

Tax Newsletter

Wydanie # 23 – Luty 2012



Szanowni Państwo,

Przekazujemy Państwu lutowy numer Newsletter'a Podatkowego.

Polecamy Państwa uwadze m.in. materiał przedstawiający ważny wyrok TSUE w sprawie obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej i jego implikacje w praktyce.

Informujemy także o wprowadzonych w tym roku w Rosji nowych regulacjach dotyczących cen transferowych.

W numerze znajdą także Państwo informacje na temat spodziewanego w drugiej połowie roku rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, a także omówienie uchwały NSA w zakresie podatkowego traktowania odsetek od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy.

Zapraszamy także do udziału w organizowanej przez Dział Doradztwa Podatkowego Konferencji – Podatki 2012, która odbędzie się 23 lutego br. Szczegółowy program tego wydarzenia znajdą Państwo na stronie www.mazars.pl (Aktualności/ Wydarzenia).

Z poważaniem,
Krystyna Szydłowska

SPIS TREŚCI

- 1. VAT: Wyrok TSUE w sprawie obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej**
- 2. Ceny transferowe: Nowe regulacje dotyczące cen transferowych w Rosji**
 - Metody ustalania cen transferowych
 - Wymogi dokumentacyjne i informacyjne
 - Sankcje
- 3. PIT: Nowy projekt rozporządzenia w sprawie podróży służbowych**
- 4. CIT: Wydatki na odsetki związane z zaciągniętym przez spółkę z o.o. kredytem na wypłatę dywidendy nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu**





1 VAT: Wyrok TSUE w sprawie obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej

Dnia 26 stycznia 2012 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie dotyczącej przepisów polskich, w którym stwierdził, iż obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej dla obniżenia podatku należnego w przypadku zmiany ceny towaru lub usługi jest, co do zasady, zgodny z prawem unijnym.

Zgodnie z art. 29 ust. 4a ustawy o VAT, podatnik może dokonać obniżenia podstawy opodatkowania pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

W praktyce obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę jest bardzo uciążliwy dla podatników, ponieważ ustalenie, w jakim terminie doszło do potwierdzenia odbioru korekty, wiąże się dla nich z dodatkową pracą i kosztami administracyjnymi.

W związku z tym w praktyce często pojawiał się pogląd, iż przepis art. 29 ust. 4a ustawy o VAT jest zbyt rygorystyczny i sprzeciwia się podstawowym zasadom konstrukcyjnym podatku VAT. Podobne podejście prezentowane było również w szeregu orzeczeń sądów administracyjnych (wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2010 r., sygn. III SA/Wa 2100/09; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 483/10). W związku z rozbieżnościami, jakie powstawały na tle interpretacji art. 29 ust. 4a ustawy o VAT, NSA skierował pytanie prejudycjalne do TSUE w

zakresie zgodności przywołanego przepisu z Dyrektywą Unijną VAT.

W wyroku z dnia 26 stycznia 2012 r. (sygn. C-588/10) Trybunał orzekł, że wymóg posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Jednocześnie Trybunał stwierdził, że **jeśli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia w rozsądnym terminie jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to podatnikowi nie można odmówić wykazania przy użyciu innych środków, że dochował on należytej staranności w celu upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w korekcie faktury.**

Oznacza to, że podatnik - mimo braku posiadania potwierdzenia odbioru korekty faktury - może obniżyć obrót, jeśli udowodni, że mimo podjętych starań nie udało mu się potwierdzenia faktury korygującej uzyskać.

Powstaje jednak pytanie, jak interpretować użyte przez Trybunał w uzasadnieniu klauzule generalne „rozsądny termin” oraz „należyta staranność”, a w konsekwencji, jakie okoliczności można uznać za uzasadniające niemożliwość lub nadmierne utrudnienie otrzymania przez podatnika potwierdzenia faktury korygującej. Kolejną kwestią, która budzi duże wątpliwości jest termin do obniżenia podatku należnego – Trybunał bowiem nie stwierdził jednoznacznie, czy podatnik nieposiadający potwierdzenia, który udowodnił niemożność jego otrzymania w rozsądnym terminie, może zmniejszyć podatek w okresie, w którym dokonał sprzedaży, czy też dopuszczalne jest korygowanie obrotu na bieżąco.



2 Ceny transferowe: Nowe regulacje dotyczące cen transferowych w Rosji

Z dniem 1 stycznia 2012 r. weszły w Rosji w życie przyjęte w 2011 r. przepisy, istotnie zwiększające zakres kontrolowanych transakcji oraz wymogi informacyjne i dokumentacyjne związane przede wszystkim z transakcjami realizowanymi przez rosyjskie przedsiębiorstwa z krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązanymi.

