INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

www.inforlex.pl/ewydania

miesięcznik

BGK BIULETYN głównego księgowego

EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

Temat numeru

Samochody osobowe wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej

3 / 267

marzec 2019

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. INFORLEX Elektroniczne składanie sprawozdań do KRS – zmiany od 12 stycznia 2019 r. . . . 5
2. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości – aktualizacja Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 . . . 6
3. Restrukturyzacja bez zatwierdzania i badania sprawozdań finansowych – od 2020 r. . . . 7
4. INFORLEX Rozliczenie roczne CIT za 2018 r. – na co zwrócić uwagę . . . 8
5. Jak składać informacje o schematach podatkowych – objaśnienia MF . . . 12

O to pytają księgowi

Czy jednoosobowa firma też musi wysyłać elektroniczne sprawozdania finansowe? . . . 14

Jak powinny wyglądać dodatkowe informacje i objaśnienia do bilansu i rachunku zysków i strat w firmie, w której nie ma zdarzeń opisywanych w tych dokumentach? . . . 14

Jakie zasady polityki rachunkowości opisuje się we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego? . . . 14

II. TEMAT NUMERU

1. INFORLEX Samochody osobowe wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej . . . 15
   - Podwyższenie kwoty limitu wartości samochodu osobowego . . . 15
   - Umowy leasingowe . . . 17
   - Umowy najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze . . . 18
   - Przepisy przejściowe . . . 19
   - Samochód pracownika używany na potrzeby jednostki . . . 19

III. EWIDENCJA KSIĘGOWA

1. Ewidencja transakcji związanych z samochodami . . . 21
   - Podwyższenie kwoty limitu wartości samochodu osobowego . . . 21
   - Umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze . . . 25
   - Umowy leasingowe . . . 26
   - Zasady rozliczania kosztów używania samochodów osobowych . . . 31
   - Ewidencja kosztów kup/nkup . . . 31

ciąg dalszy spisu treści na stronie 4 >

CZASOPISMO DOSTĘPNE TAKŻE W
INFORLEX

RACHUNKOWOŚĆ
Profesjonalnie ludzkim językiem
inforlex.pl

ISSN 2084-5863

9 772084 586909 03

cena 79,00 zł (w tym 5% VAT)

Indeks 328995

INFOR | E-WYDANIA CZASOPISM

Witamy w świecie nowych E-WYDAŃ czasopism

NOWOŚĆ!

www.inforlex.pl/ewydania

Wypróbuj i przekonaj się, jak łatwe i wygodne jest czytanie **czasopism w wersji elektronicznej!**

W ramach dostępu do E-WYDAŃ można korzystać z aktualnych wydań czasopism, aktów prawnych, orzeczeń i interpretacji, aktywnych druków i formularzy, kalkulatorów. Dostępne są również aktualne wskaźniki i stawki, specjalne dodatki internetowe oraz archiwalne numery czasopisma. Wystarczy dostęp do Internetu na dowolnym urządzeniu (komputer stacjonarny, laptop, tablet czy smartfon), aby mieć dostęp do nowych E-WYDAŃ.

Korzystaj z E-WYDAŃ w wersji mobile!

1. Zainstaluj na swoim smartfonie lub tablecie aplikację mobilną INFOR

DO POBRANIA W Google Play | DO POBRANIA W App Store

2. Zaloguj się w aplikacji danymi Twojego KONTA i korzystaj z E-WYDAŃ prenumerowanych tytułów.

Jeśli nie pamiętasz hasła do E-WYDAŃ, skontaktuj się z Biurem Obsługi Klienta: bok@infor.pl

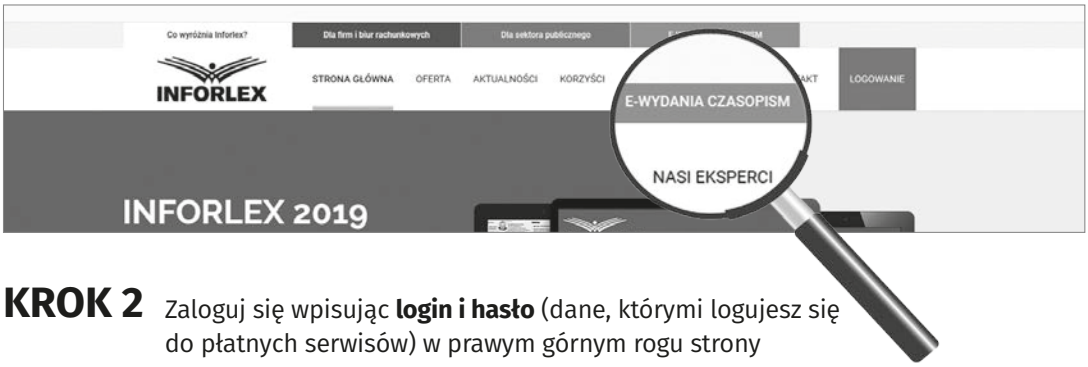
INFOR Zał. R. Pieńkowski w 1987 r. | sklep.infor.pl | 22 212 07 30, 801 626 666 | bok@infor.pl

NOWOŚĆ

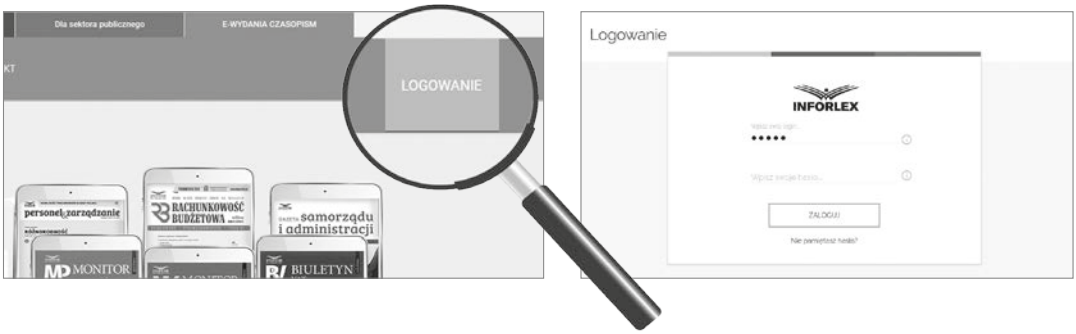
INFOR | E-WYDANIA CZASOPISM

Sprawdź, jak się zalogować na nowej stronie E-WYDAŃ
www.inforlex.pl/ewydania

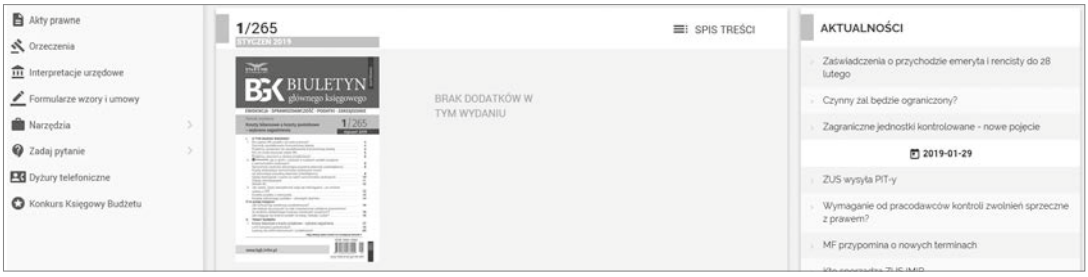
KROK 1 Wybierz zakładkę e-wydania czasopism na stronie **www.inforlex.pl**



KROK 2 Zaloguj się wpisując **login i hasło** (dane, którymi logujesz się do płatnych serwisów) w prawym górnym rogu strony



KROK 3 Korzystaj ze swoich e-wydań czasopism



Korzystaj z E-WYDAŃ również **w wersji mobile!**

Zainstaluj na swoim smartfonie lub tablecie aplikację mobilną **INFOR E-WYDANIA**

DO POBRANIA W Google Play | DO POBRANIA W App Store

2. Nowe zasady rozliczania bonów . . . 35
Bony w obrocie międzynarodowym . . . 35
Definicja bonu . . . 36
Rodzaje bonów i moment opodatkowania zgodne z zapisami dyrektywy 2016/1065. . . 37
Bon jednego przeznaczenia (SPV) . . . 37
Bon różnego przeznaczenia (MPV) . . . 37
Regulacje w ustawie o VAT do 31 grudnia 2018 r. . . . 37
Regulacje w ustawie o VAT od 1 stycznia 2019 r. . . . 38
Opodatkowanie podatkiem VAT bonów jednego przeznaczenia (SPV) . . . 40
Opodatkowanie podatkiem VAT bonów różnego przeznaczenia (MPV) . . . 41
Podstawa opodatkowania w przypadku bonów różnego przeznaczenia (MPV) . . 41
Moment powstania obowiązku podatkowego. . . . 42
Bon jednego przeznaczenia . . . 42
Mały podatnik rozliczający się kasowo . . . 42
Zasady fakturowania . . . 43
Przepisy przejściowe . . . 46
3. INFORLEX Różnice kursowe – wybrane zagadnienia. . . . 47
Jak ustalić różnice kursowe w przypadku otrzymania zaliczki na poczet WDT . . . 47
Jak rozliczyć różnice kursowe w przypadku wystawienia faktury korygującej eksport towarów . . . 48
W jaki sposób wyceniać wpływ i wypływ środków z rachunku walutowego i jak ustalać różnice kursowe od własnych środków pieniężnych . . . 50
Czy do wyceny rozchodu waluty obcej można stosować kurs historyczny . . . 54
Jak rozliczyć różnice kursowe w przypadku przewalutowania kredytu. . . . 55
Jak ustalić różnice kursowe od zagranicznej podróży służbowej, gdy firma nie posiada rachunku walutowego . . . 56
IV. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA
1. Wprowadzenie opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax) . . . 59
Podstawa wprowadzenia w Polsce podatku . . . 59
Ogólne zasady opodatkowania tzw. exit tax . . . 60
Przepisy krajowe . . . 61
Podstawa opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków. . . . 61
Ustalanie podatku . . . 62
Kiedy nie stosuje się opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków . . . 63
Zwolnienia od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. . . . 63
Rozłożenie na raty . . . 64
2. Nowa stawka podatku – 9% . . . 66
Stawka podatkowa . . . 66
Uprawnieni do korzystania z preferencyjnej stawki. . . . 66
Wpłaty zaliczek . . . 67
3 . Zmiany w zakresie podatku u źródła (WHT) . . . 67
Cel wprowadzonych zmian . . . 68
Zasady poboru zryczałtowanego podatku dochodowego . . . 69
Próg płatności należności . . . 70
Możliwość niepobrania podatku . . . 71
Ocena prowadzonej działalności gospodarczej . . . 73
Opinia o stosowaniu zwolnienia przez płatnika. . . . 73
Przekroczenie progu należności . . . 74
Brak obowiązku poboru podatku . . . 74
Wniosek o zwrot podatku . . . 75
Umożliwienie posługiwania się kopiami certyfikatów rezydencji . . . 76
V. RACHUNEK KOSZTÓW I ZARZĄDZANIE FINANSAMI
1. Jak długo pracodawcy powinni przechowywać dokumentację pracowniczą . . . 78
Okresy przechowywania dokumentacji pracowniczej. . . . 78
Jak skrócić okres przechowywania . . . 79
Przedłużenie okresu przechowywania . . . 80
VI. NOWOŚCI WYDAWNICZE
1. Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz . . . 81

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1 Elektroniczne składanie sprawozdań do KRS – zmiany od 12 stycznia 2019 r.

Zobacz więcej www.inforlex.pl

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami, w jakiej formie należy składać uchwały bądź postanowienia o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego oraz o podziale zysku (pokryciu straty), ustawodawca wprost potwierdził możliwość złożenia do KRS elektronicznych kopii tych dokumentów sporządzonych w formie papierowej. Jednocześnie poszerzono krąg osób uprawnionych do podpisania zgłoszenia dotyczącego przekazania dokumentów finansowych do KRS.

Opublikowana 11 stycznia 2019 r. ustawa o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (Dz.U. z 2019 r. poz. 55) wprowadziła zmiany w wielu ustawach, w tym w ustawie z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

Elektroniczne kopie dokumentów sporządzanych w formie papierowej

Najistotniejsza zmiana, która weszła w życie 12 stycznia 2019 r., polega na tym, że ustawodawca wprost pozwolił (zmieniony art. 19e ust. 3 ustawy o KRS), by do KRS składane były w postaci elektronicznej kopie następujących dokumentów sporządzonych w formie papierowej:

- uchwały bądź postanowienia o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej oraz podziale zysku lub pokryciu straty,
- dokumentów, o których mowa w art. 69 ust. 1c, 1d i 4 ustawy o rachunkowości (dotyczy rocznych sprawozdań finansowych oddziałów zakładów ubezpieczeń, reasekuracji, banku zagranicznego, instytucji kredytowej lub finansowej mających siedzibę poza terytorium RP),
- sporządzonych do 30 września 2018 r. innych dokumentów, o których mowa w art. 69 ust. 1, 1b, 1f, 1g i 3 ustawy o rachunkowości.

Krąg uprawnionych do podpisywania zgłoszenia dotyczącego przekazania dokumentów finansowych do KRS

Istotną zmianą w ustawie o KRS, która również weszła w życie 12 stycznia 2019 r. (zmieniony art. 19e ust. 2 ustawy o KRS), jest możliwość podpisywania zgłoszenia dotyczącego przekazania dokumentów finansowych do KRS także przez prokurentów lub zarządców w postępowaniu restrukturyzacyjnym. Katalog uprawnionych do zgłaszania dokumentów finansowych do KRS będzie jeszcze rozszerzony od 1 kwietnia 2019 r. (nowy art. 19e ust. 3a ustawy o KRS) o adwokatów, radców prawnych oraz prawników zagranicznych, których dane Naczelna Rada Adwokacka i Krajowa Rada Radców Prawnych udostępniła sądom i Ministrowi Sprawiedliwości za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

Sprawozdania finansowe publicznych zakładów opieki zdrowotnej

Ustawa o Krajowym Rejestrze Zadłużonych dokonała również dość istotnej zmiany dotyczącej samodzielnych, publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Jednostki te, do 30 czerwca 2019 r., nie muszą składać dokumentów finansowych (o których mowa w art. 69 ustawy o rachunkowości, tj. sprawozdania finansowego, sprawozdania z badania, odpisu uchwały o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku/straty i sprawozdania z działalności) do KRS drogą elektroniczną. Zmiana ta (tj. przesunięcie obowiązku składania przez SP ZOZ elektronicznie sprawozdań do KRS) weszła w życie 12 stycznia 2019 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16, art. 25 ustawy z 11 stycznia 2019 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych – Dz.U. z 2019 r. poz. 55

©℗

Paweł Muż
ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego", specjalista ds. rachunkowości

2 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości – aktualizacja Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7

Komitet Standardów Rachunkowości dokonał aktualizacji KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja". Większość zmian ma charakter redakcyjny lub formalno-techniczny, aczkolwiek znalazła się również jedna zmiana merytoryczna. Polega ona na tym, że jednostki mogą sobie wybrać standardy rachunkowości, które będą stosować, i tylko te standardy ująć w swojej polityce rachunkowości.

Minister Finansów opublikował w Dzienniku Urzędowym MF komunikat w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja". Aktualizacja dotyczy wyłącznie części poświęconej zmianom zasad (polityki) rachunkowości (tj. wyłącznie rozdziału III standardu). W większości przypadków zmiany dotyczą:

- drobnych korekt językowych i redakcyjnych służących lepszemu zrozumieniu treści standardu (np. zamienianie wyrażenia „uznać za przyjęte zasady" wyrażeniem „włączyć do przyjętych zasad" czy też dodanie w pkt 3.1 standardu doprecyzowania, że zasady rachunkowości opisane w dokumentacji przyjmowane są na podstawie decyzji kierownika),
- przeformułowania treści standardu do zmian w ustawie o rachunkowości; w szczególności do zmian, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r., a wprowadzone zostały ustawą z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. poz. 2244). Przykła-

dem są zapisy uwzględniające w standardzie możliwość stosowania uproszczeń przez większą liczbę jednostek gospodarczych (przeformułowanie pkt 3.5 standardu w powiązaniu z pkt 3.2.3).

Komitet Standardów Rachunkowości dodał również jedno wyjaśnienie merytoryczne (dodany pkt 3.2.2.a. standardu). Nowy zapis w standardzie dotyczy sytuacji, gdy dana jednostka chce włączyć do przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosowanie tylko wybranych Krajowych Standardów Rachunkowości. Komitet Standardów stwierdza, że:

- jednostka ma do tego prawo (wcześniej taka decyzja była równoważna z decyzją o nieprzyjęciu do stosowania Krajowych Standardów Rachunkowości),
- prawo to oznacza, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości należy stosować wszystkie zapisy tych wybranych standardów (tj. nie jest możliwe powoływanie się przez jednostkę na stosowanie wybranego Krajowego Standardu Rachunkowości i jednocześnie wybiórcze stosowanie jego postanowień).

Aktualizacja KSR Nr 7 weszła w życie 4 stycznia 2019 r. i ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2019 r., z możliwością jej wcześniejszego zastosowania (tj. za rok 2018).

PODSTAWA PRAWNA:

- komunikat Ministra Finansów z 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja" (uchwała Nr 3/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z 13 listopada 2018 r.) – Dz.Urz. MF z 4 stycznia 2019 r. poz. 2

©℗

Paweł Muż
ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego", specjalista ds. rachunkowości

3 Restrukturyzacja bez zatwierdzania i badania sprawozdań finansowych – od 2020 r.

Jednostki, wobec których ogłoszono upadłość, nie muszą zatwierdzać i badać swoich sprawozdań finansowych. Obowiązku tego nie będą miały również jednostki objęte postępowaniem restrukturyzacyjnym, w którym ustanowiono zarządcę. Zmianę wprowadziła ustawa o Krajowym Rejestrze Zadłużonych, ale ma ona wejść w życie dopiero 1 grudnia 2020 r.

Ustawa z 6 grudnia 2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych wprowadza wiele zmian w różnych ustawach, w tym w ustawie o rachunkowości. Zmiana w ustawie o rachunkowości dotyczy brzmienia art. 53 ust. 2a. Według nowego brzmienia przepisu z obowiązku zatwierdzenia i badania sprawozdań finansowych będą zwolnione nie tylko:

- jednostki, w stosunku do których ogłoszona została upadłość (dla tych jednostek takie wyłączenie już przewidują obecnie obowiązujące przepisy),

lecz także

- jednostki, w stosunku do których otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, w którym ustanowiono zarządcę, chyba że udzielono zezwolenia, by dłużnik sam pełnił funk-

cję zarządcy w przypadkach wymienionych w art. 133 ust. 1 lub art. 288 ust. 3 ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1508, z 2018 r. poz. 149, 398, 1544 i 1629 oraz z 2019 r. poz. 55).

Zmiana w ustawie o rachunkowości wejdzie w życie 1 grudnia 2020 r. Zatem będzie miała zastosowanie dopiero do sprawozdań finansowych za 2020 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ustawy z 6 grudnia 2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych – Dz.U. z 2019 r. poz. 55

©℗

Paweł Muż
ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego", specjalista ds. rachunkowości

4 Rozliczenie roczne CIT za 2018 r. – na co zwrócić uwagę

Zobacz więcej inforlex.pl

W związku ze zbliżającym się terminem rozliczenia rocznego CIT podatników mających rok podatkowy odpowiadający kalendarzowemu przedstawiamy, na co powinni oni zwrócić uwagę, dokonując rozliczenia rocznego.

O czym pamiętać, wypełniając zeznanie roczne za 2018 r.

W 2018 r. wprowadzono osobną kategorię przychodów w podatku CIT – przychody pochodzące z zysków kapitałowych. Jest to radykalna zmiana, wcześniej co do zasady wszystkie przychody i koszty były rozliczane wspólnie. Oznacza to konieczność rozdzielania w zeznaniu kosztów, a także strat, które należy przypisywać osobno do przychodów z zysków kapitałowych albo do innych przychodów. Dotyczy to zarówno kosztów bezpośrednio związanych z tą grupą przychodów, jak i kosztów pośrednich. Podatnicy CIT powinni pamiętać, że nie ma możliwości kompensowania strat dochodami w ramach tych źródeł. Podatnik, który uzyska dochód z jednego źródła, a z drugiego stratę, płaci zatem podatek dochodowy. Podatnik taki nie ma już możliwości pomniejszenia dochodu z jednego źródła o stratę z drugiego. Stratę z danego źródła będzie mógł odliczyć w następnych 5 latach od dochodu – w ramach źródła, z którego strata wystąpiła.

Dodatkowo przypominamy, że od 2018 r. obowiązują:

- wyższe limity kosztów podatkowych dla żłobków i działalności prorodzinnej;
- nowe wyłączenia z kosztów dla usług niematerialnych świadczonych między podmiotami powiązanymi;
- wyższe limity amortyzacji dla środków trwałych.

W jakim terminie składamy zeznanie za 2018 r.

Podatnicy powinni złożyć deklaracje roczne do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. W przypadku podatników mających kalendarzowy rok podatkowy, ponieważ 31 marca 2019 r. przypada w niedzielę, termin ulega przesunięciu na 1 kwietnia 2019 r. W tym samym terminie złożą deklaracje roczne podatnicy CIT, którzy dokonali zmiany roku podatkowego w taki sposób, że zakończył się on z upływem grudnia 2018 r.

W tym terminie podatnicy CIT wpłacają podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek od początku roku.

Jakie deklaracje i załączniki składamy, dokonując rozliczenia rocznego

W 2019 r. wprowadzono zmiany w deklaracjach CIT. Konieczność opublikowania nowych formularzy wynikała z dokonanych od początku 2018 r. licznych zmian w ustawie o CIT. W tabeli przypominamy, jakie deklaracje składają podatnicy CIT w terminie rozliczenia rocznego.

