



Newsletter Podatkowy



NEWSLETTER Wydanie # 21 – grudzień 2011

Szanowni Państwo,

W bieżącym numerze Newslettera Podatkowego, w okresie przedświątecznym, polecamy Państwa szczególnej uwadze temat związany z podatkowym rozliczeniem prezentów dla pracowników. Wskazujemy w naszym opracowaniu najbardziej efektywne podatkowo formy okolicznościowych prezentów.

Odnosimy się także, w świetle ostatnich interpretacji, do tematu rozliczenia mediów przy najmie lokali z punktu widzenia podatku VAT.

Zwracamy także uwagę na ważny, niekorzystny wyrok dotyczący przeprowadzania korekt cen transferowych na koniec roku podatkowego.

Korzystając z okazji w imieniu Działu Doradztwa Podatkowego Mazars składam Państwu życzenia Wesołych Świąt Bożego Narodzenia i wielu radości w Nowym Roku.

Z poważaniem,

Krystyna Szydłowska

WSTĘP

W NUMERZE

- ➔ VAT: Rozliczenie mediów przy najmie lokali – refaktura czy składnik czynszu? str. 2
- ➔ CIT / Ceny transferowe: Ryzyka związane z korektą cen transferowych na koniec roku podatkowego str. 3
- ➔ CIT: Konieczność właściwego dokumentowania wydatków na zakup usług niematerialnych str. 5
- ➔ PIT i ZUS od prezentów dla pracowników str. 6
- ➔ Międzynarodowe prawo podatkowe: Wejście w życie umów z Wyspą Man str. 7

VAT: Rozliczenie mediów przy najmie lokali – refaktura czy składnik czynszu?

Ostatnie interpretacje organów podatkowych wskazują, że wszystkie opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę, tj. opłaty za gaz, energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości (tzw. media), powinny być traktowane jako wynagrodzenie z tytułu najmu, zwiększając tym samym wysokość czynszu. Stąd też podlegają opodatkowaniu stawką właściwą dla kompleksowej usługi najmu nieruchomości (lokalu użytkowych) w wysokości 23%. Jedynie przy najmie lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe wynajmujący mógłby zastosować zwolnienie od opodatkowania.

Obowiązek podatkowy z tytułu opłat eksploatacyjnych towarzyszących usłudze najmu powstawałby wówczas na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 1 ustawy o VAT, tzn. z upływem terminu płatności określonego w umowie najmu, jeżeli czynsz nie został zapłacony wcześniej.

Powyższe oznacza, że media – zdaniem organów podatkowych - nie powinny być refakturowane na nabywcę (oddzielnie od kwoty czynszu) – tak jak robiła to dotychczas większość podatników.

Przy refakturowaniu na nabywcę mediów podatnicy stosowali odpowiednio stawkę 8% albo 23% VAT, jednak w świetle ostatnich interpretacji organów podatkowych działanie takie należałoby uznać za nieprawidłowe.

Na potwierdzenie stanowiska, zgodnie z którym podatnicy mogliby dalej rozliczać opłaty z tytułu mediów w drodze ich refakturowania można przywołać wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 740/10, według którego opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu. Sąd stwierdził jednak jednocześnie, że **refakturowanie ich na najemcę jest dopuszczalne, jeżeli z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane w sposób odrębny od czynszu.**

Pragniemy zatem zwrócić uwagę, iż jeśli chcą Państwo dalej refakturować media a nie podwyższać czynsz z tego tytułu, to powinno być to wprost określone w umowie (co wynika z ww. Sądu). W przypadku, gdy w umowie z najemcą nie będzie takiego zapisu, to istnieje ryzyko uznania, iż media nie powinny podlegać refakturowaniu i należy je potraktować jako składnik czynszu.

CIT / Ceny transferowe: Ryzyka związane z korektą cen transferowych na koniec roku podatkowego

W wyroku z dnia 26 października 2011 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zakwestionował możliwość dokonania korekty cen transferowych na koniec roku podatkowego (tzw. TP adjustment).

Zagadnienie to budzi wiele kontrowersji wśród podatników. Mianowicie, wątpliwości pojawiają się w zakresie możliwości dokonania jednorazowej korekty cen transferowych za cały rok. Innymi słowy, powstaje pytanie, **czy podatnik może dokonać na koniec roku ewentualnej korekty przychodów lub kosztów za cały rok, celem osiągnięcia ustalonego uprzednio poziomu rentowności** (zysku transakcyjnego) i tym samym zmniejszać lub zwiększać swoje dochody.

