30 LAT INFOR Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

5 sierpnia 2017

nr 15–16(331–332)

dwutygodnik

MONITOR księgowego

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • ZUS • KADRY I PŁACE

W TYM NUMERZE DODATKI:

na www.mk.infor.pl

Wskaźniki i stawki
w wersji papierowej
można zamówić w BOK
tel. 22 761 30 30

I. AKTUALNOŚCI

Porady na trudne czasy

Współwłaściciele nieruchomości nie muszą płacić podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości za podmiot zwolniony 5
Lepsza sytuacja mniejszych firm w obrocie produktami rolno-spożywczymi 5
Podatnik może odliczyć VAT od samochodów parkowanych pod domem pracowników 5
Podatnik może zaliczyć do kosztów zapłacony za kontrahenta podatek u źródła 5
Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatek powyżej 15 000 zł opłacony najpierw gotówką, a następnie przelewem 5

1. Zmiany prawa – weszły w życie 23.06–1.08.2017 r.

1.1. Uproszczone sprawozdanie CIT/TP 6
1.2. Nowe wzory formularzy CIT 6
1.3. Zaniechanie poboru podatku od wsparcia udzielanego przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny 7
1.4. Rejestr Zastawów Skarbowych 7
1.5. Wnioski o wpis do KRS 8

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

MONITOR księgowego w formule wideo

Zachęcamy do obejrzenia **wydania specjalnego MONITORA księgowego** w unikalnej formie multimedialnej. Spis treści tworzą aktualności w formie tekstowej oraz lista materiałów wideo z powiązanymi tematycznie tekstami.

Obejrzyj na **www.mk.infor.pl**

9 771731 578700 31 ISSN 1731-5786 INDEKS 347108 cena 75 zł (w tym 5% VAT)

1.6. Obowiązki informacyjne podmiotów urządzających gry hazardowe . . . 8
1.7. Certyfikat rezydencji – zmiana wzoru formularza . . . 8
1.8. Informacje o grupie podmiotów . . . 9
1.9. Niższe opłaty komornicze – wyrok TK . . . 9
1.10. Szczególne zasady rachunkowości banków . . . 9
1.11. Zwrot VAT dla jednostek NATO . . . 10
1.12. Refundacje kosztów zatrudnienia z Funduszu Pracy . . . 10
1.13. Stawki opłat za usunięcie drzew i krzewów . . . 10
1.14. TAX-FREE – obniżka minimalnej łącznej wartości zakupów . . . 11
2. W Sejmie
2.1. Jednorazowa amortyzacja – zmiany w PIT i CIT . . . 11
2.2. Nowe Prawo wodne . . . 11
2.3. Zmiany w ustawie o gospodarce nieruchomościami . . . 12
3. Projekty
3.1. Zmiany w podatkach dochodowych . . . 12
3.2. Dodatkowe opłaty za torby foliowe . . . 13
4. Ważne terminy 5 sierpnia – 5 września 2017 r. . . . 13
5. Wskaźniki i stawki – stan prawny na 20.07.2017 r. . . . 16
5.1. Waloryzacja składek . . . 16
5.2. Odsetki należne za nieterminowe przekazanie składek do OFE . . . 16
5.3. Ubezpieczenie w KRUS – roczna kwota graniczna za 2017 r. . . . 17
5.4. Odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych . . . 17
5.5. Wskaźniki inflacji . . . 17
5.6. Zwrot VAT podróżnym . . . 17
5.7. Wysokość opłat za usunięcie drzew i krzewów . . . 18

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!
WIDEOAKADEMIA 1. Prawidłowa wysyłka plików JPK_VAT – zalecenia MF . . . 19
2. Zakres zwolnienia z VAT w przypadku realizacji transakcji płatniczych – interpretacja ogólna MF . . . 20
3. Konsultacje w sprawie „należytej staranności VAT" – komunikat MF . . . 22
4. Konsekwencje braku wystawiania paragonów w branży gastronomicznej – ostrzeżenie MF . . . 22
5. Sankcje podatkowe dla dłużników – komunikat MF . . . 23
6. Zamiana składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych – nowe stanowisko KSR . . . 24
7. Nowe wzory formularzy CIT – zmiany w zakresie ulgi B+R i cen transferowych . . . 28
8. Nowy wzór certyfikatu rezydencji . . . 27
9. Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem podatkowych grup kapitałowych – komunikat MF . . . 30
WIDEOAKADEMIA 10. Co zawiera informacja o grupie podmiotów i kto ją składa – nowe obowiązki związane z cenami transferowymi . . . 33
11. Ograniczenie zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości z tytułu podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości . . . 36
O to pytają Księgowi
Czy można zaliczyć do kosztów pieniądze ukradzione pracodawcy przez pracownika . . . 38
Czy wydatki na ochroniarzy podnoszą wartość początkową budowli, której pilnują . . . 38
Czy można zaliczyć do kosztów wydatek na opinię biegłego, który ustalił, że podatnik znacząco zaniżył wartość sprzedawanej nieruchomości . . . 38

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1. Ochrona przed wykorzystywaniem przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolno-spożywczymi – prawa i obowiązki przedsiębiorców **39**
Jacy przedsiębiorcy są objęci zakazem nieuczciwego wykorzystania przewagi kontraktowej . . **39**
Kiedy mamy do czynienia z przewagą kontraktową **40**
Na czym polega nieuczciwe wykorzystywanie przewagi kontraktowej **41**
W jakich przypadkach umowy na dostawy produktów rolno-spożywczych są objęte ochroną UOKiK. **42**
W jakich przypadkach ustawa nie ma zastosowania **43**
Jakie produkty są uznawane za produkty rolno-spożywcze **43**
Jakie praktyki rynkowe należy uznać za „zakazane" **43**
Jaka procedura postępowania obowiązuje w sprawach nieuczciwego wykorzystania przewagi kontraktowej **44**
Jak jest prowadzone postępowanie wobec przedsiębiorcy oskarżonego o stosowanie nieuczciwych praktyk **45**
Jakie obowiązki ma przedsiębiorca kontrolowany przez UOKiK **46**
Dlaczego korzystniejsza jest decyzja zobowiązująca **47**
Jak można zaskarżyć do sądu decyzję prezesa UOKiK **47**
Jakie kary grożą za niedozwolone praktyki **48**
W jaki sposób poszkodowani przedsiębiorcy mogą indywidualnie dochodzić swoich praw **49**
2. Jak rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie środka trwałego w walucie obcej, poprzedzone zaliczką przekazaną unijnemu dostawcy **51**

IV. VAT

WIDEOAKADEMIA 1. Pytania i odpowiedzi w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych – objaśnienia MF **57**
2. Czy otwierając sklep stacjonarny, trzeba mieć kasę fiskalną **61**
3. Czy sprzedaż nieruchomości z najemcami jest opodatkowana VAT **63**
4. Czy świadczenie usług BHP dla firm uprawnia do korzystania ze zwolnienia podmiotowego . **65**
5. Czy usługi budowlane zawierające koszt materiału są w całości opodatkowane na zasadach odwrotnego obciążenia **66**
6. Czy udostępnianie personelu na terenie budowy jest opodatkowane według procedury odwrotnego obciążenia **68**
7. Jakie warunki należy spełnić, aby odliczać 100% VAT od wydatków związanych z samochodem parkowanym przed domem pracownika **68**
8. Jak rozliczyć i udokumentować opłatę za wcześniejsze rozwiązanie umowy **70**
9. Przeniesienie własności rzeczy z tytułu zapłaty zaległości podatkowej nie podlega VAT – wyrok TSUE **72**

V. VAT – FAKTURY

1. Czy sprzedaż gotowej biżuterii i wyrobów jubilerskich trzeba udokumentować fakturą „odwrotne obciążenie" **74**
2. Czy opłata za wcześniejsze rozwiązanie umowy franczyzowej powinna być udokumentowana fakturą – interpretacja MF **75**

VI. RACHUNKOWOŚĆ

1. Jak przebiega ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych dłużnika . . . **77**
2. Jak przebiega ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych wierzyciela . **79**
3. Jak rozliczyć w księgach rachunkowych przychody z transakcji realizowanych kartami płatniczymi . **82**
4. Jak ująć w księgach rachunkowych likwidację części środka trwałego w celu wybudowania nowego **85**
5. Kto musi zmienić zasady (politykę) rachunkowości w związku z wprowadzeniem nowego krajowego standardu rachunkowości **88**

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy regulowanie płatności powyżej 15 000 zł wekslem pozwala na rozpoznawanie kosztów podatkowych 90
2. Czy wydatki finansowane ze ZFRON pochodzące ze zwolnienia z PIT mogą być zaliczane do kosztów podatkowych 91
3. Jak rozliczyć koszt pierwszej opłaty z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste 92
4. Czy u spółki powstanie przychód w związku z nieodpłatnym użyczeniem nieruchomości przez gminę – interpretacja MF 93
5. Czy zapłacony za kontrahenta podatek u źródła jest kosztem podatkowym – interpretacja MF . . . 94
6. Kiedy spółdzielnia mieszkaniowa powinna opodatkować dochody uzyskane z wynajmu powierzchni wspólnych budynków mieszkalnych – interpretacja MF 96
7. Zapłacone za innego podatnika opłaty i odszkodowania nie są kosztem podatkowym – wyrok NSA 97

VIII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Czy koszty używania samochodu wynajętego od osoby prywatnej muszą być rozliczane w ramach limitu kilometrówki 99
2. Czy można amortyzować sprzęt laboratoryjny, który po nabyciu zostanie od razu wynajęty innemu podatnikowi 101
3. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na urządzenie siłowni dla pracowników 103
4. Czy można zaliczyć do kosztów wydatek powyżej 15 000 zł uregulowany pierwotnie gotówką, a następnie przelewem 104
5. Jak rozliczać kompensatę wydatków poniesionych na adaptację wynajmowanego lokalu z czynszem najmu 106
6. Jak rozliczyć w kosztach wydatki na urządzenie poczekalni dla pacjentów 108
7. Czy pracodawca ma obowiązek korygować PIT-4R, jeżeli pracownik zwrócił wypłaconą mu odprawę – interpretacja MF 110

IX. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Czy można zaewidencjonować w pkpir wydatek za przejazd udokumentowany biletem kolejowym 111

X. ZUS

1. Kiedy ZUS kwalifikuje umowy o dzieło jako umowy o świadczenie usług 114

XI. KADRY I PŁACE

1. Jak ustalić i rozliczyć wynagrodzenie dla praktykanta 119
2. Czy za zgodą pracownika można dokonać potrącenia z wynagrodzenia minimalnego 120

XII. ORDYNACJA PODATKOWA

1. Czy można zaliczyć nadpłatę w podatku stanowiącym dochód budżetu państwa na poczet podatku stanowiącego dochód samorządu 123

XIII. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Jak jest opodatkowane PCC nabycie mieszkania w licytacji komorniczej 124
2. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości 126

XIV. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1. Jak postąpić w przypadku, gdy zapachy z sąsiedniej nieruchomości utrudniają prowadzenie działalności 128

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.

I. AKTUALNOŚCI

Porady na trudne czasy

✔ Współwłaściciele nieruchomości nie muszą płacić podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości za podmiot zwolniony

Od 14 lipca 2017 r. obowiązują przepisy ograniczające zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości, w sytuacji gdy jeden lub kilku z nich jest zwolnionych z obowiązku zapłaty podatku rolnego, leśnego lub podatku od nieruchomości – **patrz „Ograniczenie zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości z tytułu podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości", str. 36**

✔ Lepsza sytuacja mniejszych firm w obrocie produktami rolno-spożywczymi

Przedsiębiorcy mogą zgłosić do UOKiK przypadki nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolno-spożywczymi. Poszkodowani takimi praktykami przedsiębiorcy – przez zgłoszenie do UOKiK – mogą polepszyć swoją sytuację prawną, bez potrzeby występowania z powództwem do sądu – **patrz „Ochrona przez wykorzystywaniem przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolno-spożywczymi – sytuacja przedsiębiorców", str. 39**

✔ Podatnik może odliczyć VAT od samochodów parkowanych pod domem pracowników

Podatnik spełnia warunki do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami parkowanymi pod domem pracowników, jeżeli spełni określone warunki. Prawo do pełnego odliczenia w takich okolicznościach przysługuje, jeżeli parkowanie samochodów pod domem wynika z potrzeb działalności wykonywanej przez podatnika. Niezbędne jest też wdrożenie regulaminu korzystania z samochodów służbowych oraz procedur kontrolnych wykluczających możliwość wykorzystania samochodów do celów prywatnych – **patrz „Jakie warunki należy spełnić, aby odliczać 100% VAT od wydatków związanych z samochodem parkowanym pod domem pracownika", str. 68**

✔ Podatnik może zaliczyć do kosztów zapłacony za kontrahenta podatek u źródła

Polski podatnik może zaliczyć do kosztów podatkowych uregulowany za kontrahenta zagranicznego podatek u źródła. Jest to możliwe zarówno w sytuacji, gdy obowiązek pokrycia przez płatnika podatku u źródła wynika z postanowień umowy łączącej strony, jak i w przypadkach gdy brak jest umowy – **patrz „Czy zapłacony za kontrahenta podatek u źródła jest kosztem podatkowym – interpretacja MF", str. 94**

✔ Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatek powyżej 15 000 zł opłacony najpierw gotówką, a następnie przelewem

Podatnik, który opłacił gotówką wydatek powyżej 15 000 zł, może go zaliczyć do kosztów, jeżeli umówi się ze sprzedawcą na zwrot wpłaconej gotówki i uregulowanie tego wydatku przelewem – **patrz „Czy można zaliczyć do kosztów wydatek powyżej 15 000 zł uregulowany pierwotnie gotówką a następnie przelewem", str. 104**

1. Zmiany prawa – weszły w życie od 23 czerwca do 1 sierpnia 2017 r.

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 15 czerwca do 18 lipca 2017 r.

23 czerwca 2017 r.

1.1. Uproszczone sprawozdanie CIT/TP

Od 23 czerwca 2017 r. obowiązuje rozporządzenie, które wprowadza wzór uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (CIT/TP).

Podatnicy obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi są obowiązani składać tego rodzaju sprawozdanie – dołączając je do składanego zeznania podatkowego. Obowiązek dołączenia do zeznania CIT/TP powstaje, jeżeli przychody lub koszty tych podatników, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w roku podatkowym równowartość 10 mln euro.

Analogiczny obowiązek wprowadzono wobec podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, które będą składały ww. uproszczone sprawozdanie na formularzu PIT/TP.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1190

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1205

---

23 czerwca 2017 r.

1.2. Nowe wzory formularzy CIT

Od 23 czerwca 2017 r. do rozliczeń CIT należy stosować następujące wzory formularzy:

- CIT-8 z indeksem (25),
- CIT-8A z indeksem (12),
- CIT-8B z indeksem (11),
- CIT-8/O z indeksem (12),
- CIT/BR z indeksem (3).

Formularze te mają zastosowanie do rozliczeń za rok podatkowy powstały po 31 grudnia 2016 r. Złożenie zeznań z zastosowaniem poprzednich wersji formularzy CIT przed wejściem w życie rozporządzenia (czyli przed 23 czerwca 2017 r.) jest prawidłowe.

Podatnicy CIT, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy, powinni korzystać z poprzednich wersji formularzy, składając zeznanie CIT za rok podatkowy, który rozpoczął się przed 1 stycznia 2017 r. oraz zakończy się po 31 grudnia 2016 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 25 maja 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1191

30 czerwca 2017 r.

1.3. Zaniechanie poboru podatku od wsparcia udzielanego przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny

Minister Finansów zarządził zaniechanie poboru podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskanych z tytułu:

1) realizacji gwarancji, o której mowa w art. 264 ust. 2 pkt 3 ustawy z 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. poz. 996 i 1997 oraz z 2017 r. poz. 791 i 1089),
2) otrzymanej dotacji, o której mowa w art. 264 ust. 2 pkt 4 ww. ustawy

– w ramach wsparcia udzielanego przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny.

Wsparcie udzielane na podstawie ww. ustawy jest udzielane podmiotom przejmującym spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, przejmującym wybrane prawa majątkowe lub wybrane zobowiązania kasy lub nabywcom przedsiębiorstwa kasy w likwidacji, jego zorganizowanej części lub wybranych praw majątkowych.

Zaniechanie poboru podatku od udzielonego wsparcia stanowi pomoc publiczną udzielaną zgodnie z zatwierdzonym przez Komisję Europejską programem pomocowym. Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2020 r. Rozporządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku obowiązuje od 30 czerwca 2017 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 czerwca 2017 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów osiągniętych w ramach wsparcia udzielanego przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny – Dz.U. z 2017 r. poz. 1281

---

1 lipca 2017 r.

1.4. Rejestr Zastawów Skarbowych

Od 1 lipca 2017 r. obowiązują zmiany zasad prowadzenia Rejestru Zastawów Skarbowych. Jest on obecnie prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), który obsługuje wszystkie składane wnioski o wpis lub wykreślenie wpisu przesyłane przez uprawnione organy.

Informacje o wpisach lub ich braku można uzyskać odpłatnie, występując z wnioskiem o wydanie wypisu lub zaświadczenia (WW-1). Wypisy/zaświadczenia są wydawane przez naczelników urzędów skarbowych. Wydanie wypisu/zaświadczenia podlega opłacie w wysokości 50 zł. Należy ją wpłacić na rachunek bankowy urzędu skarbowego, do którego wpłynął stosowny wniosek.

Zainteresowanym podmiotom została też udostępniona aplikacja, za pomocą której można bezpłatnie uzyskać informacje o wpisach do rejestru. Bezpłatne wyszukiwanie (według kryterium przedmiotowego) w rejestrze zastawów informacji o obciążeniu ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego (z wyłączeniem danych podmiotu, o którym mowa w art. 41 § 1 i 3 Ordynacji Podatkowej), zostało udostępnione zainteresowanym za pośrednictwem aplikacji zamieszczonej na stronie Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl – Portal Podatkowy – Wyszukiwarki – Wyszukiwarka Rejestru Zastawów Skarbowych).

Wzór wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru (WP-1), wzór wniosku o wydanie wypisu z rejestru i zaświadczenia (WW-1) oraz wysokość opłaty za wydanie wypisu lub zaświadczenia określił Minister Finansów w rozporządzeniu,

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 czerwca 2017 r. w sprawie Rejestru Zastawów Skarbowych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1287

1 lipca 2017 r.

1.5. Wnioski o wpis do KRS

Od 1 lipca 2017 r. obowiązują nowe wzory formularzy wniosków do KRS (KRS-W1, KRS-W2, KRS-W3, KRS-W4, KRS-W5, KRS-W6, KRS-W7, KRS-W8, KRS-W10, KRS-W20, KRS-Z1, KRS-Z2, KRS-Z3, KRS-Z10, KRS-WH, KRS-WK, KRS-ZH, KRS-W12, KRS-Z12, KRS-W13, KRS-Z13, KRS-W14). Wzory formularzy zostały dostosowane do zmian w przepisach, w tym m.in. do zmian ustawy o stowarzyszeniach umożliwiających przekształcenie stowarzyszeń zwykłych w stowarzyszenie.

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 22 czerwca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów urzędowych formularzy wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego oraz sposobu i miejsca ich udostępniania – Dz.U. z 2017 r. poz. 1288

---

1 lipca 2017 r.

1.6. Obowiązki informacyjne podmiotów urządzających gry hazardowe

Od 1 lipca 2017 r. obowiązuje nowe rozporządzenie, które określa szczegółowy zakres danych, wymienionych w art. 79 ust. 1 i 2 ustawy z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, i tryb ich przekazywania przez podmiot urządzający i prowadzący działalność w zakresie gier hazardowych. Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z 1 lipca 2010 r. w sprawie przekazywania informacji dotyczących funkcjonowania podmiotów urządzających i prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. z 2010 r. poz. 795).

Wprowadzone zmiany związane są z rozszerzeniem zakresu dopuszczalnej działalności w zakresie gier hazardowych, m.in. poprzez dopuszczenie urządzania gier na automatach w salonach gier na automatach, wprowadzenie możliwości oferowania gier liczbowych i loterii pieniężnych przez sieć Internet, a także dopuszczenie urządzania innych gier hazardowych przez sieć Internet, które zostały objęte monopolem państwa. W załącznikach do rozporządzenia określono wzory formularzy IGH-1 oraz IGH-1A w nowym formacie, co jest związane z ich przystosowaniem do składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wskazane wzory formularzy stosuje się dla danych przekazywanych, począwszy od II kwartału 2017 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 czerwca 2017 r. w sprawie przekazywania informacji dotyczących funkcjonowania podmiotów urządzających i prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1304

---

5 lipca 2017 r.

1.7. Certyfikat rezydencji – zmiana wzoru formularza

5 lipca 2017 r. weszło w życie rozporządzenie określające wzór zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych (certyfikat rezydencji) [CFR-1 wersja 5].

Formularz CFR-1, stanowiący załącznik do rozporządzenia, zawiera treść analogiczną do treści załącznika nr 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 grudnia 2011 r. w sprawie określenia wzorów zaświadczeń o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanych przez organy podatkowe. Nowe rozporządzenie nie zawiera natomiast wzoru CFR-2 – zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych na terytorium Polski osoby fizycznej osiągającej przychody (dochody) z oszczędności, ponieważ utracił on już swoją funkcję.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanego przez organy podatkowe – Dz.U. z 2017 r. poz. 1315

6 lipca 2017 r.

1.8. Informacje o grupie podmiotów

Od 4 kwietnia 2017 r. zasady wymiany informacji podatkowych z innymi państwami są regulowane ustawą z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648). Ustawa ta nakłada obowiązki sprawozdawcze na grupy podmiotów (mające siedziby lub zarząd w różnych państwach). Podmioty należące do grupy (zwykle są to jednostki dominujące) mają obowiązek składać tzw. informacje o grupie podmiotów. W informacji takiej należy podać przede wszystkim: dane identyfikacyjne członków grupy oraz informacje finansowe dotyczące przychodów, zysku (straty), zapłaconego podatku dochodowego, kapitału, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, aktywów trwałych i obrotowych oraz rodzaju działalności członków grupy. Szczegółowy zakres wymaganych danych określił Minister Finansów w rozporządzeniu, które weszło w życie 28 czerwca 2017 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania – Dz.U. z 2017 r. poz. 1176

---

7 lipca 2017 r.

1.9. Niższe opłaty komornicze – wyrok TK

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 49 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji w zakresie, w jakim przewiduje pobranie od kwot wpłaconych przez dłużnika bezpośrednio komornikowi opłaty stosunkowej w wysokości 15% wartości wyegzekwowanego świadczenia, jednak nie niższej niż 1/10 i nie wyższej niż trzydziestokrotna wysokość przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, jest niezgodny z Konstytucją. Dłużnik, spełniając świadczenie bezpośrednio do rąk wierzyciela (zamiast komornika), miałby bowiem obowiązek zapłaty komornikowi opłaty stosunkowej w wysokości 5% (zamiast 15%).Takie zróżnicowanie sytuacji dłużnika dobrowolnie wpłacającego należną kwotę w zależności od tego, czy po wszczęciu postępowania egzekucyjnego wpłaca ją do rąk komornika (15%), czy do rąk wierzyciela (5%), TK uznał za niekonstytucyjne. Wpłacając świadczenie do rąk komornika, dłużnik byłby obowiązany do wpłaty opłaty trzykrotnie wyższej, niż gdyby wpłacił należność bezpośrednio wierzycielowi. Wyrok został opublikowany 7 lipca 2017 r.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2017 r., sygn. akt P 63/14 – Dz.U. z 2017 r. poz. 1343

---

13 lipca 2017 r.

1.10. Szczególne zasady rachunkowości banków

Przepisy nowelizujące dostosowują treść rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków do regulacji wynikających z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (tzw. CRR). Zmiany dotyczą definicji ekspozycji kredytowej mającej zastosowanie do kalkulacji ryzyka kredytowego.

Zmiany rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla banków obowiązują od 13 lipca 2017 r. Adekwatne zmiany zostały też wprowadzone w rozporządzeniu określającym wzorcowy plan kont dla banków (obowiązującym od 29 lipca 2017 r.). Wprowadzane zmiany mają po raz pierwszy zastosowanie do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków – Dz.U z 2017 r. poz. 1271

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 5 lipca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków – Dz.U. z 2017 r. poz. 1375

13 lipca 2017 r.

1.11. Zwrot VAT dla jednostek NATO

Rozporządzenie wprowadza możliwość dokonywania zwrotu VAT od dokonywanych na terytorium Polski zakupów na użytek służbowy przez Grupę Integracyjną NATO, dyslokowaną na terytorium RP, oraz Centrum Eksperckie Kontrwywiadu NATO. Rozporządzenie wprowadza również możliwość dokonywania zwrotu VAT podatku osobom upoważnionym należącym do personelu Grupy Integracyjnej NATO i osobom uprawnionym należącym do personelu Centrum Eksperckiego Kontrwywiadu NATO, z wyłączeniem osób mających stałe miejsce zamieszkania na terytorium Polski, z tytułu nabycia towarów i usług na terytorium kraju w ilościach niewskazujących na przeznaczenie handlowe.
Opisane zmiany w rozporządzeniu obowiązują od 13 lipca 2017 r.
Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 19 czerwca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu – Dz.U. z 2017 r. poz. 1274

---

15 lipca 2017 r.

1.12. Refundacje kosztów zatrudnienia z Funduszu Pracy

15 lipca 2017 r. weszło w życie nowe rozporządzenie określające:

- szczegółowe warunki i tryb dokonywania refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy,
- szczegółowe warunki i tryb przyznawania jednorazowo środków na podjęcie działalności gospodarczej,
- formy zabezpieczenia zwrotu otrzymanej refundacji lub środków na podjęcie działalności gospodarczej w przypadku niedotrzymania warunków umowy dotyczącej ich przyznania.

Nowe rozporządzenie zostało wydane w związku z wejściem w życie przepisów ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją programu „Za życiem". Zmiany dotyczą m.in. rozszerzenia katalogu osób kierowanych na refundowane stanowisko pracy o opiekunów osoby niepełnosprawnej oraz wprowadzenia możliwości zatrudnienia skierowanego opiekuna osoby niepełnosprawnej na utworzonym stanowisku pracy co najmniej w połowie wymiaru czasu pracy. Ponadto dotyczą stworzenia preferencyjnych warunków dla podmiotów prowadzących żłobki lub kluby dziecięce oraz świadczących usługi rehabilitacyjne w celu zachęcania tych podmiotów do tworzenia miejsc opieki nad dziećmi niepełnosprawnymi oraz do świadczenia usług rehabilitacyjnych dla dzieci niepełnosprawnych w miejscu zamieszkania, w tym usług mobilnych. Dodatkowo wprowadzono możliwość uzyskania dofinansowania na podjęcie działalności gospodarczej przez opiekunów osoby niepełnosprawnej.
Rozporządzenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z 14 lipca 2017 r. w sprawie dokonywania z Funduszu Pracy refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy oraz przyznawania środków na podjęcie działalności gospodarczej – Dz.U. z 2017 r. poz. 1380

---

17 lipca 2017 r.

1.13. Stawki opłat za usunięcie drzew i krzewów

17 lipca 2017 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Środowiska określające wysokość stawek opłat za usunięcie drzew i krzewów. Określa ono wysokość stawek opłat, różnicując je ze względu na:

- rodzaj lub gatunek drzew lub krzewów,
- obwód pnia drzewa lub powierzchnię krzewu albo krzewów rosnących w skupisku.

Rozporządzenie Ministra Środowiska z 3 lipca 2017 r. w sprawie wysokości stawek opłat za usunięcie drzew i krzewów – Dz.U. z 2017 r. poz. 1330

1 sierpnia 2017 r.

1.14. TAX-FREE – obniżka minimalnej łącznej wartości zakupów

Z dniem 1 sierpnia 2017 r. minimalna łączna wartość zakupów w tzw. systemie TAX-FREE została obniżona i wynosi obecnie 200 zł (poprzednio była to kwota 300 zł).
Podróżni spoza UE, którzy dokonują takich zakupów, mogą żądać zwrotu VAT – przy wywozie tych towarów poza UE. Zmiana wysokości podanej kwoty oznacza, że podróżny otrzyma zwrot VAT, jeżeli wartość jego zakupów wynosi minimum:

- 300 zł – w przypadku zakupów dokonanych do 31 lipca 2017 r.,
- 200 zł – w przypadku zakupów dokonanych od 1 sierpnia 2017 r.

Aby uzyskać zwrot VAT z tytułu zakupu w Polsce towarów wywożonych następnie poza UE, należy także posiadać dokument TAX FREE wystawiony przez sprzedawcę (potwierdzający wartość dokonanego zakupu) oraz dołączony do tego dokumentu paragon z kasy rejestrującej.
Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2017 r. poz. 1248

2. W Sejmie

Uchwalone na 45. posiedzeniu Sejmu VIII kadencji

2.1. Jednorazowa amortyzacja – zmiany w PIT i CIT

Sejm uchwalił ustawę zmieniającą ustawę o PIT i CIT. Rozszerza ona możliwość stosowania tzw. jednorazowej amortyzacji. Z jednorazowej amortyzacji będą mogły skorzystać firmy zarówno już działające, jak i te dopiero rozpoczynające funkcjonowanie. W ramach jednorazowej amortyzacji można będzie corocznie odliczyć nakłady na środki trwałe do wysokości 100 000 zł. Korzystniejsze zasady amortyzacji obejmą zakupy wszystkich środków trwałych dokonane od 1 stycznia 2017 r. Nowe regulacje mają wejść w życie 14 dni od dnia ogłoszenia nowelizacji w Dzienniku Ustaw.
Ustawa z 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – status druku sejmowego nr 1602 – ustawa czeka na podpis Prezydenta

2.2. Nowe Prawo wodne

Przyjęte przez Sejm regulacje dotyczą przede wszystkim utworzenia nowej struktury organizacyjnej gospodarowania wodami (Wody Polskie), zasad udostępniania składników Skarbu Państwa związanych z gospodarowaniem wodami oraz zasad ponoszenia opłat za usługi wodne.
Ministerstwo Środowiska deklaruje, że konsumenci nie muszą obawiać się podwyżek cen wody. Zgodnie z nowym Prawem wodnym zostanie powołany organ regulujący rynek wody, aby zabezpieczyć interesy konsumentów przed spółkami wodociągowymi, które są monopolistami na swoim terenie.
Przyjęte przepisy nowego Prawa wodnego umożliwiają obniżenie maksymalnej stawki opłaty z 4,23 zł do 0,70 zł za m3. Stawki będą szczegółowo określone w rozporządzeniu Rady Ministrów. Nie są przewidziane skokowe podwyżki opłat za pobór wody dla mieszkańców. Pozostaną one na niezmienionym poziomie do 2020 r. Jeżeli jednak zajdzie taka konieczność, to będą one wzrastały stopniowo, po wykonaniu analiz społeczno-ekonomicznych.

Nowe opłaty obejmą sektory energetyki oraz chowu i hodowli ryb. Stawki za wodę dla przemysłu nie ulegną zmianie.
Woda dla rolników do ilości 5000 litrów dziennie (5 m3) liczona średniorocznie będzie bezterminowo bezpłatna. Zasada ta obejmie większość rodzinnych gospodarstw rolnych w Polsce. Natomiast przedsiębiorstwa prowadzące intensywną produkcję rolną (jest ich ok. 3 tys.), w przypadku poboru wód podziemnych na potrzeby produkcji, będą ponosiły opłatę 15 groszy za każdy 1000 litrów wody pobranej za pomocą pomp (por. „Sejm przyjął nowe Prawo wodne" – www.mos.gov.pl)
Nowe Prawo wodne wejdzie w życie 1 stycznia 2018 roku.
Ustawa z 18 lipca 2017 r. Prawo wodne – status druku sejmowego nr 1529 – ustawa czeka na podpis Prezydenta

2.3. Zmiany w ustawie o gospodarce nieruchomościami

Nowelizacja ustawy o gospodarce nieruchomościami wprowadza możliwość umarzania, odraczania terminów spłaty lub rozkładania spłaty na raty należności pieniężnych m.in. z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości Skarbu Państwa bądź czynszu za najem lub dzierżawę. Zdarza się bowiem, że koszty wyegzekwowania ww. należności rażąco przewyższają kwotę należności wraz z odsetkami.
Nowelizacja reguluje też sposób rozliczania opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego w przypadkach, gdy w trakcie roku kalendarzowego następuje zmiana użytkownika wieczystego w wyniku zawarcia umowy sprzedaży prawa użytkowania wieczystego bądź w efekcie innych czynności lub postępowań, np. sądowych. Zgodnie z proponowaną regulacją opłatę roczną w całości będzie wnosiła osoba będąca użytkownikiem wieczystym nieruchomości w dniu 1 stycznia roku, za który opłata obowiązuje. Samorządy nie będą już musiały zwracać użytkownikom wieczystym części opłat za „niewykorzystaną część" roku – w przypadku przeniesienia prawa użytkowania wieczystego. Natomiast sposób wzajemnych rozliczeń strony będą mogły określić w umowie przeniesienia prawa użytkowania wieczystego w ramach swobody umów bądź w przypadku zmiany użytkowania wieczystego na mocy wyroku sądu, sposób rozliczeń między dotychczasowym a aktualnym użytkownikiem wieczystym może ustalić sąd.
Według projektodawców ustawa ma wejść w życie 1 września 2017 r., jednak niektóre przepisy mają wejść w życie: w dzień po ogłoszeniu, 14 dni od dnia ogłoszenia, 1 stycznia 2018 r. oraz 1 stycznia 2019 r.
Ustawa z 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz niektórych innych ustaw – status druku sejmowego nr 1560 – ustawa przekazana pod obrady Senatu

3. Projekty

Projekty opublikowane lub przyjęte od 15 czerwca do 18 lipca 2017 r.

3.1. Zmiany w podatkach dochodowych

Według deklaracji projektodawców zasadniczym celem projektowanych zmian w ustawach o podatkach dochodowych jest uszczelnienie systemu poboru tego podatku. Ustawa ma przeciwdziałać stosowaniu rozmaitych form „optymalizacji podatkowej" stosowanych przez podatników w celu obniżenia podatku odprowadzanego do budżetu. Projekt zmian przewiduje m.in.:

- wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne (np. umowy licencyjne, usługi doradcze, księgowe, badania

rynku, usług prawnych itp.) oraz związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, a także przepisów precyzujących pojęcie „nabycia" wartości niematerialnej i prawnej;
- wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości;
- wprowadzenie rocznego limitu kwotowego w wysokości 100 000 zł warunkującego możliwość stosowania ryczałtu od przychodów z najmu poza działalnością gospodarczą (stawka 8,5%);
- podwyższenie z obecnych 3500 zł do 5000 zł limitu wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiającego jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów.

Projektowane zmiany mają wejść w życie 1 stycznia 2018 r. z wyjątkiem zmian w zasadach opodatkowania najmu prywatnego ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, które mają wejść w życie 1 stycznia 2019 r.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – opublikowany 12 lipca 2017 r.

3.2. Dodatkowe opłaty za torby foliowe

Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw. Projekt zakłada, iż od 1 stycznia 2018 r. lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego nie będą oferowane za darmo w punktach sprzedaży. Wprowadzona zostanie dodatkowa opłata za lekką torbę na zakupy z tworzywa sztucznego (opłata recyklingowa), która będzie doliczona do obowiązującej już ceny takiej torby albo będzie podstawową opłatą za torbę.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw – przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 5 lipca 2017 r.

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego"

4. Ważne terminy 5 sierpnia – 5 września 2017 r.

ZUS
- zapłata składek za lipiec 2017 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze; złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

VAT
- złożenie deklaracji VAT-14 o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych za lipiec 2017 r.

PDOF
- zapłata podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych w formie karty podatkowej za lipiec 2017 r.

PDOP
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobranego przez płatnika w lipcu 2017 r.

- przekazanie przez płatnika podatnikowi informacji CIT-7 o wysokości pobranego w lipcu 2017 r. podatku dochodowego od dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach krajowych osób prawnych
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego pobranego w lipcu 2017 r. od zagranicznych osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 updop m.in. z tytułu odsetek i należności licencyjnych

Akcyza

- deklaracja o wpłacie akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (dotyczy samochodów osobowych sprzedanych w lipcu 2017 r.) – AKC-P

ZUS

- zapłata składek za lipiec 2017 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i FP przez osoby fizyczne opłacające składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA

INTRASTAT

- złożenie zgłoszeń INTRASTAT za lipiec 2017 r. (Intrastat-Przywóz, Intrastat-Wywóz)

Biopaliwa

- Złożenie sprawozdania za II kwartał 2017 r. przez producentów biopaliw oraz wytwórców biokomponentów do biopaliw

ZUS

- zapłata składek za lipiec 2017 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez płatników nie będących jednostkami budżetowymi, zakładami budżetowymi i gospodarstwami pomocniczymi, ani osobami fizycznymi opłacającymi składki wyłącznie za siebie; oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

Podatki lokalne

- zapłata podatku od nieruchomości i podatku leśnego za sierpień 2017 r. przez osoby prawne i jednostki organizacyjne (w tym spółki) nie mające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych i Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe

PDOP

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób prawnych za lipiec 2017 r.
- zapłata przez podatnika podatku od dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wykorzystanego niezgodnie z oświadczeniem o jego przeznaczeniu CIT-5

PDOF

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych w lipcu 2017 r. wynagrodzeń z umowy o pracę, umowy zlecenia i umowy o dzieło
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w lipcu 2017 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu, dzierżawy i innych podobnych umów
- wpłata zaliczki za lipiec 2017 r. na podatek dochodowy przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu lub dzierżawy, którzy wybrali uproszczoną metodę opłacania zaliczek

- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w lipcu 2017 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych według stawki 19%
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za lipiec 2017 r. z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4–5a, 13–16 oraz art. 30a ust. 1 updof
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy z tytułu wynagrodzenia ze stosunku pracy otrzymywanego z zagranicy, emerytur i rent zagranicznych otrzymywanych bez pośrednictwa banku, osobiście wykonywanej działalności, np. artystycznej, literackiej, udziału w organach stanowiących osób prawnych, działalności wykonywanej na podstawie kontraktu menedżerskiego, osobistego świadczenia usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (dotyczy dochodów uzyskiwanych bez pośrednictwa płatników)

Ryczałt ewidencjonowany

- zapłata zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych za lipiec 2017 r.

PFRON

- zapłata składki na PFRON i złożenie deklaracji (DEK- I – 0, DEK-I-a, DEK-I-b, DEK-II-a, DEK-W, DEK-Z) za lipiec 2017 r.

