

Newsletter Podatkowy

NEWSLETTER Wydanie # 18 – wrzesień 2011

Szanowni Państwo,

Po sezonie wakacyjno-urlopowym powracamy z nowym numerem Newslettera Podatkowego.

W bieżącym wydaniu zwracamy uwagę w szczególności tych z Państwa, których firmy prowadzą import towarów przez spółkę niebędącą ich właścicielem - zachęcamy do zapoznania się z naszym komentarzem podatkowym w tej sprawie.

W ostatnim czasie zapadły ważne wyroki dotyczące rozliczeń pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanymi (producentem i dystrybutorem), które dają pogląd co do aktualnego podejścia organów i sądu do badania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi i oceny ich rynkowości. Informacje na temat okoliczności sprawy i wyroków, a także praktyczne wnioski dla podatników omawiamy w dalszej części Newslettera.

Korzystając z okazji chciałabym zapowiedzieć organizowane przez Dział Doradztwa Podatkowego Mazars Śniadanie podatkowe zaplanowane na 27 października br. - "VAT: Aktualne problemy w podatku od towarów i usług - z uwzględnieniem ostatnich i planowanych na 2011 r. nowelizacji". Śniadanie poprowadzi Kinga Baran. O programie oraz warunkach uczestnictwa poinformujemy Państwa w odrębnej korespondencji.

Z poważaniem,

Krystyna Szydłowska

WSTĘP

W NUMERZE

- ➔ VAT – Import towarów przez spółkę niebędącą ich właścicielem str. 2
- ➔ Międzynarodowe prawo podatkowe: Zmiana Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem str. 3
- ➔ CIT / Ceny transferowe: Rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi poddawane coraz wnikliwszym analizom str. 4

VAT: Import towarów przez spółkę niebędącą ich właścicielem

W praktyce dosyć często się zdarza, że z różnych powodów biznesowych importem towarów nie jest ich docelowy właściciel (np. spółka polska dokonuje formalności celnych za spółkę zagraniczną, która nie jest w Polsce zarejestrowana lub też importuje towary na rzecz swojej zagranicznej spółki matki lub dostawa towarów ma charakter łańcuchowy i realizowana jest na adres innego podmiotu niż finalny ich odbiorca).

Faktury wystawiane przez podmioty tak dokonywanego importu towarów znajdują najczęściej odzwierciedlenie w sposobie wystawiania dokumentów celnych - eksporter z państwa trzeciego wystawia fakturę sprzedaży na spółkę polską, która jest formalnie ich importerm (tak wynika z dokumentów celnych). Następnie spółka polska - po dokonaniu importu towarów - wystawia fakturę sprzedaży na rzecz finalnego odbiorcy towarów, dla którego były one od początku przeznaczone.

W przypadku tak dokonywanego importu (w którym *de facto* biorą udział 3 podmioty) dochodzi jednak często do licznych nieporozumień. Przykładowo faktura pierwotna (wystawiona przez eksportera) na importera – czasami, już po dokonaniu importu - jest przez dostawcę anulowana, poprzez wystawienie właściwej faktury - na spółkę, która finalnie jest właścicielem towarów. Jeżeli właściciel towarów (podmiot trzeci) zaewidencjonuje nabycie towaru na podstawie faktury wystawionej przez eksportera, to wówczas podmiot, który formalnie dokonał importu towarów nie będzie mógł „refakturować” dostawy towarów (finalny odbiorca posiada już fakturę - wystawioną przez eksportera - która jednak nie była podstawą do wystawienia dokumentów celnych na importera).