Stan faktyczny

Sprawa dotyczyła producenta samochodów. Samochody te były sprzedawane do podmiotu powiązanego. Strony ustaliły, że rentowność osiągnięta przez producenta na sprzedaży powinna wynosić 3,4% w skali roku.

Rentowność ta była kalkulowana na bieżąco, niemniej jednak w oparciu o dane historyczne, a nie rzeczywiste (pod uwagę były brane okresy od stycznia do przedostatniego miesiąca poprzedzającego miesiąc kalkulacji). W wyniku takiej kalkulacji, na koniec roku mogły wystąpić odchylenia od założonej rentowności. Innymi słowy, faktycznie zrealizowana rentowność mogła być:

- większa niż zakładana (wyższa zyskowność producenta),
- mniejsza niż zakładana (niższa zyskowność producenta).

W tej sytuacji Spółka rozważała możliwość skorygowania odchyleń za pomocą jednorazowej korekty, odpowiednio:

- poprzez zapłatę (czyli de facto zwrot do nabywcy) części kwoty celem obniżenia rentowności,
- poprzez uzyskanie od nabywcy dodatkowej płatności, celem podwyższenia rentowności.

Aby potwierdzić prawidłowość przyjętych zasad rozliczeniowych, Spółka złożyła wniosek o indywidualną interpretację podatkową.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w odpowiedzi na wniosek wydał dwie interpretacje, przy czym jedna określa skutki podatkowe w CIT, z kolei druga odnosi się do możliwości ujęcia korekty w zbiorczej fakturze korygującej.

W interpretacji dotyczącej rozliczeń CIT, **organ podatkowy zakwestionował możliwość podatkowego rozliczenia korekty *in minus*** (tj. zmniejszającej rzeczywisty dochód). Jednocześnie, zdaniem organu podatkowego, **korekta *in plus* będzie generowała przychód podlegający opodatkowaniu.**

Organ podatkowy uznał, że wydatki, jakie poniosłaby Spółka wskutek korekty sprzedaży w celu osiągnięcia docelowego poziomu rentowności tak, aby na koniec roku 2011 poziom zysku Spółki odpowiadał wartości ustalonych w procesie kalkulacji, nie będą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów (w myśl art. 15 ust. 1 updop), ani nie będą stanowić korekty (zmniejszenia) przychodów zgodnie z art. 12 ust. 3 CIT.

W drugiej interpretacji, organ podatkowy wypowiedział się w kwestii możliwości dokonania korekty przychodu za cały rok 2011 jedną fakturą korygującą. Interpretacja ta dotyczyła tylko kwestii technicznej związanej z dokonaną korektą. Organ podatkowy potwierdził prawidłowość przedstawionego stanowiska. Zgodnie z treścią interpretacji, **Spółka może wystawić jedną zbiorczą fakturę korygującą, celem osiągnięcia ustalonego poziomu rentowności.** Niemniej jednak, dla celów podatku dochodowego w mocy pozostają tezy wynikające z pierwszej przytoczonej interpretacji, tj. tezy mówiące o niedopuszczalności korekty dochodu *in minus*.

Wyrok WSA

Pierwsza z przywołanych interpretacji, w której organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe, została zaskarżona do WSA. W wyroku z dnia 26 października 2011 r. (sygn. I SA/Po 609/11), WSA w Poznaniu potwierdził stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej. WSA stwierdził, iż otrzymywane przez Spółkę środki pieniężne z tytułu korekty sprzedaży, celem osiągnięcia docelowego progu rentowności, stanowić będą dla Spółki przychody podlegające opodatkowaniu w dniu otrzymania zapłaty. Z kolei wydatki jakie poniosłaby Spółka wskutek korekty sprzedaży w celu osiągnięcia docelowego poziomu rentowności, tak aby na koniec roku podatkowego 2011 poziom zysku Spółki odpowiadał wartości ustalonych w procesie kalkulacji, nie będą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów ani też obniżenia przychodów. Innymi słowy, korekta *in minus* pozostaje bez wpływu na rozliczenia podatkowe spółki w CIT.

Konkluzje

Chociaż zarówno interpretacje jak i wyrok dotyczą indywidualnych spraw podatników, to stanowisko w nich przedstawione może stanowić niebezpieczny dla podatników precedens.