Tabela. Deklaracje, załączniki i informacje składane w związku z zeznaniem rocznym

Nazwa deklaracji/załącznika	Kto składa
1	2
CIT-8 (zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika CIT)	Podatnicy mający siedzibę na terytorium RP oraz niemający siedziby na terytorium RP. Zasadniczo wszyscy podatnicy CIT zobowiązani do składania zeznań rocznych poza podatkowymi grupami kapitałowymi
CIT-8AB (zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatkową grupę kapitałową (PGK) – podatnika CIT	Spółka dominująca w imieniu PGK, jako spółka reprezentująca
Załączniki	
CIT-8/O (informacja o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach wolnych i zwolnionych od podatku)	Podatnicy CIT korzystający z odliczeń od dochodu i od podatku oraz deklarujący dochody wolne/zwolnione
CIT-D (informacja o otrzymanych/przekazanych darowiznach)	Darczyńcy i obdarowani darowiznami
CIT/8S (informacja o wysokości dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia)	Podatnicy CIT będący beneficjentami pomocy
CIT/8SP (informacja o wysokości dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia)	Podatnicy CIT będący wspólnikami spółek niebędących osobą prawną, które są beneficjentami pomocy
CIT/PGK (informacja o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez spółkę tworzącą PGK – załącznik do CIT-8AB)	Spółka tworząca PGK
CIT/BR (informacja o odliczeniach od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową	Podatnik CIT korzystający z odliczeń na działalność badawczo-rozwojową
CIT/MIT (informacja o środkach trwałych oraz przychodach składana przez podatnika obowiązanego do zapłaty podatku, o którym mowa w art. 24b updop)	Podatnik CIT płacący podatek minimalny/podatek od nieruchomości komercyjnych

1	2
Sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej	Podatnik CIT, któremu fiskus wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi
CIT-ST (informacja podatnika do ustalenia należnych jednostkom samorządu terytorialnego dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych)	Podatnicy posiadający zakłady (oddziały) położone na terenie jednostki samorządu terytorialnego innej niż jednostka samorządu terytorialnego, na obszarze której podatnicy mają swoją siedzibę, w tym podatnicy prowadzący działalność przez położony na terytorium RP zakład zagraniczny, zatrudniający osoby na podstawie umowy o pracę
Informacja składana przez podatników CIT	
IFT-2R informacja o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	Płatnicy, którzy wypłacili należności podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych niemającym na terytorium Polski siedziby lub zarządu

Warto dodać, że podatnicy CIT nie muszą składać pustych załączników. Podatnik dołącza do deklaracji wyłącznie te załączniki, które wypełnił. Podatnicy nie mogą składać samych załączników – są one zawsze drukami dołączanymi do zeznania.

Uwaga! 17 stycznia 2019 r. został opublikowany projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z tym projektem wprowadzone zostaną nowe wersje następujących deklaracji:

- CIT-8 (wersja nr 27),
- CIT-8AB (wersja nr 2),
- CIT-8/O (wersja nr 14),
- CIT/BR (wersja nr 5),
- CIT/MIT (wersja nr 2),
- CIT/8S (wersja nr 2),
- CIT/8SP (wersja nr 2),
- CIT/PGK (wersja nr 2).

Nowe wzory deklaracji CIT stosować należy do uzyskanych przychodów (osiągniętych dochodów, poniesionych strat) od 1 stycznia 2018 r. Nie należy ich wykorzystywać, jeżeli przed dniem wejścia w życie rozporządzenia wprowadzającego nowe deklaracje zostały one złożone na formularzach dotychczasowych, w konsekwencji nie trzeba korygować rozliczeń CIT. W takim przypadku uznaje się za prawidłowe zastosowanie wzorów formularzy obowiązujących przed tym dniem.

Jakie deklaracje i załączniki składają podatnicy po raz pierwszy w rozliczeniu rocznym za 2018 r.

W rozliczeniu rocznym za 2018 r. po raz pierwszy składane będą formularze:

- CIT/8S i CIT/8SP – w których podatnicy przedstawiają informacje o wysokości dochodu uzyskanego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.

- CIT/MIT – w którym podatnicy płacący minimalny podatek dochodowy od przychodów z najmu (dzierżawy itp.) budynków wykażą m.in. dane dotyczące nazwy środka trwałego, jego wartości początkowej (zmiany wartości tego środka mające miejsce w ciągu roku podatkowego) i wysokość przychodów podatnika w poszczególnych miesiącach roku podatkowego.
- CIT-8AB – zeznanie roczne PGK. W zeznaniu skonsolidowano występujące wcześniej deklaracje CIT-8A i CIT-8B w jednym formularzu.
- CIT-PGK – załącznik do CIT-8AB, w którym spółki tworzące PGK przedstawiają informacje o wysokości dochodu przez poszczególne spółki tworzące PGK.

W jakiej formie składamy deklaracje

W 2019 r. podatnicy CIT mogą złożyć zeznanie CIT-8 i informacje IFT-2/IFT-2R wyłącznie w formie elektronicznej. Nie ma już wyjątków pozwalających na składanie tych zeznań w formie papierowej. Zgodnie z art. 27a updop zeznanie roczne CIT-8 oraz informacja IFT-2/IFT-2R mogą być składane na papierze, pod warunkiem że podmioty obowiązane do ich sporządzenia są zwolnione na podstawie art. 45ba ust. 2 updof z obowiązku składania ich elektronicznie. Wysyłka deklaracji musi się odbywać za pośrednictwem bramki e-Deklaracje (w tym z użyciem programów, które mają wtyczkę umożliwiającą wysyłkę deklaracji na tę bramkę). Rozliczenia można dokonać na stronie www.podatki.gov.pl/cit/e-deklaracje-cit/.

Do końca 2018 r. art. 45ba updof pozwalał wysyłać fiskusowi deklaracje i informacje podatkowe na papierze, jeżeli płatnik (np. zakład pracy, zleceniodawca) sporządzał je za dany rok dla nie więcej niż pięciu podatników. Od 1 stycznia 2019 r. nie ma już takiego wyjątku. Artykuł 45ba w obecnym brzmieniu nakazuje przesyłać wymienione w nim informacje i deklaracje wyłącznie elektronicznie. Tym samym opisany wyjątek z art. 27a updop przestał obowiązywać, pomimo że ustawodawca nie zmienił tego przepisu. CIT-8 i IFT-2R mogą być więc złożone wyłącznie elektronicznie, i to już w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczynającego się od 1 stycznia 2018 r. Zmieniony art. 45ba updof stosuje się bowiem już do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r.

Jak podpisać zeznanie roczne

Deklaracje CIT-8 i CIT-8AB należy podpisać podpisem kwalifikowanym. Nie ma tu możliwości stosowania podpisu zaufanego lub zestawu danych autoryzujących. Dla podatników CIT oznacza to konieczność posiadania podpisu elektronicznego (kwalifikowanego) lub zlecenia wysyłki deklaracji osobie mającej taki podpis (np. biuru rachunkowemu). Jeżeli podatnik CIT zleca wysyłanie deklaracji osobom trzecim, ma obowiązek przekazania pełnomocnictwa do wysyłki deklaracji, przekazanego drogą tradycyjną na druku UPL-1.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1a ust. 12, art. 27 i art. 27a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 326
- § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 czerwca 2018 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2018 r. poz. 1268

©℗

Sławomir Biliński
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy,
autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

5 Jak składać informacje o schematach podatkowych – objaśnienia MF

Minister Finansów opublikował objaśnienia podatkowe. Dotyczą one stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules – tzw. przepisy MDR).

Od 1 stycznia 2019 r. do Ordynacji podatkowej w Dziale III dodano art. 86a–86o, tj. nowy Rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych. Celem objaśnień MF jest wyjaśnienie niezbędnych pojęć z zakresu nowych regulacji i przedstawienie sposobu postępowania dla prawidłowego spełnienia obowiązków informacyjnych o schematach podatkowych. Minister Finansów uznał, że pisemne przedstawienie kierunku interpretacji tych przepisów jest istotne o tyle, iż przepisy MDR nie występowały dotychczas w polskim systemie podatkowym. Niepokojące jest jednak, że 16 artykułów dodanych do Ordynacji podatkowej wymagało przygotowania objaśnień o objętości ponad 100 stron. Skoro MF uznał, że literalna treść przepisów Ordynacji jest tak skomplikowana, iż wymaga aż tylu objaśnień, to stosowanie tych przepisów w praktyce może się okazać niezwykle dużym wyzwaniem. Co więcej, już na wstępie MF poinformował, że objaśnienia mogą być w przyszłości uzupełniane o nowe zagadnienia i komentarze.

Sankcje za niewypełnianie obowiązków informowania o schematach podatkowych

Należy zauważyć, że regulacje MDR są powiązane z sankcjami w przepisach m.in. KKS w przypadku:

1) niewywiązania się z obowiązków informacyjnych lub wywiązania się po terminie,
2) posługiwania się unieważnionym numerem NSP.

Karze grzywny do 720 stawek dziennych podlega ten, kto wbrew obowiązkowi:

1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym albo przekazuje informacje po terminie,
2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie,
3) będąc korzystającym, nie składa w terminie deklaracji podatkowej za okres korzystania ze schematu podatkowego lub osiągnięcia korzyści podatkowej informacji o schemacie podatkowym (art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej),
4) nie informuje pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie,
5) nie przekazuje podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie (art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej),
6) nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym, lub robi to po terminie;
7) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, lub robi to po terminie.

W przypadku posługiwania się unieważnionym numerem NSP sprawca podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

UWAGA!

W 2019 r. kara grzywny za przestępstwo skarbowe, m.in. za naruszenie obowiązków informacyjnych MDR, waha się w granicach od 750 zł do 21,6 mln zł.

Karą za wskazane przestępstwa skarbowe jest kara grzywny w stawkach dziennych. Wymierzając karę grzywny, sąd określa liczbę stawek oraz wysokość stawki dziennej. Najniższa liczba stawek dziennych, jaka może być wymierzona za wskazane przestępstwa skarbowe, wynosi 10, a najwyższa 720 stawek dziennych. Ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności. Wysokość minimalnego wynagrodzenia w 2019 r. to 2250 zł.

Zatem w 2019 r. stawka dzienna waha się w granicach: od 75 zł do 30 000 zł, natomiast kara grzywny waha się w granicach: od 750 zł do 21,6 mln zł. W wypadku mniejszej wagi w powyższych przypadkach sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

UWAGA!

W okresie luty – kwiecień 2019 r. opóźnienia w przekazywaniu informacji o schematach podatkowych nie będą karane lub będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi.

Korzystną dla podatników informacją jest to, że w objaśnieniach z 31 stycznia 2019 r. Minister Finansów zobowiązał się, że:

- opóźnione wykonanie obowiązków informacyjnych – nie później niż do 28 lutego 2019 r., nie będzie karane sankcjami z Kodeksu karnego skarbowego,
- opóźnione wykonanie obowiązków informacyjnych w okresie od 1 marca do 30 kwietnia 2019 r. będzie sankcjonowane, ale jako przypadek mniejszej wagi.

Objaśnienia podatkowe a ochrona podatnika

Objaśnienia MF z 31 stycznia 2019 r. to ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania przepisów dotyczących informowania o schematach podatkowych. Objaśnienia podatkowe mają szczególny status. Są one wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zastosowanie się przez podatnika do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy (art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej). Oznacza to, że podatnik, który zastosował się do objaśnień, nie poniesie negatywnych konsekwencji podatkowych, w przypadku gdy jego rozliczenia – zgodne z objaśnieniami – okażą się nieprawidłowe. Podatnik, który postępował zgodnie z objaśnieniami, nie zapłaci zaległego podatku, a ponadto nie wszczyna się wobec niego postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a–86o ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 800; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 60
- art. 80f ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2354

Źródło: Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. „Informacje o schematach podatkowych (MDR)”

©℗

Ewa Sławińska
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

Marek Żochowski
doradca podatkowy

Czy jednoosobowa firma też musi wysyłać elektroniczne sprawozdania finansowe?

Podatnik jest osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą. Prowadzi też księgi rachunkowe. Czy podatnik ma obowiązek wysłać sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej?

TAK! Osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, tak jak np. spółki handlowe, mają obowiązek przygotowania sprawozdania finansowego w wersji elektronicznej. Powinno się to odbyć w strukturze logicznej oraz w formacie udostępnionym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Różnica między jednoosobową firmą a np. spółką handlową polega na tym, że jednoosobowy przedsiębiorca nie przekazuje swojego sprawozdania do KRS. Musi je za to wysłać za pomocą środków komunikacji elektronicznej szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Sprawozdanie takie musi być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem zaufanym złożonym przez kierownika jednostki oraz przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Jak powinny wyglądać dodatkowe informacje i objaśnienia do bilansu i rachunku zysków i strat w firmie, w której nie ma zdarzeń opisywanych w tych dokumentach?

W naszej firmie w ciągu kilku ostatnich lat nie wystąpiły żadne zdarzenia gospodarcze, które należałoby opisać w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do bilansu i rachunku zysków i strat. Czy w tej sytuacji możemy w ogóle je pominąć?

Teoretycznie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach można pominąć pozycje dotyczące zdarzeń gospodarczych, z którymi firma nie miała do czynienia w okresie, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe, a także w roku poprzedzającym. Jednak w praktyce zaleca się często, żeby w informacjach dodatkowych i objaśnieniach wyliczyć te zagadnienia, które nie zostały opisane albo są one z różnych względów dla firmy nieistotne.

Jakie zasady polityki rachunkowości opisuje się we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego?

Czy we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego w części poświęconej przyjętej polityce rachunkowości należy opisać wszystkie jej zasady – łącznie z tymi, które są dla firmy obowiązkowe?

NIE! We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego w części dotyczącej przyjętej polityki rachunkowej pomija się te jej zasady, które są obligatoryjne dla spółki. Opisuje się za to te z nich, co do których firma miała prawo wyboru. Chodzi w szczególności o metody wyceny aktywów i pasywów, ustalenia wyniku finansowego oraz ustalenia sposobu sporządzania sprawozdania finansowego.

inforlex.pl
Profesjonalnie ludzkim językiem
PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

1 Samochody osobowe wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej

TEMAT NA ZAMÓWIENIE

Zobacz więcej www.inforlex.pl

Od 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały wprowadzone zmiany dotyczące samochodów osobowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej.

Zmiany polegają na:

1) podwyższeniu kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego,
2) określeniu zasad rozliczania kosztów używania samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do innych celów, tj. niezwiązanych z prowadzoną działalnością,
3) ujednoliceniu zasad podatkowego rozliczania przez podatników wykorzystywania w prowadzonej działalności samochodów osobowych, niezależnie od rodzaju umowy, na podstawie której podatnik korzysta z takiego samochodu.

Podwyższenie kwoty limitu wartości samochodu osobowego

Od 1 stycznia 2019 r. podwyższeniu uległy kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego, tj.:

1) 150 000 zł – dla samochodów innych niż elektryczne,

2) 225 000 zł – dla samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym.

Podwyższeniu do wymienionych kwot uległa także kwota odnosząca się do wartości samochodu przyjętej dla celów obliczenia składki z tytułu ubezpieczenia samochodu osobowego, jaka może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Do końca 2018 r. limit ten wynosił 20 000 euro dla samochodów innych niż elektryczne oraz 30 000 euro dla samochodów elektrycznych.

Zmiana ustawy podwyższyła oba ww. limity do kwoty odpowiednio 150 000 zł i 225 000 zł, zachowując tym samym przewidziane obecnie preferencyjne rozwiązanie w zakresie samochodów elektrycznych.

Określenie zasad rozliczania kosztów używania samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno dla celów działalności gospodarczej, jak i dla innych celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością zależy więc od wartości samochodu.

VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi

W 2014 r. w ustawie o podatku od towarów i usług w znaczący sposób zmodyfikowano zasady odliczania VAT od pojazdu samochodowego w rozumieniu przepisów tej ustawy. Wprowadzona wówczas regulacja dotycząca tej materii zasadniczo powiązała wysokość przysługującego podatnikowi odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z nabyciem, w tym w formie najmu, leasingu itp. umów, lub używaniem pojazdu samochodowego z tym, czy pojazd ten jest wykorzystywany wyłącznie na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, czy też jest on wykorzystywany również do celów niezwiązanych, w jakimkolwiek stopniu, z tą działalnością (do celów prywatnych). W pierwszym przypadku przyjęto, że podatnik ma prawo odliczyć całą kwotę podatku VAT (jeśli użytkuje samochód tylko do celów służbowych).

W przypadku zaś używania pojazdu samochodowego częściowo również do celów prywatnych prawo do takiego odliczenia przysługuje wyłącznie w odniesieniu do połowy kwoty podatku VAT wynikającego z faktury (innego dokumentu).

Wydatki związane z samochodami osobowymi jako KUP

Dla celów podatku dochodowego nie było regulacji, które określałyby zasady rozliczania kosztów ponoszonych w związku z samochodem osobowym wykorzystywanym zarówno dla celów prowadzonej przez podatnika działalności, jak i dla innych celów. Jak wskazał ustawodawca, taki stan rzeczy wywoływał wątpliwości co do zasad zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów używania takich samochodów. Jest to szczególnie widoczne w kontekście wskazanych powyżej rozwiązań obowiązujących na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, że przyjęcie dla celów jednego podatku (od towarów i usług) odpowiednich skutków związanych z wykorzystywaniem samochodu osobowego zarówno w działalności gospodarczej, jak i w innej działalności nie wiązało się do tej pory ze skutkami również w innych podatkach, w których używanie takiego samochodu wpływa na rozliczenie podatkowe.

Fakt wykorzystywania samochodu służbowego do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością ma charakter obiektywny i przyjęcie dla celów podatku VAT, że samochód jest wykorzystywany nie tylko do działalności gospodarczej, spowodowało, iż przyjęto takie rozwiązanie (domniemanie) również na gruncie innych ustaw podatkowych.

Do końca 2018 r. ze względu na brak w podatkach dochodowych stosownych regulacji, określających sposób uwzględnienia tej okoliczności w rozliczeniu podatków dochodowych, ocena taka musiała być w każdym przypadku poprzedzona szczegółową analizą działalności podatnika.

Z uwagi na niedookreśloność przepisów o podatkach dochodowych w tym zakresie badanie faktycznego zakresu korzystania z „firmowego" samochodu osobowego do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością stanowiło pole potencjalnych sporów między podatnikami a organami podatkowymi (kontroli skarbowej). Sytuacja taka stanowiła źródło niepewności po stronie podatników co do możliwości zakwestionowania danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu i pociągała za sobą konieczność gromadzenia szczegółowej dokumentacji potwierdzającej „biznesowy" charakter danego wydatku

związanego z używaniem samochodu osobowego. Generowało to dodatkowe koszty po stronie przedsiębiorców.

W związku z tym w ustawach o podatku dochodowym wprowadzono w omawianym zakresie rozwiązania podobne do funkcjonujących obecnie w podatku od towarów i usług. Wprowadzono zatem regulację, zgodnie z którą wszelkie wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza będą podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% tych wydatków.

Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczy wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym podatnik będzie musiał prowadzić ewidencję potwierdzającą wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej (wykorzystywana będzie w tym zakresie ewidencja stosowana dla celów VAT).

W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji dla celów podatku VAT również dla celów podatku dochodowego przyjmować się będzie, że samochód osobowy jest wykorzystywany także do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, chyba że podatnik nie jest na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zobowiązany do prowadzenia takiej ewidencji. Jednocześnie w przypadku ustalenia, iż podatnik niezgodnie ze stanem faktycznym nie stosował ograniczenia kosztów uzyskania przychodów, ograniczenie to znajdzie zastosowanie od daty rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

W ustawie wprowadzono limit zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat z tytułu używania samochodu osobowego na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze.

Do końca 1018 r. korzystanie przez podatników z tych form wykorzystywania samochodów osobowych stanowiło preferencję w stosunku do zakupu samochodu osobowego. Preferencja ta miała charakter wielopłaszczyznowy. Nie ograniczała się bowiem jedynie do szybszego rozliczenia kosztu „nabycia" samochodu przez przedsiębiorcę. Korzyść ta związana była również z możliwością pełnego podatkowego rozliczenia takich kosztów. Leasingobiorcy/najemcy nie obowiązywał w tym zakresie limit odnoszący się do wartości samochodu osobowego. Sytuacja taka prowadziła do tego, że jako samochody „firmowe" powszechnie wykorzystywane były samochody luksusowe. Były one w dużej mierze wykorzystywane przede wszystkim do celów prywatnych.

W tym zakresie w ustawie o CIT zostało wprowadzone ograniczenie stosowane obecnie do odpisów amortyzacyjnych. Z kolei w przypadku umów leasingu operacyjnego, najmu i dzierżawy ustawa wprowadziła ograniczenie w zaliczaniu opłat z tytułu tych umów do kosztów podatkowych, które jest ustalone proporcją wartości leasingowanego (najmowanego) samochodu do kwoty 150 000 zł i 225 000 zł w przypadku samochodu elektrycznego.

Umowy leasingowe

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. opłaty ustalone w umowie leasingu operacyjnego, w tym opłata wstępna (tzw. czynsz inicjalny) i raty leasingowe, ponoszone w podstawowym okresie umowy, stanowiły u korzystającego koszty uzyskania przychodów w pełnej wysokości. Dodatkowo korzystający mieli prawo zaliczać do kosztów

uzyskania przychodów pełną kwotę wydatków ponoszonych na używanie leasingowanych samochodów. W celu rozliczenia tych wydatków nie musieli prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu.

Za leasing operacyjny, dla celów podatkowych, uznawana jest umowa zawarta z przedsiębiorcą, gdy spełnia warunki określone w art. 17b UPDP, tj. jeżeli:

- została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji – dla samochodów osobowych czas ten wynosi 2 lata,
- suma ustalonych w umowie opłat, pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej środka trwałego.

W leasingu finansowym raty leasingowe obciążające korzystającego składają się z:

- części kapitałowej oraz
- części odsetkowej.

Korzystający może jednak zaliczać bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów jedynie odsetkową część tych rat. Część kapitałowa rat stanowi spłatę wartości początkowej przedmiotu leasingu, w rezultacie nie może być kwalifikowana jako koszt podatkowy. Kosztami uzyskania przychodów są odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej leasingowanego samochodu.

Umowy najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze

W odniesieniu do samochodów osobowych oddanych podatnikom do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze do 2018 r. przepisy ograniczały możliwość podatkowego rozliczania kosztów związanych z używaniem takich samochodów.

Z zapisów ustaw podatkowych wynikało, że wydatki z tytułu używania dla potrzeb działalności samochodów osobowych:

- niewprowadzonych do ewidencji środków trwałych, w tym stanowiących własność przedsiębiorców-podatników PIT,
- niestanowiących składników majątku przedsiębiorców-podatników CIT,

były kosztami uzyskania przychodów tylko do wysokości tzw. kilometrówki.

Natomiast od 1 stycznia 2019 r., jeśli podatnik będzie korzystał z samochodu osobowego na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, to koszty z tytułu używania tego pojazdu powinien rozliczać już na nowych zasadach.

