

Newsletter Podatkowy



NEWSLETTER | Wydanie # 16 - Czerwiec 2011

Szanowni Państwo,

W bieżącym numerze Newslettera przedstawiamy komentarz dotyczący opodatkowania VAT w przypadku importu usług. Kwestia ta jest przedmiotem zapytań, stąd w celu uporządkowania i podsumowania implikacji podatkowych w tym zakresie zebraliśmy dla Państwa praktyczny komentarz. Informujemy także o ważnym wyroku NSA dotyczącym opodatkowania dochodu z pracowniczych programów akcyjnych - mamy nadzieję, że ten korzystny wyrok pomoże wypracować jednolite podejście organów podatkowych co do ustalenia źródeł przychodu i momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku nieodpłatnego nabycia akcji pracowniczych.

Przedsiębiorstwom, które nabywają świadczenia niematerialne od spółek powiązanych zwracamy uwagę na toczące się prace OECD, poświęcone uregulowaniu tych zagadnień w bardziej kompleksowy sposób.

Zapraszam do szczegółowego zapoznania się z omówieniem zasygnalizowanych kwestii.

Krystyna Szydłowska

WSTĘP

W NUMERZE

- ➔ VAT – Obowiązek podatkowy z tytułu importu usług str.2
- ➔ CIT/PIT – Szansa na odzyskanie nadpłaconego podatku dochodowego str.4
- ➔ CIT/ Ceny transferowe – ODCE – po restrukturyzacji czas na *know-how* str.5
- ➔ PIT – Planowane zmiany w podróżach służbowych str.7

VAT – Obowiązek podatkowy z tytułu importu usług

Z uwagi na rosnący udział usług świadczonych przez kontrahentów zagranicznych, podatnicy często mają wątpliwości dotyczące określenia właściwego momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu. Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom, przygotowaliśmy zwięzłe opracowanie dotyczące implikacji podatkowych w przypadku tego typu usług.

Podatnicy, którzy nabywają usługi, od podmiotów nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania oraz stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, są zobligowani do rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonania tych usług. Wykonane czynności są kwalifikowane jako import usług, czyli jako transakcje szczególnego typu, bowiem to usługobiorca rozlicza z tego tytułu podatek należny. Identycznie sytuacja przedstawia się, gdy kontrahent zagraniczny posiada na terenie Polski stałe miejsce prowadzenia działalności, przy założeniu, że to miejsce nie uczestniczy w świadczeniu usług.

Zgodnie z dyspozycją przepisów art. 19 ust. 19 ustawy o podatku od towarów i usług, przepisy art. 19 ust. 1, 4, 5, 11, 13 pkt 1 lit. b i c, pkt 2, 4 i 7-9 oraz ust. 14-16 dotyczące powstania obowiązku podatkowego do świadczonych usług, stosuje się odpowiednio do importu usług.

Zasada ogólna, dotycząca określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, odnosi się do usługobiorców posiadających siedzibę lub miejsce stałego zamieszkania w Polsce, będących podatnikami. **W przypadku importu usług obowiązek podatkowy zasadniczo powstaje z chwilą wykonania usługi.**

Zasada ogólna obejmuje także sytuacje, w których podatnik uiszcza część należności przed wykonaniem usługi. W szczególności dotyczy to przedpłaty, zaliczki, zadatku czy też raty. Wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uiszczenia należności w tej części.

W sytuacji, gdy w związku ze świadczeniem usług:

1. ustalone są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się je za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia lub płatności - do momentu zakończenia świadczenia tych usług;
2. które świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie upływają terminy rozliczeń lub płatności, uznaje się je za wykonane z upływem każdego roku podatkowego - do momentu zakończenia świadczenia tych usług.

W celu określenia prawidłowego sposobu momentu powstania obowiązku podatkowego bardzo istotne jest wskazanie terminu wykonania usługi, który może wynikać z umowy zawartej między stronami. W przypadku importu usług, dla których miejsce świadczenia ustalone jest według zasady ogólnej (czyli w miejscu siedziby bądź zamieszkania usługobiorcy, będącego podatnikiem), powstanie obowiązku podatkowego nie jest zależne od wystawienia faktury przez zagranicznego

usługodawcę, lecz tylko od daty wykonania usługi, upływu okresu rozliczeniowego lub od daty zapłaty – o ile jest wcześniejsza.

Dla usług, których miejsce świadczenia nie jest określone według siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nabywcy będącego podatnikiem, stosuje się odmienne od przedstawionych powyżej zasady powstania obowiązku podatkowego.

Powstanie obowiązku podatkowego uzależnione jest wówczas od wykonania świadczenia usług. Jeśli zaś wykonanie usługi powinno być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w siódmym dniu, licząc od dnia wykonania usługi. Dotyczy to odpowiednio faktur za częściowe wykonanie usługi.