NBP

- przekazanie do NBP sprawozdań przez:
  - jednostki sektora finansów publicznych, u których łączna kwota aktywów i pasywów wynosi na koniec roku co najmniej 500 mln zł
  - firmy inwestycyjne prowadzące rachunki papierów wartościowych, dokonujące obrotu dewizowego z zagranicą lub pośredniczące w tym obrocie
  - pozostałych rezydentów, u których łączna kwota aktywów i pasywów wynosi na koniec roku co najmniej 300 mln zł

VAT

- zapłata VAT i złożenie deklaracji VAT-7 za lipiec 2017 r.
- złożenie deklaracji VAT-8 przez podatników zarejestrowanych jako VAT UE dla celów dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT
- złożenie deklaracji VAT-9M oraz zapłata podatku przez podatników niemających obowiązku składania deklaracji VAT-7,VAT-7K i VAT-8, którzy są zobowiązani do zapłaty podatku z tytułu importu usług oraz dostawy towarów i świadczenia usług opodatkowanych u nabywcy (dotyczy czynności, dla których obowiązek podatkowy powstał w lipcu)
- zapłata VAT i złożenie skróconej deklaracji VAT-12 w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu za lipiec 2017 r.
- złożenie informacji podsumowującej VAT-UE za lipiec 2017 r.
- złożenie informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27 za lipiec 2017 r.
- złożenie informacji o prowadzonej ewidencji sprzedaży VAT za lipiec 2017 r. (JPK_VAT)

Akcyza

- zapłata podatku akcyzowego i złożenie deklaracji AKC-4/AKC-4zo, AKC-4/A–AKC-4/F, AKC-4/H–AKC-4/K, AKC-WW, AKC-WG, AKC-EN,

Inne obowiązki

- wpłata z zysku w przedsiębiorstwach państwowych i jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa za lipiec 2017 r. (oraz złożenie deklaracji WZP-1M – przedsiębiorstwa i WZS-1M – spółki)

Inne obowiązki

- złożenie do US właściwego dla nierezydentów (osób fizycznych) informacji ORD-W1 za lipiec 2017 r. o wynagrodzeniach wypłaconych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami za świadczenie na rzecz rezydenta usług lub pracy; informację składa polski rezydent (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej i osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), na rzecz którego praca lub usługi były świadczone

AKCYZA

- deklaracja w sprawie przedpłaty akcyzy (AKC-PA)

ZUS

- zapłata składek za sierpień 2017 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe; złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

VAT

- złożenie deklaracji VAT-14 o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych za sierpień

oprac. **Sławomir Biliński**

5. Wskaźniki i stawki

(stan prawny na 20 lipca 2017 r.)

codziennie aktualizowane na www.inforfk.pl i na www.mk.infor.pl

5.1. Waloryzacja składek

Okres	Wskaźnik waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne	Wskaźnik kwartalnej waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne, środków, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, zewidencjonowanych na subkoncie
za I kwartał 2017 r.	113,02%	100,85%

- Obwieszczenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z 9 czerwca 2017 r. w sprawie wskaźnika waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne za I kwartał 2017 r. – M.P. z 2017 r. poz. 594
- Komunikat Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 21 czerwca 2017 r. w sprawie wysokości wskaźnika kwartalnej waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne, środków, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, zewidencjonowanych na subkoncie za I kwartał 2017 r. – M.P. z 2017 r. poz. 633

5.2. Odsetki należne za nieterminowe przekazanie składek do OFE

Okres	Wysokość odsetek należnych z tytułu nieprzekazania w terminie składek do otwartego funduszu emerytalnego
od 1 lipca 2017 r. do 30 września 2017 r.	1,50%

- Komunikat Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 21 czerwca 2017 r. w sprawie wysokości odsetek należnych z tytułu nieprzekazania w terminie składek do otwartego funduszu emerytalnego – Dz.U. z 2017 r. poz. 643

5.3. Ubezpieczenie w KRUS – roczna kwota graniczna za 2017 r.

Okres	Wysokość rocznej kwoty granicznej (tzn. kwoty należnego podatku dochodowego za dany rok)
2017 r.	3300 zł

Rolnik lub domownik ubezpieczony w KRUS, u którego należny podatek dochodowy nie przekroczy za 2017 r. ww. kwoty granicznej będzie mógł kontynuować ubezpieczenie w KRUS.

- Obwieszczenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 13 czerwca 2017 r. w sprawie rocznej kwoty granicznej – M.P. z 2017 r. poz. 634

5.4. Odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych

Okres	Wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych
od 1 lipca 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.	9,50% w stosunku rocznym

- Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z 10 lipca 2017 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych – M.P. z 2017 r. poz. 686

5.5. Wskaźniki inflacji

Okres	Wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych
w II kwartale 2017 r. w stosunku do I kwartału 2017 r.	100,3 (wzrost cen o 0,3%)
w I półroczu 2017 r. w stosunku do I półrocza 2016 r.	101,9 (wzrost cen o 1,9%)

- Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 11 lipca 2017 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w II kwartale 2017 r. – M.P. z 2017 r. poz. 696
- Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 11 lipca 2017 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w I półroczu 2017 r. – M.P. z 2017 r. poz. 697

5.6. Zwrot VAT podróżnym*

Zakupy dokonywane w okresie	Minimalna łączna wartość zakupów wraz z podatkiem od towarów i usług, wynikająca z dokumentu wystawionego przez sprzedawcę, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług zapłaconego przy nabyciu przez niego towarów
do 31.07.2017 r.	300 zł
od 1.08.2017 r.	200 zł

* „Podróżni" to osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej. Mają oni prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium Polski, pod warunkiem, że:
- zakupili towary o wartości odpowiadającej co najmniej minimalnej wartości zakupów
- towary w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nich poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym (art. 126 ust. 1 ustawy o VAT)
- posiadają dokument TAX FREE wystawiony przez sprzedawcę wraz z paragonem z kasy rejestrującej.

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2017 r. poz. 1248

5.7. Wysokość opłat za usunięcie drzew i krzewów

Podane stawki obowiązują od 17 lipca 2017 r.

Tabela. Wysokość stawek opłat dla poszczególnych rodzajów i gatunków drzew w zależności od obwodu pnia

Lp.	Obwód pnia drzewa w cm mierzonego na wysokości 130 cm	Stawki w zł za 1 cm obwodu pnia drzewa mierzonego na wysokości 130 cm dla poszczególnych rodzajów i gatunków drzew				
		1	2	3	4	5
		kasztanowiec zwyczajny, klon jesionolistny, klon srebrzysty, platan klonolistny, robinia akacjowa, topola, wierzba	brzoza, czeremcha, czereśnia, daglezja, dąb czerwony, gledicja trójcierniowa, jesion, jodła – z wyjątkiem jodły koreańskiej, kasztan jadalny, kasztanowiec – pozostałe gatunki, klon czerwony, klon jawor, klon zwyczajny, lipa, metasekwoja chińska, modrzew, olcha, orzech, sofora chińska, sosna, sumak, świerk, wiąz, wiśnia – z wyjątkiem ałyczy i wiśni wonnej, żywotnik olbrzymi	ałycza, ambrowiec balsamiczny, buk pospolity, choina kanadyjska, cypryśnik błotny, dąb – z wyjątkiem dębu czerwonego, grab pospolity, grusza, jabłoń, jarząb pospolity, klon polny, kłęk amerykański, korkowiec amurski, leszczyna turecka, magnolia, miłorząb japoński, morwa, orzesznik, rokitnik zwyczajny, surmia, tulipanowiec amerykański, wiśnia wonna	cis, cyprysik, głóg, jałowiec, jarząb – pozostałe gatunki, jodła koreańska, oliwnik, żywotnik zachodni	Rodzaje i gatunki drzew inne niż wymienione w grupach 1–4
1	do 100	12	25	55	170	25
2	od 101	15	30	70	210	30

Tabela: Wysokość stawek opłat dla poszczególnych rodzajów i gatunków krzewów w zależności od powierzchni krzewu albo krzewów rosnących w skupisku

Lp.	Powierzchnia krzewu albo krzewów rosnących w skupisku w m^2	Stawki w zł za 1 m^2 powierzchni krzewu albo krzewów rosnących w skupisku dla poszczególnych rodzajów i gatunków krzewów	
		dereń rozłogowy, róża pomarszczona, sumak, tawuła kutnerowata, świdośliwa kłosowa	pozostałe rodzaje i gatunki krzewów
1	do 100	10	40
2	od 101	10	50

- rozporządzenie Ministra Środowiska z 3 lipca 2017 r. w sprawie wysokości stawek opłat za usunięcie drzew i krzewów – Dz.U. z 2017 r. poz. 1330

oprac. **Sławomir Biliński**

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Prawidłowa wysyłka plików JPK_VAT – zalecenia MF

Minister Finansów wydał komunikaty wyjaśniające, w jaki sposób należy prawidłowo składać pliki JPK_VAT. MF przypomniał, że korekty JPK_VAT powinny zawierać oznaczenie „2" w rubryce „Cel złożenia". MF poinformował również, iż składanie kilku plików za ten sam okres jest nieprawidłowe. Podatnik powinien scalić pliki za ten sam okres i wysłać jeden dokument. Wysyłka kilku dokumentów oznacza, że pierwszy z nich jest traktowany jako podstawowy, a kolejne jako korekta. Przedstawiamy treść komunikatów MF w tej sprawie.

Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Korekta JPK_VAT

MF *Ministerstwo Finansów poinformowało, że w przypadku stwierdzenia błędów w pliku JPK_VAT konieczne jest przesłanie „korekty". Począwszy od 2017 roku, pojawiła się możliwość oznaczenia pliku jako „korekta" i przesłania go w takiej formie. Podstawowy plik posiada oznaczenie „cel złożenia – 1", kolejne korekty zaś powinny mieć wartość „2". Gdy w różnych plikach pole to ma taką samą wartość, decydujące znaczenie ma data złożenia pliku, a w przypadku złożenia w tym samym dniu – godzina przesłania pliku. Aby wysłać korektę, należy ponownie wygenerować plik JPK_VAT zawierający wszystkie transakcje z danego okresu wraz z poprawianymi danymi oraz sprawdzić, czy cel złożenia JPK jest ustawiony na 2. W zależności od używanego programu komputerowego informacja nt. „celu złożenia" uzupełnia się automatycznie lub ręcznie trzeba go zmienić. Tak przygotowany plik „korekty" jest gotowy do wysyłki, która odbywa się analogicznie do pierwotnej wersji.*

Opisana zmiana została zaprezentowana poniżej:
Plik pierwotny: cel złożenia –1.

```
<tns:Naglowek>
  <tns:KodFormularza kodSystemo
  <tns:WariantFormularza>2</tns
  <tns:CelZlozenia>1</tns:CelZl
  <tns:DataWytworzeniaJPK>2017-
```

Plik skorygowany: cel złożenia – 2.

```
<tns:Naglowek>
  <tns:KodFormularza kodSystemo
  <tns:WariantFormularza>2</tns
  <tns:CelZlozenia>2</tns:CelZl
  <tns:DataWytworzeniaJPK>2017-
```

Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że przestrzeganie powyższych zasad wyeliminuje sytuacje, w których podatnik otrzyma powiadomienie o stwierdzonych nieprawidłowościach.

Powyższe uzasadnia fakt, że w przypadku nieprawidłowego oznaczenia pliku istnieje możliwość uznania go przez organ podatkowy, jako właściwy, podlegający analizie.

Wysyłanie kilku plików JPK za ten sam okres

MF *Ministerstwo Finansów informuje, że co do zasady dla jednej deklaracji powinien być złożony jeden plik, dlatego też odrębne pliki powinny być scalone przed ich wysłaniem. Zachowanie takich reguł bezpośrednio przekłada się na wyniki analiz plików JPK prowadzonych przy użyciu narzędzi informatycznych, bowiem drugi i kolejny plik za ten sam okres traktowane są jak korekta pierwotnego. O uznaniu pliku za podstawowy lub korektę decyduje pole „cel złożenia" (1 – plik podstawy, 2 – plik skorygowany). Gdy w różnych plikach pole to ma taką samą wartość, decydujące znaczenie ma data złożenia pliku, a w przypadku złożenia w tym samym dniu – godzina przesłania pliku. To właśnie data utworzenia JPK – determinuje, który z przesłanych plików JPK_VAT jest plikiem finalnym.*

Obecnie zdarzają się sytuacje, w których podatnicy pomimo składania jednej deklaracji VAT przesyłają kilka plików JPK_VAT dotyczących tej samej deklaracji (co może wynikać ze struktury danego przedsiębiorstwa oraz rozwiązań wprowadzonych dla celów ewidencyjnych, np. funkcjonowania kilku systemów).

Ministerstwo Finansów podkreśla, że zastosowanie się do powyższego zalecenia i dostosowanie używanych systemów informatycznych do wskazanych wymagań wyeliminuje sytuacje, w których podatnik otrzyma powiadomienie o stwierdzonych nieprawidłowościach z uwagi na uznanie tylko jednego z plików jako aktualnie obowiązującą wersję.

Dodatkowo Ministerstwo Finansów prosi także o dochowanie staranności przy wypełnianiu poszczególnych pozycji pliku JPK, przypominając, że pola „od" i „do" powinny zawierać odpowiednio pierwszy i ostatni dzień miesiąca, za który jest składany plik.

Źródło: komunikaty MF z 24 czerwca 2017 r.: „Komunikat – korekta JPK" oraz „Komunikat dotyczący wysyłania kilku plików JPK za ten sam okres"

2. Zakres zwolnienia z VAT w przypadku realizacji transakcji płatniczych – interpretacja ogólna MF

Od 1 lipca 2017 r. zmienił się zakres korzystania ze zwolnienia z VAT w przypadku usług związanych z realizacją transakcji płatniczych (uchylenie przepisu ust. 13 i 14 w art. 43 ustawy o VAT). Minister Finansów wydał w tej sprawie interpretację ogólną wyjaśniającą, jaki jest zakres stosowania zwolnienia z VAT w tym przypadku. Z interpretacji wynika, że wszystkie czynności zmierzające do realizacji transakcji płatniczej korzystają ze zwolnienia z VAT. Ze zwolnienia nie mogą natomiast korzystać te czynności, które nie są szczególne oraz istotne dla funkcji transferu pieniężnego. Przytaczamy fragment interpretacji MF w tej sprawie.

MF *Na proces realizacji takich transakcji (tzn. transakcji płatniczych – przyp. red) składa się w istocie zbiór określonych świadczeń złożonych realizowanych przez podmioty zaangażowane w ten proces. Czynności te – rozpatrywane kompleksowo – doprowadzają ostatecznie do realizacji operacji przekazania określonej ilości środków pieniężnych pomiędzy dwoma rachunkami bankowymi (jak w przypadku płatności za nabyte towary lub usługi), jak również umożliwiają wypłatę tych środków z bankomatu.*

W tym kontekście stwierdzić należy, że wszystkie czynności, które łącznie składają się na usługę złożoną i wypełniającą wskazane (...) przez TSUE przesłanki, objęte będą zwolnieniem od podatku. Będzie to dotyczyć kompleksowych czynności, za które pobierane są różne opłaty na poszczególnych etapach realizacji transakcji płatniczej, wykonywanych przez (1) organizacje płatnicze na rzecz agentów rozliczeniowych i wydawców kart płatniczych oraz (2) agentów rozliczeniowych wykonywanych na rzecz akceptantów, w zakresie niezbędnym do realizacji transakcji płatniczych dokonywanych przy pomocy kart płatniczych, w ramach których znajdą się co najmniej takie grupy czynności jak:

- *autoryzacja transakcji polegająca na weryfikacji transakcji i karty płatniczej, jej aktualności oraz zgodności danych użytkownika karty, dostępności środków pieniężnych na koncie użytkownika rachunku, które to czynności skutkują zablokowaniem określonej ilości tych środków pieniężnych na rachunku bankowym;*
- *przekazywanie środków pieniężnych od użytkownika karty płatniczej, którymi dysponuje u wydawcy karty płatniczej do akceptanta, za pośrednictwem organizacji płatniczej i/lub agenta rozliczeniowego;*
- *rozliczenie transakcji obejmujące przetwarzanie i przesyłanie oraz udostępnianie danych niezbędnych do ustalenia właściwych kwot wynagrodzenia poszczególnych uczestników transakcji płatniczych, na danych etapach realizacji transakcji płatniczej, adekwatnie do udziału w procesie rozliczenia transakcji płatniczej i zgodnie z zawartymi umowami.*

Efektem wszystkich tych czynności łącznie (wykonywanych przez agenta rozliczeniowego i organizację płatniczą) jest realizacja transakcji płatniczej w zakresie wypłaty lub transferu środków pieniężnych (która bez tych czynności nie byłaby możliwa). Pomiędzy ww. grupami czynności istnieje ścisły związek przyczynowo-skutkowy. Przedmiotowe czynności stanowią zatem niewątpliwie elementy łącznej usługi, spełniającej szczególne oraz istotne funkcje płatności, skutkujące zmianą sytuacji finansowej i prawnej stron tej operacji. Usługi te będą zatem objęte zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT.

Natomiast czynności wykonywane przez organizacje płatnicze na rzecz agentów rozliczeniowych i wydawców kart oraz agentów rozliczeniowych na rzecz akceptantów, które w świetle wskazówek TSUE będą uznane za czynności o charakterze administracyjnym i technicznym, niestanowiące elementu spełniającego szczególne oraz istotne funkcje transferu pieniężnego i jako takie niedoprowadzające do zmiany sytuacji finansowej i prawnej stron tej operacji, nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku. Przykładem takich czynności mogą być:

– usługi sporządzania wszelkiego rodzaju raportów niezwiązanych ściśle i niewarunkujących realizacji transferów środków pieniężnych (np. przygotowanie informacji w celach marketingowych czy też informacji na potrzeby analizy i opracowania nowych strategii biznesowych),

– usługi szkoleniowe udostępniane przez organizacje płatnicze, niezwiązane ściśle z realizowanymi transferami środków pieniężnych (np. w zakresie promowania marki, oferowania i sprzedaży produktów bankowych w zakresie kart płatniczych, itp.).

Źródło: Interpretacja ogólna Ministra Rozwoju i Finansów z 30 czerwca 2017 r. w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług czynności wykonywanych przez organizacje płatnicze na rzecz agentów rozliczeniowych i wydawców kart płatniczych lub innych instrumentów płatniczych oraz agentów rozliczeniowych na rzecz akceptantów, w celu realizacji transakcji płatniczych, dokonywanych przy pomocy kart płatniczych – w związku ze zmianą przepisów ustawy o VAT od dnia 1 lipca 2017 r. sygn. PT6.8101.5.2017

oprac. **Ewa Sławińska**

3. Konsultacje w sprawie „należytej staranności w VAT" – komunikat MF

Ministerstwo Finansów planuje opracowanie możliwie kompletnej i precyzyjnej listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych. Ich spełnienie w momencie zawierania transakcji skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania u podatników prawa do odliczenia VAT, w następstwie uznania, że podatnicy nie wiedzieli i nie mogli wiedzieć, że w ramach danej transakcji ich dostawca dopuścił się przestępstwa.

Celem opracowania takiej listy jest to, aby uczciwi podatnicy wiedzieli, jakie czynności powinni podjąć, aby nie być narażonymi na ryzyko zakwestionowania u nich przez organy podatkowe prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Konsultacje podatkowe w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego odbywały się w lipcu.

Opracowaną na podstawie przeprowadzonych konsultacji listę przesłanek należytej staranności opublikujemy na łamach „MONITORA księgowego" niezwłocznie po jej udostępnieniu przez Ministerstwo Finansów.

Źródło: Komunikat MF z 30 czerwca 2017 r. pt. „Rozpoczęły się konsultacje podatkowe ws. należytej staranności w VAT" – opubl. na www.mf.gov.pl

oprac. **Ewa Sławińska**

4. Konsekwencje braku wystawiania paragonów w branży gastronomicznej – ostrzeżenie MF

Ministerstwo Finansów ostrzegło przedsiębiorców branży gastronomicznej oraz ich pracowników, a w szczególności kelnerów przed konsekwencjami braku wystawiania paragonów fiskalnych. Taka praktyka jest niezgodna z przepisami i może rodzić negatywne konsekwencje zarówno dla przedsiębiorcy – właściciela restauracji, jak i dla kierownika zmiany i kelnera, który nie rejestruje transakcji za pomocą kasy fiskalnej. Za brak wystawienia paragonu grozi grzywna w granicach od 200 zł do 4000 zł. MF wskazuje, że w praktyce mandatem karnym będzie ukarany zazwyczaj kelner, który nie spełni obowiązku zaewidencjonowania transakcji w kasie fiskalnej i który zostanie przyłapany na tym procederze przez kontrolującego. MF ostrzegło również o wysokim prawdopodobieństwie kontroli branży gastronomicznej, która została zakwalifikowana jako branża objęta ryzykiem działalności w „szarej strefie".

Przedstawiamy fragment ostrzeżenia publikowanego przez MF oraz fragment „Instrukcji MF dla kelnera". Instrukcja nie dotyczy tych przedsiębiorców, którzy są zwolnieni z obowiązku rejestracji sprzedaży w kasie rejestrującej ze względu na osiąganie obrotów ze sprzedaży na rzecz „konsumentów" w wysokości nieprzekraczającej 20 tys. zł.

Ostrzeżenie MF – fragment

MF *W przypadku świadczenia usług gastronomicznych osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej istnieje obowiązek zaewidencjonowania tych usług na kasie fiskalnej[1]. Kelner obsługujący klienta, dla którego świadczona jest taka usługa, powinien zarejestrować na kasie fiskalnej dokonaną sprzedaż, wydrukować paragon fiskalny oraz wydać go klientowi. Ministerstwo Finansów przypomina, że wydanie paragonu jest obowiązkiem kelnera i nie jest uzależnione od prośby klienta, ani od tego, czy klient podejdzie odebrać paragon – paragon ma być klientowi wręczony, a więc w szczególności przyniesiony do stolika, przy którym klient siedzi.*

Z obserwacji rynku wynika, że niektórzy podatnicy nie stosują się do tych obowiązków. Zauważalna jest praktyka wydawania klientom tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego, w miejsce paragonu fiskalnego. Rachunek kelnerski może mieć postać dokumentu wypisanego odręcznie, na bloczku oznaczonym np. jako „pokwitowanie wpłaty". Może to być również dokument, który jest zbliżony z wyglądu do paragonu fiskalnego. Nie jest to jednak paragon fiskalny, jeżeli nie pochodzi z wydruku z kasy fiskalnej. (...)

Dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy fiskalnej lub niewydanie paragonu dokumentującego tę sprzedaż wiąże się z odpowiedzialnością karną skarbową. Mandatem karnym nakładana jest kara grzywny za wykroczenia skarbowe w granicach od 200 zł do 4 000 zł. Odpowiedzialność ta może dotykać każdej osoby odpowiedzialnej za ewidencjonowanie transakcji, a więc zarówno właściciela restauracji, kierownika zmiany, jak i kelnera.

Instrukcja dla kelnera – rejestracja sprzedaży na kasie fiskalnej

1. *Zawsze pamiętaj o zarejestrowaniu sprzedaży na kasie fiskalnej dla udokumentowania transakcji. Bez znaczenia jest czy klient płaci kartą, czy gotówką.*
2. *Po zaewidencjonowaniu sprzedaży na kasie wydrukuj paragon fiskalny i wydaj go klientowi.*
3. *Nie czekaj aż klient poprosi cię o paragon. To ty masz obowiązek wydać go klientowi.*
4. *Jeżeli klient płaci przy stoliku, zanieś mu paragon. Powinien go dostać zanim zapłaci. W przeciwnym wypadku może wyjść z lokalu zanim otrzyma paragon, a ty nie spełnisz swojego obowiązku.*
5. *Pamiętaj, że rachunek kelnerski nie zastępuje paragonu! Możesz go wręczyć klientowi razem z paragonem, nigdy zamiast niego.*
6. *Urząd skarbowy ma prawo skontrolować ewidencję sprzedaży na kasie fiskalnej.*
7. *Jeśli nie wydajesz paragonów lub nie rejestrujesz sprzedaży na kasie fiskalnej możesz zostać ukarany mandatem. To ty otrzymasz mandat, nawet jeżeli to ktoś inny nie pozwala ci rejestrować sprzedaży na kasie. (...)*

Źródło: „Ostrzeżenie przed konsekwencjami wydawania tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego zamiast paragonu fiskalnego" z dnia. 18 lipca 2017 r. – www.mf.gov.pl

oprac. **Ewa Sławińska** – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego"

5. Sankcje podatkowe dla dłużników – komunikat MF

Ministerstwo Finansów przypomniało podatnikom, którzy nie płacą za zakupy, a odliczają VAT naliczony, że w związku z brakiem zapłaty powinni skorygować (zmniejszyć) swoje odliczenie VAT naliczonego. Jeżeli tego w określonym terminie nie zrobią, mogą zapłacić dodatkowe zobowiązanie VAT w wysokości 30% podatku z nieuregulowanych faktur. Przedstawiamy fragment komunikatu MF.

MF *Przypominamy, że przepisy ustawy o VAT (art. 89b ustawy o VAT) zawierają regulacje dotyczące rozliczeń podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności. W sytuacji nieuregulowania należności, która wynika z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności, podatnik (dłużnik) powinien skorygować odliczoną kwotę podatku od towarów i usług, przez złożenie korekty deklaracji VAT.*

Konsekwencje niewywiązywania się z terminowego regulowania płatności

Organy podatkowe na bieżąco (w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych) badają realizację obowiązku, który wynika z tych regulacji. Naruszenie tego obowiązku może skutkować określeniem przez organ podatkowy prawidłowej wartości podatku naliczonego a w konsekwencji:

1) zobowiązania podatkowego,

2) kwoty do zwrotu,

3) nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jak również ustaleniem dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30 proc. kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur (art. 112b ust. 1–3 ustawy o VAT).

Dodatkowo informujemy, że w przypadku uregulowania należności lub jej części po dokonaniu korekty, podatnik ma możliwość ponownego skorygowania deklaracji i zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano (art. 89b ust. 4 ustawy o VAT).

Źródło: Komunikat MF z 14 lipca 2017 r. „Korekta podatku naliczonego przez dłużników" – opubl. na www.mf.gov.pl

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 89b ust. 1 i 4, art. 112b ust. 1–3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

oprac. **Ewa Sławińska** – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego"

6. Zamiana składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych – nowe stanowisko KSR

W praktyce gospodarczej zawierane są niepieniężne transakcje, w ramach których jednostka traci kontrolę nad jednym składnikiem aktywów i w zamian uzyskuje kontrolę nad innym. Przykładem takiej transakcji jest wniesienie wkładu rzeczowego (aportu) w postaci składnika aktywów w zamian za objęcie udziałów lub akcji, czy też niepieniężna transakcja z inną jednostką polegająca na zamianie jednego składnika aktywów na inny. Wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości nowe stanowisko zawiera wytyczne i wskazówki, jak księgowo ujmować tego typu transakcje. Pełna treść stanowiska dostępna jest jako dodatek elektroniczny do bieżącego numeru „MONITORA księgowego" (www.mk.infor.pl).

Celem i przedmiotem nowo uchwalonego przez Komitet Standardów Rachunkowości stanowiska jest przedstawienie sposobu ujęcia skutków transakcji zamiany jednego lub kilku składników aktywów niepieniężnych (w tym określenia ceny nabycia oraz ujęcia ewentualnej różnicy pomiędzy

wartością bilansową przekazanego składnika aktywów a ceną nabycia otrzymanego składnika aktywów). Stanowisko ma w szczególności zastosowanie do transakcji, w których następuje:

a) świadczenie usług lub przekazanie aktywów niepieniężnych w zamian za usługi lub aktywa niepieniężne,
b) zbycie składnika aktywów niepieniężnych uwarunkowane nabyciem w zamian innego składnika aktywów niepieniężnych (transakcje powiązane),
c) przekazanie przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub pojedynczych składników aktywów niepieniężnych w zamian za udziały.

Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje przy tym, że z zakresu stanowiska wyłączone są natomiast:

a) transakcje, w których jednostka wydaje lub nabywa własne akcje lub udziały w zamian za aktywa niepieniężne (tj. ujęcie w księgach rachunkowych przyjmującego aport),
b) transakcje leasingu zwrotnego, o których mowa w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa",
c) połączenia spółek, do których stosuje się przepisy art. 44b–44d ustawy o rachunkowości.

Podobnie jak przy większości wydawanych stanowiskach oraz krajowych standardach rachunkowości Komitet Standardów Rachunkowości zastrzega, że rozwiązania zawarte w wydanym stanowisku nie odnoszą się do kwestii podatkowych (w tym zakresie należy stosować postanowienia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy").

Stanowisko KSR w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych weszło w życie 5 lipca 2017 r., ale zawarte w nim rozwiązania należy stosować po raz pierwszy do transakcji rozpoczynających się od 1 stycznia 2017 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- uchwała Komitetu Standardów Rachunkowości z 12 czerwca 2017 r. w sprawie przyjęcia Stanowiska KSR w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych – Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów z 5 lipca 2017 r. poz. 127.

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

7. Nowe wzory formularzy CIT – zmiany w zakresie ulgi B+R i cen transferowych

Od 23 czerwca 2017 r. podatników podatku dochodowego od osób prawnych obowiązują zmienione formularze CIT. Wprowadzenie zmian ma na celu dostosowanie formularzy do znowelizowanych od 2017 r. przepisów o uldze na działalność badawczo-rozwojową i wprowadzonego obowiązku składania sprawozdań CIT-TP. Od tej daty obowiązuje także wzór nowego formularza uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi (CIT-TP).

Zmiany w istniejących formularzach

Od 1 stycznia 2017 r. podatnicy pdop mają obowiązek dołączania do zeznania podatkowego CIT-8, CIT-8A lub CIT-8B formularza CIT-TP – sprawozdania z analizy ryzyka dotyczącego cen transferowych oraz odpowiednich oświadczeń. Konieczne stało się zatem wprowadzenie zmian w wymienionych formularzach uwzględniających dołączenie do deklaracji sprawozdania i odpowiednich oświadczeń.

Od 1 stycznia 2017 r. obowiązują zmiany w zakresie tzw. ulgi na działalność badawczo-rozwojową. O zmianach tych szeroko pisaliśmy w poprzednich numerach „Mk" (zob. „Działalność

innowacyjna i badawczo-rozwojowa – preferencje podatkowe i rozliczenie rachunkowe" w „Mk" nr 13/14). Zmiana ta oznacza także konieczność wprowadzenia poprawek w formularzach CIT uwzględniających m.in. zwiększenie kwoty kosztów kwalifikowanych wydatków na badania i rozwój, które można odliczyć od podatku.

Nowe wzory formularzy będą miały zastosowanie do osiągniętych dochodów (poniesionych strat) od 1 stycznia 2017 r.

Do rozliczeń podatku pdop za rok podatkowy powstały po 31 grudnia 2016 r. podatnicy powinni zatem stosować formularze:

- CIT-8 z indeksem $_{(25)}$,
- CIT-8A z indeksem $_{(12)}$,
- CIT-8B z indeksem $_{(11)}$,
- CIT-8/O z indeksem $_{(12)}$,
- CIT/BR z indeksem $_{(3)}$.

Jednak złożenie przed dniem wejścia w życie rozporządzenia zeznań na formularzu dotychczasowym uznaje się za prawidłowe. Także podatnicy CIT, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2017 r. oraz zakończy się po 31 grudnia 2016 r., do osiągniętych dochodów (poniesionych strat) w tym roku podatkowym powinni stosować wzory formularzy w brzmieniu dotychczasowym.

Wzór sprawozdania CIT-TP

MF opublikowało wzór uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (CIT/TP). Dla fiskusa CIT-TP to narzędzie selekcji podatników, którzy zostaną objęci kontrolą podatkową w zakresie cen transferowych, a także wyboru transakcji, które będą podlegały szczegółowej analizie. Składający sprawozdanie powinni zapoznać się z jego treścią, tak by uwzględnić konieczność jego późniejszego wypełnienia już na etapie sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi.

Przypomnijmy, że za 2017 r. podatnicy pdop mają obowiązek składania sprawozdań z analizy ryzyka dotyczącego cen transferowych na druku CIT-TP (zob. art. 27 ust. 5 updop). Obowiązek ten dotyczy podatników:

- zobowiązanych do sporządzania dokumentacji podatkowej pomiędzy podmiotami powiązanym lub/i przypadku dokonywania płatności należności bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu z tzw. raju podatkowego,
- których przychody lub koszty w rozumieniu ustawy o rachunkowości przekroczyły w danym roku podatkowym równowartość 10 mln euro.

Dane zawarte w sprawozdaniu CIT-TP to informacje:

- na temat wewnątrzgrupowych transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi,
- o istotnych zdarzeniach, w jakich uczestniczył dany podmiot, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Obowiązek składania sprawozdania po raz pierwszy dotyczy roku podatkowego zaczynającego się po 31 grudnia 2016 r. (art. 10 ustawy z 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2015 r. poz. 1932). Sprawozdanie to podatnicy pdop mający

kalendarzowy rok podatkowy będą po raz pierwszy składać razem z zeznaniem CIT-8 za 2017 r. (a więc do 3 kwietnia 2018 r., bo 31 marca 2018 r. przypada w Wielką Sobotę).

PODSTAWA PRAWNA:

- § 2 i 3 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 25 maja 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1191
- § 1 rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1190

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

8. Nowy wzór certyfikatu rezydencji

Od 5 lipca 2017 r. obowiązuje nowy wzór zaświadczenia CFR-1 (certyfikat rezydencji). Jednocześnie zlikwidowano formularz CFR-2– zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych na terytorium Polski osoby fizycznej osiągającej przychody (dochody) z oszczędności. Przypominamy, jakim celom służy zaświadczenie CFR-1.

Czemu służy CFR-1

Przypomnijmy, że polskie organy podatkowe wydają podatnikom zaświadczenia zawierające określone informacje na temat miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium RP służącej celom podatkowym (zob. art. 306l Ordynacji podatkowej). To tzw. certyfikaty rezydencji podatkowej (po angielsku Certificate of Fiscal Residence stąd CFR). Wydawane są one na wniosek podatnika. Nie ma oficjalnego formularza wniosku o wydanie CFR-1, ale wzory wniosków można znaleźć często w urzędach skarbowych lub na ich stronach internetowych). Przedstawiamy przykład takiego wniosku.

Wzór wniosku o wystawienie zaświadczenia CFR-1

Identyfikator podatkowy NIP/PESEL
(niepotrzebne skreślić)

W-CFR

WNIOSEK O WYDANIE ZAŚWIADCZENIA O MIEJSCU ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBY DLA CELÓW PODATKOWYCH CFR-1 (CERTYFIKAT REZYDENCJI)

(DRUK WYPEŁNIĆ DUŻYMI DRUKOWANYMI LITERAMI I ZAZNACZYĆ WŁAŚCIWE KWADRATY)

MIEJSCE SKŁADANIA WNIOSKU – NACZELNIK URZĘDU SKARBOWEGO W .....

DANE IDENTYFIKACYJNE WNIOSKODAWCY

Nazwisko/Nazwa (niepotrzebne skreślić)	Imię

ADRES ZAMIESZKANIA/SIEDZIBY (niepotrzebne skreślić)

Kod pocztowy	Miejscowość		
Ulica		Nr lokalu	
Numer telefonu kontaktowego			

Proszę o wydanie zaświadczenia **CFR-1** o miejscu zamieszkania / siedzibie (niepotrzebne skreślić) dla celów podatkowych (certyfikatu rezydencji) na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej

za okres od .... do ....
(dzień miesiąc rok) (dzień miesiąc rok)

celem przedłożenia w .....
(umawiające się państwo – w przypadku przedłożenia do podmiotu krajowego należy wpisać Polska)

☐ proszę o niewypełnianie pozycji 2 formularza CFR-1 (dotyczy wnioskodawcy, który na dzień wydania zaświadczenia posiada siedzibę dla celów podatkowych na terytorium Polski)

Ilość egzemplarzy .....

SPOSÓB ODBIORU ZAŚWIADCZENIA:

☐ osobiście w siedzibie Urzędu Skarbowego

☐ za pośrednictwem poczty na adres .....

☐ przez osobę upoważnioną (pełnomocnika)

PEŁNOMOCNICTWO

(wypełnić w przypadku odbioru zaświadczenia przez inną osobę niż wnioskodawca)

Do odbioru zaświadczenia upoważniam Panią/Pana.....
.....
(stopień pokrewieństwa)

legitymującą/legitymującego się dowodem osobistym seria i numer .....

Identyfikator podatkowy NIP/PESEL .....

PODPIS WNIOSKODAWCY

....., dnia	Czytelny podpis

Do wniosku należy dołączyć potwierdzenie dokonania wpłaty za wydanie zaświadczenia
Opłata skarbowa od zaświadczeń wynosi 17,00 zł/egz. Od pełnomocnictwa 17,00 zł

Urząd skarbowy wystawia zaświadczenie (certyfikat) na formularzu CFR-1. Dzięki posiadaniu certyfikatu rezydencji możliwe jest zastosowanie odpowiedniej stawki podatkowej, np. z umowy o podwójnym opodatkowaniu, jeśli rozliczamy się poza granicami Polski. Warto zauważyć że sam fakt wydania nowego wzoru CFR-1 nie oznacza, iż certyfikaty wydane przed 5 lipca 2017 r. straciły ważność. Podatnicy nie muszą się zatem ubiegać o nowy certyfikat, jeżeli posiadają aktualny certyfikat wydany przed 5 lipca 2017 r.

Formularz jest wydawany od określonej daty do określonej daty (poz. 1 i 2 formularza). Przy tym data, do kiedy ważny jest dany certyfikat, na prośbę podatnika może nie być wpisana. Tym samym wystawiając zaświadczenie podatnikowi, który wciąż jest rezydentem w Polsce, urząd skarbowy wpisuje na wniosek podatnika tylko jedną datę – datę początkową ważności certyfikatu. W praktyce wypełnienie przez urząd skarbowy daty w pozycji 2 formularza (do kiedy wystawiane jest zaświadczenie) bywało bowiem odczytywane jako data utraty polskiej rezydencji podatkowej. Przy tym należy pamiętać, że dla potrzeb rozliczenia podatku dochodowego w Polsce przyjmuje się, iż certyfikaty rezydencji bez wskazanego okresu ważności wskazują miejsce zamieszkania lub siedziby podatnika przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania. Oczywiście inne kraje mogą posiadać podobne regulacje.

Formularz CFR-1$_{(5)}$ składa się z trzech części. W pierwszej (A) wpisywane są dane wnioskodawcy, w drugiej (B) dane dotyczące jego miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce i tego, że podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Punkt C dotyczy adnotacji o opłacie skarbowej (opłata skarbowa za wydanie zaświadczenia CFR-1 wynosi 17,00 zł).

Likwidacja CFR-2

Warto dodać, że wydanie nowego rozporządzenia określającego wzór certyfikatu rezydencji jest związane ze zmianą Ordynacji podatkowej, do której doszło 4 kwietnia 2017 r. Nowelizacja uchyliła m.in. art. 306m, który odnosił się do wzoru CFR-2 – zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osoby fizycznej osiągającej przychody (dochody) z oszczędności (faktycznego odbiorcy). Formularz ten był wydawany osobie fizycznej osiągającej przychody (dochody) z oszczędności (np. na rachunku bankowym) ze źródeł przychodów położonych:

1) w Republice Austrii, Wielkim Księstwie Luksemburga, Księstwie Andory, Księstwie Monako albo
2) na terytoriach zależnych lub terytoriach stowarzyszonych Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Królestwa Niderlandów, stosownie do postanowień umów w sprawie opodatkowania przychodów (dochodów) z oszczędności osób fizycznych zawartych przez Rzeczpospolitą Polską z tymi terytoriami.