Oznacza to, że jeżeli samochód ten będzie wykorzystywany:

- do celów mieszanych, tj. do celów związanych i niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą – to podatnik może zaliczyć do kosztów 75% poniesionych wydatków z tytułu jego używania,
- tylko do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i podatnik będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu dla celów VAT – to do kosztów może zaliczyć 100% poniesionych wydatków z tytułu jego używania.

PODSUMOWANIE

Na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia, że koszty używania samochodu zostały poniesione w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i uzasadnione jest ich uwzględnienie w rozliczeniu podatkowym.

Do 75% limitu wydatków zaliczanych do kosztów z tytułu używania samochodu osobowego nie są zaliczane opłaty (czynsz) z tytułu umowy leasingu operacyjnego lub finansowego ani opłaty (czynsz) z tytułu najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, chyba że opłaty te zostały skalkulowane w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego. W takim przypadku limit ten należy stosować do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji tego samochodu. Natomiast do części opłaty skalkulowanej bez uwzględniania kosztów eksploatacji samochodu osobowego zastosowanie ma ww. limit.

Do opłat podlegających limitowaniu są zaliczane składki na ubezpieczenie samochodu osobowego. Składki te podlegają odrębnemu limitowaniu kosztowemu, o którym wyżej wspomniano.

Kwota wynikająca z zastosowania proporcji obejmuje także naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Jak wspomniano, od 1 stycznia 2019 r. w przypadku umów leasingu operacyjnego, najmu i dzierżawy ustawa wprowadziła ograniczenie w zaliczaniu opłat z tytułu tych umów do kosztów podatkowych, które ustalone jest proporcją wartości leasingowanego (najmowanego) samochodu do kwoty 150 000 zł i 225 000 zł w przypadku samochodu elektrycznego.

Przepisy przejściowe

Do umów leasingu, najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed 1 stycznia 2019 r. zastosowanie mają przepisy ustawy o CIT w brzmieniu dotychczasowym. Jeżeli umowy te zostaną zmienione lub odnowione po 31 grudnia 2018 r., podatnik będzie musiał stosować do nich przepisy w nowym brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Samochód pracownika używany na potrzeby jednostki

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie wprowadzono zmian w zakresie zaliczania do kosztów wydatków ponoszonych przez pracodawcę z tytułu używania przez pracowników samochodów na potrzeby firmy.

Obecnie do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:

- w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną z zastosowaniem stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu,
- w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za 1 kilometr przebiegu pojazdu,

określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Obecnie obowiązują przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 ze zm.).

Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu jest niezbędne, jeśli podatnik zamierza zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w ramach tzw. kilometrówki wydatki ponoszone na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby pracodawcy w celu odbycia podróży służbowych lub w jazdach lokalnych. Natomiast przy ryczałcie na jazdy lokalne taka ewidencja nie jest wymagana.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16 ust. 1 pkt 4, 49, 49a i 51, art. 16 ust. 5, art. 16 ust. 1 pkt 30, art. 17b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 326
- art. 2 pkt 12 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych – j.t. Dz.U. poz. 317 i 1356
- rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy – Dz.U. Nr 27, poz. 271; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 61, poz. 308
- druk nr 2854. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Data pisma: 25.09.2018

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

ARTYKUŁ
na zamówienie

Zadaj pytanie
lub zaproponuj temat,
a my napiszemy o tym artykuł.

Zamówienia prenumeraty
„BIULETYNU głównego księgowego”:
bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666,
faks 22 761 30 31 (32)
www.bgk.infor.pl

III. EWIDENCJA KSIĘGOWA

1 Ewidencja transakcji związanych z samochodami

Od 1 stycznia 2019 r. w wyniku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały wprowadzone zmiany dotyczące samochodów osobowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej. Zmiany te polegają na:

1) podwyższeniu kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego,
2) określeniu zasad rozliczania kosztów używania samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno dla celów działalności gospodarczej, jak i dla innych celów, tj. niezwiązanych z prowadzoną działalnością,
3) ujednoliceniu zasad podatkowego rozliczania przez podatników wykorzystywania w prowadzonej działalności samochodów osobowych, niezależnie od rodzaju umowy, na podstawie której podatnik korzysta z takiego samochodu.

Podwyższenie kwoty limitu wartości samochodu osobowego

Od 1 stycznia 2019 r. podwyższeniu uległy kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu jego zużycia, tj.:

1) 150 000 zł – dla samochodów innych niż elektryczne,

2) 225 000 zł – dla samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym.

Podwyższeniu do wymienionych kwot uległa także kwota odnosząca się do wartości samochodu przyjętej dla celów obliczenia składki z tytułu ubezpieczenia samochodu osobowego, jaka może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Kwota wynikająca z zastosowania proporcji obejmuje także naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Wyłączone z kosztów uzyskania przychodów zostały także składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część, ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Ograniczenie to dotyczy składek na ubezpieczenie, ustalanych w oparciu o wartość samochodu przyjętą do celów ubezpieczenia, tj. generalnie składek na ubezpieczenie AC.

PRZYKŁAD 1

Samochód osobowy użytkowany tylko do działalności gospodarczej

I. W styczniu 2019 r. spółka z o.o. kupiła samochód osobowy o wartości netto 204 000 zł plus 23% VAT. W tym samym miesiącu jednostka wprowadziła samochód do ewidencji

środków trwałych. Samochód będzie użytkowany tylko do działalności gospodarczej, w związku z czym spółka odliczyła 100% podatku VAT naliczonego.

Do amortyzacji samochodu spółka przyjmie stawkę amortyzacyjną w wysokości 20% rocznie.

Rozliczenie odpisów amortyzacyjnych:

1) miesięczny odpis amortyzacyjny: 3400 zł = (204 000 zł × 20%) : 12 miesięcy,
2) ustalenie części odpisu amortyzacyjnego stanowiącego koszty uzyskania przychodów i części odpisu niestanowiącego kosztów uzyskania przychodów:
   a) część odpisu amortyzacyjnego stanowiąca koszt podatkowy
      2500 zł = (150 000 zł : 204 000 zł) × 3400 zł,
   b) część odpisu amortyzacyjnego niestanowiąca kosztu uzyskania przychodów
      900 zł = 3400 zł – 2500 zł.

II. Jednostka przy zakupie samochodu popisała umowę ubezpieczenia. Zgodnie z umową dla celów ubezpieczenia wartość samochodu została przyjęta w wysokości 204 000 zł. Wyliczona składka na ubezpieczenie wyniosła 6000 zł.

1. Ustalenie proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia 73,53% = (150 000 zł : 204 000 zł) × 100%.
2. Ustalenie, w jakiej części składka na ubezpieczenie AC może być kosztem podatkowym: 4411,76 zł = 6000 zł × 73,53%.

Kosztem podatkowym jest składka w wysokości 4411,76 zł. Kosztem podatkowym nie jest natomiast składka na ubezpieczenie w kwocie 1588,24 zł (6000 zł – 4411,76 zł).

Ewidencja księgowa

1. Faktura za zakup samochodu osobowego:

Wn „Rozliczenie zakupu”	200 000,00
Wn „VAT naliczony”	46 000,00
Ma „Pozostałe rozrachunki”	246 000,00

2. Przyjęcie samochodu do ewidencji środków trwałych:

Wn „Środki trwałe”	200 000,00
Ma „Rozliczenie zakupu”	200 000,00

3. Amortyzacja miesięczna samochodu:

Wn „Amortyzacja”	3 400,00
– w analityce: – amortyzacja kup	2 500,00
– amortyzacja nkup	900,00
Ma „Umorzenie środków trwałych”	3 400,00

4. Składka na ubezpieczenie samochodu:

Wn „Pozostałe koszty”	6 000,00
– w analityce: – ubezpieczenie kup	4 411,76
– ubezpieczenie nkup	1 588,24
Ma „Pozostałe rozrachunki”	6 000,00

5. Zapłata przelewem za kupiony samochód:

Wn	„Pozostałe rozrachunki”	246 000,00
Ma	„Rachunek bankowy”	246 000,00

6. Zapłata przelewem za ubezpieczenie samochodu:

Wn	„Pozostałe rozrachunki”	6 000,00
Ma	„Rachunek bankowy”	6 000,00

Rozliczenie zakupu

1)	200 000,00	200 000,00	(2

VAT naliczony

1)	46 000,00		

Pozostałe rozrachunki

5)	246 000,00	246 000,00	(1
6)	6 000,00	6 000,00	(4

Środki trwałe

2)	200 000,00		

Amortyzacja kup

3)	2 500,00		

Amortyzacja nkup

3)	900,00		

Pozostałe koszty – ubezpieczenia kup

4)	4 411,76		

Pozostałe koszty – ubezpieczenia nkup

4)	1 588,24		

Umorzenie środków trwałych

		3 400,00	(3

Rachunek bankowy

		246 000,00	(5
		6 000,00	(6

UWAGA!

Warunki, które należy spełnić, aby móc skorzystać z pełnego odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, m.in. samochodami osobowymi, wykorzystywanymi wyłącznie w działalności gospodarczej, to:

- jasno określone zasady używania tego pojazdu – wyłącznie do celów firmowych,
- złożenie do naczelnika urzędu skarbowego informacji VAT-26 o jego wykorzystywaniu wyłącznie do celów firmowych,
- obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Żeby nie utracić prawa do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z użytkowaniem samochodu, jednostka powinna zwrócić uwagę na to, by ewidencja przebiegu pojazdu była prowadzona rzetelnie. Jeżeli bowiem ewidencja jest prowadzona w sposób wadliwy, np. zawiera niepełne dane, wówczas organ podatkowy może podważyć jej wiarygodność i uznać, że podatnik wykorzystywał dany pojazd nie tylko na cele działalności gospodarczej. W efekcie jednostka może utracić prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z danym pojazdem.

PRZYKŁAD 2

Samochód osobowy użytkowany do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych

I. W styczniu 2019 r. spółka z o.o. kupiła samochód osobowy o wartości netto 190 000 zł plus 23% VAT (43 700 zł). W tym samym miesiącu jednostka wprowadziła samochód do ewidencji środków trwałych. Samochód będzie użytkowany do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych. W związku z tym spółka odliczyła 50% podatku VAT naliczonego.

Ustalenie wartości początkowej samochodu: 211 850 zł = 190 000 zł + (43 700 zł × × 50%)

Do amortyzacji samochodu spółka przyjmie stawkę amortyzacyjną w wysokości 20% rocznie.

Rozliczenie odpisów amortyzacyjnych:

1) miesięczny odpis amortyzacyjny: 3530,83 zł = (211 850 zł × 20%) : 12 miesięcy,
2) ustalenie części odpisu amortyzacyjnego stanowiącego koszty uzyskania przychodów i części odpisu niestanowiącego kosztów uzyskania przychodów:
   a) część odpisu amortyzacyjnego stanowiąca koszt podatkowy
      2500 zł = (150 000 zł : 211 850 zł) × 3530,83 zł,
   b) część odpisu amortyzacyjnego niestanowiąca kosztu uzyskania przychodów
      1030,83 zł = 3530,83 zł – 2500 zł.

II. Jednostka przy zakupie samochodu podpisała umowę ubezpieczenia. Zgodnie z tą umową dla celów ubezpieczenia wartość samochodu została przyjęta w wysokości 211 850 zł. Wyliczona składka na ubezpieczenie wyniosła 5000 zł.

1. Ustalenie proporcji, w jakiej pozostaje kwota 150 000 zł w wartości samochodu przyjętej do celów ubezpieczenia: 70,80% = (150 000 zł : 211 850 zł) × 100%.
2. Ustalenie, w jakiej części składka na ubezpieczenie AC może być kosztem podatkowym: 3540,24 zł = 5000 zł × 70,80%.

Kosztem podatkowym jest składka w wysokości 3540,24 zł, natomiast kosztem podatkowym nie jest składka na ubezpieczenie w kwocie 1459,76 zł (5000 zł – 3540,24 zł).

Ewidencja księgowa

1. Faktura za zakup samochodu osobowego:

Wn „Rozliczenie zakupu”	211 850,00
190 000 zł + (43 700 zł x 50%) = 211 850 zł	
Wn „VAT naliczony”	21 850,00
43 700 zł x 50% = 21 850 zł	
Ma „Pozostałe rozrachunki”	233 700,00

2. Przyjęcie samochodu do ewidencji środków trwałych:

Wn „Środki trwałe”	211 850,00
Ma „Rozliczenie zakupu”	211 850,00

3. Amortyzacja miesięczna samochodu:

Wn „Amortyzacja”	3 530,83
– w analityce: – amortyzacja kup	2 500,00
– amortyzacja nkup	1 030,83
Ma „Umorzenie środków trwałych”	3 530,83

4. Składka na ubezpieczenie samochodu:

Wn „Pozostałe koszty”	5 000,00
– w analityce: – ubezpieczenie kup	3 540,24
– ubezpieczenie nkup	1 459,76
Ma „Pozostałe rozrachunki”	5 000,00

5. Zapłata przelewem za kupiony samochód:

Wn „Pozostałe rozrachunki”	233 700,00
Ma „Rachunek bankowy”	233 700,00

6. Zapłata przelewem za ubezpieczenie samochodu:

Wn „Pozostałe rozrachunki”	5 000,00
Ma „Rachunek bankowy”	5 000,00

Rozliczenie zakupu

1)	211 850,00	211 850,00	(2

VAT naliczony

1)	21 850,00		

Pozostałe rozrachunki

5)	233 700,00	233 700,00	(1
6)	5 000,00	5 000,00	(4

Środki trwałe

2)	211 850,00		

Amortyzacja kup

3)	2 500,00		

Amortyzacja nkup

3)	1 030,83		

Pozostałe koszty – ubezpieczenia kup

4)	3 540,24		

Pozostałe koszty – ubezpieczenia nkup

4)	1 459,76		

Umorzenie środków trwałych

		3 530,83	(3

Rachunek bankowy

		233 700,00	(5
		5 000,00	(6

Umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze

Od 2019 r. ujednolicono zasady podatkowego rozliczania przez podatników wykorzystywania w prowadzonej działalności samochodów osobowych, niezależnie od rodzaju umowy, na podstawie której podatnik korzysta z takiego samochodu (tj. samochód używany na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze).

W tym celu w ustawie wprowadzono limit zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat z tytułu używania samochodu osobowego na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze, od którego ustalone jest proporcją wartości leasingowanego (najmowanego) samochodu do kwoty 150 000 zł i do kwoty 225 000 zł w przypadku samochodu elektrycznego.

Umowy leasingowe

Od 1 stycznia 2019 r., jeśli podatnik będzie korzystał z samochodu osobowego na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, to koszty z tytułu używania tego pojazdu powinien rozliczać już na nowych zasadach.

Oznacza to, że jeżeli samochód ten będzie wykorzystywany:

- do celów mieszanych, tj. do celów związanych i niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą – to podatnik może zaliczać do kosztów 75% poniesionych wydatków z tytułu kosztów jego używania,
- tylko do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i podatnik będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu dla celów VAT– to do kosztów może zaliczać 100% poniesionych wydatków z tytułu kosztów jego używania.

Do 75% limitu wydatków zaliczanych do kosztów z tytułu używania samochodu osobowego nie są zaliczane opłaty (czynsz) z tytułu umowy leasingu operacyjnego lub finansowego, jak również opłaty (czynsz) z tytułu najmu, dzierżawy albo innej umowy o podobnym charakterze, chyba że opłaty te zostały skalkulowane w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego.

UWAGA!

W przepisach przejściowych widnieje zapis mówiący o tym, że do umów leasingu, najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego, zawartych przed 1 stycznia 2019 r., zastosowanie mają przepisy ustawy o CIT w brzmieniu dotychczasowym. Jeżeli umowy te zostaną zmienione lub odnowione po 31 grudnia 2018 r., podatnik będzie musiał stosować do nich przepisy w nowym brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Koszty używania samochodu osobowego (tzw. koszty eksploatacyjne) od 1 stycznia 2019 r. będą rozliczane według nowych zasad. Ustawa nie zawiera przepisów przejściowych, które w odmienny sposób pozwalałyby rozliczać koszty eksploatacji samochodu osobowego niż w sposób przewidziany w nowelizowanych przepisach art. 16 ustawy o CIT.

PRZYKŁAD 3

1. Jednostka wyleasingowała samochód osobowy o wartości brutto 221 400 zł, tj. 180 000 zł netto plus 41 400 zł podatek VAT.
2. Jednostka korzysta z uproszczenia, o którym mowa w art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości i umowę rozlicza według zasad określonych w ustawie podatkowej.

3. W celu określenia wysokości opłat leasingowych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów spółka ustaliła proporcję, w jakiej limit 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu.

Limit wartości rat kapitałowych zaliczany do kup	150 000
Raty kapitałowe – całość	221 400
Część raty kapitałowej – kup	74,74%
Część raty kapitałowej – nkup	25,26%

4. Podział raty kapitałowej na kup i nkup:

Raty leasingowe	Wartość brutto	Wartość netto	Podatek VAT	Podatek VAT odliczony	Podatek VAT nieodliczony	Wartość netto raty + nieodliczony podatek VAT	Wartość raty kup (> 150 000 zł)	Wartość raty nkup (< 150 000 zł)	Rata odsetkowa kup
	1	2	3	4	5 (50% – 4)	6 (2+5)	7 (74,74% – 6)	8 (25,26% – 6)	9
Wartość raty ogółem	236 775	192 500	44 275	22 138	22 138	214 638			
Część kapitałowa	221 400	180 000	41 400	20 700	20 700	200 700	150 000	50 700	–
Część odsetkowa	15 375	12 500	2 875	1 438	1 438	13 938			13 938
Raty miesięczne	6 766	–	–	633	–	–	4 286	1 449	398
– rata kapitałowa (35 rat)	6 326			592			4 286	1 449	
– rata odsetkowa (35 rat)	439			41					398

5. Dla uproszczenia przyjęto, że jednostka nie płaci raty wstępnej (jeśli by wystąpiła, to proporcja kup byłaby taka sama jak przy miesięcznych ratach leasingowych, czyli 74,74%).

Ewidencja księgowa

1. Miesięczna opłata leasingowa:
   a) część kapitałowa raty leasingowej

Wn „Usługi obce”	5 735
– w analityce: – usługi leasingowe – część kapitałowa kup	4 286
– usługi leasingowe – część kapitałowa nkup	1 449

b) część odsetkowa raty leasingowej

Wn „Usługi obce” 398

– w analityce: usługi leasingowe – część odsetkowa kup 398

c) podatek VAT naliczony

Wn „VAT naliczony” 633

d) wartość brutto raty leasingowej

Ma „Zobowiązania wobec dostawców” 6 766

Usługi obce – usługi leasingowe – część kapitałowa – kup			
1a)	4 286		

Usługi obce – usługi leasingowe – część kapitałowa nkup			
1a)	1 449		

Usługi obce – usługi leasingowe – część odsetkowa kup			
1b)	398		

VAT naliczony			
1c)	633		

Zobowiązania wobec dostawców			
		6 766	(1d

PRZYKŁAD 4

Spółka z o.o. zawarła w styczniu 2019 r. umowę leasingu samochodu osobowego. Bilansowo jest to leasing finansowy, a podatkowo – operacyjny. Umowa przewiduje, że po jej zakończeniu korzystający uzyska tytuł własności przedmiotu leasingu za opłatę końcową. Opłaty leasingowe nie obejmują ani kosztów ubezpieczenia pojazdu, ani kosztów jego używania.

Lp.	Treść	Wartość netto	Kwota VAT	Wartość brutto
1.	Wartość netto samochodu osobowego	170 000	39 100	209 100
2.	Kwota ogółem opłat, w tym:	189 000	43 470	232 470
	a) opłata wstępna	34 000	7 820	41 820
	b) płatności leasingowe: 35 miesięcznych rat po 4000 zł	140 000	32 200	172 200
	plus podatek VAT: 920 zł			
	c) wartość wykupu	15 000	3 450	18 450

Kwota VAT do aktywowania w wartości początkowej

Lp.	Treść	Wyliczenia	Wartości
1	2	3	4
1.	Udział części kapitałowej w opłatach leasingowych (wyłączona jest wartość wykupu)	(170 000 zł – 15 000 zł) : : (140 000 zł + 34 000 zł) x 100	89,08%
2.	Suma VAT (bez VAT od wykupu), w tym:	32 200 zł + 7820 zł	40 020

1	2	3	4
	a) VAT podlegający odliczeniu	40 020 zł × 50%	20 010
	b) VAT niepodlegający odliczeniu	40 020 zł – 20 010 zł	20 010
	c) VAT niepodlegający odliczeniu w części przypadającej na raty kapitałowe	20 010 zł × 89,08%	17 825
3.	VAT niepodlegający odliczeniu z kwoty wykupu	3450 zł × 50%	1 725
4.	Wartość początkowa uwzględniająca niepodlegający odliczeniu podatek VAT	170 000 zł + 20 010 zł + + 863 zł	191 735

Podział raty na część kapitałową i odsetkową (netto) metodą równomierną

Lp.	Treść	Wyliczenia	Wartość
1.	Część odsetkowa	(189 000 zł – 170 000 zł) : 35 rat	542,86
2.	Część kapitałowa	4000 zł – 542,86 zł	3 457,14
	Razem rata		4 000,00

Ewidencja księgowa

1. Faktura dotycząca opłaty wstępnej:
   a) wartość brutto
   Wn „Rozliczenie zakupu” 41 820,00
   Ma „Rozrachunki z finansującym – bieżące” 41 820,00
   b) kwota netto (zaliczenie na spłatę części kapitałowej)
   Wn „Rozrachunki z finansującym z tyt. przedmiotu leasingu” 34 000,00
   Ma „Rozliczenie zakupu” 34 000,00
   c) VAT naliczony podlegający odliczeniu
   7820 zł × 50% = 3910 zł
   Wn „VAT naliczony” 3 910,00
   Ma „Rozliczenie zakupu” 3 910,00
   d) rozliczenie VAT niepodlegającego odliczeniu od opłaty wstępnej:
   – kwota przypadająca na spłatę części kapitałowej
   3910 zł × 89,08% = 3483,03 zł
   Wn „Rozrachunki z finansującym z tyt. przedmiotu leasingu” 3 483,03
   Ma „Rozliczenie zakupu” 3 483,03
   – kwota obciążająca koszty finansowe
   3910 zł – 3483,03 zł = 426,97 zł
   Wn „Koszty finansowe” 426,97
   Ma „Rozliczenie zakupu” 426,97
2. Zapłata z rachunku bankowego za opłatę wstępną:
   Wn „Rozrachunki z finansującym – bieżące” 41 820,00
   Ma „Rachunek bankowy” 41 820,00

3. Wprowadzenie samochodu do ewidencji środków trwałych:

Wn „Środki trwałe”	191 735,00
Ma „Rozrachunki z finansującym z tyt. przedmiotu leasingu”	191 735,00

4. Miesięczna opłata leasingowa:

a) wartość brutto

Wn „Rozliczenie zakupu”	4 920,00
Ma „Rozrachunki z finansującym – bieżące”	4 920,00

b) przeniesienie opłaty do rozliczenia (kwota netto + niepodlegający odliczeniu podatek VAT)

4000 zł + (920 zł x 50%) = 4460 zł

Wn „Rozliczenie opłat leasingowych”	4 460,00
Ma „Rozliczenie zakupu”	4 460,00

c) VAT naliczony podlegający odliczeniu

920 zł × 50% = 460 zł

Wn „VAT naliczony”	460,00
Ma „Rozliczenie zakupu”	460,00

5. Rozliczenie opłaty leasingowej:

a) część kapitałowa

3457,14 + (460 zł x 89,08%) = 3866,91 zł

Wn „Rozrachunki z finansującym z tyt. przedmiotu leasingu”	3 866,91
Ma „Rozliczenie opłat leasingowych”	3 866,91

b) część odsetkowa

542,86 zł + (460 zł – 409,77 zł) = 593,09 zł

Wn „Koszty finansowe”	593,09
Ma „Rozliczenie opłat leasingowych”	593,09

6. Zapłata z rachunku bankowego za miesięczną fakturę leasingową:

Wn „Rozrachunki z finansującym – bieżące”	4 920,00
Ma „Rachunek bankowy”	4 920,00

Rozliczenie zakupu

1a)	41 820,00	34 000,00	(1b
4a)	4 920,00	3 910,00	(1c
		3 483,03	(1d
		426,97	(1d
		4 460,00	(4b
		460,00	(4c

VAT naliczony

1c)	3 910,00		
4c)	460,00		

Środki trwałe

3)	191 735,00		

Rozrachunki z finansującym z tyt. przedmiotu leasingu

1b)	34 000,00	191 735,00	(3
1d)	3 483,03		
5a)	3 866,91		

Rozliczenie opłat leasingowych			
4b)	4 460,00	3 866,91	(5a
		593,09	(5b

Rozrachunki z finansującym – bieżące			
2)	41 820,00	41 820,00	(1a
6)	4 920,00	4 920,00	(4a

Koszty finansowe			
1d)	426,97		
5b)	593,09		

Rachunek bankowy			
		41 820,00	(2
		4 920,00	(6

Zasady rozliczania kosztów używania samochodów osobowych

Od 1 stycznia 2019 r. w ustawach o podatku dochodowym wprowadzono regulację, zgodnie z którą wszelkie wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% tych wydatków.

Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczy wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym podatnik będzie musiał prowadzić ewidencję potwierdzającą wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (wykorzystywana będzie w tym zakresie ewidencja stosowana dla celów VAT).

W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji dla celów podatku VAT, również dla celów podatku dochodowego przyjmuje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany także do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika, chyba że podatnik nie jest na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zobowiązany do prowadzenia takiej ewidencji. Jednocześnie w przypadku ustalenia, że podatnik niezgodnie ze stanem faktycznym nie stosował ograniczenia kosztów uzyskania przychodów, ograniczenie to znajdzie zastosowanie od daty rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

PRZYKŁAD 5

W styczniu 2019 r. jednostka poniosła wydatki na zakup paliwa do samochodu osobowego będącego środkiem trwałym, w kwocie 300 zł netto plus 69 zł podatek VAT. Jednostka dla celów VAT nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu, w związku z tym odlicza tylko 50% kwoty VAT naliczonego z faktury dokumentującej zakup tego paliwa, tj. kwotę 34,50 zł.

Od 2019 r. jednostka może ująć w kosztach podatkowych 75% tych wydatków, tj. kwotę 250,87 zł = (300 zł + 34,50 zł) x 75%.

Pozostała kwota, tj. 83,63 zł = (334,50 zł – 250,87 zł), nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

Ewidencja kosztów kup/nkup

W związku z wprowadzeniem limitów kosztów eksploatacyjnych samochodów osobowych, które mogą być zaliczane do kosztów podatkowych (75% kup i 25% nkup), jednostka powinna odpowiednio zorganizować ewidencję księgową, aby można było w łatwy sposób pozyskać informacje do rozliczenia podatku CIT.

Poniżej przedstawiono trzy warianty ewidencji kosztów z podziałem na kup i nkup.

I wariant

Jednostka może utworzyć dla kont kosztów rodzajowych dodatkową analitykę do konta analitycznego (zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne do s.o., usługi obce – usługi eksploatacyjne do s.o.), wyodrębniając poszczególne koszty kup/nkup:

401-03 – Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych

401-03-1 – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych – kup

401-03-2 – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

402-03 – Usługi obce – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych

401-03-1 – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych – kup

401-03-2 – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

II wariant

Jednostka może utworzyć dla kont kosztów rodzajowych dodatkowe konta syntetyczne dla kosztów nkup.

Przykładowo: dla kont zużycia materiałów można dodać konto 411, a dla usług obcych – konto 412.

Koszty rodzajowe:

– 401, 402 – kup

– 411, 412 – nkup

Koszty zużycia materiałów

401-03 – Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych – kup

411-03 – Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

Koszty usług obcych

402-03 – Usługi obce – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych – kup

412-03 – Usługi obce – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

III wariant

Jednostka może także ewidencjonować koszty na jednym koncie rodzajowym, natomiast w celu wyodrębnienia kosztów nkup założyć ewidencję pozabilansową np. na koncie 9.

Ewidencja bilansowa

401-03 – Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych

402-03 – Usługi obce – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych

Ewidencja pozabilansowa

901-03 – Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

902-03 – Usługi obce – koszty eksploatacyjne samochodów osobowych – nkup

PRZYKŁAD 6

Jednostka poniosła w 2019 r. następujące wydatki do samochodu osobowego będącego środkiem trwałym:

Lp.	Rodzaj wydatku	Kwota brutto	Kwota netto	Podatek VAT	Podatek VAT podlegający odliczeniu	Podatek VAT zaliczony do kosztów	Koszty rodzajowe	Koszty kup	Koszty nkup
	1	2	3	4	5 (50% – 4)	6 (50% – 4)	7 (3 + 6)	8 (75% – 7)	9 (25% – 7)
1.	Paliwo	246,00	200,00	46,00	23,00	23,00	223,00	167,25	55,75
2.	Zakup części eksploatacyjnych	1 107,00	900,00	207,00	103,50	103,50	1 003,50	752,63	250,88
3.	Usługa serwisowa	2 460,00	2 000,00	460,00	230,00	230,00	2 230,00	1 672,50	557,50
4.	Usługa myjni	369,00	300,00	69,00	34,50	34,50	334,50	250,88	83,63
	RAZEM	4 182,00	3 400,00	782,00	391,00	391,00	3 791,00	2 843,25	947,75

Jednostka dla celów VAT nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu, w związku z tym odliczyła tylko 50% kwoty VAT naliczonego z faktur zakupu.

Jednostka utworzyła dla celów wyodrębnienia kosztów kup i nkup dodatkowe konta analityczne do konta analitycznego (zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne do s.o., usługi obce – usługi eksploatacyjne do s.o.).

Dla uproszczenia jednostka ewidencjonuje nieodliczony podatek VAT na tym samym koncie co koszt na fakturach zakupu.

Ewidencja księgowa

1. Faktura za paliwo:

Wn „Zużycie materiałów”	223,00
– w analityce: – paliwo kup	167,25
– paliwo nkup	55,75
Wn „VAT naliczony”	23,00
Ma „Zobowiązania wobec dostawców”	246,00

2. Faktura za zakup części eksploatacyjnych:

Wn „Zużycie materiałów”	1 003,50
– w analityce: – materiały eksploatacyjne kup	752,63
– materiały eksploatacyjne nkup	250,88
Wn „VAT naliczony”	103,50
Ma „Zobowiązania wobec dostawców”	1 107,00

3. Faktura za usługę serwisową:

Wn „Usługi obce”	2 230,00
– w analityce: – koszty serwisowe kup	1 672,50
– koszty serwisowe nkup	557,50
Wn „VAT naliczony”	230,00
Ma „Zobowiązania wobec dostawców”	2 460,00

4. Faktura za usługę myjni:

Wn „Usługi obce”	334,50
– w analityce: – inne koszty eksploatacyjne kup	250,88
– inne koszty eksploatacyjne nkup	83,63
Wn „VAT naliczony”	34,50
Ma „Zobowiązania wobec dostawców”	369,00

Zużycie materiałów – paliwo kup

1)	167,25	

Zużycie materiałów – paliwo nkup

1)	55,75	

Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne kup

2)	752,63	

Zużycie materiałów – materiały eksploatacyjne nkup

2)	250,88	

Usługi obce – koszty serwisowe kup

3)	1 672,50	

Usługi obce – koszty serwisowe nkup

3)	557,50	

Usługi obce inne – koszty eksploatacyjne kup

4)	250,88	

Usługi obce inne – koszty eksploatacyjne nkup

4)	83,63	

VAT naliczony

1)	23,00	
2)	103,50	
3)	230,00	
4)	34,50	

Zobowiązania wobec dostawców

	246,00	(1
	1 107,00	(2
	2 460,00	(3
	369,00	(4

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16 ust. 1 pkt 4, 49, 49a i 51, art. 16 ust. 5, art. 16 ust. 1 pkt 30, art. 17b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz.326
- art. 2 pkt 12 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych – j.t. Dz.U. poz. 317 i 1356

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

inforlex.pl

Profesjonalnie ludzkim językiem

PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

2 Nowe zasady rozliczania bonów

Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług (dalej: „ustawa o VAT"). Mają one na celu implementację:

1) dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi,
2) dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość.

Celem dyrektywy 2016/1065 jest uproszczenie, modernizacja i ujednolicenie przepisów dotyczących VAT, mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi.

W dyrektywie Rady 2006/112/WE określono zasady dotyczące momentu i miejsca dostawy towarów i świadczenia usług, podstawy opodatkowania, wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) oraz prawa do odliczenia podatku.

Bony w obrocie międzynarodowym

Na mocy przepisów obowiązujących do końca 2018 r. nie było jasności co do tego, czy świadczenie stanowiące podstawę do wydania bonu, a zatem dostawa towarów lub świadczenie usług, będzie świadczeniem podlegającym opodatkowaniu VAT. A także czym dokładnie jest bon, w przypadku gdy VAT pobierany jest przy transakcjach realizowanych z wykorzystaniem bonu oraz od jakiej kwoty powinien być naliczony VAT. Potrzeba wyjaśnienia tych kwestii była jeszcze bardziej wyraźna, gdy bony były stosowane w obrocie międzynarodowym. Z powodu braku konkretnych przepisów dotyczących bonów w przypadku transgranicznego korzystania z bonów dochodziło czasem do podwójnego opodatkowania lub niezamierzonego braku opodatkowania. Zwiększało to zagrożenie uchylania się podatników od podatku i prowadziło do zakłóceń konkurencji.

Przykładem takiego zakłócenia może być sytuacja, gdy bon jest sprzedawany w państwie członkowskim A, a następnie jest wymieniany na towary lub usługi w państwie członkowskim B. Państwo członkowskie A nalicza podatek VAT w chwili emisji lub sprzedaży bonu, a państwo członkowskie B nalicza podatek VAT w chwili wymiany go na towary lub usługi. W wyniku powyższego VAT od bonu jest naliczany zarówno w państwie członkowskim A, jak i w państwie członkowskim B. W sytuacji odwrotnej, gdy bon jest sprzedawany w państwie członkowskim B, a wymieniany na towary lub usługi w państwie członkowskim A, państwo członkowskie A nie nalicza podatku VAT przy wymianie bonu na towary lub usługi, a państwo członkowskie B nie nalicza podatku VAT w chwili jego emisji lub sprzedaży. A zatem dla takiego bonu VAT nie zostaje naliczony ani w państwie członkowskim A, ani w państwie członkowskim B.

Zasady dotyczące bonów wprowadzane dyrektywą 2016/1065

Dyrektywa 2016/1065 wprowadza definicję bonów na towary lub usługi i rozróżnia ich rodzaje oraz reguluje zasady opodatkowania transakcji z użyciem bonów, jak również określa podstawę opodatkowania dla bonów różnego przeznaczenia.

Definicja bonu

Bon ma zazwyczaj określony cel handlowy lub promocyjny, taki jak stymulowanie sprzedaży określonych towarów lub usług i/lub ułatwianie płatności za takie towary lub usługi. W ten sposób można rozwijać rynek dla określonych towarów lub usług, można budować lojalność klientów lub ułatwiać proces dokonywania płatności. Konsumentom oferuje się bony zwykle w drodze zakupu, choć niektórzy oferenci towarów lub usług mogą oferować darmowe bony. W codziennej praktyce bony występują w wielu formach.

Celem wprowadzenia definicji bonu jest m.in. rozróżnienie pomiędzy bonami a instrumentami płatniczymi, które służą tylko i wyłącznie do realizacji płatności. Neutralność podatku VAT wymaga takiego wyraźnego rozróżnienia, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Bony w praktyce będą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze. Przy tego typu instrumentach należy indywidualnie sprawdzać, czy zostaje spełniona definicja bonu. Płatności, przy których można skorzystać z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub gdy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry. Wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Jeżeli jednak za pomocą tego instrumentu można zapłacić co do zasady za wszystkie towary lub usługi od każdego dostawcy, wówczas nie zostanie spełniona definicja bonu. Przykładem może być karta kredytowa wydana przez dom handlowy.

Wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w związku z emisją bonu przez emitenta lub przejęciem go przez kolejnego posiadacza. W sytuacjach zaś gdy środki przechowywane lub przedpłacone są wykorzystywane do pokrycia kosztów towarów lub usług, prawo do takich towarów lub usług powstaje dopiero przy dokonaniu płatności. Różni się to jednak od wykonania prawa nabytego przez posiadacza bonu.

Przy korzystaniu z bonu, w zależności od jego rodzaju, VAT będzie naliczany w chwili transferu bonu albo w chwili skorzystania z bonu. Naliczony podatek VAT powiązany z bonem, np. z tytułu poniesionych kosztów projektu i druku bonu, może w związku z tym co do zasady kwalifikować się do odliczenia przez emitenta bonu na zasadach ogólnych dotyczących podatku VAT.

Nowe zasady dotyczą wyłącznie bonów, które można wymienić na towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny podlegać zatem instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług. A zatem definicja ta nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają np. do 10% zniżki przy zakupie towarów lub usług, jednak same w sobie nie dają prawa do uzyskania towarów lub usług. Innym przykładem może być karta rabatowa, którą można zakupić za określoną kwotę (np. 100 zł) i która przez określony czas daje prawo do zniżki od ceny zakupu określonych towarów lub usług. Takie zniżki nie stanowią części świadczenia wzajemnego za określone towary lub usługi, dają jedynie prawo do wykonania świadczenia w niższej kwocie.

Bon może mieć formę:

- materialną – klasyczny papierowy bon np. na zakup książki, lub
- elektroniczną – odbierany drogą elektroniczną kod kreskowy, który zobowiązuje dostawcę określonych towarów lub usług do dostarczenia towarów lub usług posiadaczowi bonu za jego okazaniem.

Rodzaje bonów i moment opodatkowania zgodne z zapisami dyrektywy 2016/1065

Opodatkowanie podatkiem VAT w przypadku transakcji związanych z bonami zależy od specyficznych cech danego bonu. Dlatego należało rozróżnić poszczególne rodzaje bonów, a rozróżnienie takie określić w przepisach unijnych.

W dyrektywie 2016/1065 wprowadzono definicje bonu:

1) jednego przeznaczenia (bon SPV),

2) różnego przeznaczenia (bon MPV),

co jest związane z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT.

Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT i w jakiej kwocie, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony.

Bon jednego przeznaczenia (SPV)

Przez bon jednego przeznaczenia (SPV) jest rozumiany bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji. Za bony SPV będą zatem uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już, w jakim państwie członkowskim należy odprowadzić należny podatek VAT w chwili wymiany bonu na towary lub usługi, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku.

W przypadku gdy sposób opodatkowania podatkiem VAT związany z odnośną dostawą towarów lub świadczeniem usług można z całą pewnością określić już w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia, VAT powinien zostać pobrany od każdego transferu, również w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia nie należy uznawać za niezależną transakcję.

Bon różnego przeznaczenia (MPV)

Przez bon różnego przeznaczenia (MPV) jest rozumiany bon inny niż bon jednego przeznaczenia. W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT. Podatkowi VAT podlegałyby wyłącznie usługi pośrednictwa lub odrębne świadczenie usług, takich jak usługi dystrybucji lub promocji. W związku z tym, w przypadku gdy podatnik, który nie działa we własnym imieniu, otrzyma jakiekolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane VAT na zasadach ogólnych.

Regulacje w ustawie o VAT do 31 grudnia 2018 r.

Regulacje ustawy o VAT obowiązujące do końca 2018 r. nie zawierały definicji bonów na towary i usługi, bonów jednego przeznaczenia oraz bonów różnego przeznaczenia. Nie regulowały także zasad opodatkowania w zależności od tego, czy mieliśmy do czynienia

z bonami SPV czy MPV, jak również nie zawierały szczególnych regulacji dotyczących określania podstawy opodatkowania dla bonów MPV.

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT odpłatne wydanie bonu co do zasady nie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT. Bony traktowane były zasadniczo jako znaki legitymacyjne uprawniające ich nabywcę do odbioru określonego świadczenia (nabycia towaru lub skorzystania z usługi). W momencie odpłatnego wydania bonu nie powstawał obowiązek podatkowy w podatku VAT, ponieważ sprzedaż bonów nie mieściła się w katalogu czynności opodatkowanych (samo wydanie bonu nie spełniało przesłanek definicji dostawy towarów ani świadczenia usług). Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegała natomiast dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za kwotę wynikającą z realizacji bonu. Jeżeli jednak przed dostawą towarów/świadczeniem usług następowała zapłata zaliczki, rodziło to obowiązek podatkowy z chwilą otrzymania zapłaty, z tym że aby zaliczka rodziła obowiązek podatkowy, wszelkie okoliczności dla zaistnienia przyszłego świadczenia musiały być znane, w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki, a towary i usługi powinny być precyzyjnie określone.

W przypadku natomiast kart prepaid obowiązek podatkowy z tytułu ich sprzedaży, tj. sprzedaży starterów i doładowań, powstawał na zasadach właściwych dla usług telekomunikacyjnych.

Regulacje w ustawie o VAT od 1 stycznia 2019 r.

Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zawiera przepisy mające na celu implementację dyrektywy 2016/1065.

Wprowadzone definicje

W ustawie o VAT do słowniczka pojęć wprowadzono następujące nowe definicje:

- bon – to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia albo części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, albo usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców bądź usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu;
- emisja bonu – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;
- bon jednego przeznaczenia – to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej albo podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;
- bon różnego przeznaczenia – to bon inny niż bon jednego przeznaczenia;
- transfer bonu – to emisja bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Bon

W świetle przedstawionej definicji bonu nie są uznane za bony na towary lub usługi bony dające posiadaczowi prawo do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale niedające mu prawa do otrzymania takich towarów lub usług.

Emisja bonu

Zdefiniowane w ustawie pojęcie emisji nie obejmuje samego wytworzenia bonów. Nie należy bowiem utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie jest wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani też przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi, co do zasady w związku ze sprzedażą bonu. Emisja bonu SPV (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów/świadczenia usługi, których bon dotyczy.

Zasadniczo jeżeli w momencie emisji bonu jest znane miejsce opodatkowania dostawy towarów/świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota VAT z tytułu nabycia tych towarów/usług, mamy do czynienia z bonem SPV, co oznacza, że w przypadku każdorazowego transferu tego bonu wystąpi transakcja opodatkowana VAT. Często będą to bony związane z jednym konkretnym świadczeniem. Mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia może zostać wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku (np. stawką podstawową). Wówczas taki bon jest bonem SPV, ponieważ w momencie emisji można określić sposób jego opodatkowania VAT (tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług oraz kwotę podatku należnego).

Bon jednego przeznaczenia (SPV)

Przykładem bonu jednego przeznaczenia może być bon, który uprawnia konsumenta do „otrzymania" określonej usługi (np. fryzjerskiej) w konkretnym państwie członkowskim. Nie mamy natomiast do czynienia z bonem jednego przeznaczenia, gdy międzynarodowa sieć fryzjerska promuje swoje usługi poprzez wydawanie bonów na usługi fryzjerskie, które można zrealizować w salonie fryzjerskim znajdującym się w jednym z kilku państw członkowskich, w których sieć prowadzi swoją działalność. W chwili emisji tych bonów nie jest spełniona definicja bonu SPV, gdyż nie wiadomo, w jakim kraju usługa zostanie wykonana (nieznane miejsce świadczenia), co z kolei powoduje, że w chwili emisji nie można określić kwoty podatku należnego.

Zgodnie z definicją bonu jednego przeznaczenia bonem takim jest również bon, w przypadku którego znana jest kwota podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze. Regulacja ta ma na celu wskazanie, że bon taki, mimo że nie będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce, może podlegać opodatkowaniu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim.

Bony różnego przeznaczenia (MPV)

Ustawa wprowadziła również definicję bonu różnego przeznaczenia, za który będzie uznany bon inny niż bon jednego przeznaczenia. W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV taki bon na towary lub usługi będzie uznany za bon MPV, którego przekazanie nie będzie rodziło skutków dla VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie wiadomo jeszcze, jakie będzie opodatkowanie podatkiem VAT dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Może tak być, ponieważ nie jest jeszcze znane miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług lub ponieważ nie wiadomo jeszcze, jaka jest wysokość podatku VAT należnego od dostarczonych towarów

lub usług. Opodatkowana VAT będzie dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon. Przykładem takiego bonu może być bon wyemitowany przez międzynarodową sieć hoteli, uprawniający do skorzystania z zakwaterowania w pokoju w hotelach znajdujących się w kilku państwach członkowskich, w których sieć prowadzi działalność.

Transfer bonu

W przypadku bonów SPV, w związku z którymi VAT pobierany jest od każdego transferu, także emisja bonu jednego przeznaczenia będzie musiała zostać uznana za transfer bonu podlegający opodatkowaniu.

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów jednego przeznaczenia (SPV)

Zgodnie z zapisami ustawy o VAT transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy (zasada ta będzie stosowana do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji, z wyłączeniem przekazania bonu do realizacji). Oznacza to, że emitent bonu jednego przeznaczenia ma obowiązek odprowadzenia podatku VAT od pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu, tak jakby towary objęte bonem zostały dostarczone lub usługi objęte bonem zostały wykonane.

