i eksploatacyjnych związanych z nowo wynajętą powierzchnią.

We wniosku Wnioskodawca zadał pytanie, czy opłaty, które będą wypłacane na jego rzecz przez byłego udziałowca będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

Dyrektor KIS w wydanej interpretacji indywidualnej zgodził się ze stanowiskiem właściciela nieruchomości, że wypłata opłat nie będzie podlegała opodat-

PAYMENTS UNDER RENT GUARANTEE AND THE ISSUE OF VAT

On 29 December 2017 the Head of the National Revenue Information (hereinafter: NRI) issued an individual ruling on payments made under a guarantee for a property owner to generate a predetermined amount of operating income (0114-KDIP1-3.4012.372.2017.2.MT). In the ruling the authority deemed such transactions not to be subject to VAT.

In the description of the factual state of affairs the property owner (hereinafter: the Petitioner) indicated that he had concluded a contingent rent guarantee agreement with a former shareholder. Pursuant to the contract, the former shareholder undertook to pay a sum of money should a lease agreement entered into by the Petitioner expire and the relevant part of the property prove impossible to lease again. The amount to be paid was calculated on the basis of rental and maintenance fees relating to the parts of the property leased (hereinafter: Fees). The rental fees were to be annually indexed while maintenance fees were to be settled following the end of each calendar year. In addition, the fees were to be duly owed to the property owner until finding tenants for the part of the property that had not been let.

Furthermore, as provided by the rental guarantee agreement, the former shareholder was entitled to suggest new tenants whose profile was stipulated in the contract. Should a new tenant and the property owner finalize a transaction, the former shareholder was to be exempt from rental and maintenance fees relating to the newly-leased parts of the property.

The Petitioner enquired whether the Fees that were to be paid to him by the former shareholder would be subject to VAT.

In his individual ruling, The Head of the NRI concurred with the position taken by the property owner, according to which payment of the Fees

kowaniu podatkiem VAT, gdyż nie jest ona w rzeczywistości wynagrodzeniem za jakąkolwiek usługę świadczoną przez Wnioskodawcę (brak zobowiązania do wykonania jakiegokolwiek usługi, bądź do powstrzymania się od dokonania określonych czynności lub do tolerowania określonych czynności lub sytuacji) lecz ma charakter gwarancyjny (rekompensacyjny).

Omawiana interpretacja indywidualna wpisuje się w dotychczasowe orzecznictwo w tym zakresie (IPPP3/443-431/14-2/IG z 2014 r., 1462-IPPP3.4512.838.2016.1.JŻ z 2016 r., 0114- KDIP1 - 1.4012.92.2017.1.RR z 2017 r.).

Przy czym należy zwrócić uwagę, że umowa gwarancji czynszowej może być zawarta z tym samym skutkiem prawno-podatkowym również pomiędzy podmiotami zawierającymi transakcje kupna-sprzedaży nieruchomości. Głównym celem podpisywania umów zawierających takie postanowienia jest zazwyczaj pokrycia ubytku przychodów po stronie kupującego spowodowanych nie w pełni wynajętą powierzchnią nieruchomości, okresami beczynszowymi lub okresami obniżonego czynszu występującymi na dzień podpisania umowy przeniesienia własności nieruchomości.

W świetle uzasadnienia wydanej interpretacji indywidualnej, wypłaty środków w ramach zawartych umów gwarancji czynszowej nie są klasyfikowane jako świadczenia usług na gruncie ustawy VAT ponieważ nie stanowią wynagrodzenia za jakąkolwiek usługę świadczoną przez właściciela nieruchomości na rzecz wypłacającego, a mają one jedynie na celu zrekompensowanie właścicielowi nieruchomości nieotrzymanych płatności przypadających na niewynajęte powierzchnie.

was not subject to VAT as it was not a form of remuneration for any kind of service provided by the Petitioner (absence of obligation to perform a service or to refrain from performing certain activities or to tolerate certain activities or situations). Instead it was a form of indemnification (compensatory in nature).

The individual ruling in question seems to be in line with the established jurisprudence on the issue (IPPP3/443-431/14-2/IG of 2014, 1462-IPPP3.4512.838.2016.1.JŻ of 2016, 0114- KDIP1 - 1.4012.92.2017.1.RR of 2017).

It is also worth noting that that a rental guarantee agreement can be concluded between entities performing purchase and sale transactions related to properties with the same legal and tax consequences. The primary purpose of concluding agreements containing such provisions is usually to compensate for the Buyers' shortfall in income which has arisen due to unleased spaces, rent-free periods or periods of reduced rent applicable as of the day of executing an ownership transfer agreement.

