

## Newsletter Podatkowy

Wydanie 28 – Lipiec-Sierpień 2012



Szanowni Państwo,

Przekazujemy Państwu do lektury wakacyjny, połączony lipcowo-sierpniowy numer naszego Newslettera Podatkowego.

Zwracamy uwagę na planowane zmiany w podatku PIT, ograniczające aktualne ulgi (na dziecko i na internet) i przywileje w rozliczaniu kosztów uzyskania przychodów. Zmiany te mają wejść w życie od następnego roku.

Omawiamy także dla Państwa uchwałę siedmiu sędziów, która została podjęta w często budzącej wątpliwości sprawie podatkowego ujęcia niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym. Uchwała ta może mieć istotne znaczenie, np. w sytuacji wcześniejszego rozwiązania umowy najmu i powstania straty z tytułu nie w pełni amortyzowanych środków trwałych. Zgodnie z uchwałą strata ta będzie stanowić koszt uzyskania przychodu.

Dodatkowo w numerze prezentujemy inne ciekawe naszym zdaniem interpretacje podatkowe, a także omówienie najważniejszych zmian w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską i Norwegią.

Z poważaniem,

Krystyna Szydłowska

## SPIS TREŚCI

- 1. PIT: Proponowane zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych**
- 2. CIT: Niezamortyzowana inwestycja w obcym środku trwałym stanowi Koszty podatkowe**
- 3. CIT: Interpretacja ogólna – jak rozumieć warunek opodatkowania podatkiem dochodowym od całości dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia**
- 4. Ceny transferowe: Obowiązek sporządzenia dokumentacji cen Transferowych dla transakcji obejmujących wiele świadczeń oraz refaktury**
- 5. SSE: Możliwość traktowania wydatków poniesionych poza Specjalną Strefą Ekonomiczną jako koszty kwalifikowane**



## 1 PIT: Proponowane zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych

**W dniu 27 lipca 2012 roku w sejmie rozpatrywany był projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, której wejście w życie planowane jest na 1 stycznia 2013 roku. Projekt został przekazany do dalszych prac.**

Proponowana nowelizacja niesie za sobą szereg zmian, m.in.:

### **a) w zakresie ulg na dzieci**

Obecnie możliwa kwota odliczenia na pierwsze i każde kolejne dziecko wynosi 1112,04 PLN. Proponowana zmiana zakłada, że ulga na trzecie dziecko ma być wyższa o 50%. Oznacza to, że rodzice posiadający trzecie dziecko mieliby prawo odliczyć kwotę w wysokości 1668,06 PLN. Natomiast na czwarte i każde kolejne dziecko ulga zostałaby podwyższona o 100% (tj. przysługiwałaby kwota ulgi w wysokości 2224,08 PLN).

Kolejną postulowaną zmianą byłoby uzależnienie ulgi od poziomu dochodu. W chwili obecnej, każdy – niezależnie od wysokości przychodu – jest uprawniony do skorzystania z ulgi na dziecko po spełnieniu wymaganych kryteriów. Minister Finansów proponuje, aby ulga nie przysługiwała:

- podatnikom pozostającym w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy i posiadającym wyłącznie jedno dziecko w przypadku gdy łączne dochody małżonków przekraczają 112.000 PLN,
- niepozostającym w związku małżeńskim, ale będącym osobami samotnie wychowującymi dziecko w rozumieniu

przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, posiadającym wyłącznie jedno dziecko na które przysługuje odliczenie, w przypadku gdy dochody podatnika przekroczy kwotę 112.000 PLN,

- podatnikom niepozostającym w związku małżeńskim, posiadającym w roku podatkowym wyłącznie jedno dziecko na które przysługuje odliczenie, jeżeli dochody podatnika przekroczy kwotę 56.000 PLN.

W odniesieniu do rodzin wychowujących dwoje dzieci bez względu na wysokość dochodów – ulga pozostanie bez zmian.