To samo dotyczy dystrybutorów, którzy w imieniu własnym i na rachunek własny sprzedają (odsprzedają) bony jednego przeznaczenia. Tacy dystrybutorzy mają obowiązek odprowadzenia podatku VAT od sprzedaży tych bonów, tak jakby otrzymane przez nich wynagrodzenie za te bony było wynagrodzeniem za towary lub usługi objęte bonem.

Transfer bonu SPV będzie co do zasady związany ze sprzedażą bonu.

Możliwa jest sytuacja, gdy wynagrodzenie za dostawy towarów/świadczenie usług będzie wyższe niż wartość bonu i pozostałą kwotę konsument zapłaci w formie pieniężnej lub innej na rzecz faktycznego sprzedawcy. W takiej sytuacji kwota nadwyżki, która nie została pokryta bonem, będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Oznacza to, że sprzedawca będzie obowiązany w tej części rozpoznać obowiązek podatkowy i rozliczyć podatek należny z tego tytułu oraz będzie stosowana stawka podatku właściwa dla faktycznie dostarczonego towaru/faktycznie wykonanej usługi.

Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez tego podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

W ustawie o VAT uregulowano także sytuację, w której faktyczny dostawca towarów lub usługodawca nie wyemitował bonu jednego przeznaczenia. W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który, działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w ustawie obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym wyemitował bon SPV, powstaje na ogólnych zasadach.

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów różnego przeznaczenia (MPV)

W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT. W związku z tym w ustawie o VAT wskazano, że faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Nie podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem VAT wcześniejszy transfer tego bonu.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, tj. faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usługi, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można wskazać (zidentyfikować), takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu. Usługi te będą opodatkowane na ogólnych zasadach.

Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usług w zamian za bon różnego przeznaczenia podlega podatkowi VAT. Każde wcześniejsze przekazanie bonu różnego przeznaczenia, na przykład konsumentowi lub dystrybutorowi, nie podlega podatkowi VAT. Pod tym względem przeniesienie bonów różnego przeznaczenia różni się od bonów jednego przeznaczenia. W przypadku bonów jednego przeznaczenia przekazanie bonów jest (za każdym razem) opodatkowane, a faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usługi dla konsumenta nie podlega opodatkowaniu.

Jak wskazano w ustawie o VAT, wszelkie usługi pośrednictwa związane z transferem bonu różnego przeznaczenia oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlegają podatkowi VAT. W praktyce trzeba będzie sprawdzać na podstawie ogólnych przepisów w zakresie podatku VAT, czy usługi takie są realizowane (z umowy między emitentem a dystrybutorem może wynikać, że dystrybutor świadczy usługi dystrybucji dla emitenta).

Podstawa opodatkowania w przypadku bonów różnego przeznaczenia (MPV)

W dodanym zapisie ustawy o VAT zawarto regulacje dotyczące określania podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w zamian za bony różnego przeznaczenia, w odniesieniu do tego bonu.

Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami albo świadczonymi usługami, lub wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie albo w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami bądź świadczonymi usługami, w przypadku gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne.

W związku z tym przy dostawie towarów lub świadczeniu usług, za które konsument płaci w całości za pomocą bonu różnego przeznaczenia, jako podstawę opodatkowania w od-

niesieniu do tego bonu należy przyjąć wynagrodzenie płacone za ten bon przez konsumenta, przy czym wynagrodzenie to należy pomniejszyć o kwotę podatku VAT.

Natomiast podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu jest równa odpowiedniej części wynagrodzenia zapłaconego za ten bon (pomniejszonej o VAT) lub odpowiedniej części wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub powiązanej dokumentacji pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. Celem tego przepisu jest określenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do bonu w sytuacji, kiedy bon różnego przeznaczenia jest realizowany częściowo, a w pozostałej części termin ważności bonu pozostaje zachowany, a tym samym posiadacz bonu ma w dalszym ciągu możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu. W tej sytuacji w momencie częściowego wykorzystania bonu podstawa opodatkowania obejmuje tylko część wykorzystaną pomniejszoną o wartość podatku.

W sytuacji natomiast gdy wartość dostarczonych towarów lub świadczonych usług przewyższa wartość realizowanego bonu różnego przeznaczenia i w pozostałej części jest regulowana w inny sposób, np. w formie pieniężnej, do kwoty przewyższającej wartość bonu zastosowanie znajdą ogólne zasady opodatkowania.

Moment powstania obowiązku podatkowego

W ust. 1a dodanym do art. 19a ustawy o VAT określono moment powstania obowiązku podatkowego. Wprowadzona została zasada, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Natomiast w ust. 4a dodanym do art. 19a ustawy o VAT wskazano, w którym momencie ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane. W każdym przypadku nastąpi to z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Bon jednego przeznaczenia

Przyjęta definicja bonu jednego przeznaczenia sprawia, że mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia zostanie wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku, np. stawką podstawową. Gdyby dotyczyło to towarów/usług, dla których obowiązek podatkowy powstawałby w różnym terminie, rodziłoby to problemy z prawidłowym określeniem obowiązku podatkowego w związku z transferem takiego bonu. Dlatego przyjęto zasadę, że obowiązek podatkowy na podstawie wprowadzonych regulacji będzie powstawał z chwilą transferu bonu SPV.

Mały podatnik rozliczający się kasowo

W ustawie dokonano także zmiany polegającej na uznaniu, że w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia będą wyłączone z metody kasowej.

Zasady fakturowania

Ze względu na ujednolicenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla transferów bonów jednego przeznaczenia uznanych za dostawę towarów/świadczenie usług zasadne było również wyłączenie w tych przypadkach szczególnych zasad fakturowania. W związku z tym wprowadzono zmianę powodującą wyłączenie szczególnych zasad fakturowania przewidzianych np. dla dostawy książek drukowanych w sytuacji, gdy dostawa jest realizowana za pośrednictwem bonu jednego przeznaczenia.

Ewidencja księgowa

Bony jednego przeznaczenia

Ewidencja księgowa operacji związanych ze sprzedażą bonów jednego przeznaczenia

1. Wydanie bonów klientom – ewidencja pozabilansowa (zapis jednostronny):
   Ma „Bony różnego przeznaczenia”
2. Sprzedaż bonów (wydruk z kasy fiskalnej):
   Wn „Pozostałe rozrachunki”
   Ma „VAT należny”
   Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
3. Otrzymanie zapłaty za sprzedane bony w gotówce:
   Wn „Kasa”
   Ma „Pozostałe rozrachunki”
4. Otrzymanie zapłaty za sprzedane bony na rachunek bankowy:
   Wn „Rachunek bankowy”
   Ma „Pozostałe rozrachunki”
5. Zarachowanie przychodu w momencie wydania towarów opłaconych bonem:
   Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
   Ma „Sprzedaż towarów”
6. Koszt sprzedanych towarów:
   Wn „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
   Ma „Towary”
7. Wyksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych przypadających na towary sprzedane (w przypadku ewidencji zapasy towarów w stałych cenach ewidencyjnych):
   Wn/Ma „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
   Ma/Wn „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
8. Zarachowanie przychodu w momencie wykonania usługi opłaconej bonem:
   Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
   Ma „Sprzedaż usług”
9. Koszt sprzedanej usługi opłaconej bonem:
   Wn „Koszt sprzedanych usług”
   Ma „Koszty działalności podstawowej – usługowej”
10. Wyksięgowanie bonów z ewidencji pozabilansowej w kwocie zrealizowanej sprzedaży:
    Wn „Bony różnego przeznaczenia”

PRZYKŁAD 1

Spółka „B" świadczy usługi krawieckie i sprzedaje bony uprawniające do wymiany na konkretne usługi w prowadzonym zakładzie, o określonej wartości. Dla przykładu uszycie marynarki za 200 zł brutto, skrócenie nogawek – 20 zł brutto. Spółka sprzedała za gotówkę 20 bonów na usługi krawieckie, każdy o wartości 200 zł, tj. na łączną kwotę 4000 zł (opodatkowane 23% stawką VAT).

Klienci zrealizowali wszystkie bony w następnym miesiącu.

Spółka rozlicza koszty działalności podstawowej wyłącznie na kontach zespołu 4.

1. Wydanie bonów klientom – ewidencja pozabilansowa:
   Ma „Bony różnego przeznaczenia" 4 000,00
2. Sprzedaż bonów i otrzymanie zapłaty w gotówce – wydruk z kasy fiskalnej:
   Wn „Kasa" 4 000,00
   Ma „VAT należny" 747,97
   Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów" 3 252,03
3. Wykonanie usługi oraz realizacja bonów:
   Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów" 3 252,03
   Ma „Sprzedaż usług" 3 252,03
4. Wyksięgowanie bonów z ewidencji pozabilansowej w kwocie zrealizowanej sprzedaży:
   Wn „Bony różnego przeznaczenia" 4 000,00

Ewidencja księgowa

Rozliczenia międzyokresowe przychodów			
3)	3 252,03	3 252,03	(2

VAT należny			
		747,97	(2

Kasa			
2)	4 000,00		

Sprzedaż usług			
		3 252,03	(3

Ewidencja pozabilansowa

Bony różnego przeznaczenia			
1)	4 000,00	4 000,00	(4

Bony różnego przeznaczenia

Ewidencja księgowa operacji związanych ze sprzedażą bonów różnego przeznaczenia:

1. Wydanie bonów klientom – ewidencja pozabilansowa (zapis jednostronny):
   Ma „Bony różnego przeznaczenia"
2. Rachunek za sprzedane bony – przeniesienie wartości bonów na rozliczenia międzyokresowe przychodów:
   Wn „Pozostałe rozrachunki"
   Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów"
3. Otrzymanie zapłaty za sprzedane bony w gotówce:
   Wn „Kasa"
   Ma „Pozostałe rozrachunki"

4. Otrzymanie zapłaty za sprzedane bony na rachunek bankowy:
   Wn „Rachunek bankowy”
   Ma „Pozostałe rozrachunki”
5. Sprzedaż towarów, która została uregulowana zapłatą bonem różnego przeznaczenia (wydruk z kasy fiskalnej):
   Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
   Ma „VAT należny”
   Ma „Sprzedaż towarów”
6. Koszt sprzedanych towarów:
   Wn „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
   Ma „Towary”
7. Wyksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych przypadających na towary sprzedane (w przypadku ewidencji zapasy towarów w stałych cenach ewidencyjnych):
   Wn/Ma „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
   Ma/Wn „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
8. Sprzedaż wykonanej usługi, która została uregulowana zapłatą bonem (wydruk z kasy fiskalnej):
   Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
   Ma „VAT należny”
   Ma „Sprzedaż usług”
9. Koszt sprzedanych usług:
   Wn „Koszt sprzedanych usług”
   Ma „Koszty działalności podstawowej – usługowej”
10. Wyksięgowanie bonów z ewidencji pozabilansowej w kwocie zrealizowanej sprzedaży:
   Wn „Bony różnego przeznaczenia”

PRZYKŁAD 2

Spółka „A” prowadząca sieć sklepów meblowych sprzedała bony towarowe różnego przeznaczenia o łącznej wartości nominalnej 49 200 zł, uprawniające do nabycia towarów w sklepach spółki „A”. Wraz z bonami spółka „A” przekazała nabywcy bonów rachunek, który jest podstawą do zapłaty za te bony. Klienci zrealizowali wszystkie bony w kolejnym miesiącu.

Z paragonów z kasy fiskalnej wynika, że klienci nabyli towary o wartości netto 40 000 zł opodatkowane stawką 23%, czyli o wartości brutto 49 200 zł (w tym podatek VAT 9200 zł).

Koszt sprzedanych towarów według cen nabycia wynosił 26 000 zł.

1. Wydanie bonów klientom – ewidencja pozabilansowa:
   Ma „Bony różnego przeznaczenia” 49 200
2. Rachunek za sprzedane bony:
   Wn „Pozostałe rozrachunki” 49 200
   Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” 49 200
3. Otrzymanie zapłaty za sprzedane bony na rachunek bankowy:
   Wn „Rachunek bankowy” 49 200
   Ma „Pozostałe rozrachunki” 49 200

4. Sprzedaż towarów i uregulowanie zapłaty bonami różnego przeznaczenia (na podstawie wydruku z kasy fiskalnej):

Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”	49 200
Ma „VAT należny”	9 200
Ma „Sprzedaż towarów”	40 000

5. Koszt sprzedanych towarów:

Wn „Wartość sprzedanych towarów w cenie nabycia”	26 000
Ma „Towary”	26 000

6. Wyksięgowanie bonów z ewidencji pozabilansowej w kwocie zrealizowanej sprzedaży:

Wn „Bony różnego przeznaczenia”	49 200

Ewidencja księgowa

Pozostałe rozrachunki

2)	49 200	49 200	(3

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

4)	49 200	49 200	(2

Rachunek bankowy

3)	49 200		

VAT należny

		9 200	(4

Sprzedaż towarów

		40 000	(4

Wartość sprzedanych towarów w cenie nabycia

5)	26 000		

Towary

Sp.)	x	26 000	(5

Ewidencja pozabilansowa

Bony różnego przeznaczenia

1)	49 200	49 200	(6

Przepisy przejściowe

Przepisy wprowadzane ustawą nie znajdą zastosowania do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 pkt 41–45, art. 8a i 8b, art. 19a ust. 1a i 4a, art. 21 ust. 6 pkt 2, art. 29a ust. 1a–1c, art. 106i ust. 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2433
- dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi
- dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość
- druk nr 2904. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Data pisma: 09.10.2018

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

3 Różnice kursowe – wybrane zagadnienia

Zobacz więcej www.inforlex.pl

W zakresie rozliczania różnic kursowych wiele wątpliwości budzą m.in. operacje dotyczące otrzymanych zaliczek, transakcje na rachunku walutowym.

Jak ustalić różnice kursowe w przypadku otrzymania zaliczki na poczet WDT

Otrzymanie zaliczki na poczet WDT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, gdyż nie przewiduje tego art. 20 ustawy o VAT. Podatnik, który otrzyma taką zaliczkę, nie ma też obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Zaliczka otrzymana przez sprzedawcę na poczet WDT pozostaje bez wpływu na rozliczenie w VAT. Nie należy jej wykazywać ani w ewidencji sprzedaży VAT, ani w sporządzanej na jej podstawie deklaracji VAT. Opodatkowaniu będzie podlegała dopiero dostawa towarów dokonana w ramach WDT.

Pomimo że otrzymanie zaliczki na poczet WDT jest neutralne dla celów VAT, to jej otrzymanie należy ująć w księgach rachunkowych. Natomiast po zrealizowaniu dostawy towarów należy także rozliczyć całą transakcję, w tym powstałe różnice kursowe, dla celów podatku dochodowego.

Zarówno dla celów podatku dochodowego, jak i prawa bilansowego otrzymanie zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów nie powoduje powstania przychodu. Dla celów podatkowych przychód z tytułu WDT powstaje zwykle w dniu wydania towarów (art. 14 ust. 1c updof oraz art. 12 ust. 3a updop).

PRZYKŁAD 1

Na rachunek walutowy jednostki 10 września 201X r. wpłynęła zaliczka w kwocie 5000 euro na poczet przyszłej dostawy towarów w ramach WDT. Średni kurs euro z dnia poprzedzającego wpływ waluty wynosił 4,2129 zł/euro.
15 września 201X r. jednostka będąca producentem wyrobów dokonała ich dostawy w ramach WDT. Tego samego dnia wystawiono fakturę na kwotę 20 000 euro. Średni kurs euro z dnia poprzedzającego powstanie przychodu wynosił 4,2090 zł/euro.
25 września 201X r. na rachunek walutowy jednostki wpłynęła pozostała kwota należności, tj. 15 000 euro. Średni kurs euro z dnia poprzedzającego wpływ waluty wynosił 4,2200 zł/euro.

Ewidencja zdarzeń związanych z ustaleniem różnic kursowych od transakcji stanowiącej WDT, na poczet której jednostka otrzymała zaliczkę w walucie obcej, może przebiegać następująco:

1. WB – wpływ zaliczki na rachunek walutowy (5000 euro x 4,2129 zł/euro)
   Wn „Rachunek walutowy” 21 064,50 zł
   Ma „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami” 21 064,50 zł
2. Faktura sprzedaży – dostawa towarów w ramach WDT
   (20 000 euro x 4,2090 zł/euro)

Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami” 84 180,00 zł
Ma „Sprzedaż produktów” 84 180,00 zł

3. PK – ustalenie dodatniej różnicy kursowej w części przypadającej na otrzymaną zaliczkę [5000 euro x (4,2129 zł/euro – 4,2090 zł/euro)]
Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami” 19,50 zł
Ma „Przychody finansowe” 19,50 zł
4. WB – wpływ pozostałej kwoty należności (15 000 euro x 4,2200 zł/euro)
Wn „Rachunek walutowy” 63 300,00 zł
Ma „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami” 63 300,00 zł
5. PK – ustalenie dodatniej różnicy kursowej w części przypadającej na pozostałą część otrzymanej zapłaty [15 000 euro x (4,2200 zł/euro – 4,2090 zł/euro)]
Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami” 165,00 zł
Ma „Przychody finansowe” 165,00 zł

Sprzedaż produktów

	84 180,00 (2

Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami

2)	84 180,00	21 064,50	(1
3)	19,50	63 300,00	(4
5)	165,00		
	84 364,50	84 364,50	

Rachunek walutowy

1) 21 064,50	
4) 63 300,00	

Przychody finansowe

	19,50 (3
	165,00 (5

Chociaż zaliczka w momencie jej otrzymania nie jest ani przychodem podatkowym, ani bilansowym, jednak ustalone od niej różnice kursowe, co do zasady, stanowią przychody/koszty podatkowe i bilansowe. Różnice te powstają w momencie powstania przychodu ze sprzedaży i dopiero wówczas można uwzględnić je w księgach rachunkowych i w rachunku podatkowym.

Jak rozliczyć różnice kursowe w przypadku wystawienia faktury korygującej eksport towarów

Wystawiając fakturę korygującą wyrażoną w walucie obcej, można mieć wątpliwości związane z zastosowaniem kursu waluty obcej do przeliczenia wartości zmniejszenia przychodu ze sprzedaży na złote. Sprowadzają się one do ustalenia, czy do wyceny należy zastosować kurs waluty związany z wystawieniem faktury korygującej czy też kurs związany z wyceną faktury pierwotnej.

Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie zawierają regulacji odnoszących się do kursu waluty, który należy zastosować w takim przypadku. Celem wystawienia faktury korygującej jest wykazanie prawidłowej wysokości już osiągniętego przychodu, należnego za dany okres rozliczeniowy. Faktura korygująca nie zmienia daty zdarzenia gospodarczego związanego z powstaniem tego przychodu. Wobec tego przyjmuje się, że faktura korygująca wartość pierwotnie wykazanego przychodu w walucie obcej powinna być przeliczona na złote według tego samego kursu waluty, który posłużył do wyceny faktury pierwotnej (kurs

historyczny). Do przeliczenia korekty przychodu z waluty obcej na złote polskie należy zastosować kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień uzyskania pierwotnego przychodu, a nie dzień wystawienia faktury korygującej, gdyż wystawienie takiej faktury nie prowadzi do powstania przychodu podatkowego, ale do skorygowania przychodu już uzyskanego.

Przepisy o rachunkowości, podobnie jak przepisy podatkowe, nie wskazują na sposób wyceny korekty operacji gospodarczej. Wobec tego korektę przychodu należy rozliczyć w księgach rachunkowych według tych samych zasad, które są stosowane w tym zakresie na gruncie przepisów podatkowych. Do korekty przychodu jest zatem stosowany ten sam kurs waluty, który posłużył do wyceny przychodu ujętego w księgach rachunkowych. Wartość zmniejszenia przychodu stwierdzonego fakturą korygującą należy wycenić według średniego kursu NBP przyjętego do rozliczenia faktury pierwotnej.

Wystawienie faktury korygującej sprzedaż w walucie obcej nie zmienia sposobu rozliczenia różnic kursowych, które powstały w związku z otrzymaniem zapłaty określonej w fakturze pierwotnej. Skorygowanie przychodu należnego pozostaje bez wpływu na prawo zaliczenia ich do przychodów lub kosztów podatkowych (oraz odpowiednio przychodów lub kosztów bilansowych). Jeżeli wystawienie faktury korygującej sprzedaż skutkuje zwrotem części zapłaty, to powstaną kolejne różnice kursowe, które będą stanowić odpowiednio przychody lub koszty podatkowe i bilansowe.

PRZYKŁAD 2

20 sierpnia 201X r. spółka dokonała dostawy eksportowej na rzecz zagranicznego kontrahenta spoza UE.

1. W tym samym dniu wystawiono fakturę na kwotę 20 000 USD. Zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych przychód ze sprzedaży towarów przeliczono na złote według kursu średniego waluty z dnia poprzedzającego powstanie przychodu, tj. według kursu 3,7718 zł//USD. Wartość przychodu wyniosła 75 436 zł (20 000 USD x 3,7718 zł/USD).
2. 2 września 201X r. spółka otrzymała zapłatę za dostarczony towar w kwocie 20 000 USD, która wpłynęła na rachunek walutowy. Otrzymaną zapłatę wyceniono po kursie średnim z dnia poprzedzającego wpływ, tj. według kursu 3,7503 zł/USD. Wartość otrzymanej zapłaty wyniosła 75 006 zł (20 000 USD x 3,7503 zł/USD).
3. W związku z otrzymaną zapłatą na rozrachunkach z odbiorcą powstała ujemna różnica kursowa w kwocie 430 zł [20 000 USD x (3,7718 zł/USD – 3,7503 zł/USD)].
4. 23 września 201X r. kontrahent w ramach reklamacji zwrócił spółce część towaru o wartości 5000 USD, co potwierdziła wystawiona przez eksportera faktura korygująca. Do wyceny zmniejszenia przychodu przyjęto kurs, który został zastosowany do wyceny faktury pierwotnej, tj. kurs średni 3,7718 zł/USD. W związku z tym wartość skorygowanego przychodu wyniosła 18 859 zł (5000 USD x 3,7718 zł/USD).
5. 25 września 201X r. spółka przekazała na rachunek bankowy kontrahenta kwotę 5000 USD. Rozchód waluty wyceniono według kursu średniego z dnia poprzedzającego dokonanie zapłaty, tj. według kursu średniego NBP, który wynosił 3,7687 zł/USD. Wartość zwróconej należności wyniosła 18 843,50 zł (5000 USD x x 3,7687 zł/USD).
6. W związku z dokonanym zwrotem zapłaty na rozrachunkach z odbiorcą powstała dodatnia różnica kursowa w kwocie 15,50 zł [5000 USD x (3,7718 zł/USD – – 3,7687 zł/USD)].

