



PKF

Accountants &
business advisers

Podatki

Tax Alert - PKF Tax Sp. z o.o.

8/2010

W tym wydaniu:

- Zmiany w podatku VAT obowiązujące od 2011r.
- Połączenie spółki osobowej ze spółką kapitałową – wątpliwości w podatku dochodowym.
- Prawo do skorygowania deklaracji po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez urząd skarbowy i urząd kontroli skarbowej.
- Zastosowanie stawki 0% dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Zmiany w podatku VAT obowiązujące od 2011r.

W dniu 24.10 br. uchwalona została przez Sejm RP ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzająca kilka istotnych zmian w zakresie tego podatku, które prawdopodobnie wejdą w życie z dniem 1.01.2011r. (ustawa została skierowana do Prezydenta RP i Marszałka Senatu).

Najistotniejsze zmiany objęte w/w nowelizacją obejmuje przede wszystkim

- stosowanie dla celów identyfikacji towarów i usług aktualnej nomenklatury statystycznej – do tej pory dla potrzeb ustawy o VAT zastosowanie miało rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 1998r. Powyższe zmiany nastąpią jako skutek uchylecia art.41 ust.14 ustawy o VAT;
- art. 5a – dodany przepis powoduje, iż nie tylko usługi ale i towary, co do zasad będą identyfikowane za pomocą klasyfikacji statystycznych. Powyższe skutkuje także zmianą dotychczasowej definicji „towarów” – vide art. 2 pkt 6;
- zmiany w zakresie zwolnień w podatku VAT – ustawa nowelizująca przewiduje bowiem uchylenie całego załącznika nr 4 (załącznik stanowiący wykaz usług zwolnionych od VAT) oraz wprowadzenie katalogu usług objętych zwolnieniem bezpośrednio do art. 43 (ściślej w ramach art. 43 ust.1 pkt 17–41). W powyższym zakresie istotne zmiany/ograniczenia dotyczyć będą między innymi usług związanych z edukacją, sportem, kulturą itd.

- art.29 ust.4b – rozszerzenie katalogu przypadków, dla których nie ma konieczności posiadania potwierdzenia odbioru korekty, jako warunku dla zmiany/korekty podstawy opodatkowania tj. świadczenie usług, dla których miejscem opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju oraz wszelkie inne przypadki jeżeli na fakturze, do której odnosi się korekta, nie wykazano kwoty podatku.

W pozostałym zakresie zmiany przewidziane uchwaloną ustawą, co do zasady przyjmują postać doprecyzowującą czy uzupełniającą o ograniczonej istotności.

Warto jednakże pamiętać, iż powyższe zmiany stanowią jedynie część „pakietu”, który składa się na „rządowy projekt”. W opublikowanym niedawno projekcie zmian do ustawy o VAT (vide projekt z 9.10.2010r.) przewidziane zostały kolejne istotne zmiany w zakresie ustawy o VAT, tj. w szczególności:

- zmiana stawek VAT – podniesienie dotychczasowy stawek o 1 pp tj. 7% na 8% oraz 22% na 23%, jak również wprowadzenie stawki 5% na towary wymienione w projektowanym załącznik nr 11 do ustawy;
- art. 7 ust.2 – korekta dotychczasowego brzmienia tego przepisu zmierzająca do opodatkowania wszelkich nieodpłatnych przekazania, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT przy nabyciu/wytworzeniu. Dotychczasowe brzmienie przepisu było bardzo nieczytelne i niejednoznaczne z punktu widzenia wykładni gramatycznej (także w kontekście relacji z art. 7 ust. 3), a nawet – co potwierdził także Sąd Administracyjny – prowadziło do wniosku, iż brak w istocie podstawy do opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów;

- art. 17 ust. 2 – korekta zmierzająca do, co do zasady jednoznacznego ustalenia podmiotu obowiązującego do rozliczenia podatku z tytułu importu usług/dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca – proponowana zmiana przewiduje zapis, iż „usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego”;
- art. 29 – uściślenie definicji „kwoty należnej” poprzez uzupełnienie, iż obejmuje ona świadczenie od nabywcy lub osoby trzeciej”;
- art. 88 ust. 3a – rozszerzenie katalogu przypadków nieuprawniających do odliczenia VAT w przypadku faktur, na których wykazana została kwota podatku VAT a dotyczących czynności, której nie obligują do wykazania kwot podatku na fakturze;

W pozostałym zakresie projektowane zmiany ujęte w projekcie z dnia 9.10.2010 mają, co do zasady charakter uściślający, doprecyzowujący.