W takiej sytuacji podatnicy (importerzy) nie zawsze wiedzą co mają zrobić - najczęściej chcą skorygować dokument celny SAD, tak aby był wystawiony na podmiot, który jest właścicielem towaru. Organy celne odmawiają dokonania korekty (ze względu na to, że pierwotna faktura na sprzedaż została wystawiona właśnie na importera, który uregulował wszystkie należności celne i podatkowe). Po anulowaniu tej faktury - już po dokonaniu importu - importer nie dysponuje jednak fakturą, która potwierdzałaby jego prawo do towaru zakupionego z państwa trzeciego. Importer nie jest zatem formalnie właścicielem towarów, które zaimportował. Tym samym nie wie, czy może odliczyć podatek naliczony z tytułu dokonanego importu towarów. Dla importu towarów nie ma jednak znaczenia faktura, o czym podatnicy często zapominają, – import towarów dokumentowany jest bowiem dla celów VAT wyłącznie dokumentem celnym. Potwierdzeniem jest art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT, zgodnie z którym kwotę podatku naliczonego stanowi w przypadku importu towarów suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej (w pozostałych przypadkach jest to na ogół faktura VAT otrzymana od sprzedawcy). Ponadto przez import towarów rozumie się przewóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Oznacza to, że czynność importu towarów oderwana jest od sprzedaży (zakupu) towarów. Podstawą tej czynności nie musi być zatem – choć na ogół tak jest – **przejście prawa do dysponowania towarem jak właściciel** (nie trzeba go kupić od sprzedawcy i być jego właścicielem).

Ponadto, zgodnie z zasadą ogólną (art. 86 ust. 1 ustawy VAT), podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są **do wykonywania czynności opodatkowanych**. Czynnością opodatkowaną jest natomiast sam import towarów, a zatem podatek naliczony z tytułu importu towarów może być odliczony zawsze – nawet w przypadku, gdy zaimportowane towary (a nie nabyte towary) nie będą wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika.

Międzynarodowe prawo podatkowe:

Zmiana Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem

Zgodnie z informacjami udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów, na początku maja br. została renegocjowana umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523); dalej „Umowa”.

Strona cypryjska zaakceptowała protokół do zaproponowanych przez stronę polską zmian w Umowie, obejmujących w szczególności zmiany w zakresie odliczenia podatku Cypryjskiego od dochodów z dywidend oraz opodatkowania wynagrodzeń dyrektorów. Ministerstwo Finansów zapowiedziało ratyfikację protokołu jeszcze w tym roku i wprowadzenie go w życie od dnia 1 stycznia 2012 r. (najpóźniej od 1 stycznia 2013 r.). W związku z powyższym rozpoczęto procedurę uzyskania zgody Rady Ministrów na podpisanie protokołu. Pełen zakres zmian wynikających z protokołu nie został jeszcze formalnie ujawniony.

Niemniej jednak mając na względzie obecne brzmienie Umowy należy spodziewać się, że zmiany te będą polegały na modyfikacji metody unikania opodatkowania mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu u źródła (na Cyprze); tj. dochodów z odsetek, dywidend oraz należności licencyjnych. Obecnie polscy rezydenci podatkowi deklarujący w Polsce wyżej wskazane dochody mogą od podatku należnego od tych dochodów odliczyć kwotę podatku u źródła, jaki mógłby zostać nałożony przez władze cypryjskie zgodnie z Umową (tj. 10% - w przypadku dywidend oraz odsetek, 5% - w przypadku należności licencyjnych), nawet, jeżeli w rzeczywistości podatek ten w ogóle nie został zapłacony na Cyprze. Stąd np. efektywne opodatkowanie w Polsce dywidend wypłacanych przez spółkę cypryjską polskiemu rezydentowi wynosi 9%. Stawka ta wynika z odjęcia 10% wartości dywidendy (10% to podatek u źródła, jaki mógłby zostać nałożony przez władze cypryjskie zgodnie z Umową) od 19% wartości dywidendy (19% to podatek nakładany na dochody z dywidend zgodnie z polskim prawem wewnętrznym).