In light of the rationale behind the ruling, payments made under rental guarantee agreements are not classified as provision of services according to the VAT ACT, as they are not a form of remuneration for any service performed for the payer by the property owner. The payments are only to indemnify the property owner for uncollected payments for unleased spaces.



Monika Smaga, senior tax specialist, KR Group

Question for the author?

Write to m.smaga@krgroup.pl



WSPIERANIE NOWYCH INWESTYCJI

Kolejny, poprawiony, projekt Ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, uzupełniony projektami rozporządzeń wykonawczych, potwierdza zasadniczy kierunek zmian przyjęty przez resort finansów i gospodarki. Pomimo wyraźnego opóźnienia działań legislacyjnych, przygotowany przez Ministerstwo na 2018 rok „pakiet” zmian uzupełniony będzie o instrument, który może stać się znaczącym elementem wsparcia dla przedsiębiorców i zachętą do podejmowania działań inwestycyjnych.

Projekt rozporządzenia wykonawczego „w sprawie pomocy publicznej, udzielanej przedsiębiorcom na obszarach” wskazuje zakres działalności gospodarczej, który nie może być objęty decyzją o wsparciu. Inwestycja musi spełniać warunki zgodności ze średniookresową strategią rozwoju, o której mowa w ustawie z 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju określone jako kryteria „jakościowe”. Spełnienie tych warunków ustala się na podstawie „Kryteriów oceny projektów inwestycyjnych” stanowiących załącznik nr 1 do rozporządzenia.

Przedsiębiorca ubiegający się o wsparcie nowej inwestycji będzie musiał także spełniać określone w rozporządzeniu kryteria „ilościowe” uzależnione od:

- procentowego stosunku przeciętnej stopy bezrobocia w powiecie do przeciętnej stopy bezrobocia w kraju oraz
- zobowiązania się przez przedsiębiorcę do poniesienia kosztów kwalifikowanych inwestycji w minimalnej wysokości.

Przykładowo, dla powiatów, w których stopa bezrobocia jest wyższa od 60% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju (lecz nie wyższa niż przeciętna stopa bezrobocia w kraju) przedsiębiorca będzie musiał zobowiązać się do poniesienia kosztów kwalifikowanych w wysokości co najmniej 80 mln. zł. Odpowiednio, w powiatach o wyższych wskaźni-

NEW DEVELOPMENTS ON SUPPORT FOR NEW INVESTMENTS

Another amended draft bill on supporting new investments, supplemented with draft implementing regulations confirms the general direction in which the changes pursued by the Ministry of Finance and Economy are going. Despite a considerable delay in legislative works, the “package” of changes which the Ministry prepared for 2018 will feature an additional vehicle which can become a meaningful form of support for entrepreneurs and an incentive to carry out investment activities.

A draft of the implementing regulation on “state aid provided to entrepreneurs in areas” sets out the scope of economic activities which can be made subject to the decision to grant aid. The investment must conform to the requirements of the mid-term development strategy as provided by the Act of 6 December 2006 on the principles of conducting the policy of development, defined as “qualitative” criteria. Conformity with the requirements is evaluated based on the “Assessment Criteria for Investment Projects” (Appendix 1 to the implementing regulation).

Entrepreneurs applying for state aid for their investments will also have to comply with the “quantitative” criteria stipulated in the implementing regulation. These are dependent on:

- the percentage ratio of the average unemployment rate in the district (powiat) to the average unemployment rate in the country
- the entrepreneur undertaking to incur a minimum amount of eligible costs.

For example, in the case of districts which are characterized by unemployment rates in excess of 60% of the average countrywide unemployment rate (but not higher than the average countrywide unemployment rate) entrepreneurs will be required to undertake to incur eligible costs amounting to at least PLN80m. In districts with higher

kach bezrobocia, wysokość kwoty kosztów kwalifikowanych będzie mała, np. dla wskaźnika powyżej 250% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju jest to co najmniej 10 mln. zł. kosztów kwalifikowanych.

W przypadku inwestycji w zakresie *nowoczesnych usług dla biznesu* (kryteria określono w załączniku nr 1 do rozporządzenia), ponoszonych przez mikro, małych i średnich przedsiębiorców, szczegółowe warunki dotyczące wysokości kosztów kwalifikowanych inwestycji będą obniżone odpowiednio: dla mikro przedsiębiorców o 98%, dla małych przedsiębiorców o 95% zaś dla średnich przedsiębiorców o 80%.

W rezultacie dla powiatu, w którym stopa bezrobocia będzie wyższa od przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 130% średniej krajowej, przedsiębiorca będzie zobowiązany do poniesienia kosztów kwalifikowanych inwestycji w wysokości co najmniej **60 mln. zł.** W przypadku inwestycji w zakresie nowoczesnych usług dla biznesu wysokość kosztów kwalifikowanych inwestycji będzie obniżona odpowiednio: dla mikro przedsiębiorców do 1.2 mln. zł. dla małych przedsiębiorców do 3 mln. zł. zaś dla średnich przedsiębiorców do 12 mln. zł.