Jeżeli przed wykonaniem usługi, podatnik uiścił część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek podatkowy w imporcie powstaje z chwilą jej uiszczenia w tej części.

Do usług, dla których przewidziano powyższe rozwiązania w kwestii określenia powstania obowiązku podatkowego zaliczamy: wynajem nieruchomości, transport pasażerów, wstęp na imprezy kulturalne, sportowe, naukowe, targi i wystawy, usługi restauracyjne oraz związane z cateringiem lub usługi krótkotrwałego wynajmu samochodów.

Należy mieć na uwadze, że dla transportu pasażerów przewidziano jeszcze inne rozwiązanie, w którym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia, licząc od dnia wykonania usług (stosuje się odpowiednio przepisy o powstaniu obowiązku podatkowego dla tego typu usług świadczonych w kraju).

CIT/PIT - Szansa na odzyskanie nadpłaconego podatku dochodowego w związku z organizacją pracowniczych programów akcyjnych

W związku z problematyką pracowniczych programów akcyjnych, przedstawioną w grudniowym wydaniu Newslettera, chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na niedawny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego¹ odnoszący się do tego zagadnienia.

W wyroku tym sąd rozstrzygnął, iż nieodpłatne nabycie akcji pracowniczych nie prowadzi do powstania po stronie pracowników przychodów ze stosunku pracy już w momencie otrzymania akcji. Zdaniem sądu, przychód może pojawić się dopiero w momencie sprzedaży tych akcji.

Należy zauważyć, iż w praktyce organów skarbowych zdarzały się interpretacje prawa podatkowego, które nakazywały traktować wartość akcji, przyznanych pracownikom nieodpłatnie (względnie za obniżoną cenę) jako przychody ze stosunku pracy². Zastosowanie się przez pracodawcę do powyższych interpretacji powodowało, że wartość nabytych/objętych akcji była doliczana do przychodów pracownika ze stosunku pracy, zaś pracodawca zobowiązany był jako płatnik do odprowadzenia od nich zaliczki na PIT.

NSA zakwestionował przedstawione powyżej podejście organów podatkowych. Zdaniem sądu, za przychody ze stosunku pracy można uznać jedynie takie przychody, których źródłem jest łączący pracownika i pracodawcę stosunek pracy. Jeżeli natomiast akcje przyznawane są jedynie przy okazji łączącego pracownika stosunku pracy (akcji nie przyznaje bezpośrednio pracodawca, lecz inny podmiot z grupy kapitałowej), wówczas wartość tych akcji nie może być uznana za przychód ze stosunku pracy.

Omawiany wyrok NSA stwarza możliwości wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych w tych przypadkach, w których wartość akcji przyznanych pracownikom w ramach programów motywacyjnych została uznana za przychód ze stosunku pracy i opodatkowana w momencie przyznania tych akcji. Na Państwa życzenie, zweryfikujemy i omówimy z Państwem praktyczne możliwości odzyskania podatku w Państwa konkretnej sytuacji.

¹ Wyrok NSA z 27 kwietnia 2011 r., II FSK 1410/10

² Patrz - Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 kwietnia 2010 r., IPPB2/415-37/10-4/AS, Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 czerwca 2010 r., IBPBII/415-694/10/MM

Ceny transferowe/CIT - OECD – po restrukturyzacji czas na know – how

W lipcu ubiegłego roku po latach wzmożonych prac i wielostronnych konsultacji, w szczególności ze środowiskiem biznesowym, OECD opublikowała zaktualizowane Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Istotne zmiany objęły przede wszystkim trzy pierwsze rozdziały Wytycznych dotyczące zasady ceny rynkowej, analizy porównywalności transakcji oraz stosowania metod zysku transakcyjnego. Ponadto, (dodając nowy Rozdział IX) wprowadzono uregulowania dotyczące aspektów restrukturyzacji przedsiębiorstw z perspektywy cen transferowych, m.in. wskazówki w zakresie przesunięć funkcji, ryzyk, aktywów oraz potencjału zysku w ramach grup podmiotów powiązanych.

Obecnie prace prowadzone przez OECD koncentrują się na uregulowaniu kwestii dotyczących wartości niematerialnych, które w związku z niewystarczającymi wytycznymi w odniesieniu do ich definicji i wyceny dla potrzeb cen transferowych, stanowią w praktyce problematyczny obszar.