Należy mieć na uwadze, iż zgodnie z przedstawionym stanowiskiem w wyżej przywołanej interpretacji korekty *in minus* są nierozliczalne podatkowo, tj. nie obniżają dochodu podatnika. Stąd też w przypadku ewentualnej kontroli ryzyko zakwestionowania takich korekt przez organ podatkowy jest znaczne. Tym samym, warto dokonać przeglądu transakcji z podmiotami powiązanymi i zmienić ewentualne sposoby korekt, tak by przedstawione ryzyko zredukować.

CIT: Konieczność właściwego dokumentowania wydatków na zakup usług niematerialnych

Do zaliczenia wydatków na zakup usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest zgromadzenie właściwej dokumentacji. Posiadanie jedynie faktury oraz umowy może w ocenie organów podatkowych być uznane za niewystarczające, aby udowodnić fakt wykonania usługi niematerialnej, a tym bardziej osiągniętych przez usługobiorcę korzyści uzasadniających zakup tego rodzaju usług.

Ustawa o CIT nie definiuje pojęcia „usług niematerialnych”. **W praktyce pod tym pojęciem rozumie się wszelkiego rodzaju świadczenia, które nie mają postaci rzeczowej.** W tym sensie usługami niematerialnymi są usługi doradcze, księgowe, badania rynku, prawne, reklamowe, zarządzania, przetwarzania danych, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz inne świadczenia o podobnym charakterze.

Wydatki poniesione na usługi niematerialne mogą, co do zasady, zostać zaliczone w koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, przewidzianych w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, to znaczy wówczas, gdy wydatki te służą osiągnięciu, zabezpieczeniu lub zachowaniu źródła przychodów. Przy czym, związek wydatku z przychodami nie musi być bezpośredni – oznacza to, że poniesienie wydatku nie musi być powiązane z konkretnym przychodem.

Możliwość zaliczenia wydatków na usługi niematerialne do kosztów uzyskania przychodów, co do zasady, nie jest kwestionowana przez organy podatkowe, o ile tylko podatnik potrafi wykazać ich związek z prowadzoną przez siebie działalnością. **Organy podatkowe, coraz częściej, żądają przedstawienia materialnych dowodów, że usługi takie zostały faktycznie wykonane i miały związek z działalnością podatnika.** Często okazuje się jednak, że przedstawienie faktury dokumentującej zakup przedmiotowych usług a nawet umowy na wykonanie takich usług nie jest dowodem wystarczającym (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 września 2009 r., sygn. ILPB3/423-474/09-4/DS). Pogląd taki podzielają również sądy administracyjne (wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., sygn. II FSK 1048/10, wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 lutego 2011 r., sygn. I SA/Lu 830/10).

Należy podkreślić, iż usługi niematerialne często są przedmiotem transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dokonując takich transakcji, podatnicy muszą jednak liczyć się ze wzmożoną kontrolą organów podatkowych w tym zakresie. Rozliczenia dotyczące usług niematerialnych cieszą się bowiem szczególnym zainteresowaniem fiskusa nie tylko z punktu widzenia regulacji dotyczących cen transferowych, ale przede wszystkim ze względu na możliwość zaliczenia wydatków poniesionych na usługi niematerialne do kosztów uzyskania przychodów. W celu ograniczenia ryzyka potencjalnego sporu z organami podatkowymi warto zatem zadbać o dodatkowe dokumenty potwierdzające wykonanie usług niematerialnych. Takimi dowodami mogą być raporty bądź protokoły z wykonanych czynności, ekspertyzy i analizy, a także dokumentacja fotograficzna lub filmowa, jak również informacje prasowe, które mogą dowodzić np. wykonania usług o charakterze reklamowym czy marketingowym. Należy zaznaczyć, iż Ordynacja podatkowa nie zawiera zamkniętego katalogu dowodów. A zatem, dowodem może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

W świetle ostatnich, przytoczonych w niniejszym artykule, wyroków zachęcamy Państwa do weryfikacji posiadanej dokumentacji źródłowej i w miarę możliwości do jej uzupełnienia, w szczególności przed nadchodzącym zakończeniem roku, oznaczającym dla większości z Państwa konieczność dokonania finalnych rozliczeń podatkowych.