Przykład pomija różnice kursowe od własnych środków pieniężnych.

Ewidencja zdarzeń związanych z ustaleniem różnic kursowych w związku ze sprzedażą eksportową i jej późniejszą korektą może przebiegać następująco:

1. Faktura sprzedaży – eksport towarów opodatkowany według stawki 0% (20 000 USD x 3,7718 zł/USD)
   Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 75 436,00 zł
   Ma „Sprzedaż towarów" (w analityce: Eksport) 75 436,00 zł
2. WB – otrzymanie zapłaty za dostarczony towar (20 000 USD x 3,7503 zł/USD)
   Wn „Rachunek walutowy" 75 006,00 zł
   Ma „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 75 006,00 zł
3. PK – ustalenie ujemnej różnicy kursowej [20 000 USD x (3,7718 zł/USD – 3,7503 zł/USD)]
   Wn „Koszty finansowe" 430,00 zł
   Ma „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 430,00 zł
4. Faktura korygująca – zmniejszenie przychodu z tytułu dostawy eksportowej (5000 USD x 3,7718 zł/USD)
   Wn „Sprzedaż towarów" (w analityce: Eksport) 18 859,00 zł
   Ma „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 18 859,00 zł
5. WB – uregulowanie zobowiązania wobec zagranicznego kontrahenta (5000 USD x 3,7687 zł/USD)
   Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 18 843,50 zł
   Ma „Rachunek walutowy" 18 843,50 zł
6. PK – ustalenie dodatniej różnicy kursowej [5000 USD x (3,7718 zł/USD – 3,7687 zł/USD)]
   Wn „Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami" 15,50 zł
   Ma „Przychody finansowe" 15,50 zł

Sprzedaż towarów (w analityce: Eksport)

4)	18 859,00	75 436,00	(1

Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami

1)	75 436,00	75 006,00	(2
5)	18 843,50	430,00	(3
6)	15,50	18 859,00	(4
	94 295,00	94 295,00	

Rachunek walutowy

2)	75 006,00	18 843,50	5)

Koszty finansowe

3)	430,00		

Przychody finansowe

		15,50	(6

W jaki sposób wyceniać wpływ i wypływ środków z rachunku walutowego i jak ustalać różnice kursowe od własnych środków pieniężnych

Wycena wpływu środków pieniężnych na rachunek walutowy

Do podstawowych wpływów zasilających rachunek walutowy należą otrzymane należności (np. za wykonaną usługę lub dostawę towarów) oraz waluty pochodzące z zakupu

w banku lub w kantorze. Dla celów bilansowych (jak też podatkowych, gdyż rozwiązanie to jest zgodne z przepisami zawartymi w updop i updof) wpływ waluty na rachunek walutowy rozlicza się z uwzględnieniem zasad określonych przez art. 30 ust. 2 uor, tj. po kursie:

1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

Jeżeli jednostka otrzymała należność za wykonane świadczenie i w momencie wpływu na rachunek walutowy nie nastąpiła wymiana tych środków pieniężnych, to wpływ należności na firmowe konto walutowe wycenia się po kursie średnim ogłoszonym przez NBP z dnia poprzedzającego wpływ (art. 30 ust. 2 pkt 2 uor). W tym przypadku nie jest zasadne przeliczenie otrzymanej waluty obcej według kursu faktycznie zastosowanego.

Inaczej jest natomiast w przypadku środków pieniężnych, które pochodzą z zakupu w banku lub w kantorze. Ich wpływ na rachunek walutowy wycenia się na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 1 uor, czyli po kursie sprzedaży faktycznie zastosowanym przez bank lub kantor. Kursem faktycznie zastosowanym jest np. kurs sprzedaży banku, który wynika z tabeli kursów danego banku. Może nim być także kurs indywidualnie wynegocjowany z bankiem.

PRZYKŁAD 3

Jednostka posiada rachunek walutowy prowadzony w funtach szterlingach (GBP).

1. Na rachunek walutowy jednostki 23 września 201X r. wpłynęła zapłata w kwocie 4000 GBP za usługę wykonaną na rzecz zagranicznego kontrahenta. Ze względu na to, że nie nastąpiła wymiana środków pieniężnych, jednostka do wyceny ich wpływu zastosowała kurs średni waluty ogłoszony przez NBP z dnia poprzedzającego otrzymanie należności, który wynosił 5,7958 zł/GBP. Wartość otrzymanej zapłaty wyniosła 23 183,20 zł (4000 GBP x 5,7958 zł/GBP).
2. W tym samym dniu jednostka ze środków zgromadzonych na rachunku złotówkowym zakupiła w banku walutę w kwocie 10 000 GBP. Wymianę zrealizowano po kursie 5,8100 zł/GBP. Wpływ zakupionej waluty na rachunek walutowy wyceniono według kursu faktycznie zastosowanego przez bank. Wartość tego wpływu, po przeliczeniu na złote, wyniosła 58 100 zł (10 000 GBP x 5,8100 zł/GBP).

Środki pieniężne, które zasiliły rachunek walutowy, jednostka ujęła w księgach rachunkowych następująco:

1. WB – otrzymanie zapłaty za wykonaną usługę (4000 GBP x 5,7958 zł/GBP)

Wn	„Rachunek walutowy”	23 183,20 zł
Ma	„Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami”	23 183,20 zł

2. WB – zakup waluty od banku (10 000 GBP x 5,8100 zł/GBP)

Wn	„Rachunek walutowy”	58 100,00 zł
Ma	„Środki pieniężne w drodze	58 100,00 zł

Rozrachunki z zagranicznymi odbiorcami			Rachunek walutowy		Środki pieniężne w drodze		
	23 183,20	(1	1) 23 183,20			58 100,00	(2
			2) 58 100,00				
			81 283,20				

Wycena rozchodu środków pieniężnych z rachunku walutowego

Do podstawowych operacji, które skutkują rozchodem środków pieniężnych z rachunku walutowego, należą: zapłata zobowiązań, sprzedaż waluty obcej w banku lub kantorze oraz przesunięcia z rachunku walutowego do kasy walutowej.

Jeżeli jednostka z rachunku walutowego uregulowała zobowiązanie wyrażone w walucie obcej, to rozchód waluty z tego tytułu powinien być wyceniony po kursie średnim ogłoszonym przez NBP z dnia poprzedzającego wypływ (art. 30 ust. 2 pkt 2 uor). W przypadku gdy nie doszło do wymiany waluty (czyli jej sprzedaży do banku), nie jest zasadne przeliczenie dokonanej zapłaty według kursu faktycznie zastosowanego.

Jeżeli natomiast rozchód waluty jest spowodowany jej sprzedażą do banku lub kantoru, to operacje te wycenia się na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 1 uor, czyli po kursie sprzedaży faktycznie zastosowanym przez bank lub kantor.

Z kolei do rozchodu waluty powodującego przesunięcie środków pieniężnych z rachunku walutowego do kasy walutowej należy zastosować kurs historyczny, czyli kurs, po którym wyceniono wpływ waluty na rachunek walutowy.

Te same zasady wyceny rozchodu waluty obowiązują dla celów podatkowych. Z art. 24c ust. 4 updof i art. 15a ust. 4 updop wynika, że przy obliczaniu podatkowych różnic kursowych uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień. Najistotniejszą różnicą między prawem bilansowym i podatkowym jest stosowanie kursu historycznego do wyceny rozchodu waluty. O ile prawo bilansowe dopuszcza taką możliwość, o tyle zdaniem organów podatkowych taki sposób wyceny dla celów podatku dochodowego jest niedopuszczalny, o czym szczegółowo będzie mowa dalej.

PRZYKŁAD 4

Jednostka, o której mowa w poprzednim przykładzie, posiada na rachunku walutowym środki pieniężne w kwocie 81 283,20 zł. Na saldo rachunku walutowego składają się kolejno następujące operacje:

- wpływ z 23 września 201X r. w kwocie 23 183,20 zł (4000 GBP x 5,7958 zł/GBP),
- wpływ z 23 września 201X r. w kwocie 58 100 zł (10 000 GBP x 5,8100 zł/GBP).

1. 25 września 201X r. jednostka uregulowała zobowiązanie wobec zagranicznego kontrahenta w kwocie 3000 GBP. Rozchód waluty wyceniono według kursu średniego ogłoszonego przez NBP w dniu poprzedzającym wypływ waluty, który wynosił 5,7505 zł/GBP. Wartość uregulowanego zobowiązania wyceniono na kwotę 17 251,50 zł (3000 GBP x 5,7505 zł/GBP).
2. Tego samego dnia jednostka przekazała z rachunku walutowego do kasy walutowej kwotę 1000 GBP. Rozchód waluty wyceniono według kursu historycznego, który wynosił 5,7958 zł/GBP. Wartość rozchodu wyniosła 5795,80 zł (1000 GBP x x 5,7958 zł/GBP).
3. 28 września 201X r. jednostka sprzedała w banku 2000 GBP. Kurs kupna faktycznie zastosowany przez bank wynosił 5,7700 zł/GBP. Wartość transakcji wyniosła 11 540 zł (2000 GBP x 5,7700 zł/GBP).

Konto 131 Rachunek walutowy – zestawienie operacji		Sposób ustalenia różnicy kursowej od własnych środków pieniężnych
Wpływ waluty	Rozchód waluty	
4000 GBP x 5,7958 zł/GBP	10 000 GBP x 5,8100 zł/GBP	3000 GBP (5,7958 zł/GBP – 5,7505 zł/GBP)
	3000 GPB x 5,7505 zł/GBP	Nie wystąpi różnica kursowa (wpływ i rozchód wyceniono według tego samego kursu 5,7958 zł)
1000 GBP x 5,7958 zł/GBP	2000 GBP x 5,7700 zł/GBP	2000 GBP (5,8100 zł/GBP – 5,7700 zł/GBP)

Po dokonaniu wymienionych operacji i rozliczeniu różnic kursowych od własnych środków pieniężnych na rachunku walutowym pozostało 46 480 zł (8000 GBP x x 5,8100 zł/GBP).

Rozchód waluty z rachunku walutowego jednostka ujęła w księgach rachunkowych następująco:

1. WB – uregulowanie zobowiązania wobec zagranicznego kontrahenta (3000 GBP x 5,7505 zł/GBP)

   Wn „Rozrachunki z zagranicznymi dostawcami" 17 251,50 zł

   Ma „Rachunek walutowy" 17 251,50 zł

2. PK – ustalenie ujemnej różnicy kursowej od własnych środków pieniężnych [3000 GBP x (5,7958 zł/GBP – 5,7505 zł/GBP)]

   Wn „Koszty finansowe" 135,90 zł

   Ma „Rachunek walutowy" 135,90 zł

   Różnica kursowa od własnych środków pieniężnych, ustalona według kursów średnich NBP w związku z otrzymaniem zapłaty i uregulowaniem zobowiązania, jest także różnicą kursową dla celów podatku dochodowego – w przypadku gdy podatnik stosuje metodę podatkową (art. 24c ust. 3 pkt 3 i ust. 4 updof oraz art. 15a ust. 3 pkt 3 i ust. 4 updop).

3. WB – pobranie środków pieniężnych w celu przekazania do kasy walutowej (1000 GBP x 5,7958 zł/GBP)

   Wn „Środki pieniężne w drodze" 5 795,80 zł

   Ma „Rachunek walutowy" 5 795,80 zł

4. WB – pobranie środków pieniężnych w celu odsprzedaży waluty bankowi (2000 GBP x 5,7700 zł/GBP)

   Wn „Środki pieniężne w drodze" 11 540,00 zł

   Ma „Rachunek walutowy" 11 540,00 zł

5. PK – ustalenie ujemnej różnicy kursowej od własnych środków pieniężnych [2000 GBP x (5,8100 zł/GBP – 5,7700 zł/GBP)]

   Wn „Koszty finansowe" 80,00 zł

   Ma „Rachunek walutowy" 80,00 zł

Różnica kursowa od własnych środków pieniężnych, ustalona według kursów faktycznie zastosowanych w związku z zakupem i sprzedażą waluty, jest także różnicą

kursową dla celów podatku dochodowego – w przypadku gdy podatnik stosuje metodę podatkową (art. 24c ust. 3 pkt 3 updof oraz art. 15a ust. 3 pkt 3 updop).

Rachunek walutowy

Sp.) 81 283,20	17 251,50	(1
	135,90	(2
	5 795,80	(3
	11 540,00	(4
	80,00	(5
81 283,20	34 803,20	
	46 480,00	(Sk.

Rozrachunki z zagranicznymi dostawcami

1)	17 251,50	

Koszty finansowe

2)	135,90	
5)	80,00	

Środki pieniężne w drodze

3)	5 795,80	
4)	11 540,00	

Czy do wyceny rozchodu waluty obcej można stosować kurs historyczny

Dla celów bilansowych, na podstawie art. 35 ust. 8 w zw. z art. 34 ust. 4 pkt 1–3 uor, do rozchodu waluty obcej z rachunku walutowego jednostki mogą stosować kurs historyczny, tj. kurs, po jakim wyceniono wpływ waluty na rachunek walutowy. Wówczas rozchód waluty (np. zapłata zobowiązania) z rachunku walutowego dokonywany jest według jednej z trzech metod, której zastosowanie decyduje o kolejności rozchodu waluty z rachunku bankowego, a mianowicie według:

- metody FIFO, czyli „pierwsze weszło, pierwsze wyszło",
- metody LIFO, czyli „ostatnie weszło, pierwsze wyszło",
- kursów średnioważonych.

Zastosowanie tej metody daje określone korzyści związane m.in. z nakładem pracy, ponieważ na rachunku walutowym nie powstają wówczas różnice kursowe od własnych środków pieniężnych. To rozwiązanie stosowane dla celów bilansowych niestety nie może być przyjęte dla celów podatkowych, w przypadku gdy jednostka ustala różnice kursowe metodą podatkową.

Jeżeli jednostka rozlicza różnice kursowe metodą podatkową, tj. zgodnie z art. 24c updof oraz art. 15a updop, to wycena rozchodu waluty obcej z rachunku walutowego (np. na skutek uregulowania zobowiązania), dokonana według kursu historycznego, jest zdaniem organów podatkowych nieprawidłowa. W rezultacie dla celów podatkowych do wyceny operacji na rachunku walutowym (gdy nie dochodzi do faktycznej wymiany waluty) należy stosować:

1) przy wpływie walut – średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wpływu środków w walucie obcej na rachunek walutowy (np. w związku z otrzymaniem należności w walucie obcej),
2) przy rozchodzie walut – średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypływu środków w walucie obcej z rachunku walutowego (np. na skutek zapłaty zobowiązań).

PRZYKŁAD 5
Jednostka posiada rachunek walutowy, na który 6 października wpłynęła należność w kwocie 5000 euro. Otrzymaną zapłatę wyceniono według kursu średniego z dnia poprzedzającego wpływ, tj. według kursu 4,20 zł/euro (kurs przykładowy). Przy czym kwota 5000 euro to jedyne środki na tym rachunku.
Dwa dni później jednostka uregulowała za pomocą rachunku walutowego zobowiązanie wobec kontrahenta w kwocie 1000 euro. Do wyceny tego rozchodu zastosowano kurs historyczny, po którym wyceniono wpływ waluty na rachunek, tj. kurs 4,20 zł/euro.

1. Zastosowanie kursu historycznego do rozchodu waluty z rachunku walutowego powoduje, że nie występują różnice kursowe od własnych środków pieniężnych. Do wpływu i wypływu waluty zastosowano ten sam kurs waluty obcej.
2. Na rozrachunkach z kontrahentem, wobec którego jednostka uregulowała zobowiązanie w kwocie 1000 euro, wystąpiła różnica kursowa ustalona pomiędzy kursem średnim NBP z dnia poprzedzającego poniesienie kosztu a kursem średnim NBP z dnia poprzedzającego wpływ waluty na rachunek. Różnica ta nie spełnia warunków do uznania jej za podatkową różnicę kursową. Jeśli nie dochodzi do wymiany walut, to za podatkowe różnice kursowe uznaje się różnice pomiędzy kursem średnim z dnia poprzedzającego poniesienie kosztu a kursem średnim z dnia poprzedzającego wypływ (a nie wpływ) waluty celem uregulowania zobowiązania.

Jak rozliczyć różnice kursowe w przypadku przewalutowania kredytu

Przewalutowanie polega na zamianie waluty, w jakiej kredyt został przyznany, na inną walutę – w jakiej nastąpi spłata tego kredytu. Przewalutowanie, np. z franków szwajcarskich na złote lub z euro na złote (i odwrotnie), powoduje wyłącznie zmianę waluty, w której wyrażone jest zobowiązanie wobec banku. Samo przewalutowanie kredytu nie powoduje powstania podatkowych różnic kursowych. Podatnik, który rozlicza różnice kursowe metodą podatkową, ustala:

- dodatnie różnice kursowe, jeśli wartość kredytu w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu w dniu jego spłaty, lub
- ujemne różnice kursowe, jeśli wartość kredytu w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu w dniu jego spłaty

– po przeliczeniu według faktycznie zastosowanych kursów waluty z tych dni.

Oznacza to, że powstanie podatkowych różnic kursowych powoduje jedynie spłata kredytu. Natomiast w przypadku przewalutowania kredytu z waluty obcej na walutę polską nie dochodzi do spłaty kredytu. Przewalutowanie może jednak prowadzić do powstania bilansowej różnicy kursowej.

PRZYKŁAD 6
W 201X r. spółce udzielono kredytu obrotowego w euro. Do przeliczenia wartości kredytu zastosowano kurs 4,15 zł/euro. Na koniec września 201X+1 r. do spłaty pozostała kwota 58 600 euro. W sumie 243 190 zł. Jest to kwota zobowiązania bez odsetek.

1. W październiku 201X+1 r. przewalutowano kredyt z euro na złotówki. Kurs, po którym dokonano przewalutowania, wynosił 4,20 zł/euro. Po przewalutowaniu wartość zobowiązania z tytułu kredytu złotówkowego wyniosła 246 120 zł (58 600 euro x x 4,20 zł/euro).

2. 25 października 201X+1 r. spółka dokonała spłaty raty kredytu w kwocie 24 658 zł (zobowiązanie główne – 20 400 zł, odsetki – 4258 zł).

Ewidencja zdarzeń związanych z przewalutowaniem kredytu z euro na złotówki i jego późniejszą spłatą może przebiegać następująco:

1. PK – przewalutowanie kredytu z euro na złote (58 600 euro x 4,20 zł/euro)
   Wn „Kredyty bankowe" (w analityce: Kredyt w euro) 246 120,00 zł
   Ma „Kredyty bankowe" (w analityce: Kredyt w złotówkach) 246 120,00 zł
2. PK – ustalenie ujemnej różnicy kursowej powstałej na skutek przewalutowania kredytu [58 600 euro x (4,20 zł/euro – 4,15 zł/euro)]
   Wn „Koszty finansowe" (w analityce: Ujemne różnice kursowe) 2 930,00 zł
   Ma „Kredyty bankowe" (w analityce: Kredyt w euro) 2 930,00 zł
3. WB – spłata raty kredytu z bieżącego rachunku bankowego
   a) rata kredytu – zobowiązanie główne
      Wn „Kredyty bankowe" (w analityce: Kredyt w złotówkach) 20 400,00 zł
   b) rata kredytu – odsetki
      Wn „Koszty finansowe" (w analityce: Odsetki – spłata kredytu) 4 258,00 zł
   c) łączna rata kredytu
      Ma „Bieżący rachunek bankowy" 24 658,00 zł

Kredyty bankowe (w analityce: Kredyt w złotówkach)	
3a) 20 400,00	246 120,00 (1

Kredyty bankowe (w analityce: Kredyt w euro)	
1) 246 120,00	243 190,00 Sp.
	2 930,00 (2
246 120,00	246 120,00

Koszty finansowe (w analityce: Ujemne różnice kursowe)	
2) 2 930,00	

Koszty finansowe (w analityce: Odsetki – spłata kredytu)	
3b) 4 258,00	

Bieżący rachunek bankowy	
Sp.) xxx	24 658,00 (3c

Po przewalutowaniu kredytu z waluty obcej na złote różnice kursowe nie powstaną także w przypadku spłaty poszczególnych rat kredytu. Po przewalutowaniu zobowiązanie nie jest już wyrażone w walucie obcej. Od tego momentu jest ono wyrażone w złotych. Wobec tego spłata rat kredytu wyrażonego w złotych nie powoduje powstania jakichkolwiek różnic kursowych.

Jak ustalić różnice kursowe od zagranicznej podróży służbowej, gdy firma nie posiada rachunku walutowego

Pracownik, który odbywa zagraniczną podróż służbową, powinien otrzymać zaliczkę w walucie obcej (§ 20 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej w tytułu podróży służbowej – Dz.U.

z 2013 r., poz. 167). Zasada ta dotyczy także jednostki, która nie posiada rachunku walutowego i nie prowadzi kasy walutowej. W takim przypadku jednostka może wypłacić pracownikowi zaliczkę na poczet zagranicznej podróży służbowej:

- w walucie polskiej, w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej, według średniego kursu złotego w stosunku do walut obcych określonego przez Narodowy Bank Polski z dnia wypłaty zaliczki (§ 20 ust. 2 ww. rozporządzenia); wypłata zaliczki w walucie polskiej wymaga zgody pracownika,

lub

- w walucie obcej zakupionej w banku lub w kantorze.

Z kolei w myśl § 20 ust. 3 ww. rozporządzenia rozliczenie kosztów podróży zagranicznej jest dokonywane w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymienialnej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia.

PRZYKŁAD 7

Pracownik spółki został wysłany w podróż służbową do Berlina. Spółka nie posiada rachunku walutowego. Nie prowadzi też kasy walutowej.

1. Na poczet kosztów tej podróży pracownik otrzymał zaliczkę w wysokości 400 euro. Walutę spółka zakupiła w banku po kursie faktycznie zastosowanym, który wyniósł 4,18 zł/euro (kurs przykładowy). Wartość zaliczki po przeliczeniu na złote wyniosła 1672 zł (400 euro x 4,18 zł/euro).
2. Po zakończeniu podróży służbowej pracownik przedłożył rozliczenie kosztów podróży na kwotę 320 euro. Jednostka wyceniła te wydatki według kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego rozliczenie delegacji, który wynosił 4,16 zł/euro (kurs przykładowy). Wartość wydatków wyniosła 1331,20 zł (320 euro x 4,16 zł/euro).
3. Do rozliczenia zaliczki jednostka stosuje zasady określone w § 20 ww. rozporządzenia, wobec czego zwrot niewykorzystanej przez pracownika zaliczki w kwocie 80 euro wyceniono według kursu średniego z dnia jej wypłacenia. W dniu wypłaty zaliczki kurs średni wynosił 4,15 zł/euro (kurs przykładowy).

