

Newsletter Podatkowy



NEWSLETTER | Wydanie # 15 - Maj 2011

Szanowni Państwo,

Przekazujemy Państwu kolejny numer Newslettera Podatkowego, opracowanego przez Dział Doradztwa Podatkowego Mazars. Kontynuujemy nasze komentarze do wprowadzanych zmian w Ustawie o VAT. Szczególną uwagę zwracamy tym z Państwa, którzy prowadzą transakcje z nierezydentami - w tym zakresie od 1 kwietnia br. nastąpiły istotne zmiany dotyczące rozliczania podatku VAT (podatek rozlicza obecnie polski podatnik).

Od tej zasady obowiązują pewne wyjątki, które opisaliśmy w treści Newslettera. Informujemy też Państwa o wątpliwościach odnośnie uproszczenia dokumentowania usług taksówek, parkowania i gastronomicznych w świetle spodziewanych kolejnych zmian w ustawie o VAT.

Zapraszam do szczegółowego zapoznania się ze wszystkim tematami.

Krystyna Szydłowska

WSTĘP

W NUMERZE

- ➔ VAT – Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – odliczenie VAT str.2
- ➔ VAT - Odstąpienie od obowiązku wystawiania faktur str.3
- ➔ CIT – Wspólna podstawa opodatkowania CIT szansą na likwidację obowiązku dokumentowania cen transferowych str.3
- ➔ CIT - Opodatkowanie oprogramowania komputerowego jako należności licencyjnych str.5

VAT - Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – odliczenie VAT od nierezydentów

Od 1 kwietnia br. po raz kolejny zmieniła się ustawa o podatku od towarów i usług. Wśród licznych zmian znajdują się również znowelizowane zasady wystawiania faktur przez zagraniczne podmioty, które w Polsce zarejestrowane są dla celów VAT.

Dotychczas, w większości przypadków, jeżeli podatnik mający siedzibę za granicą zarejestrował się jako polski podatnik VAT i dokonywał krajowych dostaw towarów i usług, wystawiał on fakturę z naliczonym polskim podatkiem od towarów i usług. Obecnie, z wyjątkiem usług dotyczących nieruchomości, w takiej sytuacji zagraniczny podmiot powinien wystawiać faktury bez podawania na nich kwoty podatku VAT. **Podatek należny z tytułu dokonanej transakcji powinien być natomiast rozliczony przez polskiego podatnika, który dokonuje zakupu towarów lub usług od nierezydenta.** Jeżeli zagraniczna firma w dalszym ciągu będzie wystawiać faktury z polskim VAT, to polski podatnik powinien pamiętać, że z tak wystawionych faktur od 1 kwietnia br. nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, a co więcej – nie zwalnia go to z obowiązku naliczenia podatku należnego z tytułu tej transakcji.

Wyjątkiem od powyższej zasady jest sytuacja, w której zagraniczny podmiot posiada w Polsce (oprócz tego, że jest tu zarejestrowany) stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które bierze udział w dostawie towarów lub świadczeniu przez niego usług. Wówczas podatnik zagraniczny powinien wystawiać faktury z wykazaną na nich kwotą podatku VAT, a polski nabywca ma prawo do jego odliczenia (sam nie rozlicza już podatku VAT należnego). **Problemem jest jednak określenie, co należy rozumieć poprzez stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.** Ze względu na to, że pojęcie to jest niejednoznaczne, w niektórych przypadkach jedynym rozwiązaniem będzie wystąpienie do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji w tej sprawie. O wadze zagadnienia świadczą zresztą wyroki ETS, w których Trybunał częściowo wyjaśnił, że definiując pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej należy odnieść się do dwóch okoliczności: czy w danym kraju podatnik posiada zasoby ludzkie i źródła techniczne (nieruchomości, maszyny), niezbędne do prowadzenia tej działalności.

Definicja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej zostanie również określona w mającym wejść niebawem w życie unijnym rozporządzeniu wykonawczym do Dyrektywy.

