

Tax Newsletter

Wydanie # 24 – Marzec 2012



Szanowni Państwo,

W marcowym numerze Newslettera, przed finalizacją rozliczeń CIT za ubiegły rok, znajdują Państwo praktyczne informacje dotyczące ujęcia kosztów pośrednich powstałych z tytułu zakupionych dostaw i usług, poniesionych w poprzednim roku podatkowym, gdy faktura została otrzymana już po zamknięciu roku. Polecamy także uwadze komentarz dotyczący podmiotów, które realizują liczne transakcje z podmiotami powiązanymi i równocześnie ponoszą stratę podatkową. Wskazujemy, w jaki sposób podchodzą w ostatnim czasie do tego zagadnienia organy podatkowe oraz sądy i w związku z tym, na jakie aspekty należy zwrócić uwagę przygotowując się na ewentualne pytania lub kontrolę.

Istotne informacje mamy także dla tych z Państwa, których firmy świadczą lub nabywają kompleksowe usługi magazynowania. Wątpliwości dotyczące ustalenia miejsca świadczenia usług ma rozstrzygnąć TSUE. Będziemy informować Państwa o rozwoju tej sprawy.

Korzystając z okazji zapraszamy Państwa bardzo serdecznie na kolejną organizowaną przez Dział Doradztwa Podatkowego Mazars **konferencję podatkową poświęconą podatkowi VAT**, która odbędzie się w siedzibie Mazars w dniu **27 marca br.** Szczegółowy program tego wydarzenia znajdują Państwo na stronie www.mazars.pl (Aktualności/ Wydarzenia).

Z poważaniem,
Krystyna Szydłowska

SPIS TREŚCI

1. **VAT: Miejsce świadczenia usług w przypadku kompleksowych usług magazynowania**
2. **CIT: Koszty pośrednie na przełomie roku poniesione w związku z dostawami i usługami, za które nie otrzymano faktur**
3. **Ceny transferowe: Strata podatkowa przedsiębiorstwa, a rozliczenia z podmiotami powiązanymi**
4. **PIT: Rozliczenie akcjonariusza będącego osobą fizyczną w spółce komandytowo-akcyjnej**
5. **Podatek od nieruchomości: Garaże opodatkowane wyższą stawką**
6. **PIT: Stawki „kilometrówki” bez zmian**





1 VAT: Miejsce świadczenia usług w przypadku kompleksowych usług magazynowania

TSUE ma rozstrzygnąć wątpliwości w kwestii miejsca opodatkowania tzw. kompleksowych usług magazynowania.

Ustawa o VAT nie zawiera legalnej definicji usług magazynowania, nie odnoszą się również do niej bezpośrednio przepisy art. 28b oraz 28e ustawy. Jednakże w związku z faktem, iż dla realizacji tego typu usługi konieczne jest dysponowanie powierzchnią magazynową, gdzie następuje przyjęcie i przechowywanie towaru należy uznać, iż usługa magazynowania nierozdzielnie związana jest z nieruchomością, jaką jest obiekt magazynu. W konsekwencji usługa magazynowania jako spełniająca przesłanki z art. 28e powinna zostać opodatkowana w miejscu położenia nieruchomości.

Często zdarza się jednak, iż usługa magazynowania świadczona jest w sposób kompleksowy i obejmuje również inne usługi - takie jak usługi spedycyjne, obsługę logistyczną, sortowanie, przepakowanie itp. Pojawia się wówczas wątpliwość, czy w takim wypadku nie powinien mieć zastosowania art. 28b ustawy o VAT i tym samym usługa ta nie powinna zostać opodatkowana w miejscu położenia siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy, a w przypadku gdy usługi te są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu - w miejscu stałego prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy.

Kwestia określenia miejsca opodatkowania kompleksowych usług magazynowania sprzedawanych lub kupowanych od podatników z UE i krajów trzecich od dłuższego czasu budzi liczne kontrowersje, czego odzwierciedleniem jest niespójne stanowisko sądów administracyjnych oraz organów podatkowych w tym zakresie. Pozostaje mieć nadzieję, że spór ten zostanie wkrótce zakończony - NSA skierował bowiem do TSUE (postanowienie z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 611/11) pytanie prejudycjalne dotyczące tego zagadnienia. Wyrok TSUE powinien ostatecznie przesądzić, jak należy interpretować przepisy art. 44 i 47 Dyrektywy 112 tj. czy kompleksowe usługi w zakresie magazynowania towarów są usługami opodatkowanymi według miejsca położenia nieruchomości czy też według miejsca siedziby / stałego prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy.