Formularz stanowił załącznik nr 2 do dotychczas obowiązującego rozporządzenia w sprawie określenia wzorów zaświadczeń o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanych przez organy podatkowe. Obecnie organy podatkowe nie będą już wydawały zaświadczenia CFR-2. Stało się ono zbędne, bo organy podatkowe zainteresowanych państw są stronami umów o wymianie informacji podatkowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia wzoru zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanego przez organy podatkowe – Dz.U. z 2017 r. poz. 1315
- art. 306l ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 935

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

9. Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem podatkowych grup kapitałowych – komunikat MF

Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat, w którym ostrzega podatników przed wykorzystaniem podatkowych grup kapitałowych (PGK) do tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Schemat unikania opodatkowania polegał tu na tym, że spółki unikały opodatkowania CIT sprzedaży kluczowych elementów majątku (np. zabudowanych nieruchomości komercyjnych). By uniknąć opodatkowania, dochód ze sprzedaży przekazywały jako darowiznę do spółki powiązanej. Transakcji towarzyszyły dodatkowe operacje polegające na wymianie udziałów, utworzeniu PGK i zbyciu udziałów otrzymanych z tej wymiany skutkujące rozwiązaniem nowo utworzonej PGK.

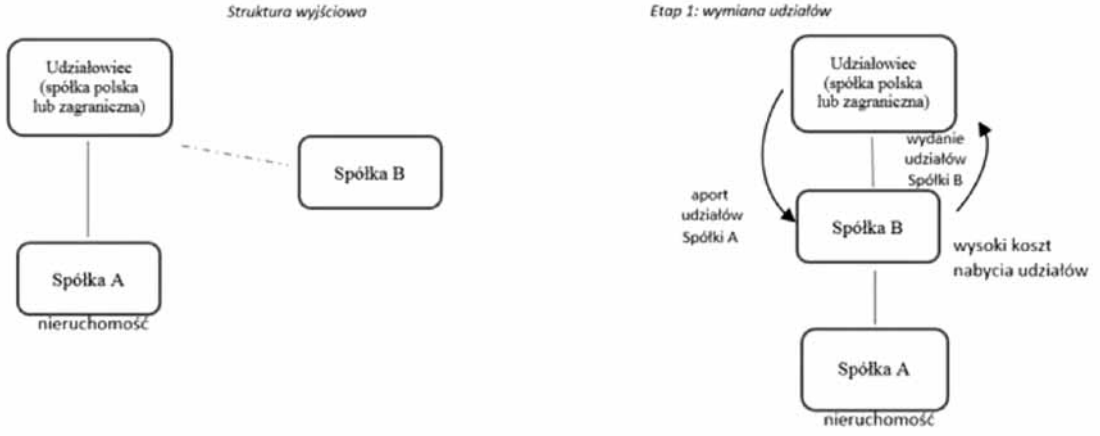
Na komunikat powinni zwrócić uwagę podatnicy i ich udziałowcy, którzy założyli lub planują założenie PGK w celu zrealizowania konkretnej, korzystnej podatkowo transakcji. Treść ostrzeżenia dotyczy też członków zarządu takich spółek. Przedstawiamy fragment treści komunikatu ilustrujący, jakich to transakcji dotyczy ostrzeżenie.

MF

(...) Mechanizm agresywnej optymalizacji

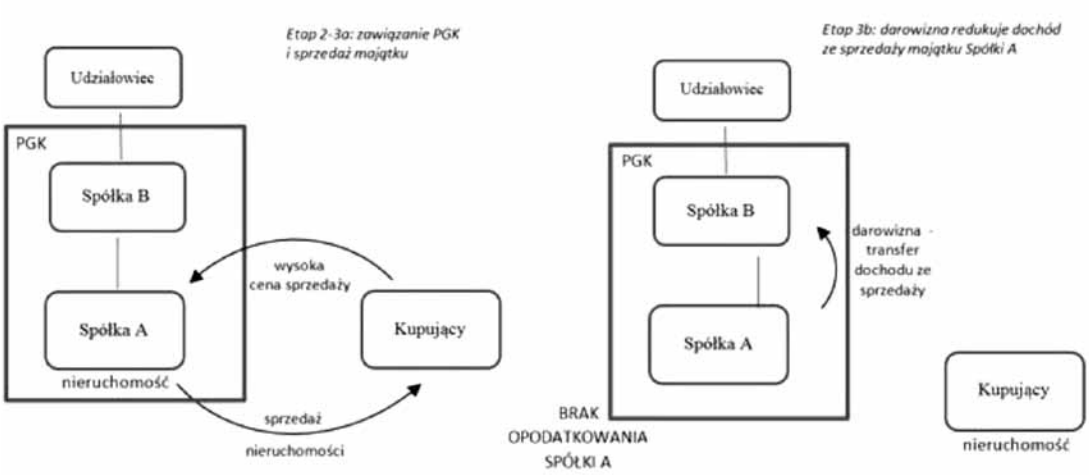
W sytuacji wyjściowej spółka A, której udziałowcem jest spółka holdingowa (podmiot polski lub zagraniczny), zamierza dokonać zbycia składników majątku (np. centrum handlowe), z którego dochód ze sprzedaży podlegałby opodatkowaniu 19% CIT. W typowych sytuacjach wytworzenie składników majątkowych spółki A (wybudowanie centrum handlowego) było finansowane częściowo z kredytu bankowego.

Pierwszy etap przygotowawczy obejmował zmianę struktury udziałowej poprzez wprowadzenie do niej spółki B w drodze wymiany udziałów: spółka B otrzymała od spółki holdingowej (Udziałowca) udziały w spółce A (aport udziałów), w zamian za co spółka B podniosła swój kapitał i wydała do podmiotu zagranicznego swoje udziały, których wartość odpowiada wartości majątku spółki A (którego głównym składnikiem jest np. centrum handlowe).

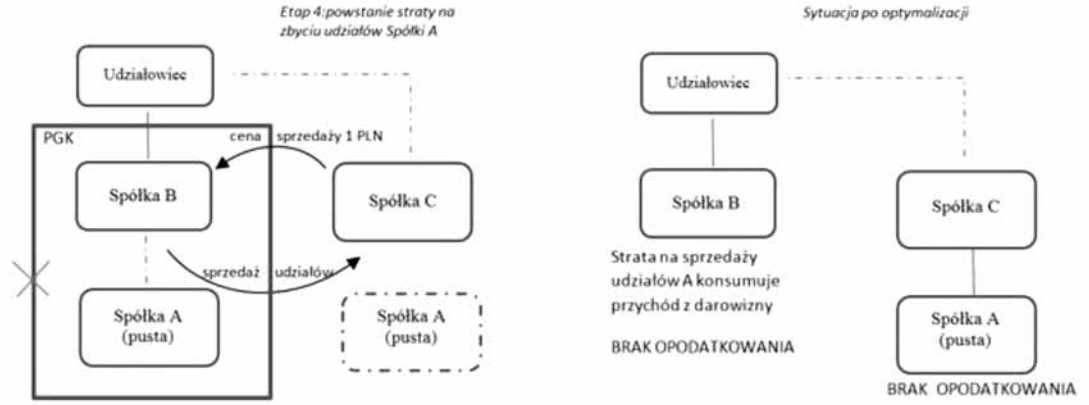


Zgodnie z przepisami wymiana udziałów jest neutralna podatkowo, co oznacza brak opodatkowania spółki B do momentu zbycia udziałów spółki A. W przypadku takiego zbycia spółka B będzie miała prawo zaliczyć do kosztów podatkowych wartość własnych udziałów wydanych na rzecz spółki holdingowej (gdyż jest to „cena" nabycia udziałów w spółce A). W rezultacie tego kroku spółka B ujmowała w księgach podatkowych koszt wymiany udziałów (ustalony w oparciu o wartość majątku spółki A), które będzie mogła rozpoznać w przypadku zbycia udziałów spółki A w przyszłości.

Drugi etap obejmował utworzenie PGK przez spółkę A oraz spółkę B jako spółkę dominującą (po wymianie udziałów). Przepisy o PGK pozwalają spółkom na wspólne rozliczanie podatku CIT oraz przewidują pewne uproszczenia dokumentacyjne; nie wiążą się z nimi jednak żadne szczególne zwolnienia podatkowe. Zgodnie z przepisami spółki zawiązują PGK na nie mniej niż 3 lata; dla istnienia PGK muszą w niej uczestniczyć minimum dwie spółki.



Trzeci etap obejmował (a) sprzedaż majątku spółki A na rzecz innego podmiotu (Kupujący) połączony z (b) zobowiązaniem do dokonania darowizny na rzecz spółki B środków uzyskanych przez spółkę A ze sprzedaży. Darowizna pomniejszała dochód ze sprzedaży dokonanej przez spółkę A, w związku z czym spółka ta nie była efektywnie opodatkowana z tego tytułu. W rezultacie sprzedaży majątku oraz darowizny spółka A wyzbywała się całego majątku i stawała się „spółką pustą". Poprzez darowiznę nastąpił więc transfer dochodu ze spółki A do spółki B.



Etap czwarty polegał na zbyciu przez spółkę B udziałów w spółce A do innego podmiotu (spółka C – najczęściej spółka z grupy Udziałowca). Jako że na ten moment spółka A była spółką pustą, jej wartość była niewielka (lub nawet bliska zeru). Spółka B dokonywała więc sprzedaży udziałów w spółce A za bardzo niską cenę (np. 1 zł). Biorąc pod uwagę wysoki koszt nabycia udziałów w spółce A w przeszłości (wynikający z wymiany udziałów na etapie pierwszym, gdy spółka A dysponowała znacznym majątkiem), spółka B realizowała dużą stratę na zbyciu udziałów spółki A, która konsumowała przychód spółki B wynikający z darowizny otrzymanej od spółki A. W efekcie spółka B, mimo otrzymania darowizny (której źródłem było zbycie majątku przez spółkę A), nie podlegała opodatkowaniu; opodatkowaniu nie podlegała także spółka A.

Powyżej opisane etapy były realizowane na przestrzeni kilku miesięcy; przykładowo od momentu powołania PGK do jej rozwiązania (wskutek zbycia udziałów spółki A na etapie 4) mogły upłynąć 3 miesiące. Poszczególne czynności opisane w ramach tych etapów (np. sprzedaż nieruchomości, darowizna, zbycie udziałów spółki A) mogły być dokonywane nawet w odstępie kilku dni.

W wielu analizowanych przypadkach, gdy Udziałowiec (spółka holdingowa) był podmiotem zagranicznym, środki finansowe uzyskane przez spółkę B z darowizny były następnie przekazywane do Udziałowca z wykorzystaniem zwolnienia podatkowego przewidzianego dla udziałów w zyskach osób prawnych.

Źródło: Komunikat MF z 26 czerwca 2017 r. „Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych" – opubl. www.mf.gov.pl

Od redakcji:

Podatkowa grupa kapitałowa (PGK) powstaje w wyniku podpisania umowy przez co najmniej dwie spółki kapitałowe (np. sp. z o.o. lub S.A.), które pozostają w związkach kapitałowych. By zawiązać taką grupę, wchodzące w jej skład spółki muszą spełnić szereg dodatkowych warunków (art. 1a updop). Spółki tworzące PGK odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy. Spółki te wspólnie rozliczają podatki (art. 7a updop). Transakcje odbywające się pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej nie podlegają regulacjom z zakresu cen transferowych (art. 11 ust. 8 updop). Darowizny dokonywane w ramach PGK mogą być kwalifikowane jako koszty podatkowe, co jest wyjątkiem od normalnych zasad (art. 16 ust. 1 pkt 14 updop). Wszystko to sprawia, że PGK są już niejako ze swej natury od momentu powstania prawnie sankcjonowanym narzędziem optymalizacji podatkowej. Niestety fiskus swym ostrzeżeniem przestrzega podatników przed korzystaniem z tego narzędzia. Podatnicy, którzy założą PGK i nie będą potrafili jasno przedstawić uzasadnienia gospodarczego dla tej grupy (korzyści ekonomicznych innych niż podatkowe), mogą narazić się na spór podatkowy z fiskusem. Czynnikiem ryzyka będzie np. szybkie zawiązanie i rozwiązanie PGK. Spór fiskusa z podatnikiem będzie dotyczył w istocie tego, czy skorzystanie podatnika z legalnych, danych mu przez prawo możliwości, z których może korzystać PGK, miało na celu jedynie uniknięcie opodatkowania. Jeśli tak, to zdaniem MF działanie to jest „nieracjonalne" i daje fiskusowi prawo do opodatkowania tych działań, tak jakby tych możliwości uniknięcia podatku nie było (art. 119a Ordynacji podatkowej). Należy oczekiwać, że wiele z tych sporów rozstrzygną dopiero sądy administracyjne.

Komunikat MF stanowi już czwarte z ostrzeżeń, w których przedstawiane są schematy „agresywnej optymalizacji podatkowej". W stosunku do podatników stosujących przedstawione rozwiązania, by płacić niższe podatki, może być stosowana przez fiskusa ogólna klauzula

przeciwko unikaniu opodatkowania. O pozostałych komunikatach pisaliśmy w poprzednich numerach „Mk":

- Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji – komunikat MF – czytaj „Mk" 11/2017
- Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy – komunikat MF – czytaj „Mk" 12/2017
- Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych – komunikat MF – czytaj „Mk" 13–14/2017

Przypomnijmy tylko, że chociaż komunikaty nie mają żadnego waloru prawnego, to stanowią wytyczne, na podstawie których polscy podatnicy mogą zorientować się, w przypadku jakich działań spotkają się z ryzykiem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

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

10. Co zawiera informacja o grupie podmiotów i kto ją składa – nowe obowiązki związane z cenami transferowymi

Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Od 6 lipca 2017 r. obowiązują przepisy określające zakres i sposób wypełniania informacji o grupie podmiotów. Uzyskanie tych informacji od podatników ma wspomóc fiskusa w analizie ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych. Informacje te będą wymieniane z władzami państw, w których co najmniej jedna jednostka wchodząca w skład grupy posiada siedzibę, zarząd lub prowadzi działalność przez zagraniczny zakład. Na obowiązek składania informacji powinni zwrócić uwagę podatnicy będący częścią grupy kapitałowej prowadzącej działalność w dużej skali i działający w co najmniej dwóch jurysdykcjach podatkowych (zatem nie tylko na obszarze Polski, lecz także innego kraju).

Informacja o grupie podmiotów to nic innego jak tzw. Country-by-Country Reporting. Informacja ta to sprawozdanie na poziomie grupowym prezentujące m.in. informacje o wysokości dochodów i zapłaconego podatku przez grupę podmiotów należących do międzynarodowych grup kapitałowych. Otrzymanie tej informacji przez organy podatkowe umożliwi im łatwiejszą analizę i ocenę ryzyka zaniżania dochodów w obszarze cen transferowych przez grupy międzynarodowe.

UWAGA!

W Polsce przepisy w zakresie CbCR zostały wprowadzone 1 stycznia 2016 r. (dodany art. 27 ust. 6 updop). Nakładały one obowiązek złożenia informacji o grupie za rok 2016 w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku sprawozdawczego grupy. 4 kwietnia 2017 r. art. 27 ust. 6 updop został uchylony. Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (dalej: ustawa o wymianie informacji) uchylająca art. 27 ust. 6 updop wprowadziła regulacje, które omawiamy w opracowaniu.

Kto składa nową informację

Informację składają jednostki dominujące lub inne jednostki wchodzące w skład tzw. grupy podmiotów. Przy czym przez grupę podmiotów należy rozumieć :

§ *grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o rachunkowości:*

a) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe,

b) w której skład wchodzą co najmniej dwie jednostki mające siedzibę lub zarząd w różnych państwach lub terytoriach albo jednostka, która posiada siedzibę lub zarząd w jednym państwie lub terytorium, ale prowadzi działalność przez zagraniczny zakład położony w innym państwie lub terytorium,

c) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę progową 750 000 000 euro; w przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej jest sporządzane w innej walucie niż euro, przeliczenie wartości skonsolidowanych przychodów na euro w celu odniesienia jej do kwoty progowej następuje według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień roku obrotowego poprzedzającego sprawozdawczy rok obrotowy; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro;"

– art. 82 pkt 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Informację taką składa:

a) jednostka dominująca w grupie kapitałowej posiadająca siedzibę na terenie Polski (art. 83 ustawy o wymianie informacji) lub

b) inna jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów, niebędąca jednostką dominującą, która posiada siedzibę lub zarząd na terytorium Polski albo posiada siedzibę lub zarząd poza terytorium Polski, ale prowadzi na terytorium Polski działalność przez zagraniczny zakład.

Z przypadkiem określonym w punkcie b) będziemy mieli do czynienia najczęściej w sytuacji. gdy jednostka dominująca grupy podmiotów nie ma obowiązku przekazania informacji o grupie podmiotów za ten sprawozdawczy rok obrotowy w państwie lub terytorium, w którym ma siedzibę lub zarząd – zob. art. 84 ustawy o wymianie informacji podatkowych.

Co zawiera informacja

Składane przez podatników raporty ze sprawozdawczego roku obrotowego grupy podmiotów mają zawierać m.in. informacje o:

- działalności prowadzonej przez jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów obejmujące:
  a) osiągnięte przychody, z podziałem na przychody osiągnięte od podmiotów niezależnych oraz przychody osiągnięte od jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów, przy czym nie uwzględnia się płatności otrzymanych od innych jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów uznawanych za dywidendy w państwie rezydencji podatkowej jednostki dokonującej wypłaty,
  b) zrealizowany zysk (stratę) przed opodatkowaniem, z uwzględnieniem wszystkich nadzwyczajnych przychodów i kosztów,
  c) rzeczywiście zapłacony i niezwrócony w jakiejkolwiek formie podatek dochodowy w trakcie sprawozdawczego roku obrotowego, w tym podatek u źródła zapłacony przez inne jednostki z tytułu płatności na rzecz jednostki wchodzącej w skład grupy podmiotów,
  d) należny podatek dochodowy za sprawozdawczy rok obrotowy, przy czym należny podatek dochodowy odzwierciedla wyłącznie operacje przeprowadzone w sprawozdawczym roku

obrotowym i nie uwzględnia odroczonych podatków ani rezerw na warunkowe zobowiązania podatkowe,
e) sumę kapitału podstawowego (zakładowego),
f) niepodzielony zysk z lat ubiegłych na koniec sprawozdawczego roku obrotowego,
g) liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, zgodnie z przyjętą jednolitą metodą obliczania,
h) sumę wartości księgowych aktywów rzeczowych netto (trwałych i obrotowych) z wyłączeniem środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz wartości niematerialnych i aktywów finansowych;

- jurysdykcji podatkowej – raportująca jednostka wskazuje wszystkie państwa lub terytoria, w których jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów są rezydentami do celów podatkowych. Osobno będzie należało wskazać te jednostki, które jednostka raportująca uznaje za podmioty niebędące rezydentami do celów podatkowych w żadnym państwie lub terytorium;
- źródle danych wykorzystywanych do sporządzenia informacji o grupie podmiotów – np. dane ze skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wymaganych prawem sprawozdań finansowych odrębnej jednostki, sprawozdań finansowych dla organów nadzorczych lub dokumentacji wewnętrznej przygotowanej na potrzeby rachunkowości zarządczej. W każdym roku należy korzystać konsekwentnie z tych samych źródeł danych w odniesieniu do poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów. Wszystkie kwoty przelicza się na walutę jednostki raportującej, w której wyrażone są kwoty ujęte w informacji o grupie podmiotów, po średnim kursie walut dla danego roku wykazywanym w informacji dodatkowej;
- rodzaju działalności gospodarczej– raportująca jednostka określa główny rodzaj działalności gospodarczej lub główne rodzaje działalności gospodarczej, którą jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów prowadzi w danym państwie lub terytorium rezydencji podatkowej, zaznaczając odpowiednie pole lub pola w informacji o grupie podmiotów.

Gdzie, jak i kiedy składać informacje

Informacja powinna być przekazywana przez podmiot składający za pomocą środków komunikacji elektronicznej w formie dokumentu elektronicznego. Wzór samego sprawozdania w postaci dokumentu elektronicznego zostanie zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów (do momentu oddania do druku bieżącego numeru „Mk" wzór dokumentu elektronicznego nie został opublikowany). Informację jednostka dominująca ma obowiązek złożyć w terminie 12 miesięcy od dnia zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego (art. 83 ustawy o wymianie informacji). W przypadku gdy sprawozdanie składa inna jednostka niż dominująca, sprawozdanie należy złożyć na tych samych zasadach.

Jednostki dominujące pierwsze sprawozdania złożą za sprawozdawczy rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2015 r. W przypadku podatników, u których rok sprawozdawczy odpowiada kalendarzowemu, pierwsze informacje powinny być złożone za 2016 r. do końca 2017 r. – zob. art. 103 ustawy o wymianie informacji podatkowych. Takie jednostki dominujące do końca października 2017 r. powinny złożyć powiadomienie do szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w którym:

1) zawiadomią o tym, że same złożą informację o grupie podmiotów albo
2) wskażą jednostkę raportującą oraz państwo lub terytorium, w którym zostanie przekazana informacja o grupie podmiotów

– art. 86 w zw. z art. 103 ustawy o wymianie informacji.

Pierwsze informacje przez jednostki inne niż dominujące będą z kolei składane za sprawozdawczy rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2016 r. W przypadku podatników, u których rok sprawozdawczy odpowiada kalendarzowemu, informacje powinny być złożone za 2017 r.

do końca 2018 r. Obowiązek przekazania informacji powstanie przy tym, jeżeli skonsolidowane przychody grupy kapitałowej przekroczyły kwotę progową 750 000 000 euro za ten sprawozdawczy rok obrotowy (tu 2017 r.) – art. 104 ustawy o wymianie informacji podatkowych.

Sankcje za niezłożenie informacji

Warto pamiętać, że w przypadku niezłożenia informacji szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, może nałożyć dodatkową karę pieniężną w kwocie do 1 000 000 zł – art. 91 ustawy o wymianie informacji. Dodatkowo istnieje możliwość nałożenia pieniężnej kary grzywny z Kodeksu karnego skarbowego.

Podsumowanie

Obowiązek składania informacji o grupie podmiotów to dodatkowe obciążenie administracyjne dla podatników. Warto zauważyć, że nie zawsze obowiązek ten realizowany będzie przez jednostkę dominującą w grupie kapitałowej, często jednostka dominująca wyznaczy do tego celu jeden z mniejszych podmiotów, który np. zajmuje się obsługą księgową grupy. O ile niewiele polskich spółek jest tak dużych, by być objętym tym obowiązkiem, o tyle wiele spółek wchodzi w skład grup, co może dla nich oznaczać dodatkowe obciążenia administracyjne wobec jednostki dominującej, która zażąda od nich dodatkowych informacji. Warto, by takie spółki wiedziały, w którym kraju ich grupa składa sprawozdanie CbCR. Warto też wiedzieć, jakie dane dotyczące ich bezpośrednio zostaną w tym sprawozdaniu ujawnione, bo z danych tych skorzysta i polski fiskus. Co więcej, należy dopilnować, by dane z informacji o grupie odpowiadały danym, jakie polska spółka ujawnia np. w dokumentacji cen transferowych. Po złożeniu tych informacji można oczekiwać, że zwiększy się ryzyko kontroli podatkowych w takich spółkach. Bo to na postawie tych informacji fiskus będzie typował cele kontroli.

PODSTAWA PRAWNA:

- §1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania – Dz.U. z 2017 r. poz. 1176
- art.82, 83–87, 103 i 104 ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami – Dz.U. z 2017 r. poz. 648

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

11. Ograniczenie zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości z tytułu podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości

Od 14 lipca 2017 r. obowiązują przepisy ograniczające zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości w sytuacji, gdy jeden lub kilku z nich jest zwolnionych z obowiązku zapłaty podatku rolnego, leśnego lub podatku od nieruchomości. Jest to korzystna zmiana dla wszystkich podatników tych podatków, którzy np. posiadają nieruchomości wspólnie z gminą lub Skarbem Państwa. Co ważne, nowelizacja potwierdza ukształtowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, że istnienie zwolnienia czy wyłączenia z podatku powinno skutkować uwzględnieniem tej okoliczności przy określaniu zobowiązania podatkowego.

Do 14 lipca 2017 r. będący współwłaścicielem nieruchomości wspólnie z gminą lub Skarbem Państwa był formalnie zobowiązany w praktyce do zapłaty podatku liczonego od całej nieruchomości. Taki podatnik płacił podatek za współwłaściciela zwolnionego z obowiązku opłacenia podatku (np. gminy lub Skarbu Państwa). W orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 5 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 748/12, oraz z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3012/12) i pismach Ministerstwa Finansów (zob. odpowiedź MF z 26 czerwca 2016 r. na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich opubl. https://www.rpo.gov.pl/) można było jednak spotkać stanowisko, że w takim przypadku zobowiązany do zapłaty podatku płaci podatek jedynie w części przypadającej na niego i nie płaci za podatników zwolnionych. Zdaniem NSA nie może być bowiem tak, że solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli za zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości uniemożliwia skorzystanie z ustawowego prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego. W praktyce jednak niektóre organy podatkowe (gminy) domagały się zapłaty podatku od całości nieruchomości, gdy jeden ze współwłaścicieli nieruchomości solidarnie zobowiązanych do zapłaty podatku korzysta ze zwolnienia podatkowego lub obowiązek podatkowy go nie dotyczy. Przykładowo, od spółdzielni mieszkaniowej żądano zapłaty podatku za całość gruntu, którego współwłaścicielem była gmina.

Od 14 lipca 2017 r. do przepisów:

- ustawy o podatku rolnym,
- ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- ustawy o podatku leśnym

wprowadzono zapisy, że zasady odpowiedzialności solidarnej nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli (posiadaczy) jest zwolnionych z podatku (odpowiednio: rolnego, od nieruchomości lub leśnego) albo nie podlega tym podatkom. Po nowelizacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach (posiadaczach), którzy podlegają danemu podatkowi oraz nie są z niego zwolnieni. Kwota ich podatkowego zobowiązania z tytułu tych podatków odpowiada obecnie jedynie łącznemu udziałowi tych współwłaścicieli w prawie własności. Innymi słowy, w omawianych przypadkach współwłaścicielowi nieruchomości niekorzystajacemu ze zwolnienia należy pomniejszyć podatek obliczony od nieruchomości o kwotę wynikającą z opodatkowania części korzystającej ze zwolnienia z podatku, obliczoną stosownie do wielkości udziału we współwłasności podatnika korzystającego ze zwolnienia.

Zdaniem redakcji przedstawiona nowelizacja ma jedynie na celu doprecyzowanie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustaw o podatku rolnym i podatku leśnym. Współwłaściciele nieruchomości obciążani dotychczas zapłatą podatku w części dotyczącej udziału przypadającego na drugiego współwłaściciela, zwolnionego z obowiązku jego zapłaty, mają zatem podstawy, by domagać się stwierdzenia w ich przypadku nadpłaty podatku.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 5 i 7 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 617; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1282
- art. 3 ust. 4 i 6 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 716; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1282
- art. 2 ust. 4 i 5 ustawy z 30 października 2002 r. o podatku leśnym – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 374; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1282
- art. 4 ustawy z 25 maja 2017 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym – Dz.U. z 2017 r. poz. 1282

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

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy można zaliczyć do kosztów pieniądze ukradzione pracodawcy przez pracownika

Pracownica podatnika zatrudniona w należącym do niego sklepie ukradła pieniądze z kasy. Czy podatnik może taką stratę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu?

Tak, ale tylko jeśli spełni odpowiednie warunki. Po pierwsze, musi wykazać, że dochował należytej staranności w przechowywaniu gotówki. Po drugie, musi podjąć wszelkie możliwe kroki prawne służące odzyskaniu pieniędzy. W tym przypadku oznacza to m.in. złożenie zawiadomienia do prokuratury o kradzieży i sądowe dochodzenie zwrotu należności. Po trzecie wreszcie, na użytek organów podatkowych podatnik powinien zgromadzić dokumentację potwierdzającą wszystkie powyższe wymagania.

Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Czy wydatki na ochroniarzy podnoszą wartość początkową budowli, której pilnują

Podatnik rozpoczyna budowę magazynu, który będzie środkiem trwałym w jego firmie. Budowy będzie pilnować kilku ochroniarzy. Jak zakwalifikować wydatki na ich utrzymanie?

Organy podatkowe uznają, że wydatki na fizyczną ochronę budowy, która stanie się w przyszłości środkiem trwałym, nie powinny być kwalifikowane jako zwiększające wartość początkową środka trwałego. Ich zdaniem wydatki takie należy uznać za dotyczące całości działania firmy. Z tego powodu pieniądze przeznaczone na utrzymanie ochroniarzy należy zaliczać bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodu.

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy można zaliczyć do kosztów wydatek na opinię biegłego, który ustalił, że podatnik znacząco zaniżył wartość sprzedawanej nieruchomości

Urząd skarbowy powołał biegłego, który ustalił, że wartość sprzedanej przez podatnika firmowej nieruchomości została zaniżona o ponad 40% jej wartości. W tej sytuacji podatnik musiał zapłacić za taką opinię. Czy może ten wydatek zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

W przedstawionej sytuacji należy uznać, że bezpieczniejsze podatkowo jest nierozliczanie poniesionej opłaty w kosztach. Nie jest to bowiem wydatek spełniający definicję kosztu, czyli nie został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W przypadku zaliczenia tej opłaty do kosztów należy liczyć się z tym, że organ podatkowy podważy zasadność takiego postępowania.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy
- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1. Ochrona przed wykorzystywaniem przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolno-spożywczymi – prawa i obowiązki przedsiębiorców

Prezes UOKiK zyskał możliwość dyscyplinowania przedsiębiorców nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową w obrocie produktami rolno-spożywczymi, w tym nakładania na nich kar pieniężnych. Co istotne, za naruszanie przepisów ustawy prezes UOKiK może ukarać nie tylko przedsiębiorców stosujących takie praktyki, lecz także kierowników, osoby pełniące funkcje zarządcze, a nawet pracowników kontrolowanej firmy.

Ustawa z 30 listopada 2016 r. o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolnymi i spożywczymi (dalej: ustawa) ma wyeliminować nieuczciwe praktyki handlowe z łańcucha dostaw surowców rolnych i żywności. Nowe przepisy obowiązują od 12 lipca 2017 r. Jak wynika z wyjaśnień UOKiK, bezpośrednim celem ustawy jest wyeliminowanie nieuczciwych praktyk handlowych w relacjach między przedsiębiorcami prowadzącymi działalność w zakresie produkcji, przetwórstwa i dystrybucji produktów rolnych i żywności. Ustawa dotyczy stosunków między firmami prowadzącymi obrót produktami rolnymi i spożywczymi, jeśli łączna roczna wartość obrotów między stronami umowy przekracza 50 tys. zł rocznie, a całkowity roczny obrót przedsiębiorcy podejrzanego o nieuczciwe wykorzystanie przewagi kontraktowej przekracza 100 mln zł.

Potrzeba wprowadzenia regulacji wynikała z faktu braku równowagi pomiędzy uczestnikami łańcucha dostaw żywności, czyli z faktu występowania po jednej stronie silnych ekonomicznie, skonsolidowanych podmiotów sektora dystrybucji, a często także przetwórstwa, a po drugiej – słabszych, rozdrobnionych podmiotów produkujących surowce rolne i artykuły spożywcze.

Nadrzędnym celem ustawy jest ochrona interesu publicznego, a nie indywidualnego. Oznacza to, że działania UOKiK mają wyeliminować nieuczciwe praktyki z obrotu gospodarczego, a nie zadośćuczynić konkretnym, poszkodowanym przedsiębiorcom. Indywidualne dochodzenie roszczeń nadal odbywa się przed sądem powszechnym. Istotne jest jednak to, że przedsiębiorcy poszkodowani takimi praktykami mogą – przez zgłoszenie do UOKiK – doprowadzić do ich zaniechania, bez potrzeby występowania z powództwem do sądu. Co prawda postępowanie przed UOKiK nie zapewni im „odszkodowania" w sensie ekonomicznym, ale daje szansę na polepszenie sytuacji jako strony kontraktu.

Jacy przedsiębiorcy są objęci zakazem nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej

Zakazem nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej objęci są zarówno dostawcy, jak i nabywcy produktów rolno-spożywczych. Definicje nabywcy oraz dostawcy celowo zostały sformułowane w szeroki sposób, aby objąć jak najszersze spektrum umów zawieranych na tym rynku. Ustawa obejmuje więc wszystkich przedsiębiorców (z niektórymi wyjątkami – patrz „W jakich przypadkach ustawa nie ma zastosowania"). Istotne jest, że ustawa ta ma zastosowanie zarówno do przypadków, gdy dostawy produktów rolno-spożywczych mają miejsce pomiędzy

handlowcami, jak i przypadków, gdy dostawy produktów rolno-spożywczych są dokonywane pomiędzy np. dostawcami a restauracjami (czy sieciami restauracji). Rola, w której przedsiębiorca występuje w łańcuchu dostaw produktów rolno-spożywczych, nie ma znaczenia. Przedsiębiorca może więc podlegać przepisom omawianej ustawy zarówno wówczas, gdy jest handlowcem, jak i wówczas, gdy jest wytwórcą, producentem, dystrybutorem, siecią handlową, sklepem, restauracją, czy hotelem.

DEFINICJE

Dostawca *– przedsiębiorca, który wytwarza lub przetwarza produkty rolne lub spożywcze lub odpłatnie zbywa je nabywcy;*

Nabywca *– przedsiębiorca, który bezpośrednio lub pośrednio nabywa od dostawcy produkty rolne lub spożywcze w celu ich sprzedaży, odsprzedaży lub przetworzenia;*

Omawiana ustawa ma zastosowanie wyłącznie w przypadku transakcji pomiędzy „przedsiębiorcami". Ustawa odsyła tu do definicji tego pojęcia zawartej w ustawie o ochronie konkurencji i konsumentów oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej (dalej usdg). W myśl definicji tam zawartych przedsiębiorcą jest:

- osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą – art. 2 i 4 usdg,
- osoba fizyczna, osoba prawna, a także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, organizująca lub świadcząca usługi o charakterze użyteczności publicznej, które nie są działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarcze,
- osoba fizyczna wykonująca zawód we własnym imieniu i na własny rachunek lub prowadząca działalność w ramach wykonywania takiego zawodu,
- osoba fizyczna, która ma kontrolę nad co najmniej jednym przedsiębiorcą, choćby nie prowadziła działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli podejmuje dalsze działania podlegające kontroli koncentracji, o której mowa w art. 13 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów,
- związek przedsiębiorców, czyli izby, zrzeszenia i inne organizacje zrzeszające przedsiębiorców, a także związki tych organizacji.

W praktyce problem może też być to, że nie ma jednoznacznej regulacji zaliczającej rolników do kategorii „przedsiębiorców". Powstaje więc pytanie, czy dostawca będący rolnikiem indywidualnym podlega przepisom ustawy o przeciwdziałaniu wykorzystywania przewagi kontraktowej. Należy jednak zaznaczyć, że mimo braku bezpośrednich definicji w praktyce przyjmuje się, że rolnik indywidualny jest przedsiębiorcą, jeżeli wykonuje we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 usdg, czyli prowadzi działalność wytwórczą w rolnictwie w zakresie upraw oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa (por. wyrok Sądu Najwyższego z 3 października 2014 r., sygn. akt V CSK 630/13). Oznacza to, że również rolnicy mogą skorzystać z rozwiązań wprowadzanych nową ustawą i z ochrony prezesa UOKiK.

Kiedy mamy do czynienia z przewagą kontraktową

Ustawa daje możliwość eliminowania nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolno-spożywczymi. Przez nieuczciwe praktyki należy rozumieć przede wszystkim stosowanie presji w celu uzyskania jak najniższej ceny od nabywcy. Presja taka to nic

innego jak wykorzystywanie tzw. przewagi kontraktowej wobec dostawcy oraz dostawcy względem nabywcy (art. 7 ust. 1 ustawy).

Z przewagą kontraktową mamy do czynienia w dwóch sytuacjach:

- nabywcy względem dostawcy, w której dla dostawcy nie istnieją wystarczające i faktyczne możliwości zbycia produktów rolnych lub spożywczych do innych nabywców oraz występuje znaczna dysproporcja w potencjale ekonomicznym na korzyść nabywcy, albo
- dostawcy względem nabywcy, w której dla nabywcy nie istnieją wystarczające i faktyczne możliwości nabycia produktów rolnych lub spożywczych od innych dostawców oraz występuje znaczna dysproporcja w potencjale ekonomicznym na korzyść dostawcy.

UWAGA!

Samo istnienie przewagi kontraktowej nie jest zakazane. Ustawa zabrania jedynie jej wykorzystywania sprzecznie z dobrymi obyczajami oraz w sposób zagrażający istotnemu interesowi drugiej strony lub naruszający go, czyli w sposób nieuczciwy.

Tabela. Dwie definicje przewagi kontraktowej

Przewaga kontraktowa dostawcy	Przewaga kontraktowa nabywcy
Występuje znaczna dysproporcja w potencjale ekonomicznym na korzyść dostawcy.	Występuje znaczna dysproporcja w potencjale ekonomicznym na korzyść nabywcy.
Nabywca nie ma wystarczających i faktycznych możliwości nabycia produktów rolnych lub spożywczych od innych dostawców.	Dostawca nie ma wystarczających i faktycznych możliwości zbycia produktów rolnych lub spożywczych innym nabywcom.

PRZYKŁAD 1

Gdy przewagę ma dostawca

Na danym obszarze dostawca „X" – podmiot działający na dużą skalę – jest jedynym wytwórcą danego produktu rolnego. W związku z tym poszczególni nabywcy nie mają możliwości zakupu tego towaru od innego dostawcy bądź nabycie ich od podmiotu trzeciego byłoby nadmiernie kosztownie i bezsensowne z ekonomicznego punktu widzenia.

PRZYKŁAD 2

Gdy przewagę ma nabywca

Nabywca „Y" jest dużą siecią handlową, natomiast dostawca „Z" jest lokalnym wytwórcą danego produktu spożywczego. Z uwagi na ilość oraz rodzaj towaru nabywca „Y" jest jedynym podmiotem zdolnym do jego kupienia. Na danym rynku brak bowiem innego podmiotu, który mógłby nabyć oferowany towar, z kolei sprzedaż go na innym rynku jest bezzasadna z ekonomicznego punktu widzenia z uwagi na zbyt duże koszty transportu, możliwość uszkodzenia towaru w transporcie bądź niemożność dostarczenia go na czas.

Na czym polega nieuczciwe wykorzystywanie przewagi kontraktowej

Nieuczciwe wykorzystywanie przewagi kontraktowej polega w szczególności na:

1) nieuzasadnionym rozwiązaniu umowy lub zagrożeniu rozwiązaniem umowy,
2) przyznaniu wyłącznie jednej stronie uprawnienia do rozwiązania umowy, odstąpienia od niej lub jej wypowiedzenia,

3) uzależnianiu zawarcia lub kontynuowania umowy od przyjęcia lub spełnienia przez jedną ze stron innego świadczenia, niemającego rzeczowego ani zwyczajowego związku z przedmiotem umowy,
4) nieuzasadnionym wydłużaniu terminów płatności za dostarczone produkty rolne lub spożywcze (art. 7 ust. 3 ustawy).