Pomoc publiczna udzielana przedsiębiorcy w formie zwolnień podatkowych stanowi regionalną pomoc inwestycyjną z tytułu kosztów nowej inwestycji, której maksymalna wielkość jest liczona jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i poniesionych kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą, nie więcej niż koszty kwalifikowane określone w decyzji o wsparciu lub tworzenia nowych miejsc pracy, której wielkość jest liczona jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników.

Warunkiem udzielenia pomocy z tytułu nowej inwestycji jest udział środków własnych przedsiębiorcy rozumianych jako środki, które nie zostały uzyskane w ramach udzielonej mu pomocy, wynoszących co najmniej 25% całkowitych kosztów kwalifikowanych inwestycji. Za wydatki kwalifiku-

unemployment rates the amount of eligible costs will drop accordingly, e.g. a rate in excess of 250% of average countrywide unemployment rate will require eligible costs of at least PLN10m.

When it comes to investments in the field of *modern business services* (relevant criteria stipulated in Appendix 1 to the implementing regulation) made by micro, small, and mid-sized entrepreneurs, the specific requirements relating to the amount of eligible costs of investments will be reduced by 98, 95 and 80% respectively.

Consequently, in the case of districts where the unemployment rate is higher than the average unemployment rate in the country, but not higher than 130% of the average countrywide unemployment rate, entrepreneurs will be required to incur eligible costs in the amount of at least **PLN60m.** However, investments in modern business services will entail reduced amounts of eligible costs which will stand at PLN1.2m for micro entrepreneurs, PLN3m for small entrepreneurs, and PLN12m for mid-sized ones.

State aid granted to entrepreneurs in the form of tax exemptions constitutes regional investment support for the costs of new investments whose maximum size is calculated by multiplying the maximum aid intensity for a given area by the investment costs incurred that are eligible for being subject to aid, not higher than the eligible costs set out in the decision to support or create new workplaces whose size is calculated by multiplying the maximum aid intensity for a given area by two-year labor costs for newly hired employees.

Granting state aid for a new investment is contingent on entrepreneurs' share of own funds, construed as funds that have not been obtained as parts of the aid granted, amounting to at least 25% of the total eligible cost of an investment. Expenses that can be made subject to support for new investments are deemed to comprise investments costs reduced by input VAT and

jące się do objęcia pomocą na nowe inwestycje uznaje się koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów.

Warunkiem korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego jest: utrzymanie własności składników majątku, z którymi były związane wydatki inwestycyjne – przez okres 5 lat od dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców przez okres 3 lat, przy czym nie wyklucza się wymiany przestarzałych instalacji lub sprzętu w związku z szybkim rozwojem technologicznym a także utrzymanie inwestycji w regionie, w którym udzielono pomocy, przez okres nie krótszy niż 5 lat od momentu, gdy cała inwestycja zostanie zakończona, a w przypadku mikro, małych i średnich przedsiębiorców – przez okres nie krótszy niż 3 lata.

excise tax if the right to deduct them stems from separate provisions of the law.

In order to obtain income tax exemption entrepreneurs must meet a number of conditions. First of all, the ownership of assets to which the investment costs were related must be maintained for the period of five years from the day they were entered into the register of fixed assets and intangibles, within the meaning of the provisions on income tax. When it comes to small and mid-sized entrepreneurs the period amounts to 3 years, but considering the fast pace of technological progress replacing obsolete installations and equipment is not disallowed. What is more, the investment is to remain in the region in which aid was granted for a minimum of five years from the moment when the entire investment is completed. In the case of micro, small and mid-sized entrepreneurs the minimum period amounts to three years.



Hubert Hajdukiewicz, tax specialist, KR Group

Question for the author?

Write to h.hajdukiewicz@krgroup.pl



ABOUT KR GROUP

KR Group was established in Poland in 2000. Over the years the company has built a considerable position on the highly competitive market of accounting, tax, audit, payroll and HR services. KR Group applies an excellent understanding of business realities to its core services, thus attracting the most renowned companies among its portfolio of clients. In 2016 KR Group made a strategic decision to increase its regional presence by establishing branches in Romania, Hungary and the Czech Republic.

18

years of operation on Polish market

4

countries in the CEE region

90%

of clients are international companies

~158

full-time experts

10

accounting teams

3

VAT teams

1

tax advisory team

1

payroll team

>300

ongoing clients

98%

client retention rate
(2011–2015)

~65%

of new clients obtained by referrals

~11%

annual sales revenue growth