Pamiętać oczywiście należy, iż w szczególności w zakresie dotyczącym projektu z 9.10.2010r. projektowane korekty przepisów na etapie procesu legislacyjnego mogą oczywiście w sposób bardziej lub mniej istotny ulec zmianie.

KONTAKT:

Michał Piotrowski

michal.piotrowski@pkftax.pl

tel. (22) 560-76-95

Połączenie spółki osobowej ze spółką kapitałową – wątpliwości w podatku dochodowym.

Kodeks Spółek Handlowych (KSH) dopuszcza łączenie spółek kapitałowych ze spółkami osobowymi prawa handlowego. W art. 491 § 1 zastrzeżono jedynie, że spółka osobowa nie może być spółką przejmującą albo nowo zawiązaną.

Wydawać by się mogło, że cały proces połączenia i wszelkie rozliczenia podatkowe powinny przebiegać łatwo i przyjemnie. Niestety przepisy prawa podatkowego nie zawsze nadążają za zmiennością działań w gospodarce. W tej sytuacji najczęściej kłopotów mogą mieć wspólnicy łączącej się spółki osobowej, będący osobami fizycznymi. Nie jest bowiem jasne, czy osoba fizyczna otrzymująca udziały w spółce kapitałowej (przejmującej lub nowo zawiązaną) w zamian za majątek spółki osobowej jest zobowiązana do opodatkowania nadwyżki będącej różnicą

między wartością nominalną udziałów otrzymanej w spółce kapitałowej a wartością wniesionego wkładu do spółki osobowej. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) zawiera szczególne regulacje w tym zakresie jedynie w odniesieniu do łączenia się (lub podziału) spółek kapitałowych. Rodzi się zatem pytanie, czy zasadnym byłoby odniesienie przepisów dotyczących połączenia spółek kapitałowych na grunt połączenia spółki osobowej ze spółką kapitałową, czy raczej skutki podatkowe takowego połączenia (spółki osobowej z kapitałową) należy wywodzić z ogólnych zasad opodatkowania dochodu osób fizycznych albo w ogóle nie doszukiwać się przesłanek do powstania obowiązku podatkowego?

Poszukując sposobu na opodatkowanie rzeczony transakcji można by powołać się na treść przepisu art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, gdzie za przychód z kapitałów pieniężnych uznaje się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną objętych w zamian za wkład niepieniężny, przy czym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 zwolnieniu podlegały wkład w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. W rezultacie, na moment otrzymania udziałów w spółce przejmującej (lub nowo zawiązaną) nie doszłoby do efektywnego opodatkowania podatkiem dochodowym. Tylko czy na pewno mamy do czynienia z objęciem udziałów w zamian za wkład niepieniężny? Można spotkać się z poglądem, że w procesie połączenia przez przejęcie wspólnicy spółki przejmowanej (spółki osobowej) nie wnoszą wkładów niepieniężnych do spółki przejmującej w zamian za jej udziały, gdyż w wyniku połączenia w trybie art. 492 § 1 KSH majątek spółki osobowej przejmowany jest bezpośrednio przez spółkę kapitałową. Wniesienie wkładu niepieniężnego jest odrębną instytucją prawa handlowego, która nie ma zastosowania w przypadku połączenia przez przejęcie a zatem nie można również doszukiwać się powstania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 PIT.

W procesie połączenia spółek dochodzi do ustania bytu prawnego podmiotu przejmowanego (tu spółka osobowa zostanie wykreślona z rejestru). Dla osób fizycznych będących wspólnikami spółki osobowej oznacza to de facto zakończenie prowadzenia działalności gospodarczej w ramach danej spółki. Obliguje to wspólników do sporządzenia remanentu likwidacyjnego, w którym ujęty zostanie majątek określony w art. 24 ust. 3 ustawy o PIT (m.in. materiały i surowce, wyroby gotowe, półprodukty). W przypadku przeprowadzania procesu połączenia przedsiębiorstw majątek wykazany w remanencie nie będzie musiał być opodatkowany, co wynika z treści art. 24 ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT, gdzie wskazano, że nie ustala się dochodu na dzień likwidacji jeżeli w wyniku połączenia przedsiębiorstw składniki majątku objęte remanentem zostały wniesione w formie wkładu lub aportu do nowo powstałego lub istniejącego przedsiębiorcy. No właśnie, treść tego przepisu każe sądzić, że połączenie spółek wiąże się jednak z wniesieniem wkładu, a to oznaczałoby powstanie przychodu podatkowego dla wspólników obejmujących udziały w spółce przejmującej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 PIT. Pamiętajmy, że przepis art. 24 ust. 8 ustawy o PIT traktujący o przesunięciu w czasie opodatkowania dochodu stanowiącego nadwyżkę pomiędzy wartością nominalną udziałów przydzielonych przez