PIT i ZUS od prezentów dla pracowników

W okresie świątecznym wielu pracodawców zwyczajowo wręcza pracownikom okolicznościowe prezenty. Co do zasady, wartość przekazanych nieodpłatnie prezentów stanowi przychód ze stosunku pracy podlegający PIT oraz stanowiący podstawę wymiaru składek ZUS. Jednakże w zależności od charakteru prezentu oraz źródła jego finansowania istnieje możliwość uniknięcia obowiązku płacenia podatku oraz składek ZUS.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT wolna od podatku jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej **w roku podatkowym kwoty 380 zł**. Przy czym za rzeczowe świadczenia dla potrzeb powyższego zwolnienia nie są uznawane bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi. A zatem, aby wartość przekazanego pracownikowi podarunku mogła zostać zwolniona z PIT, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- Zakup podarunku powinien zostać sfinansowany w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – zakup nie może zostać sfinansowany z środków obrotowych pracodawcy;
- Przekazanie podarunku odbywa się w ramach działalności socjalnej pracodawcy prowadzonej zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (zgodne z tymi zasadami działalnością socjalną jest m.in. udzielanie pomocy materialnej - rzeczowej lub finansowej a pomoc ta powinna być rozdzielana według kryterium socjalnego);
- Podarunki są świadczeniami rzeczowymi i nie obejmują bonów, talonów i innych znaków, uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi.
- Łączna wartość świadczeń wolnych od podatku nie przekracza w roku podatkowym kwoty PLN 380. Ewentualna nadwyżka ponad wskazany limit podlega opodatkowaniu.

Powyższe oznacza, że wręczając pracownikom popularne bony, które można wymienić na towary w określonym punkcie sprzedaży, pracodawca powinien doliczyć ich wartość do wynagrodzenia pracownika i potrącić należny podatek. W związku z wątpliwościami, co do prawidłowej kwalifikacji niektórych świadczeń do świadczeń rzeczowych podlegających zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy PIT **w praktyce korzystniejszym rozwiązaniem może okazać się przyznanie pracownikom świadczenia pieniężnego w związku ze zbliżającymi się świątami**. Bowiem jeżeli wysokość otrzymanego przez pracownika świadczenia uzależniona będzie od jego

sytuacji materialnej, jego wartość będzie podlegała zwolnieniu z PIT z uwzględnieniem rocznego limitu (tj. 380 zł).

Jednocześnie za świadczenie pieniężne w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy PIT należy uznać wręczenie pracownikowi karty przedpłaconej (podarunkowej), która jako produkt bankowy, jest rodzajem karty płatniczej wydawanej bez konieczności posiadania rachunku bankowego - karta upoważnia posiadacza do dokonania zapłaty po jej wcześniejszym zasileniu. Prawdopodobnie powyższego stanowiska potwierdzają organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 marca 2011 r. sygn. ILPB2/415-1419/10-3/JK, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 października 2010 r., sygn. IPPB4/415-551/10-4/MP). A zatem **pracodawcy mogą rozważyć, jako alternatywę świątecznego prezentu, przekazanie pracownikom kart podarunkowych, których to wartość byłaby zwolniona z PIT**, o ile spełnione byłyby warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy PIT.

Międzynarodowe prawo podatkowe: Wejście w życie umów z Wyspą Man

Informujemy, że z dniem 27 listopada 2011 r. weszła w życie Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Wyspą Man o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

Umowa podpisana 7 marca br. stanowi m.in. podstawę do obustronnej wymiany informacji znajdującej się w posiadaniu banków, pozwalając na skuteczną weryfikację deklarowanych podstaw opodatkowania polskich podatników, którzy osiągają dochody w relacjach z Wyspą Man lub posiadają środki na zlokalizowanych tam rachunkach bankowych.

Umowa z Wyspą Man jest pierwszą tego typu umową dotyczącą wymiany informacji podatkowych z jurysdykcją znajdującą się na liście krajów/terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Kolejne umowy Ministerstwo Finansów planuje podpisać z Jersey i Guernsey oraz w dalszej kolejności m.in. z Księstwem Monako, Gibraltarem, Kajmanami, Księstwem Andory i Grenadą.

Jednocześnie przypominamy, że dnia 28 października 2011 r. weszła również w życie (obowiązująca od 1 stycznia 2012 r.) Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Wyspą Man w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych (m.in. z pracy najemnej i emerytur) oraz przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub powietrzne w transporcie międzynarodowym.

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

*Niniejszy Newsletter Podatkowy redagowany jest przez zespół doradców podatkowych Mazars Audyt Sp. z o.o.
Celem 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