Z reguły umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisane przez Polskę z innymi państwami w odniesieniu do dochodów z odsetek, dywidend oraz należności licencyjnych przewidują stosowanie tzw. metody zaliczenia proporcjonalnego. W skrócie, polega ona na tym, że polski rezydent może odliczyć od podatku należnego w Polsce od tych dochodów wyłącznie kwotę

podatku, która została faktycznie zapłacona w państwie źródła dochodu. Stąd można domniemywać, że po wejściu w życie protokołu do Umowy właśnie taką metodę będą zobligowani stosować polscy rezydenci w odniesieniu do wyżej wskazanych dochodów. Wówczas brak zapłaty cypryjskiego podatku u źródła skutkowałoby brakiem możliwości dokonania jakiegokolwiek odliczenia od podatku należnego (w Polsce) od tych dochodów.

Druga zapowiadana zmiana dotyczy zasad opodatkowania wynagrodzeń otrzymywanych przez dyrektorów będących polskimi rezydentami z tytułu pełnienia funkcji w spółkach zarejestrowanych na Cyprze. Obecnie dochody te w większości przypadków pozostają zwolnione z opodatkowania u źródła zgodnie z zasadami cypryjskiego prawa wewnętrznego. Jednocześnie na mocy Umowy dochody te są również zwolnione z opodatkowania w Polsce (ich wartość jest uwzględniana jedynie dla celów obliczenia stopy podatku mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej, o ile takie dochody w ogóle zostaną osiągnięte). Przy czym, do czasu ujawnienia protokołu trudno jest jednoznacznie stwierdzić, w jaki sposób Ministerstwo Finansów zdecydowało się zmienić powyższy, korzystny dla dyrektorów, sposób opodatkowania. W związku z tym zainteresowanym podatnikom pozostaje oczekiwać na ujawnienie treści protokołu oraz informacje na temat jego wejścia w życie – w tym zakresie będziemy Państwa informować na bieżąco.

Pomimo planowanych zmian w Umowie, które w znacznej mierze ograniczą opisane powyżej korzyści wynikające z preferencyjnego opodatkowania dywidend oraz wynagrodzeń dyrektorów, Cypr nadal pozostanie atrakcyjny dla polskich inwestorów ze względu na pozostałe, niezmienione udogodnienia prawa cypryjskiego m.in. w zakresie zwolnienia z podatku przychodów z zysków kapitałowych (sprzedaży udziałów lub akcji, dywidend, zyski z innych papierów wartościowych) osiągniętych przez spółki mające siedzibę na Cyprze.

CIT / Ceny transferowe: Rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi poddawane coraz wnikliwszym analizom

Wydane w ostatnim czasie wyroki WSA w Białymstoku, wyraźnie pokazują, iż organy podatkowe w trakcie prowadzonych kontroli coraz wnikliwiej badają rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi, analizując szczegółowo sposób określenia cen, zwłaszcza w sytuacji zmieniających się warunków rynkowych, a także analizują faktyczne terminy i warunki płatności. W przypadku transakcji krajowych ocenie organów podlegają również wyniki finansowe działalności prowadzonej przez wszystkie zaangażowane w dane transakcje podmioty krajowe, w szczególności z punktu widzenia kształtowania ich wyniku podatkowego na przestrzeni kolejnych lat podatkowych.

Powołane powyżej wyroki WSA w Białymstoku z dnia 12 lipca br. (sygn. I SA/Bk 158/11 oraz I SA/Bk 217/11) dotyczyły w szczególności doszacowania dochodu przez organy skarbowe, skutkującego znaczącym zmniejszeniem zadeklarowanej przez Spółkę straty w jednym

z kontrolowanych lat, a także powstaniem zobowiązania podatkowego (oraz określeniem wysokości odsetek za zwłokę w zapłacie zaliczek) w miejsce deklarowanej straty w kolejnym z okresów podlegających kontroli.

Doszacowanie dochodu podmiotu będącego producentem mlecznych artykułów spożywczych, którego głównym odbiorcą była krajowa spółka powiązana (dystrybutor), wynikało przede wszystkim z zastosowania, w ocenie organów podatkowych, nierynkowych warunków rozliczeń (cen sprzedaży i terminów płatności) z powiązaniem kontrahentem.