2 CIT: Koszty pośrednie na przełomie roku poniesione w związku z dostawami i usługami, za które nie otrzymano faktur

Koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami (koszty pośrednie) to takie wydatki, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródeł przychodów. Nie pozostają one w uchwytym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika - brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów innego niż koszt bezpośrednio związany z przychodami (dzień, w którym koszt jest potrącany), uważa się zgodnie z art. 15 ust. 4e ustawy CIT, co do zasady dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku). Wyjątek stanowi sytuacja, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

W praktyce może zdarzyć się, że faktury za zobowiązania z tytułu dostaw i usług kwalifikowanych do kosztów pośrednich, a które zostały przyjęte przez jednostkę w poprzednim roku podatkowym, dostarczane są po zamknięciu ksiąg rachunkowych i nie są ujmowane przez jednostkę w księgach tego poprzedniego roku. W takiej sytuacji kwalifikacja kosztu pośrednio związanego z przychodem, a niepotwierdzonego fakturą dla celów podatkowych będzie zależna od jego klasyfikacji dla celów bilansowych. Jeżeli w związku z wydatkiem została utworzona rezerwa lub zostanie on uznany za bierne rozliczenia okresowe kosztów, to wówczas wydatek taki nie jest kosztem podatkowym roku poprzedniego. Wydatek taki będzie jednak kosztem podatkowym roku poprzedniego w przypadku, kiedy zostanie on ujęty w księgach tego roku, jako tzw. zobowiązania niefakturowane zgodnie z zasadami wyrażonymi w ustawie o rachunkowości oraz wynikającymi z Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.



W myśl definicji zawartej w § 2.1. Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6, "zobowiązanie - to wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Przeszłymi zdarzeniami są np. zakup towarów, materiałów usług". Natomiast zgodnie z § 2.2. wskazanej regulacji „rezerwy są zobowiązaniami, których termin wymagalności lub kwota **nie są pewne**" a „rozliczenia międzyokresowe kosztów - to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną". Jednocześnie do biernych rozliczeń międzyokresowych będących rezerwami nie zalicza się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Są to w szczególności zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług, które zaliczane są do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, także wtedy, gdy ustalenie przez jednostkę dokładnej ilości i/lub ceny dostawy/usługi może wymagać szacunków.

W konsekwencji, w sytuacji gdy w danym roku spółka zakupiła określone towary i usługi oraz je wykorzystywała, a na koniec roku na podstawie zawartych umów bądź innych dokumentów jest w stanie określić wysokość należnego za nie wynagrodzenia (w drodze szacunku), pomimo, że nie posiada jeszcze stosownej faktury (lub rachunku) wystawionej przez kontrahenta, to ujmuje je **nie jako rezerwy czy rozliczenia międzyokresowe, ale jako dostawy niefakturowane** (zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług). Z powyższego wynika, że koszty ujęte jako dostawy niefakturowane dla celów bilansowych stanowią podatkowe koszty uzyskania przychodów zgodnie z zasadą wyrażoną w przytoczonym powyżej art. 15 ust. 4e ustawy CIT, tj. w roku poprzednim, w którym zostały ujęte dla celów bilansowych jako dostawy niefakturowane.

3 Ceny transferowe: Strata podatkowa przedsiębiorstwa, a rozliczenia z podmiotami powiązanymi

Podmioty funkcjonujące w ramach grup kapitałowych, które na koniec 2011 roku zanotowały stratę podatkową, powinny dokonać szczegółowej analizy transakcji z podmiotami powiązanymi oraz wynikających z nich wzajemnych rozliczeń, zanim staną się one przedmiotem wnikliwej kontroli ze strony organów skarbowych.

Okres spowolnienia gospodarczego i niepewnej sytuacji rynkowej dla wielu podmiotów oznacza istotne pogorszenie warunków prowadzenia działalności, ich sytuacji finansowej, ponoszenie strat, w tym również deklarowanie straty podatkowej. I choć nie jest to obecnie sytuacją nietypową, przyczyny pogorszenia sytuacji podatkowej spółki stanowią przedmiot analizy i zapytań ze strony organów podatkowych, w szczególności gdy dokonuje ona na dużą skalę rozliczeń z podmiotami powiązanymi.