Ewidencja zdarzeń związanych z rozliczeniem zagranicznej podróży służbowej pracownika może przebiegać następująco:

1. WB – przekazanie pracownikowi waluty zakupionej w banku (400 euro x 4,18 zł/euro)

Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" (w analityce: Konto imienne pracownika)	1 672,00 zł
Ma „Bieżący rachunek bankowy"	1 672,00 zł

2. PK – rozliczenie kosztów zagranicznej podróży służbowej (320 euro x 4,16 zł/euro)

Wn „Pozostałe koszty rodzajowe" (w analityce: Podróże służbowe)	1 331,20 zł
Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" (w analityce: Konto imienne pracownika)	1 331,20 zł

3. PK – różnica kursowa w części przypadającej na poniesione koszty [320 euro x (4,18 zł/euro – 4,16 zł/euro)]

Wn „Koszty finansowe"	6,40 zł

Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
(w analityce: Konto imienne pracownika) 6,40 zł

Jeżeli podatnik dla celów podatku dochodowego stosuje podatkową metodę ustalania różnic kursowych, to powstała różnica kursowa jest kosztem podatkowym (art. 24c ust. 3 pkt 2 updof oraz art. 15a ust. 3 pkt 2 updop).

4. KP – przyjęcie do kasy złotówkowej niewykorzystanej przez pracownika kwoty zaliczki przeliczonej na złote według kursu średniego z dnia wypłaty; kwota zwrotu wyniosła 332 zł
[(400 euro – 320 euro) x 4,15 zł/euro]
Wn „Kasa” 332,00 zł
Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
(w analityce: Konto imienne pracownika) 332,00 zł
5. PK – bilansowa różnica kursowa ustalona od zwróconej części zaliczki
[80 euro x (4,18 zł/euro – 4,15 zł/euro)]
Wn „Koszty finansowe” 2,40 zł
Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
(w analityce: Konto imienne pracownika) 2,40 zł

Bieżący rachunek bankowy

Sp.)	xxx	1 672,00	1)

Pozostałe rozrachunki z pracownikami (w analityce: Konto imienne pracownika)

1)	1 672,00	1 331,20	(2
		6,40	(3
		332,00	(4
		2,40	(5
	1 672,00	1 672,00	

Pozostałe koszty rodzajowe (w analityce: podróże służbowe)

2)	1 331,20		

Koszty finansowe

3)	640,00		
5)	2,40		

Kasa

4)	332,00		

Jeżeli spółka rozlicza różnice kursowe metodą podatkową, to powstała różnica kursowa (ustalona pomiędzy kursem faktycznie zastosowanym a kursem średnim z dnia wypłaty zaliczki, tj. kursem wskazanym w ww. rozporządzeniu) nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11a ust. 1 i 2, art. 14 ust. 1c, art. 14b, art. 24c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 303
- art. 9b, art. 12 ust. 2 i 3a, art. 15 ust. 1, art. 15a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 326
- art. 30, art. 35 ust. 8, art. 42 ust. 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – Dz.U. z 2019 r. poz. 351; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 55
- art. 19a ust. 1, art. 20, art. 31a, art. 106b ust. 1 pkt 4, art. 106e ust. 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2433

©℗

Aneta Szwęch
praktyk, autorka publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

1 Wprowadzenie opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax)

Celem nowelizacji ustawy o CIT jest m.in. dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii Europejskiej (dalej: UE) w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia do innego państwa składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Istotą przepisów o exit tax jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych w związku z przeniesieniem przez podatnika do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu, lub w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów faktycznie wypracowanych w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, lecz jedynie takiego przeniesienia, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem.

Podstawa wprowadzenia w Polsce podatku

Ustawa o CIT zawiera regulacje odpowiadające przepisom przewidzianym w dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, tzw. dyrektywy ATAD, w zakresie art. 5 regulującego opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Dyrektywa ATAD weszła w życie 8 sierpnia 2016 r. i ma na celu zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Cel ten zostanie osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich przepisów krajowych określonych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej, w tym regulacji przewidującej opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu, tzw. exit taxation.

Jak wskazano, podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

Dyrektywa ATAD znajduje zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim (będących rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim lub utworzonych na podstawie prawa państwa

członkowskiego), jak również do położonych co najmniej w jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.

Tak zwany podatek od wyjścia (exit tax) został wprowadzony w wielu krajach w celu ochrony ich suwerenności podatkowej w dobie postępującej globalizacji rynków międzynarodowych. Firmy i osoby prywatne dysponują szerokimi możliwościami zmiany rezydencji podatkowej w celu wyboru otoczenia regulacyjnego optymalnego dla swoich potrzeb ekonomicznych. Dla wielu państw utrata jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do zysków osiągniętych na ich terytorium stanowi wyzwanie gospodarcze i budżetowe. Podatek od wyjścia stosowany jest m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji i we Włoszech.

Państwa członkowskie UE mogą stosować różne rozwiązania krajowe dopasowane do własnych potrzeb, z uwzględnieniem jednak orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Cechą charakterystyczną konstrukcji podatku od wyjścia jest element transgraniczności – podatek występuje w przypadku przeniesienia siedziby lub miejsca zamieszkania do innego państwa.

Ogólne zasady opodatkowania tzw. exit tax

Podatek od wyjścia obejmuje m.in.:

- niezrealizowane zyski kapitałowe,
- udzielone zwolnienia podatkowe,
- zawieszone płatności podatku,
- przenoszenie środków trwałych między podatnikiem a jego zakładem w innym państwie oraz
- tzw. ciche rezerwy.

Stosowane są dwie formy opodatkowania podatkiem od wyjścia:

1) opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych, tzw. immediate exit tax, z ewentualnym rozłożeniem płatności na raty,

2) opodatkowanie zrealizowanych zysków byłego rezydenta, tzw. extended tax liability, czyli ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku.

Stosowanie podatku od wyjścia wiąże się z ryzykiem wystąpienia podwójnego opodatkowania. W przypadku opodatkowania zrealizowanych zysków byłego rezydenta, tzw. extended tax liability, gdy ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku w konsekwencji zmiany rezydencji przez podatnika, pojawiają się dwie jurysdykcje zainteresowane opodatkowaniem tego samego zysku. Niektóre państwa zdecydowały się na uregulowanie kwestii odnoszącej się do odroczonego podatku od zrealizowanych zysków do czasu realizacji zysku w zawieranych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. OECD w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków w ramach Działania 6 obejmującego zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych stwierdza, że umowy podatkowe nie powinny uniemożliwiać stosowania podatków od wyjścia w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej, ale sugeruje wykorzystywanie procedury wzajemnego porozumiewania jako potencjalnego rozwiązania kwestii podwójnego opodatkowania, która może pojawić się w takich sytuacjach.

Przepisy krajowe

Konkretyzacja zdarzeń, z którymi będzie się wiązać konieczność wykazania niezrealizowanych zysków, jest zawarta w dyrektywie i znajduje swoje odzwierciedlenie w ustawie o CIT.

Zdarzeniami tymi są:

1) przeniesienie przez polskiego rezydenta do swojego zagranicznego zakładu składnika majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
2) przeniesienie przez nierezydenta do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnika majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład,
3) przeniesienie przez nierezydenta do innego państwa całości lub części działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład,
4) zmiana rezydencji podatkowej przez polskiego rezydenta, w wyniku której Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu do innego państwa.

Należy zwrócić uwagę, że opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika krajowego nie dotyczy tych składników majątku, które po zmianie przez niego rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Polski zagranicznym zakładem tego podatnika. W takim przypadku dochody osiągane przez podatnika poprzez ten zakład, w tym także dochody będące następstwem zbycia przypisanych do zakładu składników majątku, podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Z powyższego wynika, że opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków zasadniczo dotyczy przypadków transgranicznego przeniesienia składników majątku „w ramach tego samego podatnika".

Podstawa opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków

Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

Jeżeli podatnik osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę

Ustalanie podatku

W przypadku podatników CIT stawka podatku wynosić ma 19% podstawy opodatkowania.

Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Z kolei dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalanej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.

Wartość rynkową składnika majątku określa się:

1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, tj. wartość rynkową rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia;
2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach tj. podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Wartości podatkowej nie ustalają podatnicy, którzy nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu i podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, oraz określający dochód w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 9 ust. 2a.

Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków określa organ podatkowy.

PRZYKŁAD
Podatnik nabył określony składnik majątku za 10 000 000 zł i kwota ta stanowi wartość początkową tego składnika przyjętą do rozliczeń w podatku dochodowym. Łączna wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych od tego składnika, na dzień jego przeniesienia, wyniosła 4 000 000 zł. Wartość podatkowa na dzień przenie-

sienia wyniosła 6 000 000 zł (10 000 000 zł – 4 000 000 zł). Natomiast wartość rynkowa tego składnika majątku, na dzień jego przeniesienia, wynosiła 7 000 000 zł. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi zatem kwota 1 000 000 zł (7 000 000 zł – – 6 000 000 zł). Kwota podatku od niezrealizowanych zysków wynosi więc 190 000 zł (1 000 000 zł × 19% = 190 000 zł).

Kiedy nie stosuje się opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków

Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:

1) przeniesienie tego składnika majątku jest związane bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa,
2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności,
3) przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych.

W przypadku, o którym mowa w pkt 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu CIT-$D_{(3)}$ wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za który jest składane zeznanie, oraz przewidywany termin przeniesienia ich z powrotem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustanie byt prawny podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot, to wartość rynkowa składnika majątku zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega opodatkowaniu stawką 19%. Podatnik jest także zobowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

Zwolnienia od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

Zwolnieniu od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków podlegają:

1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organizacjom równoważnym do organizacji określonych w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji;

2) składniki majątku przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Warto zwrócić uwagę, że opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie obejmuje nieruchomości. W ich przypadku zmiana kraju rezydencji podatkowej przez właściciela nie powoduje utraty przez kraj, w którym położona jest dana nieruchomość, prawa do opodatkowania ewentualnych zysków związanych ze zbyciem takiej nieruchomości.

Rozłożenie na raty

Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości albo części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010, s. 1).

W przypadku gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, rozłożenie na raty zapłaty całości albo części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych.

Przy ocenie, czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów,
2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach, czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika,
3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej,
4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy się na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania,
5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie,
6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.

Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności:

1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej,

2) informuje o okolicznościach skutkujących wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania z tytułu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków w stan wymagalności.

Przedmiotowa decyzja wygasa w przypadku, gdy:

1) podatnik dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zagranicznego zakładu położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
2) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zagranicznego zakładu, zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych,
3) podatnik zmieni ponownie rezydencję podatkową na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych,
4) nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika,
5) podmiot, który udzielił podatnikowi zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, w postaci gwarancji lub poręczenia, ogłosi upadłość, likwidację albo zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot albo przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej,
6) podatnik nie dotrzymał terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej.

W okresie rozłożenia podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków na raty podatnik jest obowiązany do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o wystąpieniu lub niewystąpieniu zdarzeń, które wyżej zostały wymienione. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy ta informacja.

W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11c, art. 14 ust. 2, art. 24f–24l ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 326
- druk nr 2860. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Data pisma: 25.09.2018

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

2 Nowa stawka podatku – 9%

Od 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych została wprowadzona nowa stawka podatku w wysokości 9%. Zmiana ta jest efektem realizacji rządowej Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, która podkreśla wartość rozwoju przedsiębiorczości i wspierania przedsiębiorców, w szczególności z kategorii MŚP.

Obniżenie CIT ma na celu wspomaganie tych podatników, dla których utrudnienia w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje czy zaburzone warunki konkurencji odgrywają fundamentalną rolę w istnieniu lub rozwijaniu przedsiębiorstwa. Zmiana obejmuje kwestię obniżenia wysokości opodatkowania dla grupy małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność. Tworzy zatem warunki do rozwoju i coraz lepszej konkurencyjności wewnętrznej i zewnętrznej tych firm, szczególnie w kontekście faktu, że podmioty te mają większe trudności właśnie w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje i rozwój.

Stawka podatkowa

Wprowadzona w 2019 r. 9% stawka CIT dotyczy małych podatników i podatników rozpoczynających działalność. Stawkę podatku w tej wysokości od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych mogą stosować mali podatnicy oraz podatnicy rozpoczynający działalność – w roku rozpoczęcia tej działalności, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Tej stawki podatku nie stosuje się do:

1) podatkowych grup kapitałowych,
2) spółki dzielonej oraz
3) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
   - uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, lub
   - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Ograniczenia w stosowaniu 9% stawki CIT przewidziano także w art. 11 i 12 ustawy nowelizującej.

Uprawnieni do korzystania z preferencyjnej stawki

Jak można zauważyć, z preferencyjnej stawki mogą skorzystać ci podatnicy, którzy posiadają status małego podatnika, ustalany w oparciu o przychody z poprzedniego roku podatkowego, chyba że jest to ich pierwszy rok podatkowy.

Zgodnie z treścią nowelizowanych przepisów warunek nieprzekroczenia przez podatnika wskazanej w przepisie wartości przychodów osiągniętych w roku podatkowym (innych niż z kapitałów pieniężnych), po przekroczeniu której (tj. po przekroczeniu wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro) podatnik traci prawo do niższej stawki, dotyczy zarówno podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą w danym roku, jak i podatnika kontynuującego działalność, który posiada status małego podatnika.

Wpłaty zaliczek

Podatnicy mogą obliczać zaliczki na podatek według 9% stawki za miesiące lub kwartały, w których ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (przeliczonej w podany wcześniej sposób). Począwszy od następnego miesiąca lub kwartału, podatnicy będą obowiązani do stosowania stawki podatku w wysokości 19%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11 i 12 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2159
- art. 19 ust. 1 pkt 2, art. 19 ust. 1b, art. 19 ust. 1c, art. 25 ust. 1f i 1g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2245
- druk nr 2896. Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Data pisma: 05.10.2018

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

3 Zmiany w zakresie podatku u źródła (WHT)

Ustawą z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dniem 1 stycznia 2019 r. zostały wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOP) nowe przepisy oraz zostały zmienione dotychczasowe przepisy w zakresie zasad poboru podatku u źródła. Nowe zapisy ustawy wprowadzają istotne zmiany w zasadach poboru przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego. Zmiany te dotyczą w szczególności sytuacji, gdy łączna wartość określonych należności, wypłacanych przez płatnika w roku podatkowym na rzecz tego samego podmiotu, będzie przekraczać kwotę 2 000 000 zł.

Minister Finansów wydał 31 grudnia 2018 r. rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w którym określa grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostaje wyłączone lub ograniczone stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Cel wprowadzonych zmian

Ustawodawca wskazał, że celem zmian przepisów w ustawie o CIT było:

1) uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych,

2) uszczelnienie systemu podatków dochodowych.

Ustawodawca wyjaśnił, że w Polsce, podobnie jak w większości państw, zakres obowiązku podatkowego w podatkach dochodowych oparty jest na dwóch następujących zasadach:

1) zasadzie rezydencji, zgodnie z którą na rezydentach podatkowych, tj. osobach mających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:
   - miejsce zamieszkania (osoby fizyczne),
   - siedzibę lub zarząd (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych),

ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy; oznacza to, że rezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia ich źródeł, oraz

2) zasadzie źródła, zgodnie z którą na tzw. nierezydentach, tj. podatnikach niemających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej:
   - miejsca zamieszkania (osoby fizyczne),
   - siedziby lub zarządu,

ciąży ograniczony obowiązek podatkowy. Nierezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium naszego państwa.

W przypadku niektórych rodzajów dochodów, w zależności od statusu podatkowego podatnika (rezydent/nierezydent), polskie przepisy prawa podatkowego przewidują odmienne zasady poboru podatku.

UWAGA

W przypadku nierezydentów, z uwagi na występujący, co do zasady, brak bezpośredniego i stałego powiązania z terytorium Polski, zasadą jest pobór podatku u źródła. W efekcie płatnik, którym najczęściej jest podmiot wypłacający należności na rzecz nierezydenta, obowiązany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja płatnika występuje także w przypadku niektórych płatności realizowanych na rzecz rezydentów, np. pobór podatku u źródła od wypłacanych dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Prawidłowy oraz sprawny pobór podatku u źródła jest bardzo istotny dla właściwego działania państwa. W praktyce szczególne znaczenie ma ustalenie prawidłowej stawki podatku u źródła. Przewidziane w przepisach obu ustaw o podatkach dochodowych:

1) stawki podatkowe mogą być obniżane lub

2) należności mogą korzystać ze zwolnienia z podatku u źródła z uwagi na preferencje wynikające z przepisów implementujących dyrektywy Unii Europejskiej lub na podstawie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Do tej pory skorzystanie z preferencyjnego opodatkowania wypłacanych należności następowało często już w momencie wypłaty należności przez płatnika – tzw. mechanizm relief at source. Jedną z konsekwencji tego mechanizmu był fakt, że ewentualna kontrola prawidłowości dokonanych przez płatnika rozliczeń następowała post factum i z uwagi na przewidziane w przepisach prawa podatkowego zasady odpowiedzialności płatnika mogła prowadzić do poniesienia przez niego finansowego ciężaru rozliczenia podatku.

W związku z tym dokonano korekty podejścia w tym obszarze. Polega ono na wprowadzeniu w pewnym zakresie, w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika, obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. tax refund). Zwrot będzie następować po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji prawa do preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła należności.

Zasady poboru zryczałtowanego podatku dochodowego

Zgodnie z ogólną regułą płatnicy zobowiązani są pobrać zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat w dniu ich dokonania, a następnie przekazać pobrany podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Obowiązek po stronie płatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstaje w dniu dokonania faktycznej wypłaty należności podlegających opodatkowaniu w Polsce podatkiem u źródła. Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych tytułu te i stawki podatkowe zostały wskazane w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT.

Krajowe stawki podatku u źródła stosuje się z uwzględnieniem postanowień umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (przy założeniu, że płatnik dysponuje certyfikatem rezydencji podatkowej podatnika). Zatem prawidłowe zastosowanie tych przepisów wymaga powiązania ich z określonymi postanowieniami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z krajem siedziby odbiorcy należności. Postanowienia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niekiedy zawierają własne definicje poszczególnych kategorii regulowanych przychodów oraz mogą prowadzić do zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła części przychodów, które podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów prawa krajowego.

W przepisach ustaw o podatkach dochodowych zawarte są uregulowania szczególne, zwalniające płatnika – przy spełnieniu odpowiednich przesłanek – z obowiązku poboru podatku u źródła.

Przykłady takich uregulowań mogą być następujące:

1) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o CIT i złoży płatnikowi odpowiednie oświadczenie dotyczące przeznaczenia tych wypłat,

2) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT,

3) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika prowadzi na terytorium Polski zagraniczny zakład; wypłaty te są związane z działalnością tego zakładu.

Poprzez wprowadzone zmiany przepisów system poboru podatku u źródła został całkowicie przemodelowany. Dotychczas obowiązująca zasada zwolnienia u źródła, w wyniku zastosowania przepisów krajowych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, została zastąpiona przez zasadę zwrotu podatku. Oznacza to, że podatek u źródła powinien zostać pobrany, a następnie podatnik bądź płatnik będzie miał prawo do wystąpienia o zwrot tego podatku.

Zmiana dotyczyła dwóch szeroko rozumianych źródeł opodatkowania:

1) dochodów pasywnych – są to odsetki, należności licencyjne, przychody z udziału w zyskach osób prawnych,

2) płatności za usługi niematerialne zakupywane od nierezydentów.

Zmiana przepisów ma na celu także usprawnienie procesu poboru oraz zwrotu przez organy podatkowego tego podatku poprzez informatyzację procesu. Zgodnie bowiem z przepisami dla wniosku o zwrot podatku przewidziana została forma elektroniczna. W formie elektronicznej przesyłana będzie również dołączana do wniosku niezbędna dokumentacja wskazująca na zasadność zwrotu podatku. Szybsza ma też być wymiana danych między organem podatkowym a wnioskodawcą. Jednocześnie po stronie administracji skarbowej mają funkcjonować rozwiązania informatyczne pozwalające na analizę danych wykorzystywanych na potrzeby zwrotu podatku oraz wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Próg płatności należności

Od stycznia 2019 r. został wprowadzony tzw. próg płatności. Oznacza to, że w przypadku gdy łączna wartość wypłacanych przez płatnika w roku podatkowym należności na rzecz tego samego podatnika nie będzie przekraczała kwoty 2 000 000 zł, to od 1 stycznia 2019 r. płatnika obowiązują zasady poboru podatku dochodowego podobne do tych, jakie obowiązywały do końca 2018 r.

Zatem dokonując takiej wypłaty, płatnik jest uprawniony do:

- zastosowania w stosunku do wypłacanych należności zwolnienia z opodatkowania, wynikającego z przepisów krajowych bądź właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
- poboru podatku według niższej, wynikającej z takiej umowy, stawki podatku dochodowego.

Stosując ww. zwolnienie lub obniżenie stawki podatku, płatnik ma obowiązek:

- uzyskania certyfikatu rezydencji podatkowej podmiotu zagranicznego otrzymującego wypłacaną przez płatnika należność oraz
- uzyskania potwierdzenia, że podatnik jest rzeczywistym właścicielem tej należności, oraz
- dochowania tzw. należytej staranności w ocenie zasadności zastosowania niższej stawki podatku bądź zasadności stosowania zwolnienia podatkowego. Przy ocenie, czy w danej sytuacji płatnik dochował należytej staranności, czy też takiej należytej staranności nie dochował, należy uwzględnić charakter oraz skalę prowadzonej przez płatnika działalności.

Dodatkowo ustawodawca uwarunkował możliwość bezpośredniego zastosowania przez płatnika zwolnienia podatkowego:

- w stosunku do wypłacanych przez niego dywidend oraz innych przychodów z udziału w zyskach krajowej spółki oraz
- dotyczącego wypłacanych nierezydentom odsetek lub należności licencyjnych,

uzyskaniem przez płatnika od podatnika oświadczenia, że będąca takim podatnikiem jednostka lub jej zagraniczny zakład spełnia warunki do skorzystania z takiego zwolnienia i nie korzysta w kraju swojej rezydencji podatkowej ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów.