Opisane nieuczciwe praktyki mogą być stosowane przez każdą ze stron relacji biznesowych i na każdym etapie łańcucha dostaw.

Nieuczciwe praktyki handlowe sprowadzają się do narzucania nierównoprawnych warunków umów. W opinii wielu dostawców produktów rolnych i spożywczych takie praktyki powszechnie stosowane są przez nabywców, w tym sklepy wielkopowierzchniowe. Do częstych grzechów należą: narzucanie wzorów umów bez możliwości negocjowania ich treści, jednostronne zrywanie umów, wymuszanie poziomu cen zakupu i wydłużanie terminów płatności za dostarczone towary, żądanie dodatkowych nieekwiwalentnych świadczeń. Te ostatnie praktyki – potocznie nazywane opłatami półkowymi – przybierają różną postać: opłat za powierzchnię ekspozycyjną i sprzedażową, za usługi reklamowe, za przeprowadzenie akcji okolicznościowej, za przekazywanie informacji o sprzedaży wyrobów w poszczególnych placówkach handlowych, z tytułu otwarcia nowej placówki nabywcy, za brak zwrotów produktów, za koszty utylizacji produktów. Katalog rozmaitych opłat, jakie sieci handlowe pobierają od dostawców, jest dużo dłuższy: żądają upustów do publikowanych katalogów, upustów zakupowych czy promocyjnych.

Z uzasadnienia do ustawy wynika, że charakter nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej mogą mieć także np. opłaty logistyczne czy opłaty za elektroniczną wymianę dokumentów handlowych lub finansowych. Te praktyki to praktyki, w których silniejsza strona przerzuca na drugą stronę swoje ryzyko gospodarcze. Powodują one pogarszanie się kondycji finansowej producentów żywności.

Warto podkreślić, że samo pobieranie ww. opłat nie jest zakazane. Niedozwolone jest natomiast nieuczciwe wykorzystywanie przewagi kontraktowej w tym kontekście, to znaczy przykładowo:

- pobieranie zawyżonych, niewspółmiernych opłat za świadczone usługi,
- wymuszanie zakupu usług, np. poprzez wiązanie obowiązku ich zakupu ze zgodą na przyjęcie towaru do sprzedaży,
- niezrealizowanie usług.

Uzasadnienie zwraca też uwagę na drugą stronę medalu. Otóż zdarzają się przypadki, kiedy dostawcy surowców rolnych czy żywności zrywają wcześniej zawarte umowy z odbiorcami tych produktów z uwagi na otrzymanie korzystniejszej oferty cenowej od innego nabywcy bądź uzależniają zawarcie umowy od innych świadczeń. Takie działania również można uznać za nieuczciwe wykorzystanie przewagi kontraktowej.

W jakich przypadkach umowy na dostawy produktów rolno-spożywczych są objęte ochroną UOKiK

Wprowadzone rozwiązania ochronne mają zastosowanie wyłącznie do umów na dostawy produktów rolno-spożywczych zawieranych pomiędzy przedsiębiorcami, pod warunkiem że:

- łączna roczna wartość obrotów między nimi przekracza 50 tys. zł w roku wszczęcia postępowania w sprawie praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową lub w którymkolwiek z dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia tego postępowania

oraz

- obrót przedsiębiorcy, który stosował praktykę nieuczciwe wykorzystującą przewagę kontraktową (w przypadku gdy należy on do grupy kapitałowej – obrót tej grupy), przekracza 100 mln zł w roku wszczęcia postępowania (art. 2 ustawy).

W jakich przypadkach ustawa nie ma zastosowania

Ustawa o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej dotyczy wyłącznie rynku rolno-spożywczego. W tym obszarze nie obejmuje ona jednak dostaw bezpośrednich, czyli produkcji małych ilości surowców do konsumenta lub lokalnego zakładu detalicznego bezpośrednio zaopatrującego konsumenta (np. sprzedaży przez rolnika małej ilości płodów rolnych na targu).

Ustawy nie stosuje się także, gdy:

1) dostawca zbywa produkty rolne lub spożywcze nabywcy mającemu formę spółdzielni, której dostawca jest członkiem,
2) dostawca jest członkiem:
   a) grupy producentów rolnych w rozumieniu przepisów o grupach producentów rolnych i ich związkach i sprzedaje jej produkty rolne lub spożywcze,
   b) wstępnie uznanej grupy producentów owoców i warzyw za organizację producentów owoców i warzyw w rozumieniu przepisów o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu i sprzedaje członkom tej grupy owoce lub warzywa,
   c) uznanej organizacji producentów owoców i warzyw w rozumieniu przepisów o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu i sprzedaje jej członkom owoce lub warzywa (art. 3 ustawy).

Jakie produkty są uznawane za produkty rolno-spożywcze

Rozwiązania wprowadzane omawianą ustawą obejmują wyłącznie obrót produktami rolno-spożywczymi. Są to jakiekolwiek substancje lub produkty:

- przetworzone (np. konserwy, dżemy, wędliny, cukier),
- częściowo przetworzone (np. surowe produkty powstające w wyniku uboju i rozbioru zwierząt typu surowy rostbef wołowy czy półtusze wieprzowe),
- nieprzetworzone (np. świeże warzywa, owoce, mięso)

– przeznaczone do spożycia przez ludzi (lub których spożycia przez ludzi można się spodziewać).

Środki spożywcze obejmują napoje, gumę do żucia i wszelkie substancje (łącznie z wodą) świadomie dodane do żywności podczas jej wytwarzania, przygotowania lub obróbki. Nie obejmują natomiast m.in. pasz, tytoniu i roślin przed dokonaniem zbiorów.

Oznacza to, że przedsiębiorcy spoza rynku rolno-spożywczego nie są objęci ustawą o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej. Tym niemniej w przypadku zetknięcia się z nieuczciwymi praktykami mogą oni wnieść sprawę do sądu cywilnego na podstawie przepisów ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Natomiast w przypadku gdy sprawa dotyczy praktyk antykonkurencyjnych, czy to w formie porozumienia ograniczającego konkurencję, czy też nadużywania pozycji dominującej przez przedsiębiorcę, który taką pozycję na rynku posiada, mają możliwość złożenia zawiadomienia do UOKiK na podstawie art. 86 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów.

Jakie praktyki rynkowe należy uznać za „zakazane”

Zabronione jest jedynie nieuczciwe wykorzystywanie przewagi kontraktowej, czyli postępowanie „sprzeczne z dobrymi obyczajami” oraz zagrażające „istotnemu interesowi drugiej strony”

lub naruszające go. Ustawodawca nie zdefiniował jednak pojęć takich jak „dobre obyczaje" czy „istotny interes drugiej strony", a przy tym wymienił jedynie cztery przykładowe sytuacje uznawane za nieuczciwe. Katalog takich sytuacji jest zatem otwarty. Wynika z tego, że prezes UOKiK ma szeroki zakres uznaniowości w ocenie poszczególnych praktyk rynkowych.

Ponadto to prezes UOKiK ma oceniać, czy rozwiązanie umowy przez stronę dysponującą przewagą kontraktową bądź wydłużenie przez nią terminów płatności było nieuzasadnione. Tak daleko idących kompetencji prezes UOKiK nie miał dotychczas nawet przy ocenie klauzul abuzywnych (niedozwolonych postanowień umownych w umowach z konsumentami).

W zdefiniowaniu sytuacji, które w praktyce mogą zostać potraktowane jako wykorzystywanie przewagi kontraktowej, jeśli jednocześnie naruszają dobre obyczaje oraz naruszają istotny interes strony słabszej, pomocna jest tzw. szara lista umieszczona w art. 385^3 k.c. Wśród nich na uwagę zasługują:

- uzależnienie zawarcia umowy od przyrzeczenia przez stronę słabszą zawierania w przyszłości dalszych umów podobnego rodzaju,
- uprawnienie strony mającej przewagę kontraktową do jednostronnej zmiany umowy bez ważnej przyczyny wskazanej w tej umowie,
- obowiązek wykonania zobowiązania przez stronę słabszą, mimo niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania przez jej kontrahenta,
- jednostronne uprawnienie do zmiany, bez ważnych przyczyn, istotnych cech świadczenia wyłącznie dla strony mającej przewagę kontraktową.

DEFINICJE

Dobre obyczaje *– zasady uczciwości kupieckiej, takie jak: lojalność kontraktowa, poszanowanie interesów obu stron umowy, dotrzymywanie postanowień umowy.*

Naruszenie dobrych zasad *– działania zmierzające do dezinformacji, wywołania błędnego przekonania, wykorzystania słabszej pozycji drugiej strony przez narzucenie jej niekorzystnych rozwiązań. Działanie potocznie określane jako nieuczciwe, nierzetelne, odbiegające in minus od przyjętych standardów postępowania.*

Interes strony słabszej *– interes strony o wymiarze ekonomicznym (zysk z transakcji, brak dodatkowych obciążeń, ochrona przed szkodą lub utratą przyszłych korzyści itp.), lecz także inne zasługujące na ochronę dobra, jak czas, organizacja zajęć, poczucie godności osobistej czy satysfakcja z zawarcia umowy o określonej treści.*

Jaka procedura postępowania obowiązuje w sprawach nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej

Postępowanie w sprawie praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową wszczynane jest z urzędu. Przedsiębiorca może zgłosić prezesowi UOKiK na piśmie zawiadomienie dotyczące podejrzenia stosowania wobec niego praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową. Zawiadomienie to nie obliguje organu do wszczęcia postępowania. Zobowiązany on jest wszakże do przekazania zawiadamiającemu informacji o sposobie rozpatrzenia zawiadomienia wraz z uzasadnieniem.

W tym miejscu warto przypomnieć, że celem postępowania prowadzonego w przypadku podejrzenia nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej jest ochrona interesu publicznego a nie indywidualnego. Oznacza to, że działania UOKiK dążą do wyeliminowania nieuczciwych praktyk z obrotu gospodarczego bez angażowania się w prywatny interes danego przedsiębiorcy. Dochodzenie indywidualnych roszczeń odbywa się przed sądem powszechnym.

Postępowanie przez UOKiK toczy się z urzędu i bezpośrednio dotyczy przedsiębiorcy, wobec którego zostały postawione zarzuty nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej.

Postępowanie UOKiK w przypadku podejrzenia nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej może przebiegać według następującej kolejności zdarzeń:

- **zgłoszenie zawiadomienia** – przedsiębiorca składa do UOKiK pisemne zawiadomienie dotyczące podejrzenia stosowania wobec niego tego typu praktyk,
- **postępowanie wyjaśniające** – UOKiK może podjąć postępowanie wyjaśniające przed wszczęciem postępowania właściwego; jego celem jest przede wszystkim wstępne ustalenie, czy doszło do naruszenia przepisów; nie może trwać dłużej niż 4 miesiące, a w przypadkach szczególnie skomplikowanych – nie dłużej niż 5 miesięcy,
- **postępowanie właściwe** – stawiany jest **zarzut** nieuczciwego wykorzystania przewagi kontraktowej i przeprowadzane jest **postępowanie dowodowe**; postępowanie właściwe nie może trwać dłużej niż 5 miesięcy; może towarzyszyć mu kontrola u przedsiębiorcy;
  Postępowanie właściwe kończy się:
  - **wydaniem decyzji** uznającej praktykę za nieuczciwie wykorzystującą przewagę kontraktową, nakazującej jej zaniechania i nakładającej karę pieniężną, albo
  - **umorzeniem postępowania** i tym samym odstąpieniem od nałożenia kary, albo
  - **wydaniem decyzji zobowiązującej** – w porozumieniu z przedsiębiorcą UOKiK zobowiązuje przedsiębiorcę do spełnienia określonych warunków, wskazując termin ich wykonania, bez nałożenia kary pieniężnej.

  Jeżeli stosowanie praktyki zagraża dalszemu funkcjonowaniu pokrzywdzonego przedsiębiorcy, to swojej decyzji prezes UOKiK może nadać rygor natychmiastowej wykonalności – w całości lub w części.
- **odwołanie od decyzji UOKiK,** na które składają się:
  - wniesienie do UOKiK odwołania przez przedsiębiorcę,
  - przeprowadzenie dodatkowych czynności przez UOKiK, zmierzających do wyjaśnienia zarzutów (jeżeli istnieje taka konieczność),
  - uchylenie albo zmiana decyzji lub skierowanie sprawy do Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia wniesienia odwołania,
- **postępowanie przed Sądem Okręgowym w Warszawie** – Sądem Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Jak jest prowadzone postępowanie wobec przedsiębiorcy oskarżonego o stosowanie nieuczciwych praktyk

Gdy zasadne jest postawienie zarzutu konkretnemu przedsiębiorcy, jest wobec niego wszczynane postępowanie. Postępowanie główne rozpoczyna się od wydania przez prezesa UOKiK postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową. Przedsiębiorca ten staje się stroną prowadzonego postępowania (art. 13 ustawy).

Przedsiębiorca uzyskuje wgląd do akt sprawy i prawo do zajmowania stanowiska odnośnie do każdej jej okoliczności. Ewentualne ograniczenie przedsiębiorcy w tym zakresie wymaga wydania przez prezesa UOKiK stosownego postanowienia, podlegającego kontroli sądowej. W ramach postępowania przedsiębiorca korzysta z prawa do obrony oraz ma prawo odmówić składania wyjaśnień, gdy wiązałoby się to z koniecznością samooskarżania (art. 18 ust. 2 ustawy). Jednocześnie musi liczyć się z ryzykiem nałożenia na niego, w decyzji kończącej postępowanie, kary za stosowanie praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową, której maksymalną

wysokość wyznacza poziom 3% obrotu przedsiębiorcy osiągniętego w roku obrotowym poprzedzającym nałożenie kary pieniężnej (art. 13 i 33 ustawy).

Postępowanie wobec przedsiębiorcy obejmować może w szczególności:

a) przeprowadzenie postępowania dowodowego przez organ (dowody z dokumentów, świadków, z opinii biegłego itp.) – do postępowania dowodowego stosuje się art. 51–61 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, a także art. 227–315 Kodeksu postępowania administracyjnego,
b) przeprowadzenie u przedsiębiorcy kontroli przez pracowników UOKiK lub inspekcji handlowej. W tym miejscu należy wskazać, że do kontroli prowadzonej w trakcie omawianego postępowania stosuje się nie tylko przepisy omawianej ustawy, lecz także art. 105a, 105b, 105f–105h, 105j, 105k ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów oraz przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W toku postępowania przedsiębiorcy mają obowiązek przekazywania wszelkich koniecznych informacji i dokumentów na żądanie prezesa UOKiK (art. 14 ustawy), natomiast wszelkie inne osoby mają prawo składania na piśmie, z własnej inicjatywy lub na prośbę prezesa UOKiK, wyjaśnień dotyczących istotnych okoliczności sprawy. Mogą to być zarówno konsumenci, jak i kontrahenci bądź inne instytucje lub organy.

Jakie obowiązki ma przedsiębiorca kontrolowany przez UOKiK

Przeprowadzający kontrolę ma prawo do m.in.:

- wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń oraz środków transportu kontrolowanego,
- żądania udostępnienia wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, w tym dokumentów na informatycznych nośnikach danych,
- żądania dostępu do systemów informatycznych będących własnością innego podmiotu, zawierających dane kontrolowanego związane z przedmiotem kontroli w zakresie, w jakim kontrolowany ma do nich dostęp,
- żądania sporządzenia przez kontrolowanego kopii lub wydruków materiałów,
- żądania od kontrolowanego lub osób przez niego upoważnionych ustnych wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz udostępnienia i wydania przedmiotów mogących stanowić dowód w sprawie.

Z wymienionymi uprawnieniami kontrolujących skorelowane zostały w ustawie odpowiednie obowiązki kontrolowanego (art. 18 ust. 1 ustawy).

Ponadto kontrolowany zobowiązany jest do zapewnienia kontrolującym warunków i środków niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności:

- sporządza we własnym zakresie kopie i wydruki materiałów i korespondencji oraz dokumentów zgromadzonych na nośnikach elektronicznych,
- zapewnia kontrolującym, w miarę możliwości, samodzielne zamknięte pomieszczenie,
- zapewnia wydzielone miejsce do przechowywania dokumentów i materiałów zabezpieczonych podczas kontroli przedmiotów,
- udostępnia środki łączności, którymi dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych.

Kontrolowany potwierdza również za zgodność z oryginałem sporządzonych kopii dokumentów i wydruków.

Kontrolowany przedsiębiorca lub osoba przez niego upoważniona mogą odmówić udzielenia informacji lub współdziałania w toku kontroli tylko wtedy, gdy naraziłoby to je lub ich małżonka, wstępnych, zstępnych, rodzeństwo oraz powinowatych w tej samej linii lub stopniu, jak również osoby pozostające w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli, a także osobę pozostającą we wspólnym pożyciu na odpowiedzialność karną.

W pozostałym zakresie odmowa współpracy może skutkować ukaraniem przedsiębiorcy. Prezes UOKiK może bowiem nałożyć karę pieniężną w wysokości stanowiącej równowartość do 50 mln euro na przedsiębiorcę, który choćby nieumyślnie uniemożliwia lub utrudnia rozpoczęcie lub przeprowadzenie kontroli (art. 18 ust. 1 i art. 34 ustawy).

Dlaczego korzystniejsza jest decyzja zobowiązująca

Może się zdarzyć, że postępowanie przed prezesem UOKiK zostanie załatwione w drodze wydania decyzji zobowiązującej. Jest to sposób rozstrzygnięcia kończący sprawę w sposób szybszy i korzystniejszy dla przedsiębiorcy. W decyzji tej prezes UOKiK zobowiązuje stronę do wykonania zaproponowanych przez nią zobowiązań i określa termin ich realizacji. Treść zobowiązań zawsze stanowi efekt uzgodnień pomiędzy organem a przedsiębiorcą.

Celem decyzji zobowiązującej jest szybkie zakończenie trwania naruszenia lub usunięcia jego negatywnych skutków. Pozwala to na przywrócenie pożądanego stanu równowagi pomiędzy działaniami przedsiębiorców przy znacznie mniejszym zaangażowaniu środków i czasu, których wymaga pełne postępowanie dowodowe oraz ewentualne postępowanie odwoławcze.

Co istotne, decyzja zobowiązująca jest korzystna dla przedsiębiorcy. W przypadku jej wydania na przedsiębiorcę nie nakłada się kar z tytułu stosowania zakazanych praktyk (art. 27 ustawy).

Decyzja zobowiązująca może być wydana, gdy:

- w toku postępowania w sprawie praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową zostanie uprawdopodobnione – na podstawie okoliczności sprawy, informacji zawartych w zawiadomieniu lub innych informacji będących podstawą wszczęcia postępowania – że został naruszony zakaz objęty ustawą,
- strona postępowania zobowiąże się do podjęcia lub zaniechania określonych działań w celu zakończenia naruszenia lub usunięcia jego skutków albo zaprzestała naruszania zakazu i zobowiąże się do usunięcia skutków.

W decyzji tej prezes UOKiK nakłada na stronę postępowania także obowiązek składania w wyznaczonym terminie informacji o stopniu realizacji zobowiązań.

Strona, na rzecz której wydana została decyzja zobowiązująca, musi szczególnie uważać przy realizacji nałożonych na nią obowiązków. Prezes UOKiK może bowiem, z urzędu, uchylić decyzję w przypadku, gdy:

- została ona wydana w oparciu o nieprawdziwe, niekompletne lub wprowadzające w błąd informacje lub dokumenty,
- strona postępowania nie wykonuje zobowiązań lub obowiązków,
- nastąpiła zmiana okoliczności mających istotny wpływ na wydanie tej decyzji (za zgodą strony).

W przypadku uchylenia decyzji zobowiązującej prezes UOKiK ponownie orzeka co do istoty sprawy.

Jak można zaskarżyć do sądu decyzję prezesa UOKiK

W sytuacji gdy na przedsiębiorcę nałożona zostanie przez prezesa UOKiK decyzja, z którą się on nie zgadza, kolejnym etapem postepowania jest postępowanie odwoławcze. Od decyzji

prezesa UOKiK przysługuje odwołanie do Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Odwołanie należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia decyzji.

Odwołanie do sądu należy wnosić za pośrednictwem prezesa UOKiK, który:

a) może przeprowadzić dodatkowe czynności, zmierzające do wyjaśnienia zarzutów podniesionych w odwołaniu,
b) w przypadku gdy uzna odwołanie za słuszne, może – nie przekazując akt sądowi – uchylić albo zmienić swoją decyzję w całości lub w części, o czym bezzwłocznie powiadamia stronę, przesyłając jej nową decyzję, od której stronie przysługuje odwołanie,
c) jeżeli nie uzna odwołania za słuszne, ma obowiązek przekazania go wraz z aktami sprawy do Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia wniesienia odwołania.

Jakie kary grożą za niedozwolone praktyki

Za naruszenie, nawet nieumyślne, przepisów ustawy o przeciwdziałaniu nieuczciwym praktykom prezes UOKiK może nakładać kary pieniężne.

W sprawach dotyczących praktyk nieuczciwie wykorzystujących przewagę kontraktową kara może być nałożona na:

- **dostawcę albo nabywcę**, jeżeli choćby nieumyślnie dopuścił się naruszenia zakazu nieuczciwego wykorzystywania przewagi kontraktowej (w wysokości nie większej niż 3% obrotu osiągniętego w roku obrotowym poprzedzającym rok nałożenia kary),
- **przedsiębiorcę** (dostawcę, nabywcę lub innego kontrolowanego przedsiębiorcę), jeżeli choćby nieumyślnie nie przekazał informacji lub dokumentów żądanych przez UOKiK bądź udzielił nieprawdziwych lub wprowadzających w błąd informacji (w wysokości maksymalnej stanowiącej równowartość 50 mln euro),
- **przedsiębiorcę kontrolowanego**, który uniemożliwia lub utrudnia rozpoczęcie lub przeprowadzenie kontroli, w tym nie udzielił żądanych informacji (w wysokości maksymalnej stanowiącej równowartość 50 mln euro),
- **przedsiębiorcę, wobec którego została wydana decyzja, postanowienie lub wyrok sądowy**, jeżeli opóźnia się w ich wykonaniu (w wysokości maksymalnej stanowiącej równowartość 10 tys. euro za każdy dzień opóźnienia),
- **osobę pełniącą funkcję kierowniczą lub wchodzącą w skład organu zarządzającego przedsiębiorcy**, jeżeli osoba ta umyślnie albo nieumyślnie nie wykonała wyżej wymienionych decyzji, postanowień lub wyroków, uniemożliwia lub utrudnia rozpoczęcie lub przeprowadzenie kontroli, w tym nie wykonuje obowiązków w czasie kontroli (w wysokości maksymalnej stanowiącej pięćdziesięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw),
- **osobę upoważnioną przez przedsiębiorcę kontrolowanego** – za udzielenie w toku kontroli nieprawdziwych lub wprowadzających w błąd żądanych informacji, uniemożliwianie lub utrudnianie rozpoczęcia lub przeprowadzenia kontroli, za niewykonanie obowiązków w czasie kontroli lub uniemożliwianie albo utrudnianie okazania dokumentów (w wysokości maksymalnej stanowiącej pięćdziesięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw),
- **pracownika przedsiębiorcy kontrolowanego** – za uniemożliwianie lub utrudnianie okazania dokumentów (w wysokości maksymalnej stanowiącej pięćdziesięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw),
- **świadka i biegłego** – za nieuzasadnioną odmowę zeznań/złożenia opinii lub nieusprawiedliwione niestawiennictwo/opóźnienie złożenia opinii lub nieusprawiedliwione niestawiennictwo na wezwanie UOKiK (w wysokości maksymalnej 5 tys. zł).

Szczegółowe regulacje w przedmiocie kar pieniężnych zostały zamieszczone w art. 33–39 ustawy.

Co istotne, kary nakładane są w drodze decyzji administracyjnej prezesa UOKiK, od której przysługuje odwołanie. Przedsiębiorca twierdzący, że nałożona sankcja jest zbyt wygórowana, będzie mógł zatem poddać ją ocenie sądu.

Ustalając wysokość nakładanych kar pieniężnych, prezes UOKiK ma obowiązek wziąć pod uwagę wiele okoliczności wskazanych w art. 37 ustawy, w tym m.in. okoliczności łagodzące lub obciążające, które wystąpiły w sprawie.

Wymierzając wysokość kary, prezes UOKiK weźmie pod uwagę okoliczności łagodzące, takie jak:

- dobrowolne usunięcie skutków naruszenia przez dostawcę albo nabywcę,
- zaniechanie z własnej inicjatywy stosowania praktyki nieuczciwie wykorzystującej przewagę kontraktową przed wszczęciem postępowania lub niezwłocznie po jego wszczęciu,
- podjęcie z własnej inicjatywy działań w celu zaprzestania naruszenia lub usunięcia jego skutków,
- współpracę z prezesem UOKiK w toku postępowania, w szczególności przyczynienie się do szybkiego i sprawnego przeprowadzenia postępowania.

Okolicznościami obciążającymi są natomiast umyślność naruszenia i dokonanie uprzednio podobnego naruszenia.

Karę pieniężną należy uiścić w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji o jej nałożeniu. W przypadku zaś uchybienia temu terminowi może zostać ona ściągnięta w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Na wniosek przedsiębiorcy lub innych ukaranych osób prezes UOKiK może odroczyć uiszczenie nałożonej kary pieniężnej albo rozłożyć ją na raty ze względu na ważny interes wnioskodawcy. Jednakże decydując się na wystąpienie z takim wnioskiem, należy pamiętać, że w przypadku odroczenia uiszczenia kary pieniężnej albo rozłożenia jej na raty prezes UOKiK nalicza od nieuiszczonej kwoty odsetki w stosunku rocznym, których wysokość wynosi 50 proc. stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W przypadku rozłożenia na raty kary pieniężnej odsetki będą naliczane odrębnie od każdej raty do dnia upływu odroczonego terminu płatności kary pieniężnej albo terminu zapłaty poszczególnych rat.

W jaki sposób poszkodowani przedsiębiorcy mogą indywidualnie dochodzić swoich praw

Ustawa o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej i działania UOKiK podejmowane na jej podstawie mają wyeliminować nieuczciwe praktyki z obrotu gospodarczego, a nie zadośćuczynić konkretnym, poszkodowanym przedsiębiorcom. Indywidualne dochodzenie roszczeń nadal odbywa się przed sądem powszechnym.

Z formalnego punktu widzenia w celu dochodzenia swoich praw przedsiębiorcy mają możliwość obrony swoich interesów ekonomicznych. Przepisy, którymi potencjalnie mogą się posiłkować poszkodowani przez stosujących nieuczciwe praktyki handlowe, zawierają w szczególności:

- ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.),
- ustawa z 2 lipca 2004 r. – o swobodzie działalności gospodarczej (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.),
- ustawa z 16 kwietnia 1993 r. – o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (j.t. Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.),
- ustawa z 8 marca 2013 r. – o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 684).

Możliwości prawne, jakie ma obecnie w dyspozycji strona słabsza, to przede wszystkim następujące instytucje prywatno-prawne:

1) możliwość uchylenia się od skutków wprowadzenia w błąd co do treści czynności prawnej (np. umowy) i jego kwalifikowanej postaci, czyli podstępu (zakłada on celowe, umyślne działanie sprawcy skierowane na wywołanie takiego niezgodnego z prawdą obrazu rzeczywistości u osoby, na wolę której oddziałuje, by zdolny on był do nakłonienia jej do złożenia oświadczenia woli określonej treści (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 30 marca 2016 r., sygn. akt I ACa 956/15) – uregulowane w art. 84–86 k.c.; osoba wprowadzona w błąd może uchylić się od jego skutków (np. zawarcia umowy) w terminie jednego roku od jego wykrycia przez złożenie oświadczenia na piśmie skierowanego do drugiej strony transakcji,
2) ochrona przed wyzyskiem – w myśl art. 388 k.c., jeżeli jedna ze stron, wyzyskując przymusowe położenie, niedołęstwo lub niedoświadczenie drugiej strony, w zamian za swoje świadczenie przyjmuje albo zastrzega dla siebie lub dla osoby trzeciej świadczenie, którego wartość w chwili zawarcia umowy przewyższa w rażącym stopniu wartość jej własnego świadczenia, druga strona może żądać zmniejszenia swego świadczenia lub zwiększenia należnego jej świadczenia, a w wypadku gdy jedno i drugie byłoby nadmiernie utrudnione, może ona żądać unieważnienia umowy; uprawnienia te wygasają z upływem lat dwóch od dnia zawarcia umowy,
3) odszkodowanie za niewykonanie lub nienależyte wykonanie umowy – tzw. odpowiedzialność kontraktowa, o której mowa w art. 471 i nast. k.c.,
4) odpowiedzialność za dokonanie czynu nieuczciwej konkurencji określonego w ustawie o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (np. naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa, przejmowanie pracowników i klientów, rozpowszechnianie nieprawdziwych lub wprowadzających w błąd wiadomości, utrudnianie dostępu do rynku itp.); poszkodowany przedsiębiorca może zgłosić wiele roszczeń względem sprawcy, m.in. może on się domagać: zaniechania niedozwolonych działań, naprawienia wyrządzonej szkody, usunięcia skutków niedozwolonych działań,
5) możliwość domagania się odsetek od płatności, jeżeli jej termin został oznaczony w sposób sprzeczny z postanowieniami ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (art. 7–8 wymienionej ustawy).

Źródło: www.przewagakontraktowa.uokik.gov.pl

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1–39 ustawy o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolnymi i spożywczymi – Dz.U. z 2017 r. poz. 67
- art. 4 pkt 1, art. 86 ustawy z 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 229; ost. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132
- art. 4 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – Dz.U. z 2016 r. poz. 1829; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 819
- art. 84, 85, 86, 385^3, 388 i 471 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r., poz. 1132
- art. 7 i 8 ustawy z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 684

Katarzyna Czajkowska-Matosiuk – prawnik, ekspert z zakresu prawa pracy i prawa podatkowego, doktorantka na Uniwersytecie Warszawskim, autorka licznych publikacji prawniczych

2. Jak rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie środka trwałego w walucie obcej poprzedzone zaliczką przekazaną unijnemu dostawcy

Często zdarza się, że firma dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia środka trwałego, wpłacając uprzednio w tym celu zaliczkę w walucie obcej. W artykule tym wskazujemy, jak prawidłowo wyceniać podatkowo i rachunkowo zarówno wpłaconą zaliczkę, jak i pozostałą kwotę wpłaconą po zrealizowaniu dostawy środka trwałego oraz w jaki sposób powstające różnice kursowe korygują jego wartość początkową.

Zakup środka trwałego poprzedzonego zaliczką – skutki w podatku dochodowym.

Dla celów podatku dochodowego zakup środka trwałego dokonany w ramach WNT rozlicza się tak samo jak zakup krajowy, z tą różnicą, że jego wartość należy przeliczyć na złote po odpowiednim kursie waluty obcej. W takim przypadku zarówno faktura stwierdzająca zakup środka trwałego, jak i zapłata (w tym przekazana zaliczka) są wyrażone w walucie obcej.

W tym celu fakturę dokumentującą WNT należy przeliczyć na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (art. 11a ust. 2 updof lub art. 15 ust. 1 updop). Dniem poniesienia kosztu wyrażonego w walucie obcej, w sytuacji gdy koszt jest udokumentowany fakturą lub rachunkiem, jest dzień wystawienia faktury lub rachunku. Oznacza to, że jeżeli faktura stwierdzająca zakup towaru (środka trwałego) w ramach WNT jest wystawiona w walucie obcej, to do jej przeliczenia na złote należy zastosować kurs średni waluty ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury przez zagranicznego dostawcę.

Zaliczka wpłacona na poczet przyszłego nabycia wewnątrzwspólnotowego na moment jej przekazania nie stanowi kosztów uzyskania przychodów. Kosztem tym nie jest także wartość nabytego środka trwałego (wartość początkowa). Dopiero odpisy amortyzacyjne od prawidłowo ustalonej wartości początkowej środka trwałego zmniejszają podstawę obliczenia podatku. Choć zaliczka przekazana na poczet nabycia środka trwałego nie jest wprost kosztem podatkowym, to musi ona zostać prawidłowo wyceniona, ponieważ powstałe w tej części różnice kursowe będą najpierw wpływały na wartość początkową środka trwałego, a następnie na wysokość odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych.

W przypadku zobowiązań wyrażonych w walutach obcych regulowanych za pomocą rachunku walutowego różnice kursowe, ustalane tzw. metodą podatkową, należy ustalić jako różnice pomiędzy:

1) kwotą kosztu przeliczoną po średnim kursie NBP z dnia poprzedzającego dzień poniesienia kosztu oraz
2) kwotą kosztu przeliczoną po średnim kursie NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznej zapłaty zobowiązania w walucie obcej (rozchód środków z rachunku walutowego).

Tak wynika z art. 24c ust. 2–4 i ust. 7 updof oraz art. 15a ust. 2–4 i ust. 7 updop. Powyższe oznacza, że zarówno przekazaną zaliczkę, jak i pozostałą kwotę zobowiązania uregulowaną po dokonaniu zakupu przelicza się na złote według kursu średniego NBP z ostatniego dnia

roboczego poprzedzającego zapłatę. Różnice kursowe powstałe w ten sposób na rozrachunkach, które zostały naliczone do dnia oddania środka trwałego do używania, korygują jego wartość początkową.

Wartość początkową środka trwałego korygują także różnice kursowe od własnych środków pieniężnych, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania (por. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Poznaniu z 14 grudnia 2015 r. sygn. akt ILPB4/4510-1-485/15-4/DS). Różnice kursowe od własnych środków pieniężnych powstają wtedy, gdy kurs waluty z dnia wpływu tych środków na rachunek walutowy jest inny niż kurs waluty z dnia rozchodu środków pieniężnych z rachunku walutowego. Podatnik, który posiada rachunek walutowy, wycenia środki pieniężne posiadane na tym rachunku:

- według faktycznie zastosowanego w danym dniu kursu waluty do wyceny wpływu lub rozchodu waluty (np. wtedy gdy podatnik nabywa lub sprzedaje walutę w banku bądź kantorze)
  lub
- według kursu średniego waluty ogłoszonego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wpływu lub rozchodu waluty – jeżeli nie jest możliwe uwzględnienie kursu faktycznie zastosowanego w danym dniu (np. do wyceny wpływu należności lub zapłaty zobowiązania).

Przy czym przy wycenie rozchodu środków pieniężnych z rachunku walutowego podatnik – na podstawie art. 24c ust. 8 updof oraz art. 15a ust. 8 updop – wyznacza kolejność wyceny środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości, której nie może zmieniać w trakcie roku podatkowego. Może to być metoda FIFO (pierwsze weszło – pierwsze wyszło), LIFO (ostatnie weszło – pierwsze wyszło) lub kursów średnioważonych.

UWAGA!

Wartość początkową środka trwałego korygują (na podstawie art. 22g ust. 5 updof oraz art. 16g ust. 5 updop):

- **różnice kursowe na rozrachunkach oraz**
- **różnice kursowe od własnych środków pieniężnych**

– jeżeli zostały naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Zakup środka trwałego poprzedzonego zaliczką – skutki w VAT

Uregulowanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowej nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w odniesieniu do dokonanej płatności zaliczkowej. W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstanie obowiązku podatkowego jest związane z dokonaną dostawą towarów i jej udokumentowaniem. Z art. 20 ust. 5 ustawy o VAT wynika bowiem, że dla transakcji stanowiącej WNT obowiązek podatkowy powstaje:

- z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej lub
- 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia

– w zależności od tego, które z tych zdarzeń wystąpi wcześniej.

Oznacza to, że przy WNT VAT należy rozliczyć dopiero po dokonaniu dostawy środka trwałego, od całej jej wartości, w dacie wystawienia faktury przez unijnego dostawcę – w przypadku gdy faktura ta została wystawiona przed 15. dniem miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy towarów w ramach WNT. Jeśli natomiast faktura stwierdzająca dostawę została wystawiona

po tej dacie lub nie została wystawiona w ogóle, to obowiązek rozliczenia VAT od całej wartości dostawy powstaje w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa towarów.

Na sposób wyceny transakcji dla celów VAT wskazuje art. 31a ust. 1 ustawy o VAT, w myśl którego kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający powstanie obowiązku podatkowego.

Skoro przekazanie zaliczki na poczet WNT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do przekazanej kwoty, a obowiązek podatkowy powstaje w stosunku do całej wartości transakcji po jej dokonaniu, to podatek naliczony także nie jest odliczany w związku z przekazaną zaliczką, ale dopiero po dokonaniu nabycia towarów powodującego powstanie obowiązku podatkowego w podatku należnym.

Kwotę podatku należnego, która „przekształciła się" w kwotę podatku naliczonego, najwcześniej można odliczyć w deklaracji podatkowej składanej za miesiąc lub kwartał, w którym powstał obowiązek podatkowy w WNT (zwykle jego powstanie jest związane z wystawieniem faktury przez zagranicznego dostawcę) pod warunkiem, że podatnik:

- otrzymał fakturę potwierdzającą dostawę towarów, stanowiącą u niego WNT, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, oraz
- uwzględnił podatek należny w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy dla transakcji stanowiącej WNT, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Tak wynika z art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT. Jeżeli podatnik nie odliczył podatku naliczonego w tym terminie, to może to jeszcze zrobić w deklaracji podatkowej składanej za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik zamówił towar (środek trwały) od niemieckiego dostawcy. Towar nie wymaga montażu. Jego wartość wynosi 50 000 euro. Strony uzgodniły, że dostawa towarów będzie poprzedzona przekazaniem zaliczki.

1) 20 lipca nabywca przekazał unijnemu dostawcy zaliczkę w kwocie 20 000 euro.

2) 10 sierpnia nastąpiła dostawa środka trwałego w ramach WNT, co udokumentowała faktura wystawiona przez niemieckiego dostawcę w dniu 3 sierpnia.

3) 30 sierpnia nabywca dokonał zapłaty pozostałej kwoty zobowiązania, tj. 30 000 euro.

Obowiązek podatkowy, w odniesieniu do całej wartości dostawy w kwocie 50 000 euro, powstał w dniu wystawienia faktury przez zagranicznego dostawcę, tj. 3 sierpnia. Dla celów VAT do przeliczenia podstawy opodatkowania na złote należy zastosować kurs średni waluty ogłoszony przez NBP w dniu 2 sierpnia.

Zakup środka trwałego poprzedzonego zaliczką – ujęcie w księgach rachunkowych

Na zasady wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych wskazuje art. 30 ust. 2 uor. Zgodnie z tym przepisem operacje te ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio 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 Narodowy Bank Polski 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.

Na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 2 uor rozchód środków pieniężnych z tytułu zapłaty zaliczki na poczet nabycia środka trwałego wycenia się według średniego kursu waluty ogłoszonego przez NBP z dnia poprzedzającego ten rozchód, czyli tak samo jak dla celów podatku dochodowego. W takim przypadku powstaną różnice kursowe od własnych środków pieniężnych.