Problemy z wyceną

W kwestii wyceny generalną zasadą wynikającą z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz krajowych przepisów podatkowych, jest oczywiście zasada ceny rynkowej. W przypadku udostępnienia *know – how* cena podlegająca analizie rynkowości przybiera formę opłat licencyjnych. Tym samym niektóre z powszechnie stosowanych i zalecanych w Wytycznych OECD metod wyceny mają ograniczone zastosowanie. W szczególności dotyczy to metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, metody ceny odprzedaży czy też metody rozsądnej marży. W przypadku pierwszej z wymienionych powyżej metod ograniczenia wynikają przede wszystkim z unikalności udostępnianego *know-how* i wynikających z tego trudności w odnalezieniu porównywalnego odpowiednika, a jednocześnie ograniczonym dostępem do danych dotyczących wysokości opłat licencyjnych, które mogłyby zostać wykorzystane.

W związku z powyższym najczęściej w oparciu o przeprowadzoną analizę funkcjonalną do wyceny opłat licencyjnych stosuje się metodę podziału zysków, czy też metodę marży transakcyjnej netto. W praktyce stosuje się również metody niewymienione w Wytycznych OECD (np. metodę dochodową).

Know-how czy usługi

W przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi polegających na wsparciu w prowadzonej działalności operacyjnej poprzez udostępnianie specjalistycznej wiedzy oraz opracowanych narzędzi, problematyczne może okazać się rozróżnienie czy mamy do czynienia jedynie z wykonywaniem usług, czy też z udostępnieniem wiedzy w zakresie prowadzonej działalności przemysłowej, handlowej lub naukowej, z tytułu której należności licencyjne podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła.

Identyfikacja faktycznej istoty transakcji jest kluczowa z punktu widzenia odpowiedniego zastosowania właściwych przepisów podatkowych. Decydująca w tym zakresie jest treść umowy, która powinna jasno przedstawiać dokładny zakres i rodzaj prac będących przedmiotem transakcji. Jeżeli w dominującej części realizacja analizowanej umowy polega na zaangażowaniu odpowiednio wykwalifikowanych osób, które przekazują w ramach bieżącej współpracy swoją wiedzę i doświadczenie, wówczas jest to transakcja związana z usługami doradczymi. Na transakcje związane z udostępnieniem *know-how* wskazywać będzie z kolei, m.in. zawarcie w umowie klauzuli dotyczących poufności przekazywanych informacji, a także przesłanki przemawiające za tym, iż przekazywana wiedza ma konkretną postać, np. jest wyodrębniona i udokumentowana we właściwej sobie postaci. Powyższe elementy są niezwykle istotne, co znajduje potwierdzenie w definicji *know – how*, stosowanej w ramach ustawodawstwa Komisji Wspólnot Europejskich, która mówi o „zespolu poufnych, istotnych informacji technicznych zidentyfikowanych we właściwej formie”. Na tę definicję powołuje się w swoich wyrokach NSA (por. sygn. III SA 1661/02). Jej doprecyzowanie znajduje odzwierciedlenie również w interpretacjach organów podatkowych (por. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 23 kwietnia 2009 r. sygn. IPP-B5/423-47/09-2/PS).

Zwracamy, zatem Państwa uwagę na konieczność analizy zawieranych lub realizowanych umów z podmiotami powiązanymi, pod kątem identyfikacji elementów *know - how* oraz świadczenia usług, a w efekcie prawidłowego ich opodatkowania. Będziemy informować Państwa o dalszym przebiegu prac OECD w zakresie usług i świadczeń niematerialnych w obrębie podmiotów powiązanych.

PIT - Planowane zmiany w podróżach służbowych

W Ministerstwie Pracy trwają prace zmierzające do zastąpienia obecnie obowiązujących rozporządzeń regulujących zasady rozliczania podróży służbowych jednym, wspólnym aktem dotyczącym zarówno podróży krajowych jak i zagranicznych.

Proponowane zmiany przewidują, m.in. podwyższenie stawek diety za czas podróży służbowych oraz limitów noclegowych. W przypadku podróży krajowych zakłada się, iż stawka diety dziennej wzrośnie z 23 zł do 30 zł. Wysokość stawek diet w podróżach zagranicznych będzie określać załącznik do rozporządzenia. Zmiana wysokości tych stawek jest różna w przypadku poszczególnych krajów, w których przebywa pracownik.

Rozporządzenie zawiera również regulacje pozwalające na zwrot kosztów podróży pracownikowi w sytuacjach, w których z powodów losowych (zagubienie, zniszczenie) nie jest w stanie przedstawić biletów lub rachunków dokumentujących wydatki poniesione w czasie podróży.

Nowym rozwiązaniem jest również dopuszczenie możliwości odbycia zagranicznej podróży służbowej motocyklem.

Na razie projekt jest na etapie uzgodnień międzyresortowych i czeka na zaopiniowanie przez środowisko biznesowe. W przypadku przyjęcia rozporządzenia zgodnie z założeniami, nowe zasady rozliczania podróży służbowych zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2012 roku.

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.

© 2011 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



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**



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