Należy również podkreślić, że stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie należy utożsamiać z zakładem w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Może się, zatem zdarzyć, że zagraniczny podatnik będzie miał stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, ale nie będzie miał tu zakładu, a co za tym idzie – nie będzie musiał rozliczać podatku dochodowego.

VAT - Odstąpienie od obowiązku wystawiania faktur

W sejmie trwają obecnie prace nad kolejną zmianą ustawy o VAT. Zgodnie z projektowanymi zmianami, podatnicy świadczący usługi taksówek, usługi gastronomiczne oraz usługi parkowania, nie będą mieć obowiązku wystawiania faktur VAT, o ile zaewidencjonują obrót przy pomocy kasy rejestrującej (chyba, że nabywca zażąda faktury). Zasada ta ma dotyczyć również usług świadczonych na rzecz podatników VAT.

Pojawia się jednak pytanie o zgodność planowanych zmian z przepisami wspólnotowymi. Znowelizowana w 2010 r. **Dyrektywa 112 przewiduje możliwość wystawiania faktur uproszczonych w przypadku, gdy kwota faktury nie przekracza 100 EUR.** Po konsultacji z Komitetem VAT, możliwe jest nawet wystawianie faktur uproszczonych przekraczających ten limit. Należy jednak podkreślić, iż faktura uproszczona jest w dalszym ciągu fakturą VAT, zasadniczo dającą nabywcy prawo do odliczenia podatku VAT na niej wykazanego. Celem znowelizowanych przepisów Dyrektywy jest jedynie ograniczenie formalności związanych z wystawianiem faktur.

Tymczasem, polski ustawodawca nie planuje wprowadzić uproszczeń związanych z fakturowaniem, lecz zamierza zastąpić (w określonym zakresie) faktury VAT paragonami fiskalnymi. Ta z pozoru tylko formalna różnica może mieć zasadnicze znaczenie dla podatników VAT nabywających w/w usługi. Otóż, podatnicy VAT otrzymujący paragony zamiast faktur VAT, nie będą mieć prawa do odliczenia wynikającego z nich podatku. Taki skutek niewątpliwie nie jest zgodny z celem zmian wprowadzonych w Dyrektywie. Podatnicy, rezygnując z żądania otrzymania faktury VAT, powinni być zatem świadomi wynikających z tego konsekwencji.

CIT - Wspólna podstawa opodatkowania CIT szansą na likwidację obowiązku dokumentowania cen transferowych.

Zniesienie obowiązku dokumentowania cen transferowych byłoby jednym ze skutków wprowadzania wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB) na terenie Unii, zgodnie z projektem Dyrektywy Rady (COM (2011) 121).

Wspólna Skonsolidowana Podstawa Opodatkowania według założeń Dyrektywy Rady, o której przyjęcie wnioskują KE miałyby zastosowanie do przedsiębiorstw mających siedzibę na terenie Unii Europejskiej, w szczególności wielonarodowych grup funkcjonujących w ramach wspólnego rynku, jak również położonych na terytorium UE stałych zakładów przedsiębiorstw z państw trzecich.

System CCCTB zakłada możliwość konsolidacji indywidualnych wyników podatkowych przedsiębiorstw/oddziałów należących do międzynarodowych grup, a następnie podziału skonsolidowanej podstawy opodatkowania między wszystkie uprawnione państwa

członkowskie według ustalonego wzoru. Formuła podziału opiera się na trzech czynnikach: sile roboczej, aktywach oraz sprzedaży. Proponowane regulacje nie dotyczą przy tym ujednolicania stawek podatkowych w krajach Unii.

Celem ujednolicenia podstawy podatkowej miałyby być wyeliminowanie dodatkowych kosztów związanych z dostosowaniem się przedsiębiorstw prowadzących działalność transgraniczną do różnych systemów podatkowych, a także kosztów dokumentowania cen transferowych, dając jednocześnie możliwość transgranicznego rozliczania strat i eliminując mogące wystąpić podwójne opodatkowanie. Korzystnie należy oceniać również model ujednoliconej konstrukcji podstawy opodatkowania, którego rozwiązania zakładają zbliżenie podejścia podatkowego i rachunkowego.