Dla celów bilansowych wycena rozchodu zaliczki może być również dokonana po kursie historycznym, czyli według metod określonych w art. 34 ust. 4 uor, tj.:

- metody cen przeciętnych,
- metody FIFO (pierwsze przyszło – pierwsze wyszło),
- metody LIFO (ostatnie przyszło – pierwsze wyszło).

Przy zastosowaniu wyceny rozchodu zaliczki według kursu historycznego nie powstaną różnice kursowe od własnych środków pieniężnych, ponieważ rozchód waluty nastąpi według kursu, który zastosowano do wyceny waluty w dniu jej wpływu na rachunek walutowy. Jednak zdaniem organów podatkowych taki sposób wyceny nie może być stosowany dla celów podatku dochodowego, ponieważ jeśli jednostka ustala różnice kursowe tzw. metodą podatkową, mogą być one ustalane wyłącznie na podstawie art. 24c ust. 2–4 updof oraz art. 15a ust. 2–4 updop (patrz: zakup środka trwałego poprzedzonego zaliczką – skutki w podatku dochodowym), co wyklucza zastosowanie kursu historycznego, po którym wyceniony został wpływ waluty na rachunek walutowy.

Z kolei fakturę stwierdzającą dostawę środka trwałego w ramach WNT wycenia się według średniego kursu waluty ogłoszonego przez NBP na dzień poprzedzający wystawienie faktury przez unijnego dostawcę.

PRZYKŁAD

Jednostka zamówiła u belgijskiego kontrahenta maszynę do produkcji opakowań. Maszyna nie wymaga montażu. Wartość zamówionego towaru wyniosła 60 000 euro. Strony uzgodniły, że przed dostawą towaru nabywca przekaże dostawcy zaliczkę w wysokości 20 000 euro.

1. *Zaliczka została przekazana 6 sierpnia. Do rozchodu waluty z rachunku bankowego zastosowano kurs średni ogłoszony przez NBP w dniu 5 sierpnia, który wynosił 4,00 zł/euro (kurs przykładowy).*
2. *Zapłaty zaliczki dokonano z rachunku walutowego, na którym znajdowały się środki pieniężne w kwocie 30 000 euro zakupione w banku po kursie 4,20 zł/euro.*
3. *Nabycie maszyny do produkcji opakowań nastąpiło 1 września, co udokumentowała faktura wystawiona przez belgijskiego kontrahenta w dniu 25 sierpnia. Kurs średni waluty ogłoszony przez NBP na dzień 24 sierpnia wynosił 4,10 zł (kurs przykładowy).*
   Maszyna będzie wykorzystywana wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT.
4. *Maszynę do produkcji opakowań oddano do używania 8 września.*
5. *Pozostałą część zobowiązania w kwocie 40 000 euro jednostka uregulowała 15 września. Zapłata została wyceniona po kursie średnim NBP z dnia 14 września, który wynosił 3,90 zł (kurs*

przykładowy). Na rachunku walutowym znajdują się środki pieniężne wycenione po kursie średnim NBP, który wynosił 4,00 zł/euro.

Ewidencja zdarzeń związanych z nabyciem środka trwałego w walucie obcej, na poczet którego przekazano zaliczkę, może przebiegać następująco:

Zapisy w księgach rachunkowych sierpnia:

1. *WB – zapłata zaliczki na poczet nabycia środka trwałego (20 000 euro x 4,00 zł/euro)*
   ***Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”* *80 000 zł*
   ***Ma konto 131** „Rachunek walutowy”* *80 000 zł*

2. *PK – ujemna różnica kursowa od własnych środków pieniężnych [20 000 euro x (4,20 zł euro – 4,00 zł/euro)]*
   ***Wn konto 300** „Rozliczenie zakupu”* *4000 zł*
   ***Ma konto 131** „Rachunek walutowy”* *4000 zł*

3. *PK – podatek VAT należny i podatek naliczony, który podlega odliczeniu (60 000 euro x 4,10 zł/euro x 23%)*
   ***Wn konto 223** „Rozliczenie podatku VAT naliczonego”* *56 580 zł*
   ***Ma konto 222** „Rozliczenie podatku VAT należnego”* *56 580 zł*

***131** – Bieżący rachunek bankowy*

(Sp.)	xxx	80 000,00	(1)		
		4 000,00	(2)		

***240** – Pozostałe rozrachunki*

(1)	80 000,00				

***300** – Rozliczenie zakupu*

(2)	4 000,00				

***222** – Rozliczenie podatku VAT należnego*

		56 580,00	(3)		

***223** – Rozliczenie podatku VAT naliczonego*

(3)	56 580,00				

Zapisy w księgach rachunkowych września:

1. *Faktura zakupu – nabycie środka trwałego (60 000 euro x 4,10 zł/euro)*
   ***Wn konto 300** „Rozliczenie zakupu”* *246 000 zł*
   ***Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki”* *246 000 zł*

2. *PK – rozliczenie zakupu środka trwałego (246 000 zł + 4 000 zł)*
   ***Wn konto 080** „Środki trwałe w budowie”* *250 000 zł*
   ***Ma konto 300** „Rozliczenie zakupu”* *250 000 zł*

3. *PK – dodatnia różnica kursowa powstała na rozrachunkach w związku z przekazaną zaliczką (20 000 euro x (4,10 zł/euro – 4,00 zł/euro)*
   ***Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”* *2000 zł*
   ***Ma konto 080** „Środki trwałe w budowie”* *2000 zł*

4. *OT – przyjęcie środka trwałego do używania*
   ***Wn konto 010** „Środki trwałe”* *248 000 zł*
   ***Ma konto 080** „Środki trwałe w budowie”* *248 000 zł*

5. *WB – zapłata pozostałej części zobowiązania (40 000 euro x 3,90 zł)*
   Wn konto 240 *„Pozostałe rozrachunki”* *156 000 zł*
   Ma konto 131 *„Rachunek walutowy”* *156 000 zł*

6. *PK – dodatnia różnica kursowa powstała na rozrachunkach w związku z zapłatą pozostałej części zobowiązania (40 000 euro x (4,10 zł/euro – 3,90 zł/euro)*
   Wn konto 240 *„Pozostałe rozrachunki”* *8000 zł*
   Ma konto 750 *„Przychody finansowe”* *8000 zł*

7. *PK – ujemna różnica kursowa od własnych środków pieniężnych (40 000 euro x (4,00 zł/euro – 3,90 zł/euro)*
   Wn konto 755 *„Koszty finansowe”* *4000 zł*
   Ma konto 131 *„Rachunek walutowy”* *4000 zł*

240 *– Pozostałe rozrachunki*

(Sp.)	80 000,00	246 000,00	(1)
(3)	2 000,00		
(5)	156 000,00		
(6)	8 000,00		
	246 000,00	246 000,00	

300 *– Rozliczenie zakupu*

(Sp.)	4 000,00	250 000,00	(2)
(1)	246 000,00		
	250 000,00	250 000,00	

080 *– Środki trwałe w budowie*

(2)	250 000,00	2 000,00	(3)
		248 000,00	(4)
	250 000,00	250 000,00	

010 *– Środki trwałe*

(4)	248 000,00		

131 *– Rachunek walutowy*

(Sp.)	xxx	156 000,00	(5)
		4 000,00	(7)

750 *– Przychody finansowe*

		8 000,00	(6)

755 *– Koszty finansowe*

(7)	4 000,00		

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1, art. 15a ust. 2–4, 7 i 8, art. 16g ust. 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 11a ust. 2, art. 22g ust. 5, art. 24c ust. 2–4, 7 i 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 30 ust. 2, art. 34 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 20 ust. 5, art. 31a ust. 1, art. 86 ust. 10, ust. 10b pkt 2 i ust. 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Aneta Szwęch – praktyk, autorka publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

IV. VAT

1. Pytania i odpowiedzi w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych – objaśnienia MF

Przedstawiamy treść objaśnień MF z 3 lipca 2017 r. zawierających zbiór odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej zastosowanie się do objaśnień MF nie może podatnikowi szkodzić.

Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

1.1. Gdy inwestor jest głównym wykonawcą

MF **Czy inwestor będący jednocześnie głównym wykonawcą, który zleca część robót do wykonania innym przedsiębiorcom, postępuje prawidłowo, odbierając od nich faktury VAT z wykazanym na nich podatkiem VAT? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.**

Do stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w przypadku transakcji, których przedmiotem jest świadczenie usług budowlanych, konieczne jest – oprócz innych warunków – wykonywanie tych świadczeń w relacji: podwykonawca – główny wykonawca, przy czym podwykonawca to dalszy wykonawca prac (częściowych lub całościowych) w ramach zleconej przez inwestora na rzecz głównego wykonawcy inwestycji. W konsekwencji nie są usługami świadczonymi przez podwykonawców usługi budowlane świadczone bezpośrednio na rzecz inwestorów (nawet w przypadku, gdy inwestor we własnym zakresie wykonuje usługi budowlane). Natomiast każde dalsze podzlecenie usługi przez wykonawcę kolejnym usługodawcom jest już podzleceniem i usługi te powinny być już rozliczone zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia.

Aby zatem uznać, że w realizacji inwestycji budowlanej uczestniczy podwykonawca, muszą wystąpić dwa rodzaje zleceń: pierwotne zlecenie udzielone wykonawcy oraz zlecenie udzielone przez tego wykonawcę na rzecz kolejnego podmiotu, który pełni właśnie funkcję podwykonawcy (a także kolejne zlecenia).

W opisanej sytuacji wystąpi tylko jeden rodzaj zlecenia, tj. zlecenie przez inwestora będącego głównym wykonawcą wykonania prac budowlanych udzielone innemu podmiotowi – wykonawcy. W związku z tym podmiot świadczący na rzecz inwestora będącego jednocześnie głównym wykonawcą usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT nie działa jako podwykonawca. Tym samym nie ma w tym przypadku zastosowania mechanizm odwróconego obciążenia, a co za tym idzie faktury wystawiane na rzecz tegoż inwestora powinny zawierać VAT (zasady ogólne).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221) – dalej: „ustawa o VAT”

1.2. Świadczenie usług budowlanych w okresie gwarancyjnym

MF **Czy przedsiębiorca (podatnik VAT czynny), który przy realizacji inwestycji był generalnym wykonawcą, a który obecnie – po zakończeniu inwestycji i odbiorze robót przez inwestora – świadczy usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14**

do ustawy o VAT) w okresie gwarancyjnym przewidzianym umową pomiędzy inwestorem a generalnym wykonawcą za pośrednictwem podmiotów trzecich (podatników VAT czynnych), jest podatnikiem obowiązanym do rozliczenia VAT z zastosowaniem mechanizmu odwróconego obciążenia?

Przepisy ustawy o VAT nie różnicują zasad opodatkowania w zależności od tego, czy usługi budowlane są realizowane w trakcie fazy wykonawczej inwestycji, czy też w okresie gwarancji (jednocześnie opodatkowaniu podlega co do zasady odpłatne świadczenie usług). W przypadku wykonywania robót budowlanych z tytułu udzielonych przez głównego wykonawcę inwestorowi gwarancji przez podmioty, którym generalny wykonawca zleca ich wykonanie – jak w opisanej sytuacji – znajdzie zastosowanie mechanizm reverse charge. Podmioty, którym generalny wykonawca zlecił odpłatnie wykonanie określonych robót budowlanych występują w charakterze podwykonawców, do rozliczenia podatku od tych transakcji zobowiązany jest zatem generalny wykonawca.

Jednocześnie, jeżeli w związku z udzielonymi przez głównego wykonawcę inwestorowi gwarancjami główny wykonawca nie pobiera od inwestora wynagrodzenia z tytułu wykonanych prac, nie podlegają one w ogóle opodatkowaniu (w przypadku odpłatności rozliczane byłyby na zasadach ogólnych – na tym etapie zatem mechanizm reverse charge nie będzie miał zastosowania).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.3. Rozliczenie uczestnika konsorcjum

MF **Jak powinny być opodatkowane usługi (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) wykonywane przez uczestnika konsorcjum, w sytuacji gdy fakturuje on je na lidera konsorcjum, który następnie rozlicza się ze zleceniodawcą (inwestorem) z całości wykonanych robót? Czy uczestnik konsorcjum pełni rolę podwykonawcy, który zobowiązany jest zastosować mechanizm obciążenia odwrotnego, natomiast lider konsorcjum, dokonując dalszej dostawy usług budowlanych na rzecz zleceniodawcy (inwestora), zobowiązany jest zastosować ogólne zasady rozliczenia VAT? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.**

Konsorcjum nie jest podatnikiem – podatnikami są poszczególne podmioty wchodzące w skład konsorcjum.

W opisanym scenariuszu zleceniodawca pełni funkcję inwestora, lider konsorcjum pełni funkcję wykonawcy robót budowlanych (generalnego wykonawcy), a uczestnik konsorcjum pełni funkcję podwykonawcy robót budowlanych. Lider konsorcjum nabywa zatem usługi od uczestnika konsorcjum, a następnie dokonuje ich odsprzedaży wraz z usługami świadczonymi samodzielnie przez niego na rzecz zleceniodawcy. Zatem obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu usług wykonanych przez uczestnika konsorcjum – jako podwykonawcy, będzie ciążył na liderze konsorcjum – uznanym za generalnego wykonawcę (odwrotne obciążenie). Natomiast lider konsorcjum, świadcząc usługi budowlane na rzecz zleceniodawcy (inwestora), zobowiązany jest zastosować zasady ogólne (w tym przypadku podmiot ten nie występuje jako podwykonawca).

Należy podkreślić, że w praktyce występują różne modele konsorcjów. To z postanowień konkretnej umowy konsorcjum wynika sposób jego organizacji i rozliczeń pomiędzy jego członkami a inwestorem, jak również zakres usług świadczonych przez poszczególnych członków konsorcjum.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.4. Rozliczanie „podzleceń" usług budowlanych świadczonych w ramach współpracy

MF Jak należy opodatkować usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) świadczone w ramach współpracy pomiędzy spółkami, która to współpraca polega na wzajemnym podzlecaniu sobie części usług wykonywanych w ramach kontraktów należących do głównej działalności tych spółek? Spółki są podatnikami VAT czynnymi.

Przy założeniu, że spółki występują w „swoich" kontraktach na realizację inwestycji jako generalni wykonawcy (nie są jednocześnie inwestorami) lub też jako podwykonawcy generalnego wykonawcy, każda ze spółek współpracujących, otrzymując zlecenie, występuje w roli podwykonawcy.

Zgodnie bowiem z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego: „podwykonawca – to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy", przy czym kolejny podwykonawca zlecający jest – w stosunku do swojego podwykonawcy – głównym wykonawcą swojego zakresu prac.

Tym samym w opisanym przypadku znajdzie zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.5. Refakturowanie usług

MF W jaki sposób należy rozliczyć VAT w przypadku dokonywanego przez firmę A refakturowania usług (zleconych firmie B i wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) wykonanych przez firmę B bezpośrednio na rzecz firmy C (inwestora)? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.

Zgodnie z treścią art. 8 ust. 2a ustawy o VAT w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Wskazany przepis tworzy więc swoistą fikcję prawną, w myśl której przyjmuje się, iż przedsiębiorca dokonujący refakturowania usług, sam te usługi wyświadczył.

W opisanym przypadku należy zatem przyjąć, że firma A sama wyświadczyła usługi budowlane, a skoro firma B występuje w tym łańcuchu w charakterze podwykonawcy (świadczy usługi na zlecenie firmy A), to właśnie firma A występuje jako generalny wykonawca świadczenia.

Transakcja dokonana pomiędzy B na rzecz A powinna zatem być rozliczona w reżimie odwróconego obciążenia, a transakcja pomiędzy A i C – z zastosowaniem zasad ogólnych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8 ust. 2a, art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.6. Usługi budowlane świadczone przez członków spółdzielni

MF Czy usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) świadczone przez członków spółdzielni (czynnych podatników VAT) na rzecz spółdzielni (czynnego podatnika VAT), której są oni członkami, wykonywane w ramach podzlecenia usług wykonywanych przez spółdzielnię na rzecz inwestora, należy traktować jako usługi świadczone przez podwykonawców?

Podwykonawcą robót budowlanych jest każdy podmiot będący usługodawcą, który nie jest generalnym wykonawcą danej inwestycji budowlanej, przyjmującym zlecenie wykonania tej inwestycji bezpośrednio od inwestora. W opisanym przypadku spółdzielnia występuje w charakterze głównego wykonawcy robót, natomiast dany członek spółdzielni, który bezpośrednio wykonuje usługi budowlane, działa w stosunku do spółdzielni jako jej podwykonawca. Przy spełnieniu zatem wszystkich warunków określonych w przepisach ustawy o VAT usługi budowlane świadczone przez członków spółdzielni powinny zostać rozliczone w reżimie mechanizmu odwróconego obciążenia, co oznacza, że faktury wystawione z tego tytułu na rzecz spółdzielni nie będą zawierały VAT.

Natomiast obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu wykonanych usług budowlanych będzie ciążył na spółdzielni.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.7. Zmiana statusu podwykonawcy w związku z zawarciem umowy trójstronnej

MF Czy w przypadku gdy w trakcie realizacji inwestycji budowlanej, gdzie wykonywane przez Spółkę A (podwykonawca) usługi budowlane na rzecz Spółki B (głównego wykonawcy), które to usługi są następnie refakturowane na Spółkę C (inwestora), zawarta zostanie trójstronna umowa, na skutek której Spółka B zostanie wyłączona z realizacji tej inwestycji, a Spółka A będzie świadczyć usługi budowlane wymienione w załączniku 14 do ustawy o VAT bezpośrednio na rzecz Spółki C, będzie miał zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia? Wszystkie Spółki są podatnikami VAT czynnymi.

Mechanizm odwrotnego obciążenia w transakcjach, których przedmiotem są usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do usług wykonywanych przez podatników działających w charakterze podwykonawcy. Przy czym podwykonawca to dalszy wykonawca prac (częściowych lub całościowych) w ramach zleconej przez inwestora na rzecz głównego wykonawcy inwestycji. W konsekwencji nie są usługami świadczonymi przez podwykonawców usługi budowlane świadczone bezpośrednio na rzecz inwestorów (nawet w przypadku gdy inwestor we własnym zakresie wykonuje usługi budowlane). Każde dalsze podzlecenie usługi przez wykonawcę kolejnym usługodawcom powinno być rozliczane zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia.

Nie są więc usługami świadczonymi przez podwykonawcę usługi budowlane wykonywane bezpośrednio na rzecz inwestora, czyli zleceniodawcy usług (a nie wykonawcy).

Zatem od dnia wejścia w życie ww. trójstronnej umowy, gdy Spółka A straci status podwykonawcy i stanie się wykonawcą, wykonywane przez nią usługi na rzecz inwestora powinny być rozliczane z zastosowaniem zasad ogólnych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

1.8. Wynajem koparki z operatorem

MF Czy wynajem przez Spółkę A Spółce B (podatnicy VAT czynni) koparki wraz z operatorem w celu wykonania wykopu pod fundament budynku zgodnie z projektem budowlanym dla inwestora powinien być rozliczony przez Spółkę B przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia?

W opisanym przypadku Spółka A jest podwykonawcą, bowiem ww. usługi świadczy na rzecz firmy niebędącej inwestorem. Zważywszy, że usługi są klasyfikowane do PKWiU 43.12.12.0 jako „Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczeniem ziemi", które są wymienione w Załączniku nr 14, Spółka B powinna rozliczyć podatek od tej transakcji (stosując odwrócone obciążenie).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz poz. 20 załącznika nr 14 do ustawy o VAT

Źródło: Objaśnienia podatkowe z 3 lipca 2017 r. w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych – opubl. www.mf.gov.pl

Od redakcji.

Przedstawione odpowiedzi na pytania zostały przygotowane przez Ministerstwo Finansów i mają status objaśnień podatkowych. Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego (objaśnienia podatkowe) dotyczące stosowania tych przepisów wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy. Oznacza to, że podatnik, który zastosował się do tych 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.

Objaśnienia z 3 lipca 2017 r. to kolejne objaśnienia przepisów podatkowych dotyczące stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w przypadku świadczenia usług budowlanych. Pierwsze objaśnienia zawierające szczegółowe zasady funkcjonowania mechanizmu odwróconego obciążenia w sektorze budowlanym zawarte są w Objaśnieniach podatkowych z 17 marca 2017 r. (objaśnienia z 17 marca 2017 r. zostały opublikowane w dodatku do „Mk" nr 8/2017 pt. „Usługi budowlane po zmianach od 1 stycznia 2017 r. – broszura informacyjna MF" i są dostępne na www.mk.infor.pl).

oprac. **Ewa Sławińska**

2. Czy otwierając sklep stacjonarny, trzeba mieć kasę fiskalną

PROBLEM **Prowadzę działalność w zakresie sprzedaży zabawek. Dotychczas moja aktywność miała miejsce tylko w internecie (posiadam sklep internetowy, korzystam też z portali aukcyjnych). Wynagrodzenie za zabawki otrzymywałem tylko za pośrednictwem rachunku bankowego. Zabawki dostarczane były zawsze za pośrednictwem firmy kurierskiej, dlatego nie musiałem posiadać kasy. W 2016 r. wartość sprzedaży (nie jestem zarejestrowany na VAT) wynosiła 35 000 zł. W 2017 r. otwieram także sklep stacjonarny. Czy otwierając sklep stacjonarny, muszę mieć kasę fiskalną? Czy**

osiągając w sklepie stacjonarnym obrót z tytułu sprzedaży zabawek poniżej 20 000 zł (niezależnie od wartości sprzedaży w sklepie internetowym), w dalszym ciągu nie muszę instalować kasy?

RADA **Tak. Otwierając sklep stacjonarny, powinien Pan posiadać kasę rejestrującą. W 2016 r. przekroczył Pan bowiem limit 20 000 zł ze sprzedaży na rzecz konsumentów uprawniający do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w 2017 r. Prawo do korzystania ze zwolnienia ze względu na niski poziom obrotów ze sprzedaży na rzecz konsumentów (do 20 000 zł) przysługuje bowiem tym podatnikom, których obroty w roku ubiegłym nie przekroczyły tej wysokości. Z pytania wynika, że w 2016 r. osiągnął Pan obroty z takiej sprzedaży na poziomie 35 000 zł. Nie ma znaczenia, że ze względu na sprzedaż wysyłkową sprzedaż ta w 2016 r. nie podlegała obowiązkowi ewidencjonowania. Nie wpływa to na sposób obliczania limitu 20 000 zł. Do kwoty limitu należy bowiem wliczać wszystkie transakcje wykonane na rzecz konsumentów, także te realizowane przez Internet.**

UZASADNIENIE Z pytania wynika, że korzysta Pan ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przewidzianego dla dostawy towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi). Zwolnienie to przysługuje, pod warunkiem że:

- dostawca towaru otrzymuje w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokona (dane nabywcy, w tym jego adres).

Brak chociażby jednej ze wskazanych przesłanek oznacza brak możliwości korzystania z opisanego zwolnienia. Z pytania wynika, że w poprzednich latach nie instalował Pan urządzenia rejestrującego sprzedaż właśnie przez wzgląd na zachowanie ww. warunków. Obrót z tego tytułu wyniósł w 2016 r. 35 000 zł.

W 2017 r. planuje Pan otworzyć sklep stacjonarny i korzystać ze zwolnienia ze względu na limit obrotów (do 20 000 zł). Ze zwolnienia tego mogą korzystać podatnicy, których obrót ze sprzedaży na rzecz konsumentów nie przekroczył w ubiegłym roku 20 000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących; dalej: rozporządzenie). Ze względu na fakt, iż w roku ubiegłym obrót ze sprzedaży na rzecz konsumentów wyniósł u Pana 35 000 zł, zastanawia się Pan, czy może, otwierając sklep internetowy, korzystać ze zwolnienia niejako dla sklepu stacjonarnego, oraz czy wartość sprzedaży zwolnionej z ewidencjonowania jako sprzedaż wysyłkowa wpływa na limit obrotu 20 000 zł.

Z przepisów rozporządzenia nie wynika żadne rozgraniczenie w tym zakresie. Dlatego należy przyjąć, że do limitu 20 000 zł wartości sprzedaży należy wliczać całą wartość sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności i rolników ryczałtowych (konsumentów), w tym obrót ze sprzedaży wysyłkowej korzystającej ze zwolnienia na podstawie załącznika do rozporządzenia.

Biorąc pod uwagę fakt, że w 2016 r. osiągnął Pan obroty ze sprzedaży na rzecz konsumentów w wysokości przekraczającej 20 000 zł, nie może Pan w 2017 r. korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w sklepie stacjonarnym. Od początku funkcjonowania sklepu ma Pan obowiązek posiadać kasę rejestrującą i rejestrować sprzedaż realizowaną w sklepie stacjonarnym. Nadal przysługuje Panu jednak prawo do korzystania ze zwolnienia z obowiązku

ewidencjonowania sprzedaży wysyłkowej – jeżeli spełnia Pan nadal warunki do korzystania z tego zwolnienia.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 2 ust. 1, § 3 ust. 1 pkt 1, § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – Dz.U. z 2016 r. poz. 2177

Grzegorz Gębka – doradca podatkowy, prawnik, właściciel kancelarii prawno-podatkowej

3. Czy sprzedaż nieruchomości z najemcami jest opodatkowana VAT

PROBLEM **Czy transakcję zbycia nieruchomości z najemcami można uznać za sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyłączoną z opodatkowania VAT? Czy raczej tego rodzaju transakcję należy opodatkować VAT?**

RADA **Transakcja zbycia nieruchomości połączona z przejęciem umów najmu z dotychczasowymi najemcami nie jest zbyciem „zorganizowanej części przedsiębiorstwa". Transakcja ta powinna być opodatkowana VAT. Takie stanowisko potwierdzają wyroki sądów administracyjnych. Zdarza się jednak, że organy podatkowe zajmują odmienne stanowisko w tej sprawie.**

UZASADNIENIE Transakcję zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa można uznać za atrakcyjną fiskalnie w VAT i pożądaną przez podatników. Powód tego jest taki, że zbycie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) nie podlega opodatkowaniu VAT (art. 6 pkt 1 ustawy o VAT). Zdarza się zatem, że podatnicy i organy podatkowe toczą spory w sprawie ustalenia, czy w określonym stanie faktycznym dochodzi do sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części niepodlegającej opodatkowaniu VAT, czy też do sprzedaży składników majątku, która podlega opodatkowaniu VAT. Zwykle to podatnik stara się udowodnić, że w danym przypadku dochodzi do sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – wyłączonej z opodatkowania. Należy jednak przestrzec, że nie zawsze tak jest. Czasami to podatnik uznaje, że dana sprzedaż jest opodatkowana, a organ podatkowy twierdzi, że powinna ona być wyłączona z opodatkowania. Taka sytuacja niesie za sobą niekorzystne konsekwencje zarówno dla sprzedawcy, jak i nabywcy.

Jeżeli podatnik opodatkuje sprzedaż, a organ podatkowy uzna, że transakcja jest wyłączona z opodatkowania, to:

- sprzedawca jest obowiązany zapłacić VAT wykazany na fakturze,
- nabywca nie ma prawa odliczyć VAT wykazanego na fakturze i ma obowiązek odprowadzić należny podatek od czynności cywilnoprawnych (transakcje, które są wyłączone z VAT podlegają bowiem opodatkowaniu PCC).

Taki rodzaj sporu występuje m.in. w przypadku sprzedaży nieruchomości z najemcami. Sprzedawcy traktują taką sprzedaż jako dostawę nieruchomości opodatkowaną VAT, a organy podatkowe uznają, że jest to sprzedaż ZCP wyłączona z opodatkowania.

Zasadne jest zatem pytanie: jak traktować transakcję zbycia nieruchomości z najemcami? Czy to, że zbywca zawarł umowy najmu nieruchomości lub jej części, a w wyniku transakcji nabywca nie tylko staje się właścicielem owej nieruchomości, lecz także stroną umowy o jej używanie (wynajmującym), przesądza o konieczności traktowania czynności jako dotyczącej zorganizowanej części przedsiębiorstwa?

Należy przyjąć, że w tej sytuacji absolutnie nie może być mowy o takiej automatycznej klasyfikacji. Owszem, istnieje tu pewna kontynuacja działalności, mało tego – ma ona miejsce w momencie zbycia, jednak nie może być mowy o zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jeżeli sam zespół składników nie jest wystarczająco samowystarczalny.

Jak słusznie zostało stwierdzone w wyroku NSA z 24 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 1316/15:

NSA *Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, owa „niezależność prowadzenia działalności gospodarczej" powinna być więc rozumiana w ten sposób, że „zespół składników majątkowych" posiada zdolność do prowadzenia takiej działalności w sytuacji, gdy stanowi konglomerat, który sam w sobie, bez uzupełniania go o dodatkowe elementy (po nabyciu i włączeniu do przedsiębiorstwa nabywcy) zdolny jest do prowadzenia działalności. W takiej sytuacji można go uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa.*

Na gruncie art. 2 pkt 27e u.p.t.u. cechę powyższą odzwierciedla wskazanie na wyodrębnienie zespołu składników majątkowych w istniejącym przedsiębiorstwie. Ponownie zaakcentować zatem należy, iż nie chodzi tu o zespół składników majątkowych, które po włączeniu do majątku nabywcy i podjęciu określonych działań (np. zawarciu umów najmu, zatrudnieniu lub wydzieleniu grupy pracowników do obsługi tej działalności) będą mogły funkcjonować jako niezależny zakład (dział, wydział itp.), a o przekazanie takiego zespołu składników majątkowych, który już jest zdolny do samodzielnego funkcjonowania w takim charakterze.

Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 1 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 999/15.

Tak więc nieruchomość zbywana wraz z najemcami byłaby klasyfikowana jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, a jej zbycie nie podlegałoby opodatkowaniu VAT jedynie wówczas i tylko pod takimi warunkami, że:

- ma miejsce kontynuacja działalności, ale też
- sam zespół składników jest „samowystarczalny" nie tylko do jego wynajmu, lecz także funkcjonowania (w takiej sytuacji konieczne byłoby, aby w ramach transakcji na nabywcę przechodziły inne „elementy" niezbędne do prowadzenia działalności, takie jak administracja itp.).

Dopiero gdy obie przesłanki są spełnione, wówczas byłyby spełnione warunki do stwierdzenia, iż istotnie nabywca jest nie tylko nowym właścicielem nieruchomości i stroną umowy najmu, ale następcą prawnym zbywcy.

Ponadto NSA w wyroku z 24 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 1316/15, jak również w wyroku z 1 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 999/15, wyraźnie podkreślił, że przy ustalaniu, czy w danym przypadku mamy do czynienia ze sprzedażą ZCP, nie chodzi o pewną potencjalną możliwość samodzielnego funkcjonowania zespołu składników w przyszłości czy po pewnym „uzupełnieniu" ale o to, aby zdolność taka istniała już w momencie zbycia.

Jak zostało to podkreślone w wyroku z 1 lutego 2017 r.:

NSA *Odnotować przy tym należy, że samo zawarcie następczo umów umożliwiających prowadzenie nawet tożsamej co do charakteru działalności nie przesądza o jej kontynuacji w oparciu o zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Takie ustalenie pomijałoby bowiem wskazany wyżej warunek funkcjonalności zorganizowanej części przedsiębiorstwa już w momencie nabycia składników majątkowych.*

To, że wymóg kontynuacji działalności (dla braku opodatkowania VAT) musi istnieć już w momencie dokonywania samej transakcji, potwierdzany jest też w orzecznictwie TSUE (tak np. w wyroku z 27 listopada 2003 r., sygn. akt C-497/01).

Powołane orzeczenia stanowią bardzo istotny głos w trwającej od wielu już lat dyskusji na temat zakresu pojęcia „zorganizowana część przedsiębiorstwa". Co ciekawe, w praktyce najczęściej to podatnicy przejawiają tendencje do zbyt szerokiego jego postrzegania, a co za tym idzie do wyłączania stosowania VAT. W przypadku powołanych wyroków sytuacja jest odwrotna: to organy chciały wyłączyć czynności poza zakres obciążania podatkiem od towarów i usług. Jak wspomniano na początku odpowiedzi, wbrew pozorom zmiana w tym kierunku jest bardzo niebezpieczna, gdyż z jednej strony wystawca faktury musi zapłacić VAT w niej wykazany, z drugiej strony nabywca nie może go odliczyć, a na domiar złego musi zapłacić podatek od czynności cywilnoprawnych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 27e, art. 6 pkt 1, art. 88 ust. 3a pkt 2, art. 108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221
- art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz. Urz. UE L z 2006 r., Nr 347/1; ost.zm. Dz. Urz. UE L z 2016 r., Nr 177/9

Radosław Kowalski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, wykładowca na szkoleniach z dziedziny podatków

4. Czy świadczenie usług BHP dla firm uprawnia do korzystania ze zwolnienia podmiotowego

PROBLEM **Wykonuję w średniej wielkości firmach zadania z zakresu służby BHP. Do swoich obowiązków zaliczam: prowadzenie kontroli stanowisk pracy, wskazanie pracodawcy występowania zagrożeń i nieprawidłowości, sposobów ich usunięcia lub likwidacji, udział w dochodzeniach powypadkowych, udział w ocenie ryzyka zawodowego, analizowanie stanu BHP w zakładzie, kontrola szkoleń i badań lekarskich. Nie zajmuję się doradztwem w zakresie stosowania przepisów oraz zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, a także doradztwem w zakresie organizacji i metod pracy na stanowiskach pracy, na których występują czynniki niebezpieczne, szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe. Czy uprawnione jest korzystanie w tej sytuacji z podmiotowego zwolnienia od VAT? Moje obroty rokrocznie niewiele przekraczają 100 000 zł.**

RADA **Tak, może Pan skorzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT. Nie wykonuje Pan bowiem usług doradztwa. Nie ma znaczenia, że usługi doradcze są wymienione w przepisach jako jeden z rodzajów zadań wykonywanych przez służbę BHP. Liczy się, jakiego rodzaju usługi faktycznie Pan wykonuje.**

UZASADNIENIE Stosownie do art. 113 ust. 1 ustawy o VAT zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Jednakże, w myśl art. 113 ust. 13 pkt 2 ustawy o VAT, ze zwolnienia nie korzystają podatnicy świadczący usługi:

- prawnicze,
- w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
- jubilerskie.

Z okoliczności wskazanych w pytaniu wynika, że wykonuje Pan usługi w zakresie BHP. Do zakresu działania służby BHP należy m.in.:
- doradztwo w zakresie stosowania przepisów oraz zasad bezpieczeństwa i higieny pracy (§ 2 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie służby BHP),
- doradztwo w zakresie organizacji i metod pracy na stanowiskach pracy, na których występują czynniki niebezpieczne, szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe, oraz doboru najwłaściwszych środków ochrony zbiorowej i indywidualnej (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia w sprawie służby BHP).

Z opisu rodzaju wykonywanych przez Pana usług wynika jednak, że świadczy Pan usługi BHP, które obejmują:
- prowadzenie kontroli stanowisk pracy,
- wskazanie pracodawcy występowania zagrożeń i nieprawidłowości oraz sposobów ich usunięcia lub likwidacji,
- udział w dochodzeniach powypadkowych,
- udział w ocenie ryzyka zawodowego,
- analizowanie stanu BHP w zakładzie,
- kontrola szkoleń i badań lekarskich

Wśród wykonywanych przez Pana usług nie ma usług doradczych. Oznacza to, że może Pan korzystać ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ:
- nie wykonuje Pan usług doradczych oraz
- wartość świadczonych przez Pana usług w 2016 r. nie przekroczyła łącznie kwoty 200 000 zł.

Nie ma znaczenia, że przepisy § 2 ust. 1 pkt 13 i 15 rozporządzenia w sprawie służby BHP wymieniają usługi doradztwa jako jeden z rodzajów czynności wykonywanych przez służbę BHP. Dla oceny, czy podatnik wykonuje usługi doradcze, decydujący jest faktyczny zakres świadczonych usług, a te nie obejmują doradztwa. Dlatego też w ramach wykonywanej działalności może Pan korzystać ze zwolnienia podmiotowego.

PODSTAWA PRAWNA:
- art. 113 ust. 1 i ust. 13 pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221
- art. 23711 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1666; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 962
- § 2 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 2 września 1997 r. w sprawie służby bezpieczeństwa i higieny pracy – Dz.U. Nr 109, poz. 704; ost. zm. Dz.U. z 2004 r. Nr 246 poz. 2468

Ryszard Kubacki – doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

5. Czy usługi budowlane zawierające koszt materiału są w całości opodatkowane na zasadach odwrotnego obciążenia

PROBLEM **Czy w sytuacji gdy podwykonawca (spółka jawna), zawierając umowę z generalnym wykonawcą, nie dokonuje wyodrębnienia na części składowe usługi kompleksowej budowlanej, całość należności z tytułu tej kompleksowej usługi (zawierająca zarówno koszty materiału, jak i robocizny) podlega odwrotnemu obciążeniu? Są to roboty związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych.**

RADA **Tak, w przypadku usługi odwrotnemu obciążeniu podlegają zarówno koszty materiału, jak i robocizny.**

UZASADNIENIE Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane i opodatkowane jako odrębne i niezależne. Jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń (świadczenie główne i świadczenia pomocnicze), nie powinna ona być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Świadczenie złożone (kompleksowe) powinno być opodatkowane w całości – według zasad opodatkowania, jakim podlega świadczenie główne.

Taka sytuacja ma miejsce w przypadku opisanym w pytaniu. Usługi objęte zakresem zadanego pytania stanowią kompleksowe usługi. Usługę główną stanowią tu roboty związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych. Usługa ta (łącznie z powiązanymi świadczeniami pomocniczymi, w tym kosztem zużytych materiałów) powinna być rozliczona w całości jako usługa budowlana.

W przypadku usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT świadczonych przez podwykonawców istnieje obowiązek rozliczenia VAT na zasadach odwróconego obciążenia. Obowiązek rozliczenia VAT na zasadzie odwróconego obciążenia powstaje, jeżeli są łącznie spełnione wszystkie następujące warunki:

- nabywane usługi są wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT,
- wykonawcą usługi jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- wykonawca usługi działa w charakterze podwykonawcy,
- nabywcą usługi jest podatnik VAT, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W przypadku opisanym w pytaniu:

- spółka wykonuje roboty związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych mieszczących się w grupowaniach PKWiU: 41.00.30.0, które są wymienione przez ustawodawcę w załączniku nr 14 do ustawy,
- spółka jest podatnikiem VAT i nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego,
- spółka świadczy usługi jako podwykonawca,
- spółka świadczy usługi na rzecz generalnego wykonawcy zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny.