Główną przesłanką nierynkowego charakteru badanej transakcji był zastosowany w praktyce mechanizm określenia cen sprzedawanych produktów w danym roku, nieuwzględniający znacznego wzrostu cen podstawowego surowca wykorzystywanego w produkcji. Tym samym osiągnięte przychody ze sprzedaży produktów u producenta nie pokrywały kosztów ich wytworzenia (najistotniejszym składnikiem jest cena zakupu surowca). Warto zatem zwrócić uwagę na fakt, iż przedmiotem badania przez organy podatkowe była nie tylko rentowność osiągnięta na transakcji, ale także szczegółowa struktura kosztowa producenta. W przytoczonej w wyrokach argumentacji sąd posługuje się uzyskanymi przez organy w trakcie kontroli danymi porównawczymi dotyczącymi mechanizmu kalkulacji cen stosowanego przez podmioty o porównywalnym profilu działalności w zakresie przetwórstwa mleka i serów, zbliżonych obrotach i udziałach rynkowych, a także publicznie dostępnymi danymi z raportów GUS dotyczącymi kształtowania się cen surowców (tu: mleka) w analizowanym okresie.

W ocenie rynkowości przedmiotowych transakcji towarowych oprócz poziomu ustalonych cen weryfikowano także stosowane terminy płatności. Pomimo, iż zgodnie z powszechną praktyką rynkową oraz umownymi warunkami transakcji wynosiły one 30 dni, faktyczny termin uregulowania zobowiązań przez nabywcę (tj. powiązanego dystrybutora) był ponad trzykrotnie dłuższy. Sąd stwierdził, iż zastosowanie istotnie wydłużonego terminu płatności, bez dodatkowego wynagrodzenia w postaci odsetek karnych od kwoty nieuregulowanych zobowiązań, w przypadku podmiotów niepowiązanych w typowej praktyce rynkowej nie byłoby możliwe.

Jak widać, organy podatkowe i sądy coraz szerzej analizują kontrolowane transakcje, w szczególności gdy jest to podstawowa działalność operacyjna badanych podmiotów. W takich przypadkach badane transakcje oceniane są na przestrzeni kilku kolejnych lat również z punktu widzenia wyników finansowych pozostałych zaangażowanych stron, w celu weryfikacji czy kształtowanie cen na określonym poziomie nie służy minimalizowaniu łącznych obciążeń podatkowych (np. poprzez występowanie naprzemiennie pozytywnego wyniku podatkowego u jednej ze stron, któremu odpowiada strata podatkowa drugiej spółki).

Warto podkreślić, iż w przypadku, gdy doszacowanie dotyczy transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami krajowymi brak jest możliwości zastosowania mechanizmu korekty przez drugą stronę zakwestionowanej transakcji, a tym samym dochodzi do podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu.

Warto zatem zwrócić szczególną uwagę na sposób kalkulacji ceny w transakcjach krajowych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zalecamy także upewnienie się, że warunki transakcji zarówno finansowe (cena, marża), jak i warunki dostawy i płatności nie budzą wątpliwości co do rynkowości, czyli byłyby akceptowane przez podmioty niepowiązane.

Jakkolwiek analiza porównawcza nie jest obowiązkowym elementem dokumentacji cen transferowych, w praktyce przedstawienie tego typu informacji przez podatnika może mieć kluczowe znaczenie w przypadku kontroli, dając możliwość podatnikowi selekcji danych o największej porównywalności (w zakresie profilu funkcjonalnego, skali transakcji, innych ważnych okoliczności).

Wydarzenia

Zapraszamy na śniadania tematyczne i seminaria prowadzone przez ekspertów podatkowych Mazars:

- ➡ **27 października 2011 r., godz. 9.30-13.30, biuro Mazars w Warszawie, ul. Piękna 18**
„VAT: Aktualne problemy w podatku od towarów i usług - z uwzględnieniem ostatnich i planowanych na 2011 r. nowelizacji”

Więcej informacji oraz rejestracja: Aneta Sadkowska, Bussines Development,
tel. 22 25 55 200

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