### **b) zlikwidowanie ulgi na internet**

Zgodnie z uzasadnieniem Ministra Finansów celem wprowadzenia w 2005 roku ulgi na internet (w wysokości 760 PLN) był wzrost cen dostawy usług spowodowany podniesieniem stawki podatku VAT z 7% do 22%. Obecnie, zdaniem MF, duża konkurencja na rynku dostawców mediów elektronicznych spowodowała znaczącą obniżkę cen usług internetowych, a co za tym idzie wzrost liczby korzystających z sieci. W związku z tym, zdaniem Ministra Finansów, likwidacja ulgi jest uzasadniona, gdyż nie wpływa ona na wzrost liczby osób korzystających z sieci.

### **c) ograniczenie odpisu 50% kosztów uzyskania przychodów tzw. umów autorskich**

Zgodnie z zakładanymi zmianami planowane jest ograniczenie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów z tytułu:

- przeniesienia praw własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, przemysłowego i



zobowiązań, znaku towarowego, a także opłat licencyjnych, dotyczących otrzymanych w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną, oraz

- praw autorskich i praw pokrewnych uzyskanych przez artystów wykonawców.

Odpisanie 50% kosztów uzyskania przychodów zostanie ograniczone limitem wynoszącym połowę kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej – tj. 42.764 PLN rocznie.

## **2 CIT: Niezamortyzowana inwestycja w obcym środku trwałym stanowi koszt podatkowy**

**W dniu 25 czerwca 2012 r. przez NSA została podjęta Uchwała (sygn. akt II FPS 2/12), w której skład siedmiu sędziów wyjaśnił, iż „strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym, niespełniającym przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 6 Ustawy o CIT, może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika podjętych dla realizacji celu określonego w art. 15 ust. 1 wspomnianej ustawy”.**

W uchwale Sąd szczegółowo omówił użyte w przepisie pojęcia „strata” i „likwidacja” celem ich prawidłowej wykładni. NSA jednoznacznie przychylił się do poglądów wyrażanych ostatnio w orzecznictwie, zgodnie z którymi „Innymi słowy, jeżeli w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonego środka trwałego, który utracił przydatność gospodarczą z przyczyn innych niż zmiana rodzaju działalności, powstała strata, to strata ta jest kosztem uzyskania przychodów.” Odnosząc się do pojęcia „likwidacja” Sąd wskazał, że „Jeżeli

likwidacja nie w pełni umorzonego środka trwałego będzie wynikiem utraty jego przydatności gospodarczej w ramach tego samego rodzaju działalności, to powstała strata będzie zawsze kosztem uzyskania przychodów. Oczywiście powstaje pytanie, kiedy środek trwały utraci swoją przydatność gospodarczą. Na ten aspekt ustawowej przesłanki należy patrzeć przez pryzmat obiektywnych kryteriów ekonomicznych, które pozwolą przyjąć, że mimo konsekwencji w postaci straty, działanie podatnika ma swoje uzasadnienie ekonomiczne i związek z przychodem. Na przykład wcześniejsze rozwiązanie umowy najmu i zawarcie nowej na innych warunkach, może skutkować większymi przychodami. Podobnie za uzasadnione ekonomicznie można uznać świadome zawarcie umowy najmu na okres krótszy niż okres amortyzacji, jeżeli podatnik wykaże, że jego działanie jest ekonomicznie uzasadnione i ma związek z przychodem.”

Zgodnie z powyższym strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym nie związana ze zmianą przedmiotu działalności gospodarczej podatnika, może być uznana za koszt uzyskania przychodów, w sytuacji, gdy zaprzestanie korzystania przez podatnika z tego środka trwałego miało służyć zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów.

## **3 CIT: Interpretacja ogólna – jak rozumieć warunek opodatkowania podatkiem dochodowym od całości dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia**

**W dniu 3 lipca 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną nr DD5/033/4/12/RDX/DD-363, zgodnie z którą**



**„Warunek podlegania opodatkowaniu od całości dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, należy rozumieć jako warunek posiadania tzw. rezydencji podatkowej, nie mający bezpośredniego związku z kwestią faktycznego ponoszenia ciężaru podatku przez podatnika, a także przyznawania przez państwo rezydencji ulg i zwolnień podatkowych.”**

Minister Finansów wyjaśnił, iż warunku opodatkowania podatkiem dochodowym od całości dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia nie należy utożsamiać z faktem ponoszenia ciężaru opodatkowania. Stanowisko Ministra Finansów potwierdza powszechnie stosowaną praktykę, zgodnie z którą fakt podlegania opodatkowaniu od całości swoich dochodów dokumentowano certyfikatem rezydencji podatkowej.