spółkę przejmującą wspólnikom spółki przejmowanej a wydatkami na nabycie udziałów w spółce przejmowanej dotyczy wyłączenie połączenia spółek kapitałowych (a nie spółki osobowej i kapitałowej). W świetle powyższego, stanowisko o całkowitym braku powstania przychodu dla wspólników spółki przejmowanej w momencie połączenia spółek jest zagrożone. Tak czy inaczej, sprawa jest skomplikowana i wymaga uregulowania, ale dopóki ustawodawca nie wprowadzi jasnych regulacji w tej sprawie podatnicy narażeni są na spory z organami podatkowymi i tym samym niepewny los przedsięwzięć gospodarczych.

KONTAKT:

Dorota Ślizawska

dorota.slizawska@pkftax.pl

tel. (22) 495-76-47

Prawo do skorygowania deklaracji po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez urząd skarbowy i urząd kontroli skarbowej.

Podatnikom po kontroli podatkowej przeprowadzonej na podstawie art. 281 – 292 Ordynacji podatkowej, służy prawo skorygowania złożonej deklaracji. Jeśli kontrola prowadzona była przez urząd skarbowy, prawo to wynika z treści przepisu art. 81 w zw. z art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej. Przepisy tej ustawy nie wskazują wprost terminu, w jakim podatnik może skorygować deklarację. Jednakże z regulacji zawartej w art. 165b Ordynacji podatkowej należy wywieść, że aż do czasu wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie objętym przeprowadzoną kontrolą podatkową podatnik ma prawo złożyć korektę deklaracji. A ponieważ po zakończonej kontroli podatkowej urząd skarbowy powinien wszcząć postępowanie w sprawie, która była przedmiotem tej kontroli nie później niż w terminie 6 miesięcy, należy termin ten uznać także za maksymalny dla podatnika na złożenie korekty deklaracji, w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości.

Inaczej będzie się przedstawiała sytuacja podatnika, który się zdecyduje na złożenie korekty deklaracji, po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez urząd kontroli skarbowej.

Urzędy kontroli skarbowej kontrolę podatkową prowadzą również na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, jednakże postępowanie kontrolne, w ramach którego prowadzona jest ta kontrola, odbywa się na zasadach

wskazanych w ustawie o kontroli skarbowej. Zatem zakończenie kontroli prowadzonej przez UKS nie oznacza jednocześnie zakończenia postępowania kontrolnego, które nadal trwa i w tym czasie organ kontroli skarbowej może dokonywać szeregu czynności mających na celu ustalenie stanu faktycznego. To postępowanie zostaje zakończone wynikiem kontroli – jeśli w toku postępowania nie ujawniono żadnych nieprawidłowości, lub decyzją określającą bądź ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego – jeśli organ kontroli skarbowej uzna, że ujawnione nieprawidłowości wpłynęły na wysokość tego zobowiązania. Dopóki jednak trwa to postępowanie, prawo podatnika do złożenia korekty deklaracji jest zawieszane. Urząd kontroli skarbowej, który przeprowadził postępowanie kontrolne przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli skarbowej ma obowiązek wyznaczyć kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego i jednocześnie wskazać na możliwość skorygowania deklaracji. Należy zatem uznać, że sytuacja podatnika, który złoży korektę deklaracji po przeprowadzeniu kontroli podatkowej przez urząd kontroli skarbowej różni się od sytuacji podatnika, który złoży korektę po kontroli przeprowadzonej przez urząd skarbowy, ponieważ z reguły decyzja UKS kończąca postępowanie kontrolne jest wydawana bezpośrednio po zakończeniu postępowania kontrolnego (oczywiście z uwzględnieniem czasu, w jakim podatnik ma prawo wypowiedzieć się w sprawie zebranego materiału dowodowego), ponieważ organ ten wiąże terminy wskazane w art. 139 Ordynacji podatkowej. Natomiast wszczęcie postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej przez urzędy skarbowe, jak wynika z treści art. 165b Ordynacji podatkowej, nie musi nastąpić w tak krótkim terminie jak wydanie decyzji przez UKS.