Dzięki zaprezentowanym powyżej rozwiązaniom CCCTB miałyby **zwiększać konkurencyjność unijnych przedsiębiorstw poprzez zmniejszenie kosztów związanych z przestrzeganiem przepisów prawa, a przede wszystkim zachęcać do inwestowania w UE**, w konsekwencji pobudzając wzrost gospodarczy i tworzenie nowych miejsc pracy.

Jednakże kraje członkowskie, w tym Polska, opowiadają się niechętnie za wprowadzeniem CCCTB, obawiając się przy zastosowaniu proponowanej formuły podziału negatywnego wpływu na wysokość dochodów budżetowych, a w konsekwencji ewentualną konieczność zwiększenia stawek podatkowych. Ponadto, wprowadzenie nowego systemu wiązałoby się z dużymi kosztami po stronie administracji państwowej, w szczególności ze względu na opcjonalny charakter tego rozwiązania. Spowodowałby to konieczność istnienia równolegle dwóch systemów podatkowych w każdym państwie: krajowego oraz ujednoliconego.

W związku z negatywnym stanowiskiem wyrażonym przez polski rząd wprowadzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania pozostaje kwestią raczej odległej perspektywy czasowej. Warto jednak zwrócić uwagę, iż Ministerstwo Finansów popiera dążenia do harmonizacji podstawy opodatkowania w Unii Europejskiej i prace prowadzone, w celu usunięcia barier i ujednolicenia zasad opodatkowania na jej obszarze.

CIT - Opodatkowanie oprogramowania komputerowego jako należności licencyjnych

Z uwagi na ciągły rozwój techniki informatycznej stale rozszerza się zakres transakcji obejmujący oprogramowanie komputerowe. Coraz większe wątpliwości budzi zatem zastosowanie odpowiedniej klasyfikacji należności wypłacanych na rzecz podmiotów zagranicznych z tytułu dokonania tego rodzaju transakcji.

W związku z faktem, iż prawo odnoszące się do programów komputerowych może być przekazywane na wiele różnych sposobów (sprzedaż, najem dzierżawa całości lub części oprogramowania, licencja na kopiowanie itd.), należy stwierdzić, iż dochód z nich uzyskiwany w odniesieniu do umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być traktowany:

- jako zyski kapitałowe lub zyski przedsiębiorstw podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych,
- jako należności licencyjne, które podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem pobieranym u źródła.

Jednym z prezentowanych stanowisk jest pogląd, że w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania pojęcie „należności licencyjne” odnosi się do kwot, które są wypłacane za użytkowanie lub prawo do użytkowania programu w znaczeniu dzieła literackiego bądź naukowego. Co za tym idzie w zakres należności licencyjnych nie wchodzi kontrakty, które mają za przedmiot zbycie programu komputerowego, lecz tylko te, w których mamy do czynienia z ustanowieniem prawa do jego użytkowania. Oznacza to, iż np. w stosunku do sprzedaży całości praw do programu, płatność z tego tytułu nie powinna być uważana za należność licencyjną w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wówczas należy przyjąć, iż są one w takich przypadkach opodatkowane na zasadach ogólnych jako zyski kapitałowe bądź z działalności gospodarczej.