#### **4 Ceny transferowe: Obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji obejmujących wiele świadczeń oraz refaktury**

##### **Limity dokumentacyjne w odniesieniu do łącznej wartości świadczeń o jednorodnym charakterze**

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 maja 2012 r. (sygn. II FSK 1893/10) oddalił jako niezasadną skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2010 r. (sygn. IIISA/Wa 2132/09) rozstrzygającego wątpliwości podatnika dotyczące zastosowania limitów wartości

transakcji dla celów sporządzenia dokumentacji cen transferowych określonych w art. 9a. updop<sup>1</sup>.

NSA potwierdził tym samym, iż limitów o których mowa powyżej nie można odnosić odrębnie do wynagrodzenia zapłaconego za każdą z usług o podobnym charakterze świadczonych przez ten sam podmiot powiązany.

Sprawa będąca przedmiotem niniejszych rozstrzygnięć dotyczyła wątpliwości podatnika związanych z zawieraną z udziałowcem umową o współpracę w zakresie m.in. obsługi administracyjnej, obsługi kadrowej (HR), doradztwa finansowego i usług marketingowych. Umowa obejmowała również usługi obsługi księgowej, zarządzania systemami informatycznymi, a także dodatkowe usługi marketingowe oraz telekomunikacyjne nabywane przez udziałowca na rzecz spółek zależnych od podmiotów trzecich.

Wynagrodzenie za każdą z faktycznie świadczonych usług ustalone zostało odrębnie w oparciu o mechanizm kalkulacyjny uwzględniający specyficzne dla danej usługi parametry / wskaźniki (np. liczbę pracowników spółki dla usług obsługi kadrowej). Z kolei refakturowanie kosztów zakupu usług zewnętrznych oparte było o faktyczne koszty usługi dla danej spółki, bez doliczania dodatkowej marży.

Zdaniem podatnika, z uwagi na fakt, iż każda ze świadczonych w ramach umowy o współpracę usług stanowiła odrębne świadczenie, dla którego ustalona została odrębna cena, limit 30 tys. EUR wskazujący na obowiązek sporządzenia dokumentacji należało odnosić do każdej z powyższych usług odrębnie. Zdaniem organów podatkowych natomiast, które podzieliły również sądy, zgodnie z art. 9a updop obowiązek

<sup>1</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U.2011.74.397 j.t., z późn. zm.)



sporządzania dokumentacji podatkowej dotyczy transakcji, których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza określone kwoty limitów. Powyższe oznacza, iż przesłanką obowiązku dokumentacyjnego jest wartość transakcji lub grupy transakcji realizowanych z podmiotem powiązaniem w momencie gdy nastąpi przekroczenie w roku podatkowym określonych poziomów (w tym przypadku 30 tys. EUR). W sytuacji gdy umowa uzależnia kształtowanie się poziomu cen od czynników przyszłych (uwzględnianych w mechanizmie kalkulacji), nieznanymi w dacie zawarcia kontraktu, istotną okolicznością jest rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym danemu kontrahentowi łączna kwota wymaganych świadczeń.

Za wskazaną powyżej interpretacją przepisów przemawia także wykładnia celowościowa, albowiem odrębne traktowanie każdego ze świadczeń o w istocie podobnym charakterze tj. usług wspierających działalność podmiotów zależnych w poszczególnych obszarach, mogłoby prowadzić do obejścia przepisów o obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi poprzez wydzielenie drobnych świadczeń i ustalenie odmiennego wynagrodzenia za każde z nich.