Nowe regulacje określają rodzaje transakcji, które będą podlegały kontroli w zakresie cen transferowych, koncentrując się w większym stopniu niż dotychczas na transakcjach między podmiotami powiązanymi.

W odniesieniu do transakcji międzynarodowych, kontroli podatkowej w zakresie cen transferowych podlegają:

- transakcje między podmiotami powiązanymi (niezależnie od wartości transakcji);
- transakcje z podmiotami zagranicznymi, mającymi siedzibę w krajach znajdujących się na liście jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, jeśli roczny przychód z transakcji z takim podmiotem przekracza 60 mln RUB;
- transakcje dotyczące wymiany towarów takich jak ropa, produkty ropopochodne, metale, nawozy mineralne, kamienie oraz metale szlachetne, jeżeli łączny roczny przychód z transakcji zawieranych z tym samym kontrahentem przekracza 60 mln RUB.

W przypadku transakcji krajowych będą one przedmiotem kontroli w następujących przypadkach:

- jeśli łączny przychód z transakcji zawieranych z powiązanym podmiotem krajowym przekroczy w 2012 r. 3 mld RUB (2 mld RUB w 2013 r.; 1 mld RUB od 2014 r.);
- jeśli przedmiot transakcji jest opodatkowany podatkiem mineralnym (liczonym od wartości surowców mineralnych);
- jeżeli jedna ze stron transakcji korzysta ze zwolnień i ulg podatkowych (np. jako podmiot działający w specjalnej strefie ekonomicznej (od 2014 r.) lub uczestnik projektów centrum innowacyjnego „Skolkovo”) i wartość

transakcji w danym roku przekracza 60 mln RUB;

- jeśli jedna ze stron transakcji stosuje specjalne zasady opodatkowania będąc podatnikiem jednolitego podatku rolnego lub jednolitego podatku od przypisanego dochodu, a wartość transakcji przekroczy 100 mln RUB (transakcje będą uznawane za kontrolowane począwszy od 2014 r.).

W świetle nowych przepisów za podmioty powiązane uznane będą podmioty, które posiadają (bezpośrednio lub pośrednio) więcej niż 25% (wcześniej obowiązywał próg 20%) udziałów w kapitale drugiego podmiotu lub mogą decydować o powołaniu 50% składu zarządu lub rady nadzorczej drugiego podmiotu, czy też mają wpływ na warunki zawieranych pomiędzy tymi podmiotami transakcji.

Metody ustalania cen transferowych

Wprowadzone zmiany w przepisach zbliżają rosyjskie regulacje do obowiązujących w krajach OECD m.in. w zakresie metod wyceny transakcji. Przewidują bowiem pięć następujących metod:

1. Porównywalnej Ceny Niekontrolowanej;
2. Ceny Odprzedaży;
3. Koszt Plus;
4. Porównywalnych Zysków;
5. Podziału Zysku.

W przypadku jednorazowych transakcji będzie możliwe ustalenie ceny w oparciu o wycenę zaangażowanego niezależnego eksperta.

Wymogi dokumentacyjne i informacyjne

Nowe rosyjskie przepisy wprowadzają ustawowe progi wartości transakcji kontrolowanych, których przekroczenie w danym roku rodzi powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, której przedstawienia może zażądać urząd skarbowy. Progi te wynoszą odpowiednio w 2012 r. - 100 mln RUB, w 2013 r. - 80 mln RUB. Od 2014 r. natomiast wszystkie transakcje uznane za kontrolowane będą podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu.

Dokumentacja powinna zostać przedstawiona w terminie 30 dni od otrzymania stosownego żądania, które może zostać przedłożone najwcześniej 1 czerwca kolejnego roku podatkowego (nowe regulacje przewidują zatem 5 miesięczny okres na jej przygotowanie). Przepisy



nie precyzują jednakże zakresu informacji, jaki powinien znaleźć się w dokumentacji.

Oprócz wykazania rynkowości zawieranych transakcji w dokumentacji, rosyjskie podmioty zobowiązane będą do przedstawiania urzędом informacji o transakcjach podlegających kontroli, których wartość przekracza 100 mln RUB. Informacja wskazująca w szczególności przedmiot, strony i wartość transakcji zrealizowanych w danym roku powinna zostać złożona w urzędzie w terminie do 20 maja kolejnego roku.