Oznacza to, że są spełnione wszystkie warunki opodatkowania na zasadzie odwróconego obciążenia wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT w zw. z art. 17 ust. 1h ustawy o VAT. W konsekwencji świadczone przez spółkę kompleksowe usługi budowlane (na które składają się zarówno koszty materiału, jak i robocizny) będą podlegały opodatkowaniu z zastosowaniem mechanizmu odwróconego obciążenia. Do rozliczenia podatku z tytułu tych usług zobowiązany będzie usługobiorca (generalny wykonawca). Spółka w wystawianych fakturach nie powinna wykazywać stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto oraz kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, natomiast ww. faktury powinny zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie”.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8, art. 17 ust. 1h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Ryszard Kubacki – doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

6. Czy udostępnianie personelu na terenie budowy jest opodatkowane według procedury odwrotnego obciążenia

PROBLEM **Firma specjalizuje się w zatrudnianiu i udostępnianiu zespołu wykwalifikowanej kadry pracowników na budowach obiektów przemysłowych na terenie całej Polski. Oddelegowani do zleceniodawcy pracują na budowach i pozostają pod kontrolą i nadzorem zleceniodawcy. Za wykonaną usługę firma wystawia miesięczną fakturę za usługę operatorską ze wskazaniem konkretnej budowy oraz określa ilość przepracowanych godzin pracy pracowników. Czy fakturę za wykonane usługi udostępniania personelu na terenie budowy należy wystawić w zakresie VAT na zasadach ogólnych ze stawką 23%, czy też zastosować procedurę odwrotnego obciążenia?**

RADA **Usługi udostępniania personelu na terenie budowy nie podlegają odwrotnemu obciążeniu. Szczegóły – w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Opodatkowanie usług budowlanych na zasadzie odwróconego obciążenia występuje w przypadku, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

- nabywane usługi są wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT,
- nabywcą usługi jest podatnik VAT,
- wykonawcą usługi jest podatnik VAT, który nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- wykonawca usługi świadczy te usługi jako podwykonawca – art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h ustawy o VAT.

Załącznik nr 14 do ustawy o VAT zawiera (w poz. 2–48) zamkniętą listę usług budowlanych identyfikowanych za pomocą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia w przypadku świadczenia tych usług przez podwykonawców.

Usługi udostępniania pracowników na terenie budowy klasyfikuje się według PKWiU pod symbolem 78.30.19.0 – jako pozostałe usługi związane z udostępnianiem pozostałego personelu, gdzie indziej nie sklasyfikowanego. W załączniku nr 14 do ustawy nie zostały one wymienione. Z tych też względów firma nie podlega procedurze odwrotnego obciążenia i winna wystawiać faktury na zasadach ogólnych ze stawką 23%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8, art. 17 ust. 1h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Ryszard Kubacki – doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

7. Jakie warunki należy spełnić, aby odliczać 100% VAT od wydatków związanych z samochodem parkowanym pod domem pracownika

PROBLEM **Spółka (podatnik VAT czynny) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dystrybuuje ulotki, gazetki handlowe, materiały reklamowe na zlecenie firm handlowych (sklepy i ich sieci). Spółka przeprowadza kontrole, które mają na celu zweryfikowanie,**

czy w danym mieście, na danej ulicy rzeczywiście materiały reklamowe zostały prawidłowo rozdystrybuowane lub są właściwie dystrybuowane. Pracownikom wykonującym funkcje kontrolne i nadzorcze przekazuje samochody osobowe. Spółka planuje wprowadzenie obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu tych samochodów oraz regulaminu określającego zasady korzystania z nich. Specyfika prowadzonej działalności powoduje, że w regulaminie zawarty będzie obowiązek parkowania samochodów w rejonie miejsca zamieszkania użytkownika (pod domem, blokiem, w garażu). W regulaminie będzie również wprost zapisane, że wszelkie inne przypadki korzystania z samochodu poza wykorzystaniem do celów służbowych są zabronione. Spółka planuje kontrolować wykorzystanie tych pojazdów przez porównanie prowadzonej ewidencji z fakturami za paliwo oraz doraźne kontrole w czasie rzeczywistym. Czy w opisanej sytuacji spółka ma prawo do pełnego odliczenia VAT z faktur dotyczących wydatków związanych z samochodami parkowanymi pod domem pracownika?

RADA **Tak, w opisanej sytuacji spółka spełnia warunki do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami parkowanymi pod domem pracowników. Parkowanie samochodów pod domem wynika bowiem z potrzeb działalności wykonywanej przez spółkę. Ponadto spółka wdrożyła regulamin oraz procedury kontrolne, które mają wykluczyć możliwość wykorzystania tych samochodów do celów prywatnych.**

UZASADNIENIE Ustawowe domniemanie, że tylko 50% kwoty VAT może być uznane za podatek naliczony, w przypadku wydatków związanych z używaniem pojazdów samochodowych może być obalone.

W przypadku samochodów osobowych, których dotyczy pytanie spółki, możliwe jest uznanie całego VAT od wydatków związanych z ich używaniem (m.in. nabycie i wydatki eksploatacyjne, w tym paliwo) za podatek naliczony. Można bowiem założyć, że samochody te są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, co potwierdza:

- ewidencja przebiegu pojazdów oraz
- zasady korzystania z tych pojazdów określone w regulaminie

– art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a i ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

W orzecznictwie sądów administracyjnych kształtuje się pogląd, iż w sytuacji gdy:

- parkowanie auta w pobliżu miejsca zamieszkania jego użytkownika jest uzasadnione potrzebami działalności podatnika i jednocześnie
- podatnik wdroży system zabezpieczeń mający chronić przed możliwością wykorzystania samochodu na cele prywatne użytkownika,

– można przyjąć, że samochód jest wykorzystywany wyłącznie na potrzeby działalności, a wydatki z nim związane dają prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego.

Zdaniem sądu wskazanie miejsca parkowania samochodu – pod domem pracownika (w garażu, na parkingu) – nie oznacza, że pojazd jest używany na potrzeby prywatne pracownika. Wniosku takiego nie można przede wszystkim przyjmować, w sytuacji gdy podatnik (pracodawca) wprowadzi system zabezpieczeń mający uchronić od korzystania z samochodów poza działalnością gospodarczą.

W wydawanych wyrokach sądy podkreślają, że w sytuacji powierzenia pracownikowi samochodu zawsze istnieje możliwość użycia go do celów prywatnych – niezależnie od miejsca parkowania samochodu i wdrożonych zabezpieczeń. W sytuacji gdy mamy do czynienia z czynnikiem ludzkim, istnieje ryzyko użycia samochodu niezgodnie z jego przeznaczeniem

deklarowanym dla celów podatkowych. Rzecz jednak w tym, aby ryzyko to jak najbardziej zminimalizować, a co za tym idzie wprowadzić zasady korzystania z pojazdu oraz zabezpieczenia gwarantujące ich przestrzeganie, które wykluczą użycie auta w celach prywatnych (por. wyrok NSA z 22 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1180/15, oraz wyroki z 21 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1200/15, I FSK 1201/15).

W świetle ww. wyroków spółka ma prawo do uznania za podatek naliczony całej kwoty VAT wynikającego z otrzymanych faktur dokumentujących wydatki związane z używanymi samochodami osobowymi na warunkach zawartych w pytaniu. Aby skorzystać z tego prawa, spółka powinna:

- złożyć informacje VAT-26 (art. 86a ust. 12–14 ustawy o VAT),
- prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu na zasadach określonych w art. 86a ust. 6–7 ustawy o VAT.

Podatek naliczony od wydatków samochodowych (tj. w wysokości 100% VAT) podlega odliczeniu na zasadach ogólnych, tj. najogólniej mówiąc, po warunkiem istnienia związku wydatków z czynnościami opodatkowanymi (art. 86, art. 88, art. 90 i art. 91 ustawy o VAT).

Należy przestrzec, że organy podatkowe zajmują w podobnych sprawach odmienne stanowisko. Przyjmują one zazwyczaj, iż w sytuacji gdy samochód jest parkowany w miejscu zamieszkania użytkowników (np. pracowników), istnieje realna możliwość wykorzystania samochodów do celów prywatnych, co wyklucza prawo pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z takimi samochodami. Dlatego warto potwierdzić prawo do pełnego odliczenia VAT, występując o wydanie interpretacji indywidualnej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86, art. 86a, art. 88, art. 90 i art. 91 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

8. Jak rozliczyć i udokumentować opłatę za wcześniejsze rozwiązanie umowy

PROBLEM **Opłaty pobierane z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy (np. najmu czy franczyzy) są traktowane jako należność za usługę podlegającą opodatkowaniu VAT. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy w przypadku pobrania takiej opłaty? Kiedy należy wystawić fakturę VAT dokumentującą taką opłatę? Czy jest to data wcześniejszego rozwiązania umowy, termin płatności, czy faktyczna zapłata? Co w przypadku, gdy dochodzi do sporu i o należną opłatę, trzeba wystąpić do sądu?**

RADA **Nie jest do końca prawidłowe stwierdzenie, że opłaty pobierane z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy są traktowane jako należność za usługi podlegające opodatkowaniu VAT. Dotyczy to wyłącznie tych opłat, które są należne z tytułu wyrażenia zgody na takie wcześniejsze rozwiązanie umowy. W zakresie tym obowiązek podatkowy powstaje najczęściej w dacie wyrażenia zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy, a faktury należy przeważnie wystawiać do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu wyrażenia tej zgody.**

UZASADNIENIE Nie zawsze kwoty, którymi obciążają podatników kontrahenci, są wynagrodzeniem dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Przykładowo, takiego charakteru nie mają odszkodowania i kary umowne. Powoduje to, że w związku z obciążaniem kontrahentów kosztami odszkodowań i kar umownych, co do zasady, nie dochodzi do dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 marca 2017 r. (sygn. akt I FSK 1283/15):

NSA *(...) jak wynika z art. 8 ust. 1 u.p.t.u., świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Jako że w przepisie tym nie wymieniono odszkodowania, kwoty uzyskane z tego tytułu nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*

Dotyczy to między innymi odszkodowań należnych w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy.

Od odszkodowań należnych w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy należy odróżnić wynagrodzenia należne z tytułu wyrażenia zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy. Jak czytamy w cytowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 marca 2017 r. (sygn. akt I FSK 1283/15):

NSA *(...) zgoda na wcześniejsze rozwiązanie umowy w zamian za uiszczenie określonej kwoty powinna być oceniana jako zobowiązanie się do powstrzymania od dochodzenia od najemcy realizacji skutków umowy najmu, która łączyła strony, a takie zachowanie mieści się w pojęciu usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u..*

A zatem nie jest do końca prawidłowe stwierdzenie, że opłaty pobierane z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy są traktowane jako należność za usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Dotyczy to wyłącznie tych opłat, które są należne z tytułu wyrażenia zgody na takie wcześniejsze rozwiązanie umowy. Bezprzedmiotowe jest w związku z tym ostatnie z pytań, gdyż jeżeli brak jest porozumienia w kwestii wynagrodzenia za zgodę na wcześniejsze rozwiązanie umowy (a w konsekwencji opłaty za wcześniejsze rozwiązanie umowy należy dochodzić w sądzie), nie dochodzi do świadczenia usługi podlegającej opodatkowaniu VAT (a w konsekwencji, między innymi, w takich przypadkach opłat za rozwiązanie umowy nie należy dokumentować fakturami, lecz innymi dokumentami, np. notami obciążeniowymi).

Moment powstania obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług polegających na wyrażeniu zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy powstaje na zasadach ogólnych wynikających z art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT. Obowiązek ten powstaje zatem:

1) z chwilą otrzymania opłaty należnej z tego tytułu – w zakresie, w jakim opłata ta jest otrzymywana przed wyrażeniem zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy (zob. art. 19a ust. 8 ustawy o VAT),
2) z chwilą wyrażenia zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy (tj. z chwilą wykonania usługi) – w pozostałym zakresie (zob. art. 19a ust. 1 ustawy o VAT); w praktyce najczęściej wyrażenie zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy następuje z chwilą jej rozwiązania za porozumieniem stron.

Termin wystawienia faktury

Faktury dokumentujące świadczenie opisanych usług są wystawiane w standardowych terminach. Faktury takie należy zatem wystawiać najczęściej do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wyrażona została zgoda na wcześniejsze rozwiązanie umowy (zob. art. 106i ust. 1 ustawy o VAT). Wcześniej (tj. do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania opłaty lub jej części przed wyrażeniem zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy) wystawiane muszą być tylko faktury zaliczkowe (zob. art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8 ust. 1, art. 19a ust. 1 i 8 oraz art. 106i ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

9. Przeniesienie własności rzeczy z tytułu zapłaty zaległości podatkowej nie podlega VAT – wyrok TSUE

TSUE orzekł, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, z tytułu zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej VAT (wyrok TSUE z 11 maja 2017 r. w sprawie C-36/16).

Stan faktyczny

Wyrok TSUE dotyczy sporu pomiędzy Ministrem Finansów a spółką Posnania Investment SA w przedmiocie objęcia VAT transakcji, w ramach której spółka ta przeniosła na rzecz jednostki samorządu terytorialnego własność nieruchomości w zamian za zaległości podatkowe. Prawo do zapłaty zaległości podatkowej poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa wynika z art. 66 § 1 Ordynacji podatkowej. W opinii MF czynność ta powinna być obciążona VAT. Spółka Posnania uznała, że czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT. W interpretacji indywidualnej z 10 maja 2013 r. minister zajął jednak stanowisko, że poprzez przeniesienie własności nieruchomości przez Posnanię na rzecz gminy ta ostatnia dysponuje wszystkimi uprawnieniami właściciela – a zatem owo przeniesienie własności w zamian za zaległości podatkowe stanowi odpłatną dostawę towarów w rozumieniu polskich przepisów, co do zasady podlegającą opodatkowaniu VAT.

Stanowisko sądów administracyjnych

Spółka Posnania wniosła skargę do sądu na interpretację MF. WSA podzielił stanowisko spółki, ale sprawa w wyniku kasacji trafiła do NSA. NSA postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o wyjaśnienie, czy czynność przeniesienia własności nieruchomości gruntowej

(rzeczy) przez podatnika VAT na pokrycie zaległości podatkowych stanowi odpłatną dostawę towaru podlegającą opodatkowaniu VAT.

Stanowisko TSUE

TSUE orzekł, że:

TSUE

art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następujące, tak jak w postępowaniu głównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej VAT.

W opinii Trybunału w tej sprawie istnieje wprawdzie stosunek prawny między dostawcą nieruchomości a jej odbiorcą, taki jak stosunek łączący wierzyciela i dłużnika.

Jednakże obowiązek zapłaty spoczywający na podatniku jako na dłużniku z tytułu zobowiązania podatkowego względem organu podatkowego jako wierzyciela tego zobowiązania ma charakter jednostronny, ponieważ zapłata podatku przez tego podatnika skutkuje wyłącznie ustawowym wygaśnięciem tej zaległości, nawet jeśli dokonuje on tej zapłaty – jak w niniejszej sprawie – poprzez przekazanie nieruchomości.

Podatek stanowi bowiem obowiązkowe świadczenie pieniężne pobierane z urzędu przez władzę publiczną od środków osób objętych jej kompetencją podatkową. Świadczenie takie, niezależnie od tego, czy dotyczy kwoty pieniężnej, czy – jak w tej sprawie – rzeczy, nie rodzi zobowiązania ze strony władzy publicznej do jakiegokolwiek świadczenia ani w rezultacie świadczenia wzajemnego ze strony podatnika.

W konsekwencji nie chodzi o stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W tym zakresie transakcji polegającej na przekazaniu w ramach zapłaty towaru, które to przekazanie ma na celu wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, nie można uznać za odpłatną transakcję w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT i nie może być ona objęta VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 ust. 1 lit. a), art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.Urz.UE L 2006.347.1; ost. zm. Dz.Urz. UE L 2016.177.9
- art. 2, art. 5, art. 7 i art. 15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221
- art. 66 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 935

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

Wkrótce na łamach Mk:

Wszystko o jednorazowej amortyzacji – po zmianach

- Kto może jednorazowo **zaliczyć wydatki** na środki trwałe do kosztów
- **Jakie zakupy** uprawniają do stosowania jednorazowej amortyzacji
- Jaka może być **maksymalna wielkość** odpisów amortyzacyjnych

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

V. VAT – FAKTURY

1. Czy sprzedaż gotowej biżuterii i wyrobów jubilerskich trzeba dokumentować fakturą „odwrotne obciążenie”

PROBLEM **Zakład jubilerski (podatnik VAT czynny) wytwarza towary w postaci biżuterii oraz innych wyrobów jubilerskich wykonanych ze złota o próbie 960. Wytwarzane towary jubilerskie stanowią kompletne i wykończone wyroby biżuteryjne. Wytwarzaną biżuterię i wyroby jubilerskie nabywają zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak i firmy. Czy w sytuacji gdy nabywcą tej biżuterii i wyrobów jubilerskich będzie inna firma posiadająca status podatnika VAT czynnego, to zakład powinien do jej dostawy zastosować mechanizm odwróconego obciążenia?**

RADA **Nie, do sprzedaży gotowej biżuterii oraz kompletnych i wykończonych wyrobów jubilerskich nie ma zastosowania opodatkowanie na zasadzie odwróconego obciążenia. Sprzedaż gotowych wyrobów jubilerskich należy dokumentować zwykłą fakturą z zastosowaniem 23% stawki VAT.**

UZASADNIENIE Stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT konieczność zastosowania opodatkowania na zasadzie odwrotnego obciążenia (czyli opodatkowania dostawy u nabywcy zamiast u sprzedawcy) powstaje, gdy są łącznie spełnione następujące warunki:

- nabywane są towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT,
- dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- nabywcą jest podatnik VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 ustawy o VAT.

W przypadku towarów wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT niezbędne jest też spełnienie dodatkowego warunku wartości transakcji, czyli warunku wskazanego w art. 17 ust. 1c ustawy o VAT. Ten warunek został jednak pominięty, ponieważ wskazane pozycje załącznika nie dotyczą towaru, o którym mowa w pytaniu.

Z pytania wynika, że trzy z czterech ww. warunków są spełnione, w sytuacji gdy nabywcą wytwarzanej przez zakład biżuterii i wyrobów jubilerskich jest inna firma posiadająca status podatnika VAT czynnego. Wobec tego objęcie dostawy tych towarów mechanizmem odwróconego obciążania uzależnione jest wyłącznie od spełnienia warunku, aby towary te zostały wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT.

W załączniku nr 11 do ustawy o VAT, określającym zamknięty katalog towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, biżuteria i wyroby jubilerskie zostały wymienione tylko w poz. 28d.

Tabela. Wyciąg z załącznika nr 11 do ustawy o VAT – poz. 28d.

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
28d	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym

Użycie PKWiU z symbolem „ex" oznacza zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (zob. art. 2 pkt 30 ustawy o VAT).

W przypadku biżuterii i jej części oraz pozostałych wyrobów jubilerskich i ich części – ze złota i srebra lub platerowanych metalem szlachetnym (32.12.13.0 PKWiU 2008) towarem objętym mechanizmem odwróconego obciążenia są wyłącznie „części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym". Natomiast w przypadku zakupu towaru niepodlegającego dalszej obróbce, tj. wyrobów wykończonych i kompletnych – jakie sprzedaje zakład, określony w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT mechanizm odwróconego nie znajdzie zastosowania (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 maja 2017 r., sygn. akt 0114-KDIP1-3.4012.91.2017.1.KC).

Sprzedaż biżuterii i wyrobów jubilerskich przez zakład podatnikom VAT czynnym nie powoduje zatem obowiązku rozliczenia VAT na zasadzie.odwrotnego obciążenia. Zakład powinien na udokumentowanie ich sprzedaży wystawić fakturę zwykłą z 23% VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 30, art. 17 ust. 1 pkt 7, poz. 28d załącznika nr 11 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

2. Czy opłata za wcześniejsze rozwiązanie umowy franczyzowej powinna być dokumentowana fakturą – interpretacja MF

Opłata pobierana przez franczyzodawcę z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy przez franczyzobiorcę podlega opodatkowaniu VAT. Opłata ta nie jest odszkodowaniem, a stanowi należność za wykonaną usługę. W związku z pobraniem tej opłaty franczyzodawca powinien wystawić fakturę VAT. Czynność ta nie powinna być dokumentowana notą księgową. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca – zarejestrowany podatnik podatku od towarów i usług – prowadzi działalność w branży gastronomicznej. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca zawiera, nienazwane według prawa cywilnego, umowy franczyzowe. W przedmiotowych umowach franczyzowych zawieranych na czas oznaczony lub nieoznaczony znajduje się postanowienie przewidujące oznaczony w latach okres zastrzeżony. Istotą tego zastrzeżenia umownego jest to, że jeżeli franczyzobiorca wypowie umowę łączącą go z Wnioskodawcą w okresie zastrzeżonym, zobowiązuje się on do zapłaty kwoty równej sumie comiesięcznych opłat franczyzowych za cały okres pozostały od dnia wypowiedzenia umowy do końca okresu zastrzeżonego.*

Przy tak przedstawionym opisie sprawy wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia, czy prawidłowe jest traktowanie opłat uiszczanych przez franczyzobiorców na rzecz Podatnika z tytułu

wcześniejszego wypowiedzenia przez franczyzobiorcę umowy franczyzowej jako kar umownych, tj. świadczenia pieniężnego niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT.

(...) Zdaniem Dyrektora KIS (przyp. red.) *w analizowanej sprawie, kiedy to dochodzi do wcześniejszego rozwiązania (wypowiedzenia) umowy franczyzy, w związku z którym Wnioskodawcy należna jest określona kwota pieniężna, nie można uznać, że kwota ta stanowi karę umowną czy odszkodowanie niepodlegające regulacjom ustawy o podatku od towarów i usług.*

Przedmiotowego wynagrodzenia należnego Wnioskodawcy nie można również uznać za zadośćuczynienie za utracone korzyści, stanowi ono bowiem formę wynagrodzenia za jego działanie – tj. zgodę na zaniechanie określonej czynności (odstąpienie od umowy), za którą Wnioskodawca otrzymuje określoną kwotę pieniężną. W konsekwencji działanie to należy traktować jako określone świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ spełniona jest przesłanka istnienia związku pomiędzy należną opłatą a otrzymaniem świadczenia wzajemnego.

Podsumowując, czynność Wnioskodawcy w postaci wyrażenia zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy franczyzowej stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy. W analizowanym przypadku istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonanym świadczeniem a należnym wynagrodzeniem – kwota ustalona na mocy zawartej umowy, w zamian za określone zachowanie się Wnioskodawcy, stanowi wynagrodzenie za te usługi i na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

(...) co do zasady – podatnik VAT jest zobowiązany wystawiać fakturę dokumentującą sprzedaż towarów i usług na rzecz innego podatnika. (...)

A zatem w związku z uznaniem, że środki pieniężne należne Wnioskodawcy od franczyzobiorców z tytułu wcześniejszego rozwiązania (wypowiedzenia) umowy franczyzowej stanowią wynagrodzenie za świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, Wnioskodawca – w przypadku gdy franczyzobiorcą jest podatnik podatku VAT – jest obowiązany do udokumentowania fakturą VAT należnych kwot zgodnie z przepisami art. 106a–106q ust. 1 ustawy o VAT.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 lipca 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.180.2017.1.SR

oprac. **Ewa Sławińska**

Wkrótce na łamach Mk:

Ewidencja VAT w księgach rachunkowych

W publikacji przedstawiamy m.in.:

- jak opracować **ewidencję syntetyczną i analityczną** dla VAT
- **jak ewidencjonować VAT** rozliczany w późniejszym okresie
- jak ujmować **nadwyżkę podatku** naliczonego nad należnym i VAT niepodlegający odliczeniu
- jak prowadzić **ewidencję VAT** przy odliczeniach częściowych
- jak ujmować **skutki rocznej korekty VAT**

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

VI. RACHUNKOWOŚĆ

1. Jak przebiega ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych dłużnika

Podatnik (dłużnik), który odliczył podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, choć faktycznie nie dokonał zapłaty zobowiązania z tego tytułu, ma obowiązek korekty odliczonego VAT na zasadach określonych przez art. 89b ustawy o VAT.

Zasady obowiązkowej korekty podatku naliczonego u dłużnika

Jeśli dłużnik (podatnik) nie uregulował należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, to jest on obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Jeżeli w ciągu 150 dni od upływu terminu płatności uregulował tylko część należności, natomiast jej pozostała część nie została w tym terminie uregulowana, obowiązek korekty odliczonego podatku naliczonego dotyczy podatku naliczonego, który przypada na nieuregulowaną część należności. Przepisy ustawy o VAT zobowiązują dłużnika do dokonania korekty niezależnie od tego, czy jego wierzyciel skorzystał z możliwości obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego, czy też nie. Jeżeli nie zapłacił sprzedawcy, to zmniejszenia podatku naliczonego musi dokonać „automatycznie" za okres rozliczeniowy, w którym upłynął 150. dzień, licząc od dnia, w którym przypadał termin płatności faktury.

Dłużnik nie jest zobowiązany do tej korekty podatku naliczonego, gdy uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

Dłużnik nie koryguje odliczonego podatku naliczonego także wówczas, gdy w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 150. dzień od dnia upływu terminu płatności, jest on w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

Jeżeli dłużnik, ze względu na upływ 150. dnia, licząc od dnia upływu terminu płatności, dokonał korekty odliczonego podatku naliczonego, a następnie uregulował on swoje zaległe zobowiązanie, ma prawo do odpowiedniego zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

Ewidencja księgowa obowiązkowej korekty podatku naliczonego u dłużnika

Skutki korekty podatku naliczonego u dłużnika (podobnie jak w przypadku wierzyciela – patrz „Jak przebiega ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych wierzyciela) można ująć w księgach rachunkowych na kontach rozrachunkowych lub na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych. Sposób ujęcia korekty jest w tym przypadku uzależniony od przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości. Polityka rachunkowości może przewidywać korektę podatku naliczonego poprzez odpowiednie konto rozrachunków zespołu 2 albo przez konto 650

„Pozostałe rozliczenia międzyokresowe". Korektę podatku naliczonego można ująć zatem w księgach rachunkowych zapisem:
Wn konto zespołu 2 (np. odpowiednie konto analityczne do konta 220 lub konto 240) albo **konto 650** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe"
Ma konto 223 „Rozliczenie podatku VAT naliczonego"
Saldo Wn, które figuruje w księgach rachunkowych na dzień bilansowy na kontach 220, 240 lub 650, wykazuje się w aktywach bilansu w poz. B.IV. jako „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe" (patrz załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości).

PRZYKŁAD

Jednostka w marcu br. dokonała nabycia usługi od krajowego usługodawcy na kwotę 12 300 zł (wartość netto + VAT według stawki 23% = 10 000 zł + 2300 zł). Przy nabyciu usługi jednostka w deklaracji VAT-7 za marzec br. odliczyła całą kwotę podatku naliczonego. Termin zapłaty za usługę określony na otrzymanej fakturze przypadał 10 marca 2017 r. W dniu 7 sierpnia 2017 r. upłynął termin 150 dni liczony od dnia upływu płatności określonego na fakturze. Do końca sierpnia br. zobowiązanie nie zostało uregulowane. Wobec tego jednostka w deklaracji VAT-7 za sierpień br. skorygowała (zmniejszyła) odliczony wcześniej podatek naliczony o kwotę 2300 zł.
Z przyjętych przez jednostkę zasad (polityki rachunkowości) wynika, że korektę podatku naliczonego w ramach ulgi na złe długi jednostka rozlicza w korespondencji z kontem 650 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe".

Ewidencja zdarzenia przebiegła następująco:

1. *PK – korekta podatku naliczonego – „ulga na złe długi"*
   ***Wn konto 650** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe" (w analityce: Korekta podatku naliczonego – ulga na złe długi)* *2300 zł*
   ***Ma konto 223** „Rozliczenie podatku VAT naliczonego"* *2300 zł*

***223** – Rozliczenie podatku VAT naliczonego*			***650** – Pozostałe rozliczenia międzyokresowe" (w analityce: Korekta podatku naliczonego – ulga na złe długi)*		
	2 300,00	*(1)*	*(1)*	*2 300,00*	

Jeżeli dłużnik, ze względu na upływ 150. dnia, licząc od dnia upływu terminu płatności, dokonał korekty odliczonego podatku naliczonego, po czym uregulował swoje zaległe zobowiązanie, ma on prawo do odpowiedniego zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym uregulowano zobowiązanie lub jego część.

PRZYKŁAD

Załóżmy, że dłużnik, o którym mowa w poprzednim przykładzie, w dniu 15 września 2017 r. uregulował całe swoje zobowiązanie. W deklaracji VAT-7 za wrzesień br. dłużnik ma prawo zwiększyć podatek naliczony o kwotę 2300 zł.

Ewidencja zdarzeń związanych z dokonaną zapłatą oraz korektą VAT może przebiegać następująco:

1. *WB – zapłata zobowiązania*
   Wn konto 202 *„Rozrachunki z dostawcami”* *12 300 zł*
   Ma konto 131 *„Bieżący rachunek bankowy”* *12 300 zł*

2. *PK – zwiększenie podatku naliczonego w ramach „ulgi na złe długi”*
   Wn konto 223 *„Rozliczenie podatku VAT naliczonego”* *2300 zł*
   Ma konto 650 *„Pozostałe rozliczenia międzyokresowe” (w analityce: Korekta podatku naliczonego – ulga na złe długi)* *2300 zł*

223 *– Rozliczenie podatku VAT naliczonego*

(2)	2 300,00		

650 *– Pozostałe rozliczenia międzyokresowe (w analityce: Korekta podatku naliczonego – ulga na złe długi)*

(Sp.)	2 300,00	2 300,00	(2)

131 *– Bieżący rachunek bankowy*

(Sp.)	xxx	12 300,00	(1)

202 *– Rozrachunki z dostawcami*

(1)	12 300,00	12 300,00	(Sp.)

PODSTAWA PRAWNA:

- załącznik nr 1 do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 89b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Aneta Szwęch – praktyk, autorka publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

2. Jak przebiega ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych wierzyciela

W obrocie gospodarczym występują sytuacje, w których podatnik (wierzyciel) wystawił fakturę za towar lub usługę, odprowadził do urzędu skarbowego podatek VAT należny od tej sprzedaży, a następnie bezskutecznie czeka na zapłatę od dłużnika. Natomiast dłużnik czerpie korzyści z dysponowania nabytym towarem lub wyświadczonej usługi pomimo braku zapłaty za nie, a także poprzez odliczenie podatku naliczonego z otrzymanej faktury obniża swoje zobowiązanie wobec urzędu skarbowego. W takim przypadku warto pamiętać, że wierzycielowi przysługuje prawo do korekty podatku należnego, dokonanej w związku z brakiem zapłaty ze strony dłużnika, powszechnie określanej mianem „ulgi na złe długi”.

Warunki skorzystania z ulgi na złe długi przez wierzyciela

Podatnik (wierzyciel), który rozliczył VAT od należności, której faktycznie nie otrzymał, ma możliwość „odzyskania” podatku należnego na podstawie art. 89a ustawy o VAT. Wierzyciel (podatnik) może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, której nieściągalność została

uprawdopodobniona, tzn. wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni, licząc od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Uprawnienie do skorygowania VAT dotyczy również wierzytelności częściowo nieuregulowanej przez dłużnika. Wówczas wierzyciel dokonuje korekty VAT przypadającej na część nieuregulowanej kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Skorygowanie podatku należnego wymaga także spełnienia dodatkowych warunków, a mianowicie by:

- dostawa towaru lub świadczenie usług zostały dokonane na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. poz. 978, 1259, 1513, 1830 i 1844 oraz z 2016 r. poz. 615), postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- wierzyciel i dłużnik na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
- dłużnik na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Jeżeli wszystkie ww. warunki zostały spełnione, wierzyciel może skorygować (pomniejszyć) podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną (czyli za okres, w którym minęło 150 dni od dnia upływu terminu płatności), pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

Wierzyciel ma obowiązek zawiadomienia o dokonanej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego. W tym celu do deklaracji podatkowej, w której dokonał korekty (pomniejszenia) podstawy opodatkowania i podatku należnego, dołącza formularz VAT-ZD, w którym podaje dane identyfikacyjne dłużnika (jego nazwę i NIP) oraz informacje dotyczące kwot korekt podstawy opodatkowania i podatku należnego (numer i datę wystawienia faktury, datę upływu terminu płatności oraz kwoty korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego).

Jeżeli wierzyciel w deklaracji podatkowej skorygował podatek należny w ramach ulgi na złe długi, po czym okazało się, że po złożeniu tej deklaracji dłużnik uregulował należność lub została ona zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel jest obowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Ewidencja księgowa ulgi na złe długi w księgach rachunkowych wierzyciela

Skutki korekty podatku należnego u wierzyciela ujmuje się w księgach rachunkowych na kontach rozrachunkowych lub na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych. Sposób ujęcia korekty jest w tym przypadku uzależniony od przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości. Polityka rachunkowości może przewidywać korektę podatku należnego poprzez odpowiednie konto rozrachunków zespołu 2 albo przez konto 650 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe". W księgach rachunkowych będzie to zatem ujęte:

Wn konto 222 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT”
Ma konto zespołu 2 (np. odpowiednie konto analityczne do konta 220 lub konto 240) albo **konto 650** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”.
Saldo Ma, które figuruje w księgach rachunkowych na dzień bilansowy na kontach 220, 240 lub 650, wykazuje się w pasywach bilansu w poz. B.IV.2. jako „Inne rozliczenia międzyokresowe – krótkoterminowe” (załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości).

Innym sposobem ujęcia w księgach rachunkowych korekty podatku należnego dokonanej w ramach ulgi na złe długi może być odpis aktualizujący wartość należności dokonany zapisem:
Wn konto 222 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT”
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności (w analityce: korekta VAT)”.
W takim przypadku odpis aktualizujący wartość należności w kwocie przypadającej na podatek VAT pomniejsza w bilansie wartość tej należności.

PRZYKŁAD

W lutym 2017 r. jednostka dokonała dostawy towarów na rzecz krajowego kontrahenta na kwotę brutto 24 600 zł (wartość netto + VAT według stawki 23% = 20 000 zł + 4600 zł). Termin płatności za dostawę określony na fakturze upłynął 20 lutego 2017 r. W dniu 20 lipca 2017 r. upłynął termin 150 dni liczony od dnia upływu płatności określonego na fakturze. Należność nie została uregulowana do dnia złożenia deklaracji za lipiec 2017 r. Wobec tego jednostka w deklaracji VAT-7 za lipiec 2017 r. skorygowała (zmniejszyła) podstawę opodatkowania o kwotę 20 000 zł oraz podatek należny o kwotę 4600 zł.
Z przyjętych przez jednostkę zasad (polityki rachunkowości) wynika, że korektę podatku należnego w ramach ulgi na złe długi jednostka rozlicza w korespondencji z kontem 240 „Pozostałe rozrachunki”.

Ewidencja zdarzenia przebiegła następująco:

1. PK – korekta podatku należnego w ramach „ulgi na złe długi”
***Wn konto 222** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT” 4600 zł*
***Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Korekta VAT – ulga na złe długi) 4600 zł*

***240** – Pozostałe rozrachunki (w analityce: Korekta VAT – ulga na złe długi)*			***222** – Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT*		
	4 600,00	(1)	(1)	4 600,00	

Jeżeli po złożeniu deklaracji VAT z wykazaną korektą podatku należnego dłużnik ureguluje swoje zobowiązanie lub należność zostanie zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel jest zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność (lub jej część) została uregulowana lub zbyta.

PRZYKŁAD

Załóżmy, że wierzyciel, o którym mowa w poprzednim przykładzie, na początku września 2017 r. otrzymał od dłużnika częściową zapłatę za dokonaną dostawę towarów. Zapłata w kwocie 6150 zł (wartość netto + VAT według stawki 23% = 5000 zł + 1150 zł) wpłynęła na rachunek bankowy

spółki w dniu 4 września 2017 r. W deklaracji VAT-7 za wrzesień 2017 r. wierzyciel jest zobowiązany zwiększyć podstawę opodatkowania o kwotę 5000 zł oraz podatek należny o kwotę 1150 zł.

Ewidencja zdarzeń związanych z otrzymaną zapłatą i korektą VAT może przebiegać następująco:

1. *WB – częściowa zapłata należności*
   ***Wn konto 131** „Bieżący rachunek bankowy” 6150 zł*
   ***Ma konto 201** „Rozrachunki z odbiorcami” 6150 zł*

2. *PK – zwiększenie podatku należnego w ramach ulgi na złe długi*
   ***Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Korekta VAT – ulga na złe długi) 1150 zł*
   ***Ma konto 222** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT” 1150 zł*

***240** – Pozostałe rozrachunki (w analityce: Korekta VAT – ulga na złe długi)*

(2)	1 150,00	4 600,00	(Sp.)
	1 150,00	4 600,00	
(Sk.)	3 450,00		

***222** – Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu należnego podatku VAT*

		1 150,00	(2)

***131** – Bieżący rachunek bankowy*

(1)	6 150,00		

***201** – Rozrachunki z odbiorcami*

(Sp.)	24 600,00	6 150,00	(1)
	24 600,00	6 150,00	
		18 450,00	(Sk.)

PODSTAWA PRAWNA:

- załącznik nr 1 do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089,,
- art. 89a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221.

Aneta Szwęch – praktyk, autorka publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

3. Jak rozliczyć w księgach rachunkowych przychody z transakcji realizowanych kartami płatniczymi

PROBLEM **Spółka prowadzi sprzedaż detaliczną, w ramach której klienci regulują swoje zobowiązania za dokonane zakupy kartami płatniczymi. W jaki sposób należy ewidencjonować utarg opłacony kartami płatniczymi? Jak należy zaksięgować prowizję pobraną z tytułu płatności kartami?**

RADA **Utarg uregulowany kartą płatniczą jest ujmowany w księgach rachunkowych za pośrednictwem konta 159 „Środki pieniężne w drodze” lub konta 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Utarg uregulowany kartą płatniczą). Pobrana prowizja jest ujmowana w ciężar kosztów operacyjnych jednostki.**

UZASADNIENIE Płatności dokonywane w placówkach handlu detalicznego z użyciem kart płatniczych są powszechną formą regulowania zobowiązań przez klientów z tytułu nabytych towarów i usług. Utarg, który został uregulowany kartą płatniczą, jest ujmowany wówczas w księgach

rachunkowych za pośrednictwem konta 159 „Środki pieniężne w drodze" lub konta 240 „Pozostałe rozrachunki" (w analityce: Utarg uregulowany kartą płatniczą). Na rachunek bankowy jednostki nie wpływa pełna kwota utargu uregulowanego kartą płatniczą, gdyż na ogół jest ona pomniejszana o kwotę prowizji pobraną przez operatora kart płatniczych.

Jednostki prowadzące sprzedaż detaliczną na podstawie art. 111 ust. 1 ustawy o VAT są zwykle zobowiązane ewidencjonować dokonaną sprzedaż towarów i usług za pośrednictwem kasy rejestrującej. W rezultacie ich sprzedaż jest udokumentowana paragonami fiskalnymi, których łączną wartość potwierdzają dobowe raporty fiskalne oraz miesięczny raport fiskalny. Na podstawie § 6 ust. 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2013 r. poz. 363) podatnicy prowadzący ewidencję za pomocą kasy rejestrującej sporządzają:

- raport fiskalny dobowy po zakończeniu sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem pierwszej sprzedaży w dniu następnym,
- raport fiskalny okresowy (miesięczny) po zakończeniu sprzedaży za dany miesiąc, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po danym miesiącu.

Jednostka prowadząca ewidencję sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej powinna ujmować sprzedaż na podstawie dobowych raportów fiskalnych. Raporty te spełniają bowiem warunek do uznania je za dowody księgowe, o których mowa w art. 21 uor. Ponadto z art. 24 ust. 5 pkt 3 uor wynika, że księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone na bieżąco, jeśli ujęcie wpłat i wypłat gotówką oraz obrotu detalicznego następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane. Zestawienie tych przepisów powoduje, że sprzedaż detaliczną należy ewidencjonować na bieżąco na podstawie dobowych raportów fiskalnych.