W sytuacji gdy łączna wartość wypłacanych przez płatnika w roku podatkowym należności na rzecz tego samego podatnika przekroczy kwotę 2 000 000 zł, płatnika będą obowiązywać inne zasady poboru podatku u źródła. Wówczas płatnik będzie zobowiązany do potrącenia od dokonywanych wypłat przewyższających kwotę 2 000 000 zł kwot podatku dochodowego obliczonego według podstawowej stawki podatkowej określonej w ustawie o PDOP, z pominięciem stawki podatku wynikającej z przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia z opodatkowania, wynikającego z przepisów szczególnych ustawy o PDOP. Ewentualny zwrot nadpłaconego podatku będzie dokonywany przez naczelnika właściwego urzędu skarbowego podatnikowi lub płatnikowi, w zależności od tego, kto poniósł jego ekonomiczny koszt.

Tabela 1. Nowe regulacje wynikające z ustawy o CIT

Płatność < 2 mln zł	Dotychczasowe zasady, przy czym płatnik ma obowiązek dochowania należytej staranności
Płatność > 2 mln zł	Co do zasady obowiązek pobrania podatku u źródła według stawki 19%, 20%, a następnie jego późniejszy zwrot na wniosek podatnika/płatnika
Płatność > 2 mln zł	Możliwość niepobrania podatku w dwóch sytuacjach: 1) złożenia przez płatnika stosownego oświadczenia lub 2) uzyskania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Jeżeli rok podatkowy płatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę należności oblicza się jako iloczyn 1/12 kwoty 2 000 000 zł i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty tych należności.

Jeśli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, to na potrzeby ustalenia, czy została przekroczona ww. kwota, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.

Możliwość niepobrania podatku

Przepisy ustawy zawierają uproszczenia, dzięki którym nawet w sytuacji przekroczenia progu 2 000 000 zł płatnik jest uprawniony do zastosowania preferencyjnego opodatkowanie podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności (relief at source).

Sytuacje umożliwiające uniknięcie podatku przez płatnika:

1) złożenie przez płatnika odpowiedniego oświadczenia lub
2) uzyskanie przez płatnika lub podatnika opinii o stosowaniu zwolnienia.

Złożenie oświadczenia może nastąpić tylko przez kierownika jednostki. Jeżeli zarząd jest wieloosobowy i zgodnie z KRS do składania oświadczeń w imieniu jednostki oraz podpisywania pism w imieniu jednostki upoważniona jest więcej niż jedna osoba, wówczas oświadczenie to powinno być podpisane przez wszystkie te osoby (zgodnie z KRS). Nie można złożyć pełnomocnictwa do złożenia takiego oświadczenia.

Oświadczenie składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności. W zgłoszeniu potwierdza się, że oświadczenie zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności, to płatnik może nie pobierać podatku u źródła do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie.

W oświadczeniu tym płatnik powinien potwierdzić, że:

1) posiada wszystkie dokumenty wymagane przez przepisy prawa do zastosowania obniżonej stawki podatku albo niepobrania tego podatku, tj. że posiada certyfikat rezydencji czy oświadczenie podatnika o zwolnieniu z opodatkowania całości jego przychodów w kraju rezydencji oraz

2) po przeprowadzeniu weryfikacji nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że
   - podatnik nie spełnia warunków do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o PDOP lub
   - podatnik nie jest rzeczywistym właścicielem wypłacanej mu należności, lub
   - podatnik nie prowadzi w kraju swojej siedziby rzeczywistej działalności gospodarczej.

W przepisach przewidziana jest sankcja za złożenie nieprawdziwego oświadczenia, tj. odpowiedzialność karnoskarbowa osoby, która takie oświadczenie złożyła i które okazało się nieprawdziwe. Potencjalnie może zostać także nałożona dodatkowa sankcyjna stawka opodatkowania podatkiem u źródła w wysokości 10%.

Warto zwrócić uwagę, że od 1 stycznia 2019 r. zmianie uległa występująca na gruncie ustawy o PDOP definicja „rzeczywistego właściciela".

Rzeczywisty właściciel to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Doprecyzowanie, kim jest rzeczywisty właściciel, miało pomóc płatnikom dokonującym wypłat należności. Wskazują ono bowiem płatnikowi, według jakich kryteriów dokonywać ma weryfikacji statusu podatnika. Przesłanki te wskazują na konieczność uwzględniania czynników o charakterze faktycznym, a nie tylko prawnych czy formalnych. Oparcie się na tych przesłankach stanowić ma także element zwalczania struktur, w których są wykorzystywane podmioty podstawione lub pośredniczące, które zdaniem ustawodawcy nie powinny korzystać z preferencji podatkowych w postaci prawa do zwolnienia z podatku bądź zastosowania obniżonej stawki podatku.

Ocena prowadzonej działalności gospodarczej

W zakresie kryteriów, jak należy oceniać, czy działalność gospodarcza jest prowadzona, czy nie, ustawodawca odsyła podatników do zapisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych, gdzie jest wymienionych kilka kryteriów, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie prowadzenia lub nieprowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej.

Przy ocenie, czy zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

1) zarejestrowanie zagranicznej spółki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta spółka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności, czy spółka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej,
2) zagraniczna spółka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych,
3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę spółkę lokalem, personelem lub wyposażeniem,
4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej spółki,
5) zagraniczna spółka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma istotny charakter, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.

Opinia o stosowaniu zwolnienia przez płatnika

Drugi z wyjątków od obowiązku poboru przez płatnika podatku w pełnej wysokości ma zastosowanie do przychodów uzyskiwanych przez podatników PDOP z tytułu dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych oraz do przychodów z tytułu odsetek i należności licencyjnych, jeżeli korzystają one ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Płatnik dokonujący wypłaty takich należności jest zwolniony z obowiązku poboru podatku dochodowego na podstawie wydanej przez organ podatkowy opinii o stosowaniu zwolnienia.

UWAGA

Zwolnienia z opodatkowania dotyczą należności wypłacanych między spółkami będącymi rezydentami podatkowymi w krajach członkowskich Unii Europejskiej oraz krajach należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego; dotyczy także ich zagranicznych zakładów. Znajdują one zastosowanie w przypadku spełnienia przez te spółki określonych w ustawie o PDOP warunków, w szczególności dotyczących ich powiązań kapitałowych oraz okresu występowania tych powiązań, i są konsekwencją implementowania przez Polskę dyrektyw unijnych.

Organ podatkowy może odmówić wydania opinii o stosowaniu zwolnienia, gdy:

1) nie zostaną spełnione ustawowe warunki do zastosowania zwolnienia (bez zmian),
2) będzie miał wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności,
3) będzie miał wątpliwość, czy nie należy stosować klauzul dotyczących nadużycia prawa podatkowego,
4) będzie istniało przypuszczenie, że podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca swojej siedziby.

Na odmowę wydania opinii o stosowaniu zwolnienia przysługuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. O prawie tym organ podatkowy informuje wnioskodawcę w pouczeniu odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2000 zł.

Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania,
2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin poinformowania organu podatkowego o istotnej zmianie okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności,
3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki do stosowania zwolnienia, jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego.

Przekroczenie progu należności

Jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę 2 000 000 zł, od których nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych podatnikowi w roku podatkowym, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których nie został pobrany podatek.

Zawiadomienie to jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności.

Brak obowiązku poboru podatku

Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od:

1) listów zastawnych;
2) obligacji:
   a) o terminie wykupu nie krótszym niż rok,
   b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.

Niepobranie podatku w ww. przypadku następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych o warunkach zwolnienia w stosunku do tych podmiotów powiązanych.

Powyższe oświadczenie składa się jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji, nie później niż do dnia wypłaty odsetek lub dyskonta od obligacji.

Wniosek o zwrot podatku

W obecnym stanie prawnym najpierw należy zapłacić podatek, a następnie wystąpić o jego zwrot.

O zwrot będzie mógł wystąpić podatnik lub płatnik, w zależności od tego, kto poniósł ekonomiczny ciężar tego podatku.

Jeśli płatnik pobierze równowartość podatku i wpłaci go do urzędu, a podatnikowi wypłaci wartość należności pomniejszoną o podatek, wówczas o zwrot będzie mógł wystąpić podatnik.

Jeśli ekonomiczny ciężar będzie spoczywał na płatniku, tj. płatnik z własnych środków ureguluje podatek, wówczas to płatnik będzie mógł wystąpić o zwrot podatku.

Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia istnieje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji.

Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

1) certyfikat rezydencji podatnika,
2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku,
3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności,
4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, ust. 3a i 3c lub art. 22 ust. 4 pkt 4,
5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności,

6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł jego ciężar ekonomiczny,
8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń.

Zwrot podatku powinien nastąpić bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku.

Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, wskutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w ustawowym terminie, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:
1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń,
2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, wynikającymi z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz na ustaleniu, czy podatnik prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych.

Podatek niezwrócony przez organ podatkowy w terminie podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

Umożliwienie posługiwania się kopiami certyfikatów rezydencji

Przepisy o CIT umożliwiają uwzględnienie przez płatnika kopii certyfikatu rezydencji w sytuacji poboru podatku u źródła od dochodów uzyskiwanych przez osoby niemające miejsca siedziby na terytorium RP. Możliwość uwzględnienia kopii certyfikatu rezydencji została ograniczona do kwoty należności wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu nieprzekraczającej 10 000 zł rocznie i sytuacji, w których informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

W rozporządzeniu MF w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Minister Finansów zawiesił na 6 miesięcy (do 30 czerwca 2019 r.) obowiązek stosowania przez płatnika nowych zasad poboru zryczałtowanego podatku dochodowego, w stosunku do:

- należności wypłacanych na rzecz nierezydentów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z tym państwem,

- dywidend oraz innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, wypłacanych przez polskiego rezydenta na rzecz innego krajowego podatnika PDOP.

Minister Finansów wyłączył także bezterminowo z nowych obowiązków należności wypłacane na rzecz podmiotów zagranicznych:

- z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego,
- z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej,
- uzyskane na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, w przypadku gdy podmioty te mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z tym państwem,

Bezterminowo zostały także wyłączone z nowych obowiązków należności ze względu na szczególny charakter niektórych podatników oraz niektórych należności, którymi są:

- należności uzyskiwane przez podmioty zagraniczne z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji oferowanych na rynkach zagranicznych, emitowanych przez Skarb Państwa, oraz niektórych obligacji emitowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego,
- należności wypłacane na rzecz zagranicznych banków centralnych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji skarbowych wyemitowanych przez Skarb Państwa na rynku krajowym i nabytych od 7 listopada 2015 r.,
- należności na rzecz niektórych międzypaństwowych jednostek gospodarczych oraz organizacji międzynarodowych,
- należności na rzecz niektórych, wskazanych w odrębnych przepisach lub umowach międzypaństwowych, podmiotów zagranicznych, zwolnionych z podatku dochodowego na mocy tych przepisów lub umów.

W rozporządzeniu zostało wprowadzone na okres 1 roku, od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r., ograniczenie polegające na stosowaniu obowiązującego limitu wartości należności, po przekroczeniu którego zastosowanie znajdują nowe zasady poboru przez płatnika podatku dochodowego, w przypadkach gdy w ramach tego limitu uwzględnione są należności wypłacane z tytułu papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4a pkt 29, art. 17 ust. 1, art. 21 ust. 1, art. 21 ust. 3–6, art. 22 ust. 1, art. 22 ust. 4–6, art. 24a pkt 18, art. 26, art. 26a, art. 26b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 326

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

1 Jak długo pracodawcy powinni przechowywać dokumentację pracowniczą

Pracodawca ma obowiązek przechowywania dokumentacji pracowniczej przez okres zatrudnienia pracownika, a także po zakończeniu stosunku pracy. Od 1 stycznia 2019 r. okres przechowywania dokumentacji został skrócony do 10 lat. Jednak w niektórych sytuacjach nadal wynosi 50 lat.

Pojęcie dokumentacji pracowniczej obejmuje akta osobowe pracowników, a także pozostałą dokumentację w sprawach związanych ze stosunkiem pracy. Co do zasady pracodawca przechowuje dokumentację pracowniczą przez okres zatrudnienia pracownika, a także przez 10 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym stosunek pracy uległ rozwiązaniu lub wygasł. Zasada ta nie ma jednak zastosowania, jeżeli odrębne przepisy przewidują dłuższy okres przechowywania dokumentacji pracowniczej (art. 94 pkt 9b Kodeksu pracy).

Okresy przechowywania dokumentacji pracowniczej

Okres przechowywania dokumentacji pracowniczej zależy od okresu, w którym pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy. Z tego powodu pracowników można podzielić na trzy grupy:

- zatrudnionych po 1 stycznia 2019 r.,
- zatrudnionych między 1 stycznia 1999 r. a 31 grudnia 2018 r.,
- zatrudnionych przed 1 stycznia 1999 r.

Okresy przechowywania dokumentacji pracowniczej w zależności od okresu zatrudnienia

Okres, w którym pracownik został zatrudniony	Okres przechowywania dokumentacji pracowniczej	Uwagi	Podstawa prawna
1	2	3	4
Od 1 stycznia 2019 r.	10 lat	Okres 10 lat należy liczyć od końca roku kalendarzowego, w którym stosunek pracy uległ rozwiązaniu lub wygasł. Oznacza to, że pracodawca nie musi liczyć 10-letniego okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej oddzielnie dla każdego pracownika. Okres ten zakończy się w jednym	art. 94 pkt 9b Kodeksu pracy

1	2	3	4
		dniu w stosunku do wszystkich pracowników kończących zatrudnienie w danym roku kalendarzowym.	
Od 1 stycznia 1999 r. do 31 grudnia 2018 r.	10 lat lub 50 lat	Pracodawca może skrócić okres przechowywania dokumentacji z 50 lat do 10 lat, jeżeli przekaże do ZUS oświadczenie o zamiarze przekazania raportów informacyjnych (ZUS OSW) oraz raporty informacyjne (ZUS RIA) za wszystkich swoich pracowników zatrudnionych w tym okresie. Możliwości skrócenia 50-letniego okresu przechowywania nie mają pracodawcy przechowujący dokumentację w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz akta osobowe pracownika wykonującego prace górnicze i prace równorzędne z pracą górniczą oraz z okresami zaliczanymi do okresów pracy górniczej.	Art. 5, art. 7 ust. 3 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektronizacją
Do 31 grudnia 1998 r.	50 lat	Pracodawca nie ma możliwości skrócenia okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej.	Art. 7 ust. 2 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektronizacją

Jak skrócić okres przechowywania

Pracodawca, który planuje skrócenie okresu przechowywania akt pracowniczych, musi:

Krok 1. Przekazać do ZUS oświadczenie o zamiarze przekazania raportów informacyjnych (ZUS OSW). W ten sposób pracodawca oświadcza, że przekaże raporty informacyjne ZUS RIA za wszystkich ubezpieczonych zatrudnionych w okresie od 1 stycznia 1999 r. do 31 grudnia 2018 r. O terminie złożenia oświadczenia decyduje pracodawca.

Pracodawca może odwołać oświadczenie ZUS OSW, ale tylko do czasu złożenia pierwszego raportu informacyjnego ZUS RIA. Jeśli wycofa to oświadczenie, to nie będzie mógł skorzystać ze skróconego okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej. Oznacza to, że musi ją przechowywać przez 50 lat.

Krok 2. Złożyć do ZUS raporty informacyjne ZUS RIA za każdego pracownika zatrudnionego po raz pierwszy od stycznia 1999 r. do grudnia 2018 r. Termin złożenia do ZUS

raportu informacyjnego ZUS RIA związany jest z terminem zakończenia pracy i wyrejestrowania pracownika z ubezpieczeń społecznych. Jeżeli pracodawca nie wycofał oświadczenia ZUS OSW, wówczas raport informacyjny ZUS RIA za każdego pracownika powinien przekazać:

- w terminie roku od dnia złożenia oświadczenia ZUS OSW, jeżeli zatrudnienie pracownika zakończyło się przed złożeniem oświadczenia,
- wraz z wyrejestrowaniem z ubezpieczeń społecznych, jeżeli zatrudnienie pracownika zakończyło się po złożeniu oświadczenia.

Przedłużenie okresu przechowywania

Przepisy przewidują sytuację, gdy konieczne będzie przedłużenie okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej. Jest to dopuszczalne, jeżeli przechowywana dokumentacja może stanowić lub stanowi dowód w postępowaniu (przepisy nie precyzją, o jakie postępowanie chodzi, może to być np. postępowanie cywilne, karne, administracyjne lub innego rodzaju), a pracodawca:

- jest stroną tego postępowania. W tej sytuacji pracodawca przechowuje dokumentację pracowniczą do czasu jego prawomocnego zakończenia, nie krócej jednak niż do upływu 10-letniego okresu przechowywania tej dokumentacji;
- powziął wiadomość o wytoczeniu powództwa lub wszczęciu postępowania. Wówczas 10-letni okres przechowywania dokumentacji pracowniczej przedłuży się o 12 miesięcy

– art. 94^4 Kodeksu pracy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 94 pkt 9b, art. 94^4 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 917; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2432
- art. 5, art. 7 ust. 3 ustawy z 10 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektronizacją – Dz.U. z 2018 r. poz. 357
- art. 41a–41b ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1778; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 60

©℗

Tomasz Kowalski
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”,
specjalista w zakresie prawa pracy

Zamów aktualności na swoją skrzynkę e-mailową

Prenumeratorzy „BIULETYNU głównego księgowego”
co dwa tygodnie otrzymują BEZPŁATNE
newslettery z aktualnościami
bezpośrednio na podany adres e-mail

Zapisy na: www.inforlex.pl/ewydania (po zalogowaniu)

1 Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz

Specyfika podatków lokalnych, szczególnie podatku od nieruchomości, wymaga od podatników cyklicznej inwentaryzacji majątku. Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym i ustawy o podatku rolnym skupia się na praktycznych aspektach dotyczących podatków i opłat lokalnych, dając podatnikom dodatkowe narzędzie przy obliczaniu i deklarowaniu poszczególnych podatków i opłat lokalnych. Publikacja jest najbardziej aktualnym na rynku komentarzem, który uwzględnia najnowsze zmiany.

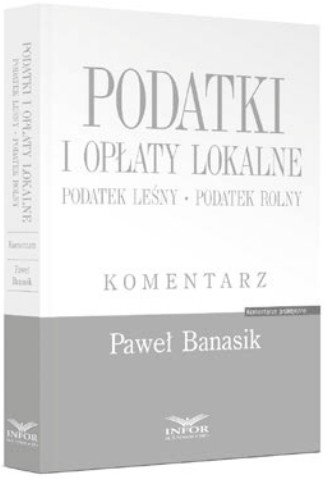
Od 1 stycznia 2019 r. zmieniły się zasady opodatkowania nieruchomości, na których posadowiono infrastrukturę służącą do przesyłania albo dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej oraz infrastrukturę telekomunikacyjną. Dotyczy to przypadków umieszczenia takiej infrastruktury na gruntach, które nie należą do przedsiębiorstw dysponujących tą infrastrukturą. Nowelizacja wprowadza zasadę, że takie grunty nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości jak nieruchomości związane z działalnością gospodarczą.

Dla podatników oznacza to, że takie grunty mogą być opodatkowane niższymi stawkami. Analogiczne zmiany zostały wprowadzone w podatku rolnym i leśnym.

Komentarz uwzględnia również zmiany, które zaczną obowiązywać od 1 lipca 2019 r. Od tego dnia określanie wzorów deklaracji i informacji na podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny nie będzie należało do kompetencji rad gmin. Będą obowiązywały ujednolicone wersje – zarówno papierowe, jak i elektroniczne – tych deklaracji i informacji.

Publikacja skupia się na praktycznych aspektach dotyczących podatków i opłat lokalnych i w szczególności zawiera:

- aktualną treść przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym, uwzględniając zmiany, które weszły w życie od stycznia i które wejdą w życie od lipca 2019 r.,
- obszerny i pogłębiony komentarz do każdego przepisu wzbogacony o stanowisko doktryny i organów podatkowych, w tym Ministerstwa Finansów, oraz wieloletnie orzecznictwo NSA, SN, WSA,
- praktyczne przykłady, które pozwalają szerzej odnieść poszczególne regulacje do konkretnych stanów faktycznych,
- przykładowe wzory dokumentów, m.in. wzór uchwały rady gminy w sprawie określenia trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, wzór uchwały rady miasta w sprawie opłaty reklamowej czy uchwałę rady miasta w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na dany rok.



POLECAMY

w następnym numerze BIULETYNU głównego księgowego:

- Sprawozdanie finansowe:
  - e-sprawozdanie finansowe
  - zagadnienia związane z rachunkiem przepływów pieniężnych
  - instrumenty finansowe w księgach rachunkowych

w INFORLEX:

- PIT 2019. Komentarz prawny
- E-sprawozdania – narzędzie do wysyłki sprawozdania finansowego
- Zakupy firmowe – rozliczanie w kosztach podatkowych i odliczanie VAT. Przegląd orzecznictwa i interpretacji

PRENUMERATA 2019

BIULETYN głównego księgowego PREMIUM

z serwisem czasopisma na 12 miesięcy

w cenie 898 zł brutto

Monitor księgowego PREMIUM

z serwisem czasopisma na 12 miesięcy

w cenie 848 zł brutto

BIULETYN VAT PREMIUM

z serwisem czasopisma na 12 miesięcy

w cenie 798 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń PREMIUM

z serwisem czasopisma na 12 miesięcy

w cenie 748 zł brutto

www.sklep.infor.pl

801 626 666, 22 761 30 30

bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pla

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts
tel. 22 531 49 76

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.br.infor.pl

Biuro Reklamy
Kamilla Alchimowicz
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl
tel. 22 530 40 757

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
© – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
©Ⓟ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

Druk: Mazowieckie Centrum Poligrafii

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

Komplet wiedzy

jedyny taki na rynku!

Komplet 9 książek w wersji PREMIUM
z pakietem wideoszkoleń na pendrive
lub w wersji STANDARD

Zamów na
sklep.infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

sklep.infor.pl 22 212 07 30, 801 626 666 bok@infor.pl

INFORLEX

Profesjonalnie
ludzkim językiem

349 000 porad i artykułów

120 000 odpowiedzi na pytania Czytelników

76 000 przykładów rozliczeń i ściąg

7 000 formularzy, wzorów i umów

4 100 komentarzy ekspertów

2 300 materiałów wideo

300 wskaźników i kalkulatorów

Testuj bezpłatnie → **inforlex.pl**

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

sklep.infor.pl

22 761 32 99

doradca@inforlex.pl