Sankcje

W przypadku uznania przez ograny podatkowe, iż stosowane przez podatnika ceny są nierynkowe, i nie przedstawi on stosownej dokumentacji, rosyjskie organy będą uprawnione do zastosowania sankcyjnej stawki podatku od dochodów zaniżonych lub niewykazanych. Jednakże, podatnicy mają czas na dostosowanie się do nowych regulacji, bowiem stawka w wysokości 40% (nie mniej niż 30 tys. RUB) będzie obowiązywać dopiero od 2017 r. Do tego czasu stosowane będą normalne stawki podatkowe, a w latach 2014-2016 obniżona sankcyjna stawka w wysokości 20%.

Niespełnienie wymogów sprawozdawczych, tj. niezłożenie w terminie lub złożenie nierzetelnej informacji o kontrolowanych transakcjach do organów podatkowych może zostać ukarane grzywną, w wysokości 5 tys. RUB.

Nowe regulacje wprowadzają ponadto:

- instytucję uprzednich porozumień cenowych (APA), z których skorzystać będą mogły jedynie „duże” krajowe przedsiębiorstwa;
- możliwość dokonania wzajemnej korekty u drugiej strony transakcji, w przypadku skorygowania cen w skutek przeprowadzonej kontroli (wyłącznie w odniesieniu do podmiotów i transakcji krajowych);
- określają zasady przeprowadzania analiz rynkowych warunków transakcji (w tym źródła danych i warunki porównywalności transakcji);
- zasady kontroli w zakresie cen transferowych (m.in. 3 letni okres na przeprowadzenie kontroli począwszy od 2014 r.; 6 miesięczny maksymalny standardowy czas trwania kontroli).

Przedstawione powyżej zmiany w obowiązujących przepisach są bez wątpienia istotne z punktu widzenia rosyjskich podatników, ale polscy przedsiębiorcy dokonujący transakcji z rosyjskimi kontrahentami (w szczególności spółkami powiązanymi) również powinni zweryfikować m.in. sposoby wyceny transakcji pod ich kątem.

3 PIT: Nowy projekt rozporządzenia w sprawie podróży służbowych

W ostatnim czasie na stronie Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej ukazał się projekt Rozporządzenia w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, którego wejście w życie planowane jest we wrześniu bieżącego roku.

Obecnie obowiązują dwa odrębne rozporządzenia regulujące zasady ustalania należności z tytułu podróży służbowych na obszarze kraju oraz poza jego granicami.

Obowiązek stosowania wyżej wymienionych rozporządzeń mają pracodawcy sfery budżetowej oraz ci, którzy nie uregulowali kwestii podróży służbowych w przepisach wewnętrznych (tj. regulaminie lub układzie zbiorowym pracy) lub w umowie o pracę - w przypadku gdy pracownik nie jest objęty układem zbiorowym pracy a pracodawca nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania. Przy czym, wartości diet określone w przepisach wewnętrznych lub umowie o pracę nie mogą być niższe od wartości określonych dla pracownika sfery budżetowej. Jednocześnie należy pamiętać, że w przypadku gdy przepisy wewnętrzne lub umowa o pracę przewidują korzystniejsze dla pracownika warunki ustalania należności z tytułu odbywanych podróży służbowych, wartość świadczeń faktycznie przyznanych pracownikowi pozostanie wolna od podatku i nie będzie stanowić podstawy wymiaru składek ZUS wyłącznie do wysokości należności przysługujących zgodnie z zasadami określonymi w wyżej cytowanych rozporządzeniach.



Przygotowany projekt nowego rozporządzenia w odniesieniu do podróży krajowych nie spowoduje znacznego wzrostu diet – kwota diety ma zostać podniesiona o 7 zł, z 23 zł do 30 zł za dobę podróży. W konsekwencji również nieznacznie wzrosną stawki ryczałtów obliczanych w oparciu o wysokość diety tj. ryczałt na dojazd komunikacją miejską (z 4,60 zł do 6 zł) oraz ryczałtu za nocleg (z 34,50 zł do 45 zł).

Projekt nowego rozporządzenia wprowadza możliwość wypłaty częściowej diety dla pracowników odbywających podróż na obszarze kraju, jeśli pracodawca zapewnia część posiłków (kwotę diety zmniejsza się o koszt otrzymanego bezpłatnie wyżywienia odpowiednio o 25% - w przypadku śniadania, 50% - obiadu, 25% - kolacji) – wcześniej taka możliwość istniała tylko w przypadku podróży służbowych poza granicami kraju.