W przypadku, gdy spółka funkcjonuje w ramach grupy kapitałowej, organy skarbowe weryfikują przede wszystkim, czy aktualna sytuacja danego podmiotu wynika z racjonalnych przyczyn rynkowych, czy może jest wynikiem dokonywania rozliczeń pomiędzy powiązanymi podmiotami mającymi na celu optymalizację podatkową, czy też transfer zysków do innych, korzystniejszych podatkowo, jurysdykcji.

Aby spółka mogła odeprzeć tego rodzaju zarzuty, powinna zweryfikować i przygotować stosowną argumentację w celu uzasadnienia, iż aktualna sytuacja podatkowa spółki ma charakter przejściowy i wynika z realizacji założonej strategii dotyczących np. realizowanych inwestycji, poszerzania rynków itp. Strata w długim okresie nie stanowiłaby bowiem racjonalnej przesłanki do kontynuowania działalności przez niezależne podmioty gospodarcze.

Warto zwrócić uwagę, iż organy podatkowe coraz wnikliwiej analizują transakcje dokonywane przez spółki funkcjonujące w ramach grup kapitałowych. Biorąc pod uwagę profil funkcjonalny (rolę) danego podmiotu w modelu działalności danej grupy, jak również łańcuchu wartości dodanej w ramach poszczególnych transakcji, oceniają warunki dokonywanych rozliczeń również przy wykorzystaniu danych rynkowych (tj. danych dotyczących rentowności porównywalnych podmiotów). Przykładem wspomnianej powyżej wnikliwej analizy może być sprawa będąca przedmiotem wyroku WSA w Białymstoku z dnia 12 lipca 2011 r.(sygn. I SA/Bk 217/11).

W powyższej sprawie uwagę organów podatkowych zwrócił m.in. fakt, iż wyniki finansowe dwóch powiązanych spółek (krajowych) na przestrzeni kolejnych lat podatkowych były naprzemienne tzn. stracie w jednej ze spółek odpowiadał dochód w drugiej, co pozwalało na zmniejszanie obciążeń podatkowych tej grupy. Podejście organów dowodzi, iż analiza transakcji z podmiotami powiązanymi dokonywana jest z



coraz szerszej perspektywy uwzględniającej m.in. wyniki pozostałych spółek z grupy zaangażowanych we współpracę oraz poza cenowe warunki ich realizacji mogące świadczyć o nierynkowym charakterze rozliczeń, jak na przykład bardzo długi termin płatności za nabywane towary (nietypowy dla transakcji z niepowiązanymi kontrahentami).

Warto przypomnieć, iż w przypadku, gdy dojdzie do zakwestionowania i oszacowania przez organy skarbowe dochodów podatnika w transakcji z powiązaniem podmiotem krajowym, nie ma możliwości dokonania odpowiedniej korekty zysków u drugiej strony transakcji.

Przywołany wyrok stanowi zatem swoistą wskazówkę dla podatników do tego, jak przygotować się do ewentualnej kontroli władz skarbowych. W obliczu coraz bardziej szczegółowych analiz transakcji podatnicy powinni zadbać już nie tylko o samą dokumentację podatkową, ale również o analizy danych porównywalnych uzasadniających stosowanie określonego poziomu cen / osiągniętej rentowności oraz o przygotowanie argumentacji stanowiącej punkt wyjścia do obrony rozliczeń z podmiotami powiązanymi mających istotny wpływ na sytuację danej spółki, w szczególności gdy w danym roku podatkowym poniosła ona stratę. Praktyka pokazuje bowiem, iż te spółki w pierwszej kolejności mogą się znaleźć w polu zainteresowania organów podatkowych.

4 PIT: Rozliczenie akcjonariusza będącego osobą fizyczną w spółce komandytowo-akcyjnej

Pomimo jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zwalniającej akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych (dalej: S.K.A.) z obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, kwestia ta nadal budzi praktyczne kontrowersje.

Wydawało się, iż kres rozbieżnościom interpretacyjnym przyniesie uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11), w której sąd orzekł, iż przychód spółki kapitałowej będącej akcjonariuszem S.K.A. podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy. Pomimo, iż stan faktyczny dotyczył przychodu spółki kapitałowej, logikę zaprezentowaną w uzasadnieniu można stosować odpowiednio do osób fizycznych.

Wyrok ten wpisywał się w linię identycznych stanowisk wyrażanych przez sądy administracyjne w trakcie roku 2011 i na początku 2012, m.in. wyroki NSA: z 5 maja 2011 r. (II FSK 2126/09), z 19 grudnia 2011 r. (II FSK 902/10), z 10 stycznia 2012 r. (II FSK 1326/10). W treści powyższych rozstrzygnięć wskazywano na fakt, iż w ciągu roku po stronie akcjonariusza nie powstaje przychód należny.