Kluczowe dla klasyfikacji opodatkowania jest ponadto ustalenie czy oprogramowanie komputerowe jest dziełem naukowym bądź literackim. Komentarz do Modelowej Konwencji OECD mówi, iż oprogramowanie komputerowe powinno być traktowane jako utwór literacki, artystyczny lub naukowy, **o ile ustawodawstwo wewnętrzne dotyczące praw autorskich bezpośrednio tego nie stanowi.**

Na tę podstawę prawną powołują się Dyrektorzy Izb Skarbowych w wydanych ostatnio interpretacjach indywidualnych przychylając się do tezy, iż programy komputerowe są zaliczane do należności licencyjnych. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej z 10 grudnia 2010¹ podnosi się, iż na gruncie art. 12 Modelowej Konwencji OECD w związku z faktem, iż nie

¹ sygn. ILPB4/423-184/10-2/ŁM

wymieniono dochodów z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania programów komputerowych w definicji „należności licencyjnych”, należy uznać program za utwór literacki, artystyczny lub naukowy i dochód uzyskiwany z tytułu użytkowania takich programów traktować dla celów podatkowych jak należność licencyjną. W identycznym tonie wypowiedziano się w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 lutego 2011 r.²

Zupełnie odrębne zdanie prezentuje jednak orzecznictwo administracyjne. W kwestii opodatkowania programów komputerowych wypowiedział się NSA. W wyroku z dnia 14 stycznia 2011 r.³ orzekł, iż definicja należności licencyjnych nie wymienia wprost licencji na programy komputerowe. W komentarzu do Modelowej Konwencji OECD znajduje się co do zasady zalecenie, aby traktować programy komputerowe jako dzieła literackie, lecz tylko wtedy, gdy prawo wewnętrzne na to pozwala. Zdaniem NSA prawo polskie nie daje takiej możliwości.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje należności licencyjnych, natomiast definicję taką można interpretować z treści ustawy Prawo autorskie. Programy komputerowe są w tejże ustawie oddzielną kategorią, co świadczy o tym, iż polski ustawodawca nie traktuje ich jako dzieła literackie czy naukowe. Program to zdaniem NSA samodzielny utwór, który jedynie korzysta z ochrony prawnej jak utwór literacki. Fakt ten wyklucza zakwalifikowanie ich na gruncie polskiego prawa jako należności licencyjnych.

² sygn. ILPB3/423-876/10-4/MM

³ sygn. II FSK 1550/09

Jak zamówić Newsletter Podatkowy?

Newsletter Podatkowy jest bezpłatnym miesięcznikiem dotyczącym zagadnień podatkowych.

W celu subskrypcji, prosimy o wysłanie e-maila na adres: podatki@mazars.pl z podaniem:
Imienia i nazwiska
Stanowiska
Nazwy firmy.

Jeśli nie życzą sobie Państwo otrzymywania takich informacji w przyszłości prosimy odesłać e-mail z tematem „NIE” na adres podatki@mazars.pl

Celem niniejszego Newslettera Podatkowego jest poinformowanie czytelników o aktualnych zmianach w zakresie podatków. Prezentowane informacje opracowane zostały z należytą starannością, jednakże przedstawione są w formie skróconej i ogólnej. Niniejsza publikacja ma zatem charakter wyłącznie orientacyjny i nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. Mazars Audyt Sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie przedstawionych informacji. Przed podjęciem decyzji i działań rekomendujemy zasięgnięcie fachowej opinii doradców Mazars Audyt Sp z o.o.

Kontakt:



Krystyna Szydłowska
Dyrektor Działu Doradztwa Podatkowego
k.szydłowska@mazars.pl

**Dział Doradztwa
Podatkowego
Mazars w Warszawie**
Ul. Piękna 18
00-549 Warszawa
Tel.: +48 22 25 55 200
E-mail: podatki@mazars.pl
www.mazars.pl



Kinga Baran
Manager
k.baran@mazars.pl



Marcin Szyguła
Junior Manager
m.szygula@mazars.pl



Anna Bednarz
Senior Consultant
a.bednarz@mazars.pl

**Dział Doradztwa
Podatkowego
Mazars w Krakowie**
Ul. Wenecja 3
31-117 Kraków
Tel.: +48 12 43 11 088
E-mail: podatki@mazars.pl
www.mazars.pl



Michał Galejczuk
Manager
m.galejczuk@mazars.pl



Przemysław Dybała
Senior Consultant
German Desk
p.dybala@mazars.pl