W odniesieniu do podróży zagranicznych projekt zakłada m.in. zwiększenie wysokości diet oraz limitów noclegowych dla większości państw, jak również zmianę rodzaju waluty (z USD na EUR). Zmiana wysokości diet miałaby pozytywny wpływ nie tylko na wysokość należności przysługujących z tytułu odbywanych zagranicznych podróży służbowych, ale również na wysokość zwolnienia w PIT przysługującego polskim rezydentom podatkowym przebywającym czasowo za granicą i uzyskujących przychody z pracy, którego wartość obliczana jest według 30% diety przysługującej za każdy dzień pobytu w drugim kraju.

Kolejna zmiana w odniesieniu do podróży zagranicznych polega na wprowadzeniu możliwości ustalenia więcej niż jednego państwa docelowego. Zmiana ta pozwoliłaby wyeliminować wątpliwości, co do sposobu ustalania diet w przypadku, gdy pracownik wykonuje polecenia służbowe w dwu lub więcej państwach (rozumianych jako docelowe a nie tranzytowe).

Zgodnie z projektem rozporządzenie miałyby wejść w życie z dniem 1 września 2012 r.

4 CIT: Wydatki na odsetki związane z zaciągniętym przez spółkę z o.o. kredytem na wypłatę dywidendy nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 2011 r. (sygn. II FPS 2/11) wydatki na odsetki od zaciągniętego kredytu mającego sfinansować wypłatę dywidendy na rzecz udziałowców spółki nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej „ustawa PDOP”).

W stanie faktycznym będącym podstawą do wydania powyższego rozstrzygnięcia udziałowcy planowali podjęcie uchwały w sprawie podziału zysku. Pomimo wygenerowania dodatniego wyniku finansowego, spółka nie dysponowała środkami własnymi koniecznymi do wypłaty dywidendy bez zagrożenia zachwiania płynności finansowej spółki, zatem jedynym wyjściem było zaciągnięcie kredytu na ten cel.

W złożonym przez spółkę wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej próbowano potwierdzić, iż wydatki poniesione na uzyskanie i obsługę kredytu przeznaczonego na wypłatę dywidendy są ściśle związane z funkcjonowaniem spółki a także z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto zgodnie z treścią ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (dalej: „KSH”), wspólnik ma prawo podjąć decyzję o wypłacie dywidendy w przypadku spełnienia warunków zawartych w art. 191-193 KSH. Po stronie spółki leży zaś obowiązek wypłaty dywidendy wspólnikowi.

Wnioskodawca argumentował, iż brak wypłaty dywidendy w terminie będzie stanowić źródło roszczeń wspólnika o wypłatę dywidendy, zapłatę odsetek za opóźnienie i odszkodowania za nienależyte wykonanie zobowiązania do wypłaty dywidendy.

Co za tym idzie, w rozumieniu spółki kwestia obowiązku wypłaty dywidendy nie różniła się od innych zobowiązań spółki, np. wobec dostawców, w związku z czym jego należyte wykonanie było niezbędne z punktu widzenia działalności gospodarczej.



W wydanej interpretacji indywidualnej Minister Finansów uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. W ocenie organu podatkowego wypłata dywidendy nie mogła być zakwalifikowana jako wydatek umożliwiający powstanie źródła przychodu i nie była związana z utrzymaniem bądź zabezpieczeniem źródła przychodów. Z związku z tym organ podatkowy stwierdził, iż wydatki związane z kredytem na wypłatę dywidend nie mogą być zakwalifikowane jako koszty uzyskania przychodu.

Zdaniem Ministra Finansów pozyskanie środków na wypłatę dywidendy ma bezpośredni związek z zyskiem podlegającym podziałowi tj dotyczy części osiągniętego dochodu, która jest po opodatkowaniu podatkiem CIT przeznaczony do podziału pomiędzy wspólników spółki.

W związku z tym **wydatki dotyczące kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy (prowizje, odsetki itd.) jako związane z kategorią wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodów, nie mogą być uznane za koszty podatkowe** na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy PDOP. Analogiczne podejście przyjął NSA.

Najbliższe wydarzenia

23 Lutego 2012 r., godz. 9.30-13:30, **biuro Mazars w Warszawie, ul. Piękna 18**

Konferencja Podatki 2012 VAT/CIT/PIT zmiany przepisów, orzecznictwo, praktyka

Więcej informacji oraz rejestracja: Aneta Sadkowska, Business Development,
tel. 22 25 55 200, a.sadkowska@mazars.pl

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

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

Mazars jest firmą partnerską Instytutu Rachunkowości i Podatków



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.