KONTAKT:

Aldona Skarżewska

aldona.skarzewska@pkftax.pl

tel. (22) 495-76-47

Zastosowanie stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

W dniu 11 października 2010 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów NSA (sygnatura FPS 1/10) o następującej treści:

„W świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dla zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.”

Na dzień dzisiejszy dostępna jest jedynie sentencja orzeczenia. Bardziej szczegółowego wyjaśnienia motywów którymi kierował się skład orzekający należy oczekiwać w treści uzasadnienia przedmiotowej uchwały. Niemniej już w tej chwili należy wskazać, iż sama treść sentencji wskazuje na liberalną wykładnię przepisu art. 42 ust 3 i 11 VAT-u, a w rezultacie bardziej elastyczne podejście do wymogów dokumentacyjnych właściwych dla zastosowania stawki 0% przez podatnika dokonującego dostaw wewnątrzwspólnotowych.

KONTAKT:

Paweł Chrupek

pawel.chrupek@pkftax.pl

tel. (22) 560-76-95

Kontakt

Warszawa

Agnieszka Chamera
Prezes Zarządu
PKF Tax Sp. z o.o.
Doradca podatkowy

ul. Elbląska 15/17
01-747 Warszawa
tel. 022 560 76 50
podatki@pkftax.pl

Katowice

Beata Handel
Wiceprezes Zarządu
PKF Tax Sp. z o.o.
Biegły rewident

ul. Kościuszki 43
00-048 Katowice
tel. 032 253 66 69
katowice@pkftax.pl

W przypadku dodatkowych pytań

lub potrzeby przedyskutowania wpływu powyższych informacji na Państwa działalność biznesową

zachęcamy do kontaktu

z doradcami podatkowymi PKF Tax Sp. z o.o.:
podatki@pkftax.pl

Nasze usługi:

- **stały nadzór podatkowy i bieżące doradztwo prawno-podatkowe; w tym z uwzględnieniem:**
 - szczególnych uregulowań opodatkowania transakcji w grupach kapitałowych,
 - uregulowań dla prowadzenia działalności partnerstwa publiczno-prywatnego i działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych,
 - prowadzonych procesów restrukturyzacji majątkowej spółki.
- **opracowanie dokumentacji cen transferowych**
- **audyt prawno-podatkowy; w tym:**
 - badanie prawidłowości ustalania przedmiotu i podstawy opodatkowania,
 - badanie prawidłowości klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w aspekcie przepisów podatkowych,
 - określenie obszarów ryzyka, ujawnienie nieprawidłowości oraz wskazanie sposobów ich usunięcia.
- **optymalizacja podatkowa; w tym:**
 - optymalizacja transakcji wewnątrz Grupy Kapitałowej,
 - optymalizacja zobowiązań podatkowych w procesach przekształceń własnościowych,
 - tworzenie planów podatkowych.
- **obsługa transakcji kapitałowych; w tym:**
 - tworzenie, łączenie, przekształcanie spółek prawa handlowego,
 - doradztwo w procesie zakupu i sprzedaży spółek oraz zorganizowanych części przedsiębiorstw.
- **pomoc merytoryczna w postępowaniu podatkowym oraz sądowym; w tym:**
 - reprezentowanie przed organami skarbowymi na wszystkich etapach postępowania podatkowego,
 - zastępstwo procesowe przed sądami administracyjnymi.
- **due diligence prawno-podatkowe**
- **obsługa transakcji prawa cywilnego i prawa pracy; w tym:**
 - opiniowanie, sporządzanie umów funkcjonujących w obrocie gospodarczym.

Niniejszy Tax Alert nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. PKF Tax Sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w publikacji bez wcześniejszego zasięgnięcia opinii doradców prawnych lub podatkowych.

PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult, do której należą również: PKF Audyt Sp. z o.o., PKF Grupa Konsultingowa Sp. z o.o., PKF Centrum Rachunkowości Sp. z o.o.

PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult w Polsce, której jednostką dominującą PKF Consult Sp. z o.o. jest firmą członkowską PKF International Limited sieci niezależnych pod względem prawnym firm i nie przyjmuje żadnej odpowiedzialności za działania lub zaniechania działań przez jakąkolwiek inną firmę członkowską lub firmy członkowskie.