Ostatnie rozstrzygnięcie NSA potwierdza zatem że obowiązkowi dokumentacyjnemu podlega usługa, na którą w zasadzie może się składać jedna bądź kilka transakcji, stąd też dla określenia limitu należy przyjąć łącznie jednorodne usługi świadczone przez tego samego powiązanego usługodawcę.

## Refakturowanie usług podlega dokumentacji

NSA podtrzymał również stanowisko organów i sądu w kwestii refakturowania usług nabytych od podmiotów trzecich, mówiące iż refaktura jest w istocie odsprzedażą uprzednio zakupionych usług po tej samej cenie (tj. po kosztach ich pierwotnego zakupu), co tym samym można uznać za równoznaczne ze świadczeniem zakupionej uprzednio usługi. W związku z powyższym pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do zawarcia transakcji, której strony zobowiązane są do sporządzenia dokumentacji podatkowej (jeżeli łączne kwoty tej transakcji przekroczą ustalone limity wartościowe). Ustawa nie różnicuje bowiem kwestii powstania obowiązku dokumentacyjnego w zależności od tego, czy cena ustalona pomiędzy podmiotami powiązanymi jest taka sama czy inna niż ta, jaka została zastosowana w rozliczeniu z podmiotem zewnętrznym.

## 5. SSE: Możliwość traktowania wydatków poniesionych poza Specjalną Strefą Ekonomiczną jako koszty kwalifikowane

**W wyroku z dnia 13 czerwca 2012 r. (sygn. akt II FSK 2352/10) NSA uznał, iż rozporządzenia Rady Ministrów (w sprawie poszczególnych Specjalnych Stref Ekonomicznych dalej: „SSE”) obowiązujące do dnia 24 lutego 2007 r. zezwalały na uwzględnienie w kalkulacji limitu pomocy publicznej wydatków poniesionych poza SSE, jeśli były one związane z działalnością strefową oraz powstały w okresie obowiązywania zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE.**



Sprawa dotyczyła spółki prowadzącej działalność w katowickiej SSE, która uzyskała zezwolenie na prowadzenie działalności w 2006 r. W trakcie realizacji inwestycji okazało się, iż z przyczyn technicznych niezależnych od Spółki konieczne stało się wybudowanie części obiektów poza terenem SSE.

W uzasadnieniu do wyroku NSA podkreślił, iż w stanie prawnym obowiązującym do dnia 24 lutego 2007 r. (tj. przed zmianą rozporządzeń Rady Ministrów w sprawie poszczególnych SSE) o możliwości objęcia wydatków pomocą regionalną polegająca na zwolnieniu z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT w zw. z art. 16 ust. 1 ustawy o strefach ekonomicznych decydowało nie miejsce ich poniesienia, ale ich związek z działalnością strefową. Dopiero w wyniku nowelizacji rozporządzeń Rady Ministrów (w sprawie poszczególnych SSE) wprowadzono przepis, który wprost wskazuje na objęcie pomocą regionalną wydatków poniesionych na terenie SSE.

### **Międzynarodowe prawo podatkowe Zmiana polsko-norweskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania**

W lipcu br. podpisano protokół zmieniający konwencję polsko-norweską z 2009 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania. Głównymi zmianami wprowadzonymi protokołem są postanowienia dotyczące sposobu opodatkowania wynagrodzeń z tytułu pracy na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, w następstwie czego marynarze pracujący na statkach używanych do transportu międzynarodowego będą płacili podatek od swoich dochodów w miejscu, w którym przedsiębiorstwo eksploatujące statek ma siedzibę.

Ponadto dodano przepis modyfikujący zasadę odliczania podatku płaconego przez Polaków pracujących w Norwegii, poprzez który do dochodów rozliczanych w Polsce będzie miało zastosowanie odliczenie hipotetycznego podatku do zapłacenia w Norwegii, w przypadku objęcia dochodów zwolnieniem w Norwegii.

## **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](mailto: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](mailto:podatki@mazars.pl)*

**Kontakt:**

Krystyna Szydłowska  
Dyrektor Działu Doradztwa Podatkowego  
[k.szydłowska@mazars.pl](mailto: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](mailto:podatki@mazars.pl)**  
**[www.mazars.pl](http://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*

---