Zdaniem NSA, przychód powstaje dopiero w momencie powstania roszczenia o wypłatę dywidendy. Zgodnie z tą tezą, akcjonariusz S.K.A. powinien uiścić zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych wyłącznie za miesiąc, w którym otrzymał wypłatę z zysku spółki.

Pomimo z pozoru uregulowanej sytuacji, w orzecznictwie administracyjnym w zakresie zaliczek akcjonariuszy S.K.A., organy podatkowe nie podzielają poglądu prezentowanego przez sądownictwo. Zgodnie z interpretacją Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 lutego 2012 r. (sygn. ITPB2/415-685/11-6/AKr) akcjonariusz S.K.A. będący osobą fizyczną, ma obowiązek wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy, według zasad określonych w UPDOF, a po zakończeniu roku podatkowego złożyć zeznanie podatkowe.

Ponadto, organy skarbowe stoją na stanowisku, iż dochody akcjonariuszy S.K.A. powinny zostać być traktowane jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej (m.in. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 stycznia 2012 r.; sygn. ITPB2/415-737/11-2/KR lub interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 stycznia 2012 r.; sygn. IBPBI/1/415-1090/11/AP). Ich zdaniem moment uzyskania przychodu należy ustalić według zasad art. 14 UPDOF z uwzględnieniem charakteru zdarzeń gospodarczych w trakcie prowadzenia przez S.K.A. działalności gospodarczej. Przychód należy ustalać proporcjonalnie do udziału akcjonariusza w zysku spółki i w terminie comiesięcznym wpłacać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Powyższe podejście organów skarbowych, będące skrajnie niekorzystne dla podatników jest kwestią dyskusyjną. W szczególności stawiane są pytania, o sensowność wpłaty comiesięcznych zaliczek w przypadku braku wypłaty dywidendy w danym roku podatkowym w S.K.A. Dlatego też należy spodziewać się w najbliższych miesiącach dalszych rozstrzygnięć w omawianej



kwestii, które być może zbliżą poglądy organów skarbowych do bardziej przyjaznych podatnikom orzeczeń sądownictwa administracyjnego.

Ze względu na wagę problemu, będziemy informować Państwa na bieżąco co do podejścia organów skarbowych do tego zagadnienia.

5 Podatek od nieruchomości: Garaże opodatkowane wyższą stawką

Zgodnie z uzasadnieniem ustnym do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2012 r. (sygn. II FPS 4/11), w przypadku podziemnych miejsc postojowych w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych, które zostały wydzielone do odrębnej księgi wieczystej w miejsce stawki dla budynków mieszkalnych należy stosować właściwą dla pozostałych budynków lub ich części.

W efekcie uchwały miejsce garażowe, które ma odrębną księgę wieczystą będzie opodatkowane blisko dziesięciokrotnie wyższą stawką od tych objętych księgą wieczystą razem z mieszkaniem. Co do ostatecznych konkluzji dotyczących omawianej uchwały należy poczekać na opublikowanie uzasadnienia, jednak w ocenie

ekspertów Mazars, tak znaczne rozróżnianie sytuacji podatników w zależności od sposobu udokumentowania identycznego prawa własności może budzić duże wątpliwości.

6 PIT: Stawki „kilometrówki” bez zmian

W wakacyjnym wydaniu Tax Biuletynu nr 7-8/2011 informowaliśmy Państwa o przygotowanym przez Ministerstwo Infrastruktury projekcie nowelizacji rozporządzenia w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy, zgodnie z którym to projektem koszty używania pojazdów do celów służbowych miały być zwracane pracownikowi przez pracodawcę według wyższych niż dotychczas stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu.

Niestety, jak wynika z ostatnich informacji przekazanych przez Ministerstwo Finansów rok 2012, z uwagi na sytuację finansów publicznych, nie jest okresem sprzyjającym wdrażaniu zaproponowanych w projekcie zmian. Jednocześnie Minister Finansów nie określił przewidywanego terminu, w jakim zmiany w stawkach „kilometrówki” mogłyby zostać wprowadzone w życie.

Najbliższe wydarzenia

27 marca 2012 r., godz. 9.30-13.30, biuro Mazars w Warszawie, ul. Piękna 18

„Podatek od towarów i usług w 2012 roku”

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.