PRZYKŁAD

Jednostka prowadzi sklep ze sprzedażą detaliczną towarów dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W sierpniu przychód uzyskany przez placówkę detaliczną, ustalony na podstawie dobowych raportów fiskalnych, wynosił:

- przychód netto: 40 650,41 zł
- należny podatek VAT: 9349,59 zł
- kwota utargu ogółem: 50 000,00 zł
  w tym:
  – utarg uregulowany kartami płatniczymi: 32 000 zł
  – utarg opłacony gotówką: 18 000 zł

Po zakończeniu miesiąca jednostka otrzymała fakturę wystawioną 31 sierpnia za łączną kwotę prowizji pobranej w sierpniu z tytułu płatności dokonywanych kartami płatniczymi. Wartość brutto faktury stanowiła 246 zł (wartość netto + VAT = 200 zł + 46 zł).

1. *Jednostka prowadzi ewidencję utargu rozliczanego za pośrednictwem kart płatniczych przy użyciu konta 159 „Środki pieniężne w drodze". Ewidencja kosztów jest natomiast prowadzona przy użyciu kont zespołu 4 i 5.*
2. *Jednostka prowadzi sprzedaż wyłącznie opodatkowaną VAT.*

Ewidencja zdarzeń związanych z utargiem opłaconym kartami płatniczymi może przebiegać następująco:

1. *Dobowe raporty fiskalne za poszczególne dni okresu od 1 sierpnia do 31 sierpnia br.*
   a) *utarg uregulowany kartami płatniczymi*
      Wn konto 159 *„Środki pieniężne w drodze"* *32 000 zł*

b) utarg uregulowany gotówką
Wn konto 100 *„Kasa”* *18 000 zł*
c) wartość netto sprzedaży
Ma konto 730 *„Sprzedaż towarów”* *40 650,41 zł*
d) należny podatek VAT
Ma konto 222 *„Rozliczenie podatku VAT należnego”* *9349,59 zł*

2. WB – wpływ środków pieniężnych uregulowanych przy użyciu kart płatniczych pomniejszony o pobraną prowizję (32 000 zł – 246 zł)
Wn konto 131 *„Bieżący rachunek bankowy”* *31 754 zł*
Ma konto 159 *„Środki pieniężne w drodze”* *31 754 zł*

3. Faktura zakupu – prowizja pobrana za płatności kartami płatniczymi
a) wartość brutto zakupu
Wn konto 300 *„Rozliczenie zakupu”* *246 zł*
Ma konto 202 *„Rozrachunki z dostawcami”* *246 zł*
b) podatek naliczony
Wn konto 223 *„Rozliczenie podatku VAT naliczonego”* *46 zł*
Ma konto 300 *„Rozliczenie zakupu”* *46 zł*
c) wartość netto zakupu
Wn konto 402 *„Usługi obce”* *200,00 zł*
Ma konto 300 *„Rozliczenie zakupu”* *200,00 zł*
oraz równolegle
Wn konto 550 *„Koszty zarządu”* *200,00 zł*
Ma konto 490 *„Rozliczenie kosztów”* *200,00 zł*

4. PK – potrącenie zobowiązania z tytułu należnej prowizji
Wn konto 202 *„Rozrachunki z dostawcami”* *246 zł*
Ma konto 159 *„Środki pieniężne w drodze”* *246 zł*

730 *– Sprzedaż towarów*

		40 650,41	*(1c)*

222 *– Rozliczenie podatku VAT należnego*

		9 349,59	*(1d)*

159 *– Środki pieniężne w drodze*

(1a)	*32 000,00*	*31 754,00*	*(2)*
		246,00	*(4)*
	32 000,00	*32 000,00*	

100 *– Kasa*

(1b)	*18 000,00*		

131 *– Bieżący rachunek bankowy*

(2)	*31 754,00*		

202 *– Rozrachunki z dostawcami*

(4)	*246,00*	*246,00*	*(3a)*

300 *– Rozliczenie zakupu*

(3a)	*246,00*	*46,00*	*(3b)*
		200,00	*(3c)*
	246,00	*246,00*	

223 *– Rozliczenie podatku VAT naliczonego*

(3b)	*46,00*		

402 *– Usługi obce*

(3c)	*200,00*		

490 *– Rozliczenie kosztów*

		200,00	*(3c)*

550 *– Koszty zarządu*

(3c)	*200,00*		

Prowizja pobrana z tytułu dokonania płatności kartą płatniczą spełnia warunek poniesienia w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 22 ust. 1 updof oraz art. 15 ust. 1 updop). Możliwość zapłaty kartą płatniczą za zrealizowaną transakcję zapewnia osiąganie, a często także zwiększanie przychodów ze sprzedaży. Jako koszt pośrednio związany z osiąganymi przychodami jest on potrącalny w dacie poniesienia (art. 22 ust. 5c updof oraz art. 15 ust. 4d updop).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 i 4d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 22 ust. 1 i 5c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 21, art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 111 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

Aneta Szwęch – praktyk, autorka publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

4. Jak ująć w księgach rachunkowych likwidację części środka trwałego w celu wybudowania nowego

PROBLEM **Jednostka zamierza wybudować magazyn do składowania swoich towarów. W tym celu konieczny jest demontaż części stanowiącego budowlę placu składowego, w którym to miejscu wybudowany zostanie magazyn. Czy w związku z tym należy skorygować wartość początkową placu składowego oraz jakich dokonać księgowań? Jakie wydatki w związku z demontażem placu zwiększą wartość budowanego magazynu?**

RADA **W związku z częściową rozbiórką placu należy obniżyć jego wartość początkową. Nieumorzoną wartość likwidowanej części budowli należy odnieść na konto pozostałych kosztów operacyjnych i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast koszty przeprowadzenia likwidacji należy przypisać do nakładów na rozbudowę magazynu (zwiększą wartość początkową budowanego środka trwałego).**

UZASADNIENIE W ustawie o rachunkowości nie ma szczegółowych zapisów dotyczących częściowej likwidacji środka trwałego, dlatego należy odwoływać się do zapisów ustaw podatkowych, które są w tym zakresie bardziej szczegółowe. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje (art. 16g ust. 16 updop i analogicznie art. 22g ust. 20 updof), że:

§ *W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.*

Ustawy o podatku dochodowym nie definiują jednak użytych w zacytowanym przepisie pojęć części składowej ani części peryferyjnej. Definicja ta znajduje się w Kodeksie cywilnym, gdzie określono (art. 47 § 2 i 3 k.c.), że

§ *Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.*

Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

Plac składowy jest środkiem trwałym zaliczanym do budowli. Może on stanowić także obiekt pomocniczy obsługujący budynek, tj. będący częścią składową budynku. W tym przykładzie przyjmujemy, że plac składowy jest odrębnym środkiem trwałym będącym budowlą.

Mając na uwadze przytoczone przepisy, rozbiórkę części placu składowego należy postrzegać jako odłączenie części składowej, gdyż odłączona (rozebrana) część ulega fizycznej dekompozycji, a sam plac składowy ulega istotnej zmianie (zmniejszeniu). W rozpatrywanym przypadku przyjmujemy założenie, że częściowo „rozbierany" plac składowy jest odrębnym środkiem trwałym będącym budowlą (nie stanowi obiektu pomocniczego). Z punktu widzenia zapisów w księgach rachunkowych należy przy tym odróżnić dwa pojęcia, które dotyczą:

- nieumorzonej wartości początkowej częściowo zlikwidowanego placu – nieumorzoną wartość likwidowanej części placu składowego należy odnieść na konto pozostałych kosztów operacyjnych i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów;
- kosztów fizycznego przeprowadzenia likwidacji częściowo likwidowanego placu takich jak: najem firmy rozbiórkowej, sprzęt, koszt pracy własnych pracowników zaangażowanych w rozbiórkę.

Koszty fizycznego przeprowadzenia likwidacji są wydatkami poniesionymi w bezpośrednim związku z potrzebą pozyskania miejsca pod budowę czy rozbudowę innego środka trwałego i dlatego nie powinno się ich odnosić w ciężar kosztów, a koszty te powinny być rozliczane jako wydatki na budowę magazynu i stają się w konsekwencji składnikiem kosztu wytworzenia tego magazynu. Po zakończeniu budowy suma tych nakładów zwiększy wartość początkową magazynu.

PRZYKŁAD

1. *Firma handlowa posiada plac składowy o powierzchni 5000 m^2, o wartości początkowej 200 000 zł, który eksploatuje do swojej działalności. Wartość dotychczasowej amortyzacji tego placu, według stawki 4,5% rocznie, wyniosła 45 000 zł, a wartość netto 155 000 zł.*
2. *W czerwcu 2017 r. zmniejszono część placu poprzez jego częściową rozbiórkę o 2000 m^2, co stanowi 40% jego pierwotnej powierzchni.*

Wyliczenie kwoty zmniejszającej podatkową i bilansową podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych:

a) wartość początkowa (cena nabycia lub koszt wytworzenia) przypadająca na zlikwidowaną część placu:
200 000 zł x 40% = 80 000 zł,

b) suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych przypadająca na część rozebraną:
45 000 zł x 40% = 18 000 zł,

c) różnica (a – b) odpowiadająca kwocie, o którą od lipca 2017 r. należy zmniejszyć wartość początkową placu:
80 000 zł – 18 000 zł = 62 000 zł,

d) skorygowana wartość początkowa:
200 000 zł – 62 000 zł = 138 000 zł,

e) nowa wartość miesięcznego odpisu umorzeniowego:
138 000 zł x 4,5% /12 miesięcy = 517,50 zł.

3. Jednostka poniosła także koszty związane z rozbiórką części placu, tj:
- *najem firmy rozbiórkowej i wypożyczenie sprzętu – 30 000 zł (+ 6900 zł VAT),*
- *koszt pracy własnych pracowników zaangażowanych w rozbiórkę – 20 000 zł.*

4. W wyniku likwidacji części placu składowego odzyskano złom na kwotę 10 000 zł, który przyjęto do magazynu, a następnie sprzedano za 17 000 zł netto.

Ewidencja w księgach rachunkowych:

1. Likwidacja fizyczna części placu składowego
Wn konto 070 *„Umorzenie środków trwałych”* *18 000 zł*
Wn konto 765 *„Pozostałe koszty operacyjne”* *62 000 zł*
Ma konto 010 *„Środki trwałe”* *80 000 zł*

2. Miesięczny odpis amortyzacyjny po likwidacji części placu składowego
Wn konto 408 *„Amortyzacja”* *517,50 zł*
Ma konto 070 *„Umorzenie środków trwałych”* *517,50 zł*

3. Faktura za najem firmy rozbiórkowej i wypożyczenie sprzętu
Wn konto 080 *„Środki trwałe w budowie”* *30 000 zł*
Wn konto 223 *„Rozliczenie podatku VAT naliczonego”* *6900 zł*
Ma konto 240 *„Pozostałe rozrachunki”* *36 900 zł*

4. Koszt pracy własnych pracowników zaangażowanych w rozbiórkę
Wn konto 080 *„Środki trwałe w budowie”* *20 000 zł*
Ma konto 790 *„Obroty wewnętrzne”* *20 000 zł*
oraz
Wn konto 791 *„Koszty obrotów wewnętrznych”* *20 000 zł*
Ma konto 530 *„Koszty działalności pomocniczej”* *20 000 zł*

5. Przyjęcie do magazynu złomu powstałego w wyniku likwidacji części placu
Wn konto 310 *„Materiały”* *10 000 zł*
Ma konto 760 *„Pozostałe przychody operacyjne”* *10 000 zł*

6. Faktura sprzedaży za sprzedaży złomu (bez VAT – odwrotne obciążenie)
Wn konto 240 *„Pozostałe rozrachunki”* *17 000 zł*
Ma konto 760 *„Pozostałe przychody operacyjne”* *17 000 zł*

7. Wydanie z magazynu sprzedanego złomu
Wn konto 765 *„Pozostałe koszty operacyjne”* *10 000 zł*
Ma konto 310 *„Materiały”* *10 000 zł*

010 *– Środki trwałe*

(Sp.)	200 000,00	80 000,00	(1)

070 *– Umorzenie środków trwałych*

(1)	18 000,00	45 000,00	(Sp.)
		517,50	(2)

765 *– Pozostałe koszty operacyjne*

(1)	62 000,00		
(7)	10 000,00		

408 *– Amortyzacja*				***240*** *– Pozostałe rozrachunki*				***080*** *– Środki trwałe w budowie*			
(2)	*517,50*			*(6)*	*17 000,00*	*36 900,00*	*(3)*	*(3)*	*30 000,00*		
								(4)	*20 000,00*		

790 *– Obroty wewnętrzne*			***530*** *– Koszty działalności pomocniczej*			***791*** *– Koszty obrotów wewnętrznych*		
	20 000,00	*(4)*		*20 000,00*	*(4)*	*(4)*	*20 000,00*	

760 *– Pozostałe przychody operacyjne*			***310*** *– Materiały*			***223*** *– Rozliczenie podatku VAT naliczonego*		
	10 000,00	*(5)*	*(5)*	*10 000,00*	*10 000,00*	*(7)*	*(3)*	*6 900,00*	
	17 000,00	*(6)*							

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16g ust. 16 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 22g ust. 20 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 47 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132

Joanna Gawrońska – biegły rewident

5. Kto musi zmienić zasady (politykę) rachunkowości w związku z wprowadzeniem nowego krajowego standardu rachunkowości

PROBLEM **Czy uchwalenie nowego krajowego standardu rachunkowości (jak to miało miejsce niedawno w przypadku KSR nr 11 „Środki trwałe") powoduje konieczność dokonania zmian w zasadach (polityce) rachunkowości posiadanej w firmie?**

RADA **Jeżeli jednostka posiada w swoich zasadach (polityce) rachunkowości zapis o stosowaniu KSR, nie musi ona dokonywać żadnych zmian w tym dokumencie. Jeśli jednak w polityce rachunkowości nie ma stwierdzenia, że jednostka zdecydowała się na stosowanie KSR-ów, to chcąc korzystać z rozwiązań zawartych w standardach czy stanowiskach wydawanych przez Komitet Standardów Rachunkowości, rozwiązania te powinny zostać zapisane w polityce rachunkowości danej jednostki.**

UZASADNIENIE Ustawa o rachunkowości przewiduje, (art. 10 ust. 3 uor), że:

§ *W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR.*

Taki zapis w ustawie o rachunkowości oznacza, że nie jest obligatoryjne wpisywanie stosowania krajowych standardów rachunkowości do zasad (polityki) rachunkowości danej jednostki gospodarczej. Należy jednak zauważyć, że brak takiego zapisu skutkuje tym, że jednostka, chcąc stosować rozwiązania zawarte w standardach rachunkowości i w stanowiskach wydawanych

przez Komitet Standardów Rachunkowości, musi dokonać zmian w polityce rachunkowości, wpisując do niej te rozwiązania. Potwierdzenie takiego postępowania zawarte jest w KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja", w którym wskazuje się (pkt 3.2.4 KSR nr 7), że:

§ *(...) w każdym przypadku wystąpienia w działalności jednostki transakcji, zdarzenia lub warunku będących sprawami, których przepisy o rachunkowości nie regulują, jednostka jest zobowiązana do szczegółowego opracowania i uzasadnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w tych sprawach i ujawnienia tych spraw i zasad w sprawozdaniu finansowym".*

Należy przy tym zauważyć, że dokonując zmian polityki rachunkowości we własnym zakresie, trzeba uwzględnić art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Przepis ten przewiduje możliwość zmian dotychczas stosowanych rozwiązań na inne przewidziane ustawą, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostki, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji. Oznacza to, że kierownik jednostki (gdyż to on jest odpowiedzialny za dokonywanie zmian w polityce rachunkowości) może podjąć decyzję o zmianie polityki rachunkowości w dowolnym momencie, ale jej skutki trzeba zastosować od początku roku obrotowego. Zależnie od decyzji kierownika jednostki, będzie to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego.

Inaczej jest w sytuacji, gdy jednostka potwierdza przyjęcie krajowych standardów rachunkowości jako stosowanych przez nią zasad (polityki) rachunkowości. Wejście w życie nowego krajowego standardu rachunkowości lub stanowiska (zgodnie z pkt 2.18 KSR nr 7 przez krajowe standardy rachunkowości należy rozumieć bowiem nie tylko standardy, ale i stanowiska wydawane przez Komitet Standardów Rachunkowości) nie powoduje wówczas potrzeby dokonywania żadnych zmian w polityce rachunkowości. Rozwiązania uwzględnione w nowo wydanych standardach stają się bowiem automatycznie częścią posiadanych i stosowanych zasad (polityki) rachunkowości danej firmy.

Przykładowy zapis w polityce rachunkowości dotyczący stosowania przez jednostkę krajowych standardów rachunkowości.

W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości oraz nieokreślonych w niniejszej polityce rachunkowości stosuje się krajowe standardy rachunkowości, a w przypadku ich braku – międzynarodowe standardy rachunkowości.

Należy jednak przypomnieć, że posiadanie takiego (lub podobnie brzmiącego zapisu) w polityce rachunkowości oznacza, że:

- jednostka zobowiązuje się stosować wszystkie krajowe standardy rachunkowości (nie ma możliwości wybiórczego ich stosowania, tj. stosowania tylko niektórych z nich lub ich części lub tylko niektórych postanowień w nich zawartych),
- prawo jednostki do stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jest warunkowe, gdyż w pierwszej kolejności jednostka powinna stosować krajowe standardy rachunkowości.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8 ust. 2, art. 10 ust. 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- pkt 2.18, pkt 3.2.4 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja" – Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 2

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

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy regulowanie płatności powyżej 15 000 zł wekslem pozwala na rozpoznawanie kosztów podatkowych

PROBLEM **Spółka z o.o. zamierza uregulować należność za jedną z dokonanych transakcji (o wartości przekraczającej 15 000 zł) poprzez wystawienie weksla. Czy w takim przypadku spółka będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów?**

RADA **Tak, uregulowanie zobowiązania poprzez wystawienie i wydanie weksla nie wyłącza możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.**

UZASADNIENIE Z początkiem 2017 r. nastąpiło obniżenie limitu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, z 15 tys. euro do 15 tys. zł. Spowodowało to, że obecnie znacznie częściej niż do końca 2016 r. przedsiębiorcy są obowiązani do dokonywania i przyjmowania płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą za pośrednictwem rachunku płatniczego. Obowiązek taki obecnie istnieje, jeżeli:

1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

W ustawach o podatku dochodowym pojawiły się ponadto regulacje, które wyłączają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków, które przekraczają ten limit, jeżeli zostały uregulowane gotówką (art. 15d updop, art. 22p updof).

Należy podkreślić, że art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczy płatności. Termin ten odnosi się wyłącznie do spełnienia świadczeń w formie rozliczeń pieniężnych. Tak pojęcie płatności rozumiane jest bowiem m.in. w orzecznictwie sądów (zob. przykładowo wyrok NSA z 2 czerwca 2011 r. – sygn. akt I FSK 1075/10). Nie mają zastosowania do innej formy regulowania zobowiązań, m.in. regulowania zobowiązań poprzez wystawianie i wydawanie weksli. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładami mogą być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 1 lutego 2017 r. (sygn. 2461-IBPB-1-1.4510.375.2016.1.BS) czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28 lutego 2017 r. (sygn. 1462-IPPB6.4510.3.2017.2.AM). I tak, przykładowo, w pierwszej z tych interpretacji organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska podatnika, że:

MF *(...) uregulowanie zobowiązania w drodze odnowienia (nowacji) polegającego na tym, że Wnioskodawca zostaje zwolniony z dotychczasowego zobowiązania do zapłaty należności za towar lub usługę w zamian za zaciągnięcie nowego zobowiązania do zapłaty kwoty wynikającej z wystawionego i wydanego kontrahentowi weksla własnego, nie stanowi „płatności" w rozumieniu art. 15d u.p.d.o.p, lecz inną formę regulowania zobowiązań, do której nie mają zastosowania ograniczenia wynikające z tego przepisu.*

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1829; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 819

- art. 15d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 22p ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

2. Czy wydatki finansowane ze ZFRON pochodzące ze zwolnienia z PIT mogą być zaliczane do kosztów podatkowych

PROBLEM **Spółka prowadzi zakład pracy chronionej, w związku z czym tworzy zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych (ZFRON). Czy wydatki ze ZFRON pochodzące ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych mogą być zaliczane przez spółkę do kosztów podatkowych?**

RADA **Nie, wydatki finansowane ze ZFRON ze środków pochodzących z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.**

UZASADNIENIE Prowadzący zakłady pracy chronionej obowiązkowo tworzą zakładowe fundusze rehabilitacji osób niepełnosprawnych (art. 33 ust. 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych). Jak wynika z przepisów art. 33 ust. 2 wskazanej ustawy, fundusze te tworzy się między innymi z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Zaliczki te pozostają zatem w zakładzie pracy chronionej na ZFRON i nie są odprowadzane do budżetu. Cała kwota wynagrodzenia jest przy tym kosztem podatkowym pracodawcy.

Kosztami uzyskania przychodów są wydatki ponoszone przez podatników w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ust. 1 updop). Koszty finansowane ze środków zakładowych funduszy rehabilitacji osób niepełnosprawnych (ZFRON) nie zostały przy tym wymienione wśród kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Mimo to nie dopuszcza się zaliczania do kosztów podatkowych wydatków ze ZFRON sfinansowanych ze środków pochodzących z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Oznaczałoby to bowiem dwukrotne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów tych samych kwot. Jak czytamy w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 5 marca 2010 r. (sygn. DD6/8213/165/KWW/09/BMI9/11871):

MF *(...) kosztami uzyskania przychodów są wynagrodzenia w kwocie brutto (wszelkie jego składniki). Kwota wynagrodzenia brutto pomniejszana jest o zaliczkę na podatek dochodowy. Oznacza to, że kosztem podatkowym jest cała kwota wynagrodzenia, od którego obliczana i odprowadzana jest przez płatnika zaliczka na podatek dochodowy. Dla uznania za koszt podatkowy omawianej zaliczki na podatek dochodowy bez znaczenia jest, czy zaliczka ta zostanie odprowadzona do budżetu, czy też pozostanie w zakładzie pracy chronionej (na ZFRON) lub zakładzie aktywności zawodowej (na ZFA) bądź zostanie przekazana (w części) na PFRON. Kosztem podatkowym zaliczka ta staje się już z chwilą zaliczenia wynagrodzenia (brutto) do kosztów uzyskania przychodów. Nie może więc ona stanowić dodatkowo kosztu podatkowego*

w momencie przekazania jej na ZFRON (ZFA) i PFRON oraz wydatkowania z ZFRON (ZFA) środków pochodzących z tej zaliczki.

Wyłączenie z kosztów podatkowych dotyczy również odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych sfinansowanych z takich środków. Jak bowiem czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 stycznia 2016 r. (sygn. IPPB5/4510-1032/15-3/IŚ):

MF *(...) stanowisko Spółki co do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od zakupionych z ZFRON środków trwałych, pochodzących z wpłat z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest nieprawidłowe. Przyjęcie bowiem za słuszne takiego stanowiska skutkowałoby w efekcie dwukrotnym ujmowaniem w rachunku podatkowym tego samego kosztu (raz poprzez uznanie za koszt podatkowy wynagrodzenia brutto, drugi raz poprzez ujęcie w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zakupionych z ZFRON).*

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 33 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2046; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 935
- art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

3. Jak rozliczyć koszt pierwszej opłaty z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste

PROBLEM **Spółka z o.o. zawarła z gminą umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Z tego tytułu spółka zapłaciła pierwszą ratę w wysokości 100 000 zł netto + 23 000 zł VAT oraz będzie ponosić kolejne opłaty roczne w wysokości 12 000 zł netto + 2760 zł VAT. Czy nabyte prawo wieczystego użytkowania spółka powinna zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych?**

RADA **Nie. Dla celów podatkowych prawo wieczystego użytkowania nie stanowi w przedstawionej sytuacji wartości niematerialnej i prawnej (ani środka trwałego), a w konsekwencji nie podlega amortyzacji i nie jest konieczne ustalanie wartości początkowej tego prawa. Koszt pierwszej opłaty z tytułu wieczystego użytkowania spółka z o.o. może zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.**

UZASADNIENIE Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a updop). Jednocześnie z art. 16c pkt 1 updop wynika, że prawo wieczystego użytkowania stanowi niepodlegającą amortyzacji wartość niematerialną i prawną.

Z pierwszego z przytoczonych przepisów wyraźnie wynika, że zakaz zaliczania wydatków na użytkowanie wieczyste do kosztów nie obejmuje opłat za wieczyste użytkowanie. Tym samym opłaty te mogą być kosztem podatkowym. Dotyczy to również pierwszych opłat za wieczyste użytkowanie (tj. opłat uiszczanych w związku z ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego). Takie też stanowisko w udzielanych wyjaśnieniach reprezentują organy podatkowe (zob. przykładowo

interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 sierpnia 2015 r., sygn. IBPB-1-3/4510-62/15/WLK).

Powoduje to, że dla celów podatkowych prawo wieczystego użytkowania nie stanowi w przedstawionej sytuacji wartości niematerialnej i prawnej (ani środka trwałego), a w konsekwencji nie podlega amortyzacji i nie jest konieczne ustalanie wartości początkowej tego prawa. Koszt pierwszej opłaty z tytułu wieczystego użytkowania spółka z o.o. może bezpośrednio zaliczyć do kosztów podatkowych, a nie poprzez odpisy amortyzacyjne. Trzeba zaznaczyć, że pierwsza opłata nie jest bezpośrednio związana z przychodami spółki, co oznacza, że należy ją zaliczyć do pośrednich kosztów uzyskania przychodów i rozliczyć w momencie poniesienia (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 24 sierpnia 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4510-157/16-1/DW).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 16c pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

4. Czy u spółki powstanie przychód w związku z nieodpłatnym użyczeniem nieruchomości przez gminę – interpretacja MF

W przypadku, w którym gmina przekazuje nieodpłatnie nieruchomość w używanie spółce, która wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, nie dochodzi do powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Warunkiem jest jednak, by spółka była z wyłącznym udziałem kapitału gminy. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Jak wynika z art. 12 ust. 1 pkt 2 updop, wyłączenie nieodpłatnego świadczenia otrzymanego przez podatnika z kategorii przychodów jest uwarunkowane kumulatywnym spełnieniem następujących przesłanek:*

- *świadczenie zostało otrzymane od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków,*
- *jest ono związane z używaniem środków trwałych otrzymanych w nieodpłatny zarząd lub używanie,*
- *świadczeniobiorcą jest spółka użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostki samorządu terytorialnego.*

Z mocy wyłączenia zawartego w ww. przepisie nie podlegają zaliczeniu do przychodu nieodpłatne świadczenia związane z używaniem środków trwałych w nieodpłatny zarząd lub używanie. W przepisie tym ustawodawca określił zakres podmiotowy wyłączenia, obejmując nim m.in. spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. W zakresie przedmiotowym wyłączenie to dotyczy jedynie świadczeń związanych

z używaniem środków trwałych wykorzystywanych przez otrzymującego, otrzymanych w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka powstała z przekształcenia zakładu budżetowego, która wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością zlikwidowanego zakładu. Spółka jest spółką prawa handlowego, której 100% udziałowcem jest Gmina. Główną działalnością Spółki jest zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Gmina zamierza przekazać w nieodpłatne używanie nieruchomości gruntowe na podstawie umowy użyczenia na czas nieokreślony. Zgodnie z umową użyczenia Gmina oddaje działki Spółce w bezpłatne używanie w celu realizacji zadania własnego Gminy. Spółka będzie ponosić koszty utrzymania tych działek.

Mając powyższe na uwadze, zauważyć należy, że co do zasady skutkiem zawarcia umowy użyczenia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest uzyskanie przez biorącego w użyczenie przychodu w postaci nieodpłatnego świadczenia. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której Wnioskodawca otrzymuje nieodpłatnie do użytkowania nieruchomości gruntowe od jednostki samorządu terytorialnego, czyli Gminy, będącej 100% udziałowcem Wnioskodawcy, wobec powyższego zgodnie z wyłączeniem zawartym w cyt. art. 12 ust. 1 pkt 2 updop nie powstanie u Wnioskodawcy przychód podatkowy z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 czerwca 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.119.2017.1.MST

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

5. Czy zapłacony za kontrahenta podatek u źródła jest kosztem podatkowym – interpretacja MF

Polski podatnik może zaliczyć do kosztów podatkowych uregulowany za kontrahenta zagranicznego podatek u źródła. Jest to możliwe w sytuacji, gdy obowiązek pokrycia przez płatnika podatku u źródła wynika z postanowień umowy łączącej strony, jak również gdy brak jest umowy, np. w przypadku zakupu biletów lotniczych w Internecie z użyciem kart płatniczych. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Z treści przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej kontraktuje z podmiotami zagranicznymi będącymi nierezydentami polskimi. W ramach realizowanych transakcji oraz wypłatą należności za świadczenia, o których mowa w art. 21 updop, powstają po stronie Wnioskodawcy obowiązki płatnika polegające na konieczności potrącenia i uiszczenia tzw. podatku u źródła. W praktyce możliwe są sytuacje, w których płatnik nie potrąci należnego podatku od kwoty wypłacanej kontrahentowi w wyniku obiektywnego braku możliwości potrącenia podatku z uwagi na charakter transakcji i sposób funkcjonowania kontrahenta (np. w przypadku zakupu biletów lotniczych w Internecie przy użyciu kart płatniczych), względnie*

przyczyną może być treść postanowień umowy zawartej z kontrahentem (np. gdy w umowie wskazane jest, że ewentualne podatki obciążają wypłacającego należności). W takich przypadkach Wnioskodawca decyduje się ponieść ciężar podatku u źródła, dokonując tego poprzez ubruttowienie należności.

Mając powyższe na względzie, uzasadnienie celu poniesienia wydatku, obejmującego uregulowanie za kontrahenta zagranicznego podatku u źródła, pozwalające na zaliczenie go do kosztów uzyskania przychodu jest możliwe w sytuacji, gdy obowiązek pokrycia przez płatnika podatku u źródła wynika z postanowień umowy łączącej strony, jak również w przypadkach, gdy brak jest umowy np. w przypadku zakupu biletów lotniczych w Internecie przy użyciu kart płatniczych. Skoro Wnioskodawca decyduje się ponieść ciężar podatku u źródła, dokonując tego poprzez ubruttowienie należności, wówczas owe ubruttowienie wypłaconej kwoty należnej stanowić będzie dodatkowy element kosztowy jako część należnego wynagrodzenia.

Należy zatem stwierdzić, iż przedmiotowe wydatki, co do zasady, spełniać będą przesłankę wynikającą z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednocześnie wskazać należy, iż w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym nie znajduje zastosowania żaden z przepisów art. 16 ust. 1 ustawy, a w szczególności art. 16 ust. 1 pkt 15 tej ustawy, który stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach. Zakres tego przepisu dotyczy tylko tego podatku dochodowego, który jest uiszczany przez podatnika.

W przedstawionej sytuacji Spółka jest natomiast wyłącznie płatnikiem, a nie podatnikiem zryczałtowanego podatku dochodowego, wypełnia obowiązki płatnika nałożone przez przepisy updop.

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 maja 2017 r., nr 0111-KDIB1--1.4010.10.2017.1.BS

Od redakcji:

Przypomnijmy że od początku 2017 r. przepisy ustaw o podatku dochodowym nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że podatnik, który kupił za granicą usługę podlegającą podatkowi u źródła, musi potrącić w Polsce podatek od wynagrodzenia wypłacanego zagranicznemu kontrahentowi. Wcześniej przepisy nie precyzowały, co jest „dochodem osiąganym na terytorium RP", trwał więc spór, czy obowiązek zapłaty tego podatku powstaje także, gdy np. miejsce zawarcia umowy i wykonania świadczenia jest za granicą. Spór ten ostatecznie został rozstrzygnięty na korzyść fiskusa i sądy administracyjne przyznały, że także przed 1 stycznia 2017 r. świadczenia wykonywane poza terytorium Polski były opodatkowane podatkiem u źródła, gdy zapłata pochodziła z Polski (zob. wyrok 7 sędziów NSA z 15 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 3587/14).

Takie rozumienie przepisów oznacza, że podatnicy częściej będą odprowadzać podatek u źródła. W wielu przypadkach polski przedsiębiorca zapłaci ten podatek za swojego zagranicznego kontrahenta, np. gdy zawarta z tym kontrahentem umowa przewiduje, że ewentualne podatki obciążają nabywcę usługi. By zaliczyć ten podatek do kosztów podatkowych, warto zadbać, żeby w umowie zawartej z zagranicznym kontrahentem zamieszczać klauzule ubruttowiające, tj. podwyższające cenę o podatek (z uwzględnieniem samego podatku jako przychodu). Jednak nawet w przypadkach, gdy takie klauzule nie mogły zostać zawarte w umowie (co jest regułą np. przy zakupie biletów lotniczych), w przedstawionej interpretacji fiskus zgadza się na uznanie wydatku na zapłatę podatku do kosztu podatkowego. Jak stwierdził fiskus, ubruttowienie wypłaconej kwoty należnej stanowi dodatkowy element kosztowy jako część należnego wynagrodzenia.

Przypominamy także, że tam, gdzie jest to możliwe, warto także wystąpić o certyfikat rezydencji podatkowej kontrahenta. Może to pozwolić obniżyć wysokość podatku u źródła do stawki wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Sejm przyjął, że nie podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła zakup biletów lotniczych w rejsowych liniach pasażerskich. Zmiana ma wejść w życie jeszcze w tym roku.

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

6. Kiedy spółdzielnia mieszkaniowa powinna opodatkować dochody uzyskane z wynajmu powierzchni wspólnych budynków mieszkalnych – interpretacja MF

Dochody z wynajmu pomieszczeń leżących w części wspólnej budynku mieszkalnego (np. pomieszczeń po zlikwidowanych zsypach) osobom, które nie są członkami spółdzielni, nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updop. Dotyczy to także pomieszczeń wynajmowanych właścicielom mieszkań niebędących członkami spółdzielni. Tylko jeżeli pomieszczenia te są wynajmowane członkom spółdzielni, można uznać, że służą one celom gospodarki mieszkaniowej i są objęte omawianym zwolnieniem. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Z przedstawionego opisu stanu faktycznego oraz uzupełnienia wniosku wynika, że w budynkach mieszkalnych administrowanych przez spółdzielnię mieszkaniową znajdują się pomieszczenia zaliczone do części wspólnej nieruchomości (komórki, pralnie, suszarnie, pomieszczenia po zlikwidowanych zsypach, wnęki pod schodami, boksy piwniczne, klatki schodowe), które są wynajmowane przez członków spółdzielni, jak również właścicieli mieszkań niebędących członkami spółdzielni. W umowach najmu powierzchni na pomieszczenia składowe (bokówki, komórki) jest zapis, że nie mogą być one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Przychody z najmu pomieszczeń, o których mowa we wniosku, są traktowane przez spółdzielnię jak przychody z najmu lokali użytkowych, a więc dochody z ww. tytułu są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. (...)*

Podkreślić należy, że wszelkie świadczenia i usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 cyt. ustawy. Zatem uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych.

Z kolei z przytoczonej powyżej definicji zasobów mieszkaniowych wynika, że kluczowe znaczenie dla zaliczenia określonego obiektu (pomieszczenia) do tychże zasobów ma związek takiego obiektu z lokalem mieszkalnym, w szczególności jeżeli umożliwia ono prawidłowe i normalne korzystanie z takiego lokalu. Pomieszczenia po zsypach, pralniach, suszarniach, piwnice oraz części klatek schodowych i części korytarzy, stanowiące nieruchomość wspólną mieszczą się w pojęciu zasobów mieszkaniowych, jeśli są w określony sposób przypisane do znajdujących się w budynku mieszkalnym lokali mieszkalnych wykorzystywanych przez osoby będące członkami

spółdzielni. W przypadku natomiast, gdy ww. pomieszczenia służą osobom trzecim, tracą związek z celami mieszkaniowymi, gdyż są wykorzystywane w działalności innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Zatem przychody, o których mowa we wniosku, uzyskane od osób posiadających w zasobach spółdzielni lokale mieszkalne, będących jednocześnie członkami spółdzielni, należy uznać za przychody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Tym samym także ponoszone w związku z nimi koszty stanowią koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi, a dochód powstały z tego tytułu korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 updop, pod warunkiem przeznaczenia go na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Za taką bowiem interpretacją przemawia wynikający z treści art. 1 ust. 1 u.s.m. zasadniczy cel działalności spółdzielni mieszkaniowej, którego realizacji służą zasoby mieszkaniowe. Wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków i ich rodzin i nie stanowią zatem gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że dochody uzyskane przez spółdzielnię z wynajmu części wspólnej nieruchomości od osób będących członkami spółdzielni, przeznaczone w całości na utrzymanie zasobów mieszkaniowych spółdzielni, stanowią przychody osiągnięte z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, podlegające zwolnieniu z opodatkowania zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 updop.

Natomiast dochody z ww. tytułów związane z wynajmem pomieszczeń osobom, które nie są członkami spółdzielni, nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania.

Podobny pogląd wyraził również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1025/13, w którym stwierdził, że (...) wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej, w tym także wynajmowanie garaży, pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Zgodnie zatem z poglądem zaprezentowanym przez ten Sąd przy poprzednim rozpoznaniu sprawy (I SA/Wr 945/11), uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych.

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 czerwca 2017 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.4.2017.2.AB

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

7. Zapłacone za innego podatnika opłaty i odszkodowania nie są kosztem podatkowym – wyrok NSA

Działający w imieniu inwestora podatnik nie zaliczy do kosztów podatkowych zapłaconych za inwestora opłat i odszkodowań wynikających z decyzji administracyjnych i wyroków sądowych nałożonych na inwestora. Jest tak nawet, gdy obowiązek taki wynika z zawartej przez niego umowy cywilnoprawnej – wyrok NSA z 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3661/16.

Stan faktyczny

Spółka działa w branży elektroenergetycznej i zajmuje się budową linii i stacji energetycznych. Spółka zawarła z inwestorem kompleksową umowę na budowę linii energetycznej. W ramach obowiązków wynikających z umowy spółka pozyskuje w imieniu i na rzecz inwestora m.in.:

- ostateczne decyzje administracyjne i
- wyroki sądowe.

Zgodnie z zawartą umową z inwestorem spółka realizuje wszystkie obowiązki, w tym o charakterze finansowym, nałożone w odpowiednich decyzjach i wyrokach na inwestora. Wynagrodzenie, jakie spółka otrzyma od inwestora, ma objąć również to, że spółka na jego rzecz ponosi pewne wydatki. Wątpliwości spółki dotyczyły możliwości zaliczenia wydatków związanych z tymi decyzjami i wyrokami do kosztów podatkowych spółki. Spółka wystąpiła o interpretację podatkową do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w tej sprawie.

Stanowisko organów podatkowych

Organ podatkowy uznał, że spółka ponosi na podstawie kompleksowej umowy z inwestorem na budowę linii energetycznej wydatki na uregulowanie zobowiązań, do których wypełnienia obowiązany jest inwestor na podstawie wydanych na jego rzecz decyzji administracyjnych i wyroków sądowych w związku z budową linii energetycznej. Zdaniem organu podatkowego te wydatki nie pozostają w związku przyczynowym z przychodami spółki, w konsekwencji czego nie mogą stanowić jej kosztów podatkowych. Spółka zaskarżyła interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku.

Stanowisko WSA

WSA odrzucił skargę spółki i podtrzymał stanowisko organu podatkowego. Spółka złożyła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Stanowisko NSA

NSA podzielił stanowisko fiskusa zawarte w odpowiedzi na skargę kasacyjną, że *w procesie interpretacji regulacji prawnej zawartej w art. 15 ust. 1 updop, zwrot normatywny „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów" zawężany jest w sposób oczywisty tylko do działań podatnika*.

Zdaniem NSA przepis ten wyklucza możliwość zaliczania do kosztów podatkowych „cudzych" wydatków poniesionych także w oparciu o charakter, zakres podjętych działań biznesowych i zawartą umowę. Przyjęcie stanowiska spółki oznaczałoby bowiem, że wydatki te pozostawałyby w związku z jej przychodami i przychodami inwestora, czyli podlegałby podwójnemu odliczeniu.

Od redakcji:

W przypadku rozstrzyganym wyrokiem mamy do czynienia z umową, w której ustalono, że spółka jako pełnomocnik opłaci wydatki związane z wykonaniem decyzji administracyjnych i wyroków sądowych wydanych na rzecz inwestora, a ten odpowiednio skalkuluje wynagrodzenie, uwzględniając w nim te koszty. Dla spółki są to koszty związane z wykonaniem umowy.

Jednak zarówno organy podatkowe, jak i sąd administracyjny uznały, że wydatki ponoszone za kogoś nie będą stanowiły dla spółki kosztów podatkowych, bowiem dotyczą one innego podatnika i związane mogą być z jego przychodami. Samo brzmienie umowy z kontrahentem nie może mieć rozstrzygającego wpływu na możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Warto dodać, że w omawianej sprawie interpretację po wyroku NSA wydał już Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (interpretacja z 10 maja 2017 r., sygn. 0115-KDIT2-3.4010.48.2017.1.KP).

Jak podkreślono w interpretacji, przyjęty w drodze umowy cywilnoprawnej model współpracy nie może kształtować regulacji prawnych dotyczących kosztów uzyskania przychodów.

Spółka powinna jednak pamiętać, że przychód uzyskany z tytułu wykonanej umowy powinna pomniejszyć o wydatki poniesione na opłaty i odszkodowania (zwrócone przez inwestora i niezaliczone do kosztów przez spółkę). Do przychodów nie zalicza się bowiem zwróconych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów (zob. art. 12 ust. 4 pkt 6 i 6a updop). Tym samym, ponieważ wydatki poniesione na opłaty i odszkodowania zwracane są spółce w wynagrodzeniu wypłaconym jej przez inwestora, to ten zwrot nie powinien dla spółki stanowić opodatkowanego przychodu.

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

VIII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Czy koszty używania samochodu wynajętego od osoby prywatnej muszą być rozliczane w ramach limitu kilometrówki

PROBLEM **Powadzę działalność gospodarczą. Od sierpnia 2017 r. na potrzeby tej działalności wynajmuję samochód od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Czy koszty związane z jego używaniem muszę rozliczać w ramach limitu kilometrówki? Jak rozliczyć w kosztach czynsz za najem?**

RADA **Jeżeli wynajęty pojazd jest samochodem osobowym, to musi Pan dla niego prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, a wydatki związane z jego używaniem stanowią dla Pana koszty uzyskania przychodów w ramach limitu kilometrówki. Fakt, że osoba, od której Pan wynajmuje ten samochód, nie prowadzi działalności gospodarczej, nie ma w tym przypadku żadnego znaczenia. Jeżeli wynajęty samochód jest samochodem ciężarowym, to wydatki związane z jego używaniem może Pan w całości zaliczać do kosztów podatkowych. Niezależnie od tego, jaki samochód Pan wynajmuje, czynsz płacony z tego tytułu jest dla Pana kosztem w całości. Szczegóły – w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (art. 23 ust. 1 pkt 46 updof). Stawki za 1 km przebiegu przedstawiamy w tabeli.

Tabela. Maksymalne stawki za 1 km przebiegu samochodu osobowego

Stawka za 1 km przebiegu samochodu osobowego:	Obowiązuje od 14.11.2007 r.
o poj. skok. do 900 cm^3	0,5214 zł
o poj. skok. pow. 900 cm^3	0,8358 zł

W celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. W razie braku tej ewidencji wydatki ponoszone przez podatnika z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów (art. 23 ust. 5 updof).

Przywołane przepisy mają zastosowanie między innymi w przypadku używania dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej samochodów osobowych na podstawie umów najmu, w tym na podstawie umów najmu zawieranych z osobami prywatnymi. Zatem jeżeli wynajmowany samochód jest samochodem osobowym w rozumieniu przepisów updof (definicję samochodu osobowego określa art. 5a pkt 19a updof), to wydatki związane z jego używaniem:

1) stanowią koszty uzyskania przychodów pod warunkiem prowadzenia przez Pana ewidencji przebiegu tego pojazdu oraz
2) mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów tylko w ramach limitu wynikającego z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu (wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w pkt 1) oraz stawki za 1 km przebiegu.

Czynsz za najem samochodu osobowego nie jest ograniczony limitem kilometrówki

W przeszłości organy podatkowe uważały, że w ramach limitu kilometrówki należy rozliczać również czynsz płacony za najem samochodów osobowych. Stanowisko to było jednak kwestionowane przez sądy administracyjne (zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 2030/10, z 17 października 2012 r., sygn. akt II FSK 467/11 oraz z 3 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2273/13). Spowodowało to zmianę opinii MF w tej sprawie (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 8 listopada 2013 r., sygn. DD2/033/55/MWJ/13/RD-111005). Obecnie organy podatkowe są w tej sprawie jednomyślne i zgadzają się na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów czynszu za najem samochodu osobowego w całości, tj. bez uwzględniania limitu kilometrówki (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 stycznia 2015 r., sygn. ILPB4/423-483/14-4/ŁM, czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 stycznia 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-785/15/MS).

Wydatki związane z najmem samochodu ciężarowego

Jeżeli wynajmowany przez Pana samochód jest samochodem ciężarowym, to do kosztów podatkowych może Pan w całości zaliczać wydatki związane z jego używaniem jak również czynsz najmu. W tym przypadku przepisy updof nie przewidują żadnych ograniczeń w rozliczaniu takich wydatków w kosztach.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5a pkt 19a, art. 23 ust. 1 pkt 46 i ust. 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- § 2 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. z 2002 r. Nr 27, poz. 271; ost. zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 61, poz. 308

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

2. Czy można amortyzować sprzęt laboratoryjny, który po nabyciu zostanie od razu wynajęty innemu podatnikowi

PROBLEM **Kupiłam sprzęt laboratoryjny (stanowiący jeden składnik majątkowy) za ponad 3500 zł netto. Zamierzam go od razu wynająć innemu podatnikowi na okres przekraczający rok. Czy to jest dla mnie środek trwały? Czy mogę go amortyzować? Jeżeli tak, to w jaki sposób?**

RADA **Nabyty sprzęt laboratoryjny powinna Pani zaliczyć do środków trwałych. Dopuszczalne metody jego amortyzacji omawiamy w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Amortyzacji podlegają (z nieistotnym w omawianej sytuacji zastrzeżeniem wynikającym z art. 22c updof) stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:
1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (art. 22a ust. 1 updof).

Z art. 22a ust. 1 updof wynika zatem, że nie tylko składniki wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą należą do środków trwałych. Należą również do nich składniki majątku oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (o wskazanych w tym przepisie cechach). Nie ulega zatem wątpliwości, że skoro przewidywany okres oddania sprzętu laboratoryjnego, o którym mowa w pytaniu, do używania na podstawie umowy najmu jest dłuższy niż rok oraz spełnione są pozostałe warunki wynikające z art. 22a ust. 1 updof (w szczególności jest on kompletny i zdatny do użytku w dniu oddania do używania na podstawie umowy najmu), powinna go Pani zaliczyć do środków trwałych w prowadzonej działalności gospodarczej. Przychody uzyskiwane z jego wynajmu będą dla Pani przychodami z działalności gospodarczej (z pytania nie wynika bowiem, aby przychody z tego tytułu zamierzała Pani rozliczać w ramach najmu prywatnego).

Metody amortyzacji sprzętu laboratoryjnego

Aby określić, jaką stawką amortyzować sprzęt laboratoryjny, należy w pierwszej kolejności ustalić, do jakiego grupowania KŚT go zaklasyfikować.

Wyposażenie, aparaty i sprzęt laboratoryjny klasyfikowane są w grupowaniu KŚT o symbolu 801.

Schemat KŚT (wyciąg)

Symbol KŚT			Wyszczególnienie	Powiązanie z
grupa	podgrupa	rodzaj		PKWiU 2008
8	80	801	Wyposażenie, aparaty i sprzęt laboratoryjny	26.51* 32.50.12.0*

Metoda liniowa. W przypadku wyboru przez Panią amortyzacji metodą liniową dopuszczalne są dwie stawki amortyzacji:

- w wysokości 25%; stawka ta dotyczy elektronicznej aparatury kontrolno-pomiarowej do przeprowadzania badań laboratoryjnych,
- w wysokości 20% w pozostałych przypadkach (art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 08 załącznika nr 1 do updof).

Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych (wyciąg)

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa lub podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych	Powiązanie z KRŚT
1	2	3	4	5
08	20 25	8 801	Narzędzia, przyrządy, ruchomości, wyposażenie 801-0 elektroniczna aparatura kontrolno-pomiarowa do przeprowadzania badań laboratoryjnych	8 801

Metoda degresywna. Sprzęt laboratoryjny może być również przez Panią amortyzowany metodą degresywną. Wynika to z tego, że jest on zaliczany do grupy 8 KŚT, a degresywna metoda amortyzacji dotyczy środków trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych. W przypadku tej metody amortyzacji w pierwszym podatkowym roku wynajmowania sprzętu może Pani zastosować stawkę amortyzacji podwyższoną maksymalnie o współczynnik 2,0, czyli odpowiednio 40% albo 50%. W następnych latach podatkowych odpisów powinna Pani dokonywać od jego wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat jego używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak ustalona stawka amortyzacji będzie niższa od stawki obliczonej metodą liniową, powinna Pani dokonywać dalszych odpisów zgodnie z metodą liniową (art. 22k ust. 1 updof).

Amortyzacja jednorazowa. Z prawa do jednorazowej amortyzacji może Pani skorzystać, jeżeli należy do jednej z podanych kategorii podatników, tzn.:

- jest Pani małym podatnikiem w rozumieniu przepisów updof (w 2017 r. status małego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych posiada podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w 2016 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro, tj. 5 157 000 zł) albo
- rozpoczęła Pani prowadzenie działalności gospodarczej w 2017 r. Jeżeli chciałaby Pani skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji jako podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą, musi Pani pamiętać, że obowiązuje tu dodatkowe ograniczenie. Mianowicie nie będzie Pani mogła skorzystać z jednorazowej amortyzacji, jeżeli w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia:
  - prowadziła Pani działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub
  - działalność gospodarczą prowadził Pani małżonek i istniała w tym czasie między Państwem wspólność majątkowa (art. 22k ust. 7 w zw. z ust. 11 updof).

Jeżeli zatem jest Pani małym podatnikiem albo rozpoczęła działalność gospodarczą w 2017 r. i nie mają do Pani zastosowania ww. ograniczenia, jest Pani podmiotem uprawnionym do dokonania jednorazowej amortyzacji zakupionego sprzętu laboratoryjnego.

UWAGA!

W 2017 r. łączna wartość jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć 215 000 zł.

Amortyzacja według stawki indywidualnie ustalonej. Z treści pytania nie wynika, aby zakupiony przez Panią sprzęt laboratoryjny stanowił używany lub ulepszony środek trwały w rozumieniu art. 22j ust. 2 updof. W związku z tym najprawdopodobniej nie jest możliwa jego amortyzacja według stawki amortyzacyjnej indywidualnie ustalonej na podstawie art. 22j ust. 1 updof.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22a ust. 1, art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 08 załącznika nr 1, art. 22j ust. 1 i 2, art. 22k ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz.U. z 2010 r. Nr 242, poz. 1622

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

Od redakcji:

Jeszcze w tym roku planowane są zmiany w przepisach updof i updop dotyczące amortyzacji. Według rządowego projektu ustawy o zmianie updof i updof (druk sejmowy nr 1602) podatnicy będą mogli dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT w roku podatkowym, w którym środki te zostaną wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł, jeżeli:

1) wartość początkowa jednego środka trwałego nabytego w roku podatkowym wynosić będzie co najmniej 10 000 zł lub
2) łączna wartość początkowa kilku środków trwałych nabytych w roku podatkowym wynosić będzie co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekroczy 3500 zł.

Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego podatnik będzie miał obowiązek pomniejszyć o wpłatę dokonaną na poczet nabycia środka trwałego, którą zaliczy bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Zmiany mają wejść w życie 14 dni od daty ich ogłoszenia w Dzienniku Ustaw.

Katarzyna Wojciechowska – prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego"

3. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na urządzenie siłowni dla pracowników

PROBLEM **Pracownicy mojej firmy są narażeni na wiele niekorzystnych dla zdrowia czynników związanych z wielogodzinną pracą biurową przed monitorami, w szczególności na wysoki poziom stresu. Czynniki te mają bezpośredni wpływ na zdrowie fizyczne i psychiczne pracowników, co z kolei przekłada się na spadek ich produktywności. Z tego względu urządziłem i udostępniłem im siłownię. Czy wydatki na wyposażenie siłowni mogę zaliczać do kosztów uzyskania przychodów?**

RADA **Wydatki poniesione na wyposażenie siłowni może Pan zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów albo bezpośrednio, albo poprzez odpisy amortyzacyjne. Szczegóły – w zasadnieniu.**

UZASADNIENIE Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że z Pana perspektywy jako pracodawcy urządzenie siłowni ma na celu przede wszystkim dbałość o kondycję psychofizyczną pracowników, poprzez zmniejszenie czy wręcz zniwelowanie stresu wywołanego wielogodzinną pracą. Pracownik odpowiednio zrelaksowany jest bardziej wydajny, pracuje szybciej, popełnia mniej błędów (albo w ogóle ich nie popełnia), jest potencjalnie mniej konfliktowy, ma też lepszy kontakt z zespołem. Poniesione przez Pana wydatki mają zatem pośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, tj. przyczyniają się do poprawy stanu psychicznego pracowników, a tym samym jakości pracy osób zatrudnionych, co ma niewątpliwy wpływ na efekt końcowy tej pracy, a pośrednio także osiągane przez Pana firmę przychody. W związku z tym wydatki, jakie poniósł Pan na wyposażenie siłowni, w zależności od ich wartości może Pan zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów albo poprzez odpisy amortyzacyjne (w przypadku gdy wartość wydatku przekracza 3500 zł). Możliwość rozliczania w kosztach wydatków ponoszonych przez pracodawców na utworzenie siłowni potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 13 kwietnia 2017 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.15.2017.1.IF, stwierdził, że:

MF *(...) wydatki na urządzenie i wyposażenie siłowni (...) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów Wnioskodawcy (w odpowiedniej proporcji do jego udziału w zysku Spółki) jako tzw. koszty pośrednie, tj. poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF.*

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

4. Czy można zaliczyć do kosztów wydatek powyżej 15 000 zł uregulowany pierwotnie gotówką, a następnie przelewem

PROBLEM **W czerwcu 2017 r. kupiłem towar za 19 000 zł netto. W tym samym miesiącu zaliczyłem ten wydatek do kosztów. Płatność nastąpiła gotówką w lipcu 2017 r. Na początku sierpnia 2017 r. dowiedziałem się, że takiego wydatku nie mogłem zaliczyć do kosztów z uwagi na przekroczenie limitu 15 000 zł i płatność gotówką. Umówiłem się ze sprzedawcą, że zwróci mi pieniądze, a ja następnie wpłacę je na swoje konto i dokonam na jego rzecz przelewu. Czy w takiej sytuacji będę mógł zaliczyć ten wydatek do kosztów?**

RADA **Tak. Dokonanie korekty sposobu płatności za nabyty towar umożliwi Panu rozliczenie poniesionego wydatku w kosztach. Jak to zrobić, omawiamy szczegółowo w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą nie mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatku w tej części, w jakiej kwota płatności dotycząca

transakcji, której wartość przekracza 15 000 zł, została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego (art. 22p ust. 1 updof). Jednocześnie z art. 22p ust. 2 updof wynika, że w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatku w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą:

- zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
- w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody

– w miesiącu, w którym została dokonana taka płatność.

Z pytania wynika, że zapłacił Pan za nabyty towar w całości gotówką i cały ten wydatek w kwocie 19 000 zł zaliczył do kosztów. Pana postępowanie było nieprawidłowe. Wiedząc o tym, zamierza Pan skorygować sposób płatności z gotówkowego na bezgotówkowy. W związku z tym ma wątpliwość, czy takie postępowanie umożliwi Panu rozliczenie tego wydatku w kosztach.

Przepisy updof nie zawierają wprost odpowiedzi na to pytanie. Nie wskazują bowiem, jak ma postąpić podatnik w przypadku otrzymania zwrotu gotówki od kontrahenta za opłacone wydatki bez pośrednictwa rachunku płatniczego i dokonania ponownej zapłaty za te wydatki za pośrednictwem rachunku płatniczego. Mimo tego należy uznać, że takie postępowanie umożliwia podatnikowi rozliczenie wydatku w kosztach. Potwierdzają to również organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 stycznia 2017 r., sygn. 0461-ITPB3.4511.335.2016.1.AK).

Reasumując, w opisanej sytuacji ma Pan:

- obowiązek zmniejszenia w lipcu 2017 r. kosztów uzyskania przychodów o kwotę 19 000 zł. W przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów powinien Pan odpowiednio zwiększyć w lipcu 2017 r. przychody o kwotę 19 000 zł,
- prawo ponownego zwiększenia w sierpniu 2017 r. kosztów uzyskania przychodów o kwotę 19 000 zł. W przypadku gdyby w lipcu 2017 r. w związku z brakiem możliwości zmniejszenia kosztów dokonał Pan zwiększenia przychodów, to w sierpniu 2017 r. powinien Pan zmniejszyć przychody o kwotę 19 000 zł. Prawidłowość takiego postępowania potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 19 stycznia 2017 r., sygn. 0461-ITPB3.4511.335.2016.1.AK.

PRZYKŁAD

Podatnik kupił 30 czerwca 2017 r. towar za kwotę 24 600 zł netto. Termin płatności wynosił 15 dni. Podatnik zaliczył ten wydatek do kosztów 30 czerwca 2017 r. Fakturę opłacił gotówką 5 lipca 2017 r. Umówił się ze sprzedawcą, że ten odda mu wpłacone pieniądze, a podatnik dokona zapłaty za pośrednictwem rachunku bankowego. Przelew został zrealizowany 2 sierpnia 2017 r. W takim przypadku podatnik musi zmniejszyć koszty lipca o 24 600 zł. Kwotę tę zaliczy do kosztów w sierpniu 2017 r. Jeżeli podatnik nie miał w lipcu możliwości zmniejszenia kosztów, to powinien zwiększyć przychody tego miesiąca o kwotę 24 600. Następnie w sierpniu 2017 r. dokonać zmniejszenia przychodów o kwotę 24 600 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22p ust. 1 i 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Rafał Styczyński – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

5. Jak rozliczać kompensatę wydatków poniesionych na adaptację wynajmowanego lokalu z czynszem najmu

PROBLEM **W maju 2017 r. podpisałem umowę najmu lokalu użytkowego z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej. Poniosłem nakłady związane z adaptacją lokalu na potrzeby mojej działalności. Częściowo były to koszty remontu, a częściowo modernizacja, która zwiększała wartość użytkową lokalu. W umowie najmu zawarliśmy zapis, w którym właściciel lokalu zobowiązał się do zwrotu poniesionych kosztów na modernizację lokalu w formie ratalnej poprzez kompensatę z czynszem za lokal. Na koniec każdego miesiąca właściciel lokalu wystawia mi rachunek na kwotę 1100 zł, natomiast ja wystawiam mu notę obciążeniową na kwotę 1000 zł jako zwrot poniesionych nakładów netto. Czy moje postępowanie jest prawidłowe? Czy nie powinienem jednak nakładów na ulepszenie lokalu ująć jako inwestycję w obcym środku trwałym i amortyzować, a następnie wyksięgowywać sukcesywnie koszt tej amortyzacji o zwracane mi przez właściciela lokalu koszty? Czy z tytułu zwrotu wydatków na adaptację po mojej stronie powstaje przychód z działalności gospodarczej? Czy prawidłowe jest wystawianie przeze mnie noty obciążeniowej?**

RADA **W przedstawionej sytuacji wydatki na adaptację lokalu należy uznać za inwestycję w obcym środku trwałym i amortyzować. Jednakże dokonywane od tej inwestycji odpisy amortyzacyjne:**

- **nie stanowią kosztów uzyskania przychodów – w zakresie, w jakim przypadają na kwoty już Panu zwrócone (skompensowane),**
- **przestają być podatkowymi kosztami uzyskania przychodów w momencie zwrotu w formie kompensaty (a więc – jeżeli zostały zaliczone do tych kosztów – powinny być z nich wyksięgowane) – w pozostałym zakresie.**

Z tytułu zwrotu na Pana rzecz wydatków poniesionych na adaptację wynajmowanego lokalu nie powstaje po Pana stronie przychód z działalności gospodarczej. Nie powinien Pan wystawiać not obciążeniowych, ale faktury ze stawką VAT 23%. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Amortyzacji podlegają między innymi przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych (art. 22a ust. 2 pkt 1 updof). Za inwestycje takie uważa się ogół działań (nakładów) podatnika odnoszących się do niestanowiącego jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia lub polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 stycznia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.1045.2016.1.AP). Jak zaś wynika z art. 22g ust. 17 updof, środki trwałe ulegają ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, w tym przez poniesienie wydatków na nabycie ich części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Odnosząc ww. regulacje do przedstawionego przez Pana stanu faktycznego, należy uznać, że wydatki poniesione na adaptację przedmiotowego lokalu stanowią inwestycję w obcym środku trwałym. Wydatki te nie stanowią zatem kosztów uzyskania przychodów (ze względu na art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b updof), lecz podlegają rozliczeniu poprzez odpisy amortyzacyjne.

Należy jednak zauważyć, że art. 23 ust. 1 pkt 45 updof stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tej części ich wartości, która

odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiejkolwiek formie. Przepis ten ma zastosowanie również, jeżeli wydatki na nakłady ulepszeniowe ponoszone przez najemcę są mu zwracane przez wynajmującego w formie zwolnienia lub obniżenia czynszu (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 lutego 2016 r., sygn. ITPB1/4511-1200/15/MR). Należy uznać, że analogicznie rzecz się ma w przypadku gdy – tak jak się to dzieje w przedstawionym stanie faktycznym – należności z tytułu zwrotu nakładów na adaptację są kompensowane z należnościami z tytułu czynszu najmu.

W przedstawionej sytuacji wydatki na adaptację należy zatem uznać za inwestycję w obcym środku trwałym i amortyzować. Jednakże dokonywane od niej odpisy amortyzacyjne w związku z ograniczeniami wynikającymi z przywołanego wcześniej art. 23 ust. 1 pkt 45 updof:

1) nie stanowią kosztów uzyskania przychodów – w zakresie, w jakim przypadają na kwoty już Panu zwrócone (skompensowane),
2) przestają być kosztami uzyskania przychodów w momencie zwrotu w formie kompensaty (a więc – jeżeli zostały zaliczone do tych kosztów – powinny być z nich wyksięgowane) – w pozostałym zakresie.

PRZYKŁAD

Podatnik poniósł nakłady na wynajmowany lokal w kwocie 60 000 zł netto. Kwota ta stanowi jednocześnie wartość początkową inwestycji w obcym środku trwałym wykazanej przez podatnika w ewidencji środków trwałych. Na koniec czerwca 2017 r. podatnik dokonał pierwszego odpisu amortyzacyjnego od tej inwestycji w kwocie 500 zł (60 000 zł x 10% (jest to maksymalna roczna stawka amortyzacji w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych – art. 22j ust. 4 pkt 1 updof) = 6000 zł; 6000 zł : 12 miesięcy = 500 zł).

***Scenariusz A:** Zwrot powyższej kwoty (w formie kompensaty z należnością z tytułu czynszu najmu) podatnik otrzymał 10 czerwca 2017 r. W takim przypadku odpis amortyzacyjny dokonany na koniec czerwca 2017 r. nie mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.*

***Scenariusz B:** Zwrot powyższej kwoty (w formie kompensaty z należnością z tytułu czynszu najmu) podatnik otrzymał 10 lipca 2017 r. W takim przypadku odpis amortyzacyjny dokonany na koniec czerwca 2017 r. mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, jednakże jeżeli został do tych kosztów zaliczony, powinien zostać wyksięgowany z kosztów w dniu 10 lipca 2017 r.*

Zwrot wydatków na adaptację a przychód z działalności gospodarczej

W przedstawionej sytuacji nie powstaje u Pana przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jak stanowi art. 14 ust. 2 pkt 2 updof, przychodem z działalności gospodarczej są również dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W przedstawionej sytuacji zwrot wydatków (poprzez obniżenie czynszu) dotyczy środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym), od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (to, że odpisy te nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, nie ma znaczenia), a zatem przychód nie powstaje. Potwierdził

to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 26 lutego 2016 r., sygn. ITPB1/4511-1200/15/MR, w której stwierdził, że:

(...) na mocy cyt. powyżej art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy, otrzymane od Wynajmującego wynagrodzenie odpowiadające wartości prac adaptacyjnych wykonanych przez Spółkę nie stanowi dla Wnioskodawcy przychodu podatkowego.

Zwrot wydatków na adaptację – rozliczenie w VAT

Z punktu widzenia przepisów ustawy o VAT w przedstawionym stanie faktycznym dochodzi do odpłatnego przenoszenia praw do poniesionych przez Pana nakładów. Jest to świadczenie usługi podlegające opodatkowaniu VAT według stawki 23%.

Co istotne, świadczenie tej usługi powinno być przez Pana dokumentowane fakturą ze stawką VAT 23%. Jest tak, ponieważ dochodzi w tej sytuacji do transakcji pomiędzy podatnikami VAT, która obowiązkowo powinna być udokumentowana fakturą. Nie ma znaczenia, że wynajmujący nie jest „przedsiębiorcą" w sensie formalnym. Według ustawy o VAT działalność podejmowana przez wynajmującego jest działalnością gospodarczą, a wynajmujący działa w tym zakresie w charakterze podatnika VAT.

Obowiązek wystawienia faktury powstaje niezależnie od tego, czy najemca żąda od Pana wystawiania takich faktur. Wynajmujący, nabywając prawa do przedmiotowych nakładów, nie jest bowiem „osobą fizyczną nieprowadzącą działalności". Nie ma tu zatem zastosowania przepis uzależniający obowiązek wystawienia faktury od żądania nabywcy, tj. art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.

Za błędne należy zatem uznać wystawianie przez Pana not obciążeniowych na kwotę 1000 zł jako zwrot poniesionych nakładów netto. Powinien Pan z tego tytułu wystawiać faktury z VAT obliczanym według stawki 23%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 2 pkt 2, art. 22a ust. 2 pkt 1, art. 22g ust. 17, art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b i pkt 45 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 8 ust. 1, art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

6. Jak rozliczyć w kosztach wydatki na urządzenie poczekalni dla pacjentów

PROBLEM **Rozpocząłem działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług medycznych. Jestem lekarzem internistą. Do poczekalni kupiłem elementy wystroju, takie jak obrazki i kwiaty doniczkowe. Zamierzam również kupić telewizor, aby klienci podczas oczekiwania na wizytę mogli się czymś zająć i zrelaksować. Planuję też udostępniać klientom drobny poczęstunek (cukierki) i wodę. Czy mogę takie wydatki zaliczyć do kosztów?**

RADA **Wymienione w pytaniu wydatki może Pan zaliczyć do kosztów prowadzonej działalności gospodarczej. Szczegóły – w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Z pytania wynika, że poniósł Pan wydatki na wystrój poczekalni. Zamierza Pan również kupić telewizor oraz drobny poczęstunek. Możliwość rozliczenia w kosztach poszczególnych wydatków omawiamy w odrębnych punktach.

Wydatki na wystrój poczekalni

Może Pan zaliczyć do kosztów wydatki na wystrój poczekalni. Z pytania wynika, że nabyte dekoracje to obrazki na ścianę oraz kwiaty doniczkowe. Rzeczy te należą do zwyczajowo przyjętych elementów dekoracyjnych poczekalni dla pacjentów. Wydatków tych nie można uznać za wydatki reprezentacyjne, które są wyłączone z kosztów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 23 updof. Możliwość rozliczania w kosztach tego rodzaju wydatków potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 21 listopada 2014 r., sygn. IBPBI/1/415-970/14/ESZ, w której stwierdził, że:

MF *(...) wydatki poniesione na zakup donic z roślinami ozdobnymi (i innych związanych z nimi akcesoriów) do pomieszczeń ogólnodostępnych dla klientów i pracowników mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej (...).*

Wydatek na zakup telewizora

Do kosztów może Pan również zaliczyć wydatek na zakup telewizora. Tego rodzaju sprzęt ma umilić klientom czas oczekiwania na ich wizytę. W dzisiejszych czasach telewizor w poczekalni nikogo nie dziwi i jest coraz powszechniejszym elementem jej wyposażenia. Wydatku tego nie można uznać za wydatek reprezentacyjny, który jest wyłączony z kosztów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 23 updof. Należy jednak pamiętać, że jeżeli wartość początkowa telewizora przekracza 3500 zł, należy go zaliczyć do środków trwałych i amortyzować. Również organy podatkowe nie kwestionują możliwości rozliczenia tego rodzaju wydatku w kosztach. Stanowisko takie zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 26 kwietnia 2016 r., sygn. ITPB1/4511-84/16/JŁ, w której stwierdził, że:

MF *(...) wydatki, które Wnioskodawca zamierza ponieść na zakup sprzętu, tj. telewizora i odtwarzacza płyt, wykorzystywanych następnie do celów działalności gospodarczej (...) w sytuacji, gdy wykaże, że istnieje związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy zakupem ww. sprzętu a przychodem uzyskanym z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli wartość poszczególnych niezależnych od siebie składników majątku (niestanowiących zestawu) nie przekroczy 3500 zł, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli natomiast ich wartość początkowa przekroczy kwotę 3500 zł, Wnioskodawca winien zaliczyć taki składnik do środków trwałych. W takiej sytuacji do kosztów mogą być zaliczone odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych, dokonane zgodnie z przepisami ustawy.*

Należy przy tym podkreślić, że to Wnioskodawca powinien wykazać, że zakupiony sprzęt jest niezbędny dla prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz będzie wykorzystywany wyłącznie w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Również to, czy zakup ww. sprzętu będzie zasadny, musi ocenić sam Wnioskodawca, biorąc pod uwagę specyfikę prowadzonej działalności (...).

Wydatki na poczęstunek i napoje dla pacjentów

Kosztem będą dla Pana również wydatki na cukierki oraz wodę dla pacjentów. Podobnie jak w przypadku telewizora tego rodzaju rzeczy należą dzisiaj do coraz powszechniej stosowanych w poczekalniach. Mają umilić klientom czas w oczekiwaniu na umówioną wizytę. Wydatków tych nie można uznać za wydatki reprezentacyjne, które są wyłączone z kosztów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 23 updof. Korzystne dla podatników stanowisko w kwestii rozliczania wydatków

na drobny poczęstunek dla klientów zaprezentował Minister Finansów w interpretacji zmieniającej z 8 grudnia 2016 r., sygn. DD6.8221.115.2016.MNX,DD6.8221.116.2016.MNX.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Rafał Styczyński – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

7. Czy pracodawca ma obowiązek korygować PIT-4R, jeżeli pracownik zwrócił wypłaconą mu odprawę – interpretacja MF

Pracodawca nie ma obowiązku korygowania deklaracji PIT-4R za rok, w którym wypłacił zwalnianemu pracownikowi odprawę, jeżeli pracownik ten w związku z przywróceniem go do pracy dokonał zwrotu tej odprawy jako nienależnie otrzymanej. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że 31 sierpnia 2016 r. została z pracownikiem (nauczyciel dyplomowany) rozwiązana umowa o pracę. Zgodnie z zapisami art. 20 ust. 2 ustawy – Karta Nauczyciela wypłacono odprawę w wysokości sześciomiesięcznego wynagrodzenia zasadniczego (brutto: 18 654,00 zł), od której pracodawca obliczył i pobrał zaliczkę na podatek dochodowy. Pracownik odwołał się do sądu od wypowiedzenia umowy o pracę i wyrokiem z dnia 8 lutego 2017 r. został przywrócony do pracy. Pracodawca skierował do pracownika pismo o zwrot wypłaconej odprawy (w kwocie brutto), która w momencie przywrócenia do pracy stała się świadczeniem nienależnym.*

Pracownik (...) zwróci na konto pracodawcy wartość netto odprawy, którą otrzymał w 2016 r. (...).

(...) w przedstawionym stanie faktycznym pracodawca nie ma podstaw do skorygowania deklaracji rocznej PIT-4R za 2016 r., ponieważ pracownik w rzeczywistości otrzymał odprawę, która stanowiła jego faktyczny przychód w 2016 r.

Interpretacja indywidulana Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 czerwca 2017 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4011.37.2017.1.HK

Od redakcji:

Organ podatkowy słusznie zauważył, że w przypadku gdy pracownik przywrócony do pracy zwróci wypłaconą mu uprzednio odprawę z tytułu zwolnienia z pracy, nie skutkuje to obowiązkiem dokonania przez pracodawcę korekty deklaracji PIT-4R za rok, w którym odprawa została wypłacona. Nie ma żadnych podstaw do dokonania takiej korekty, ponieważ deklaracja złożona za rok, w którym odprawa została wypłacona, odzwierciedlała stan faktyczny. Pracownik otrzymał odprawę i stanowiła ona jego przychód.

W związku ze zwrotem odprawy pracodawca ma jednak inne obowiązki. W przypadku gdy zwrotu odprawy pracownik dokona w roku podatkowym, w którym została mu ona wypłacona,

pracodawca rozliczy dokonany zwrot na podstawie art. 41b updof. Ustalając wysokość zaliczki na podatek, powinien pomniejszyć dochód pracownika o kwotę brutto zwróconej odprawy w miesiącu, w którym nastąpił jej zwrot. Jeżeli kwota dokonanego w danym miesiącu zwrotu przekracza dochód pracownika w tym miesiącu, pracodawca może pomniejszyć dochód z następnego miesiąca (miesięcy) o powstałą różnicę. Należy pamiętać, że powyższe pomniejszenia mogą być stosowane przez pracodawcę wyłącznie w tym roku podatkowym, w którym podatnik dokonał zwrotu. Jeżeli pracodawca nie odliczy całego zwrotu dokonanego przez podatnika od jego bieżących dochodów na skutek upływu roku podatkowego (ewentualnie ustania stosunku pracy), dalszego odliczenia dokona samodzielnie pracownik w zeznaniu rocznym. Nierozliczona kwota zwrotu może być odliczona przez pracownika od dochodu uzyskanego przez niego w najbliższych kolejno następujących 5 latach podatkowych (art. 26 ust. 7h updof).

W przypadku gdy zwrotu odprawy pracownik dokona po upływie roku podatkowego, w którym ją otrzymał (tak jak miało to miejsce w stanie faktycznym przedstawionym w zacytowanej interpretacji), pracodawca nie rozliczy pracownikowi tego zwrotu. W tej sytuacji uprawnienie do rozliczenia tego świadczenia przysługuje samemu pracownikowi na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 5 updof. Dokona tego w zeznaniu rocznym składanym za rok podatkowy, w którym zwrócił odprawę na podstawie dowodu potwierdzającego wpłatę odprawy (przelew, przekaz), ewentualnie na podstawie wystawionego przez pracodawcę zaświadczenia. Gdyby kwota odliczanego zwrotu przekroczyła kwotę dochodu za ten rok, nierozliczona kwota zwrotu będzie mogła być odliczona przez pracownika od dochodu uzyskanego przez niego w najbliższych kolejno następujących 5 latach podatkowych (art. 26 ust. 7h updof).

Katarzyna Wojciechowska – prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego”

IX. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Czy można zaewidencjonować w pkpir wydatek za przejazd udokumentowany biletem kolejowym

PROBLEM **Prowadzę pkpir. Jestem czynnym podatnikiem VAT. Posiadam bilet PKP (kupiony w kasie) w związku z odbytą podróżą służbową. Czy mogę zaksięgować ten wydatek w kosztach? Czy mogę odliczyć VAT z tego biletu?**

RADA **Jeżeli podatnik posiada bilet PKP stanowiący fakturę w rozumieniu przepisów VAT, to daje on prawo do odliczenia VAT oraz zaliczenia poniesionego wydatku w kwocie netto do kosztów. Podatnik rozliczy ten wydatek w pkpir bezpośrednio na podstawie biletu. Jeżeli posiadany przez podatnika bilet PKP nie jest fakturą w rozumieniu przepisów VAT, wtedy podatnik powinien wystąpić do przewoźnika o wystawienie faktury i na jej podstawie zaliczyć do kosztów kwotę netto. Otrzymana faktura będzie podstawą do odliczenia VAT naliczonego. Szczegóły – w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Wydatki związane z podróżą służbową podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli podróż ma faktycznie związek z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Wydatki poniesione na ten cel muszą być również przez podatnika odpowiednio udokumentowane.

Podstawą zapisów w pkpir są dowody księgowe, do których należą m.in.:

- faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, zwane „fakturami", wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami lub
- inne dowody, wymienione w § 13 i 14 rozporządzenia w sprawie pkpir, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem (§ 12 ust. 3 pkt 1 i 2 rozporządzenia w sprawie pkpir).

Za fakturę przepisy VAT uznają m.in. bilety jednorazowe dokumentujące przejazd autostradą płatną lub przejazd na odległość nie mniejszą niż 50 km, wystawiane przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami. Bilet taki powinien zawierać:

- numer i datę wystawienia,
- imię i nazwisko lub nazwę podatnika,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
- informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
- kwotę podatku,
- kwotę należności ogółem (§ 3 pkt 4 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur).

Jeżeli więc podatnik posiada bilet PKP stanowiący fakturę w rozumieniu przepisów VAT, to daje on prawo do odliczenia VAT oraz zaliczenia poniesionego wydatku w kwocie netto do kosztów. Podatnik rozliczy ten wydatek w pkpir bezpośrednio na podstawie biletu.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca wyjechał w celu służbowym. Jest czynnym podatnikiem VAT. Trasa wynosiła 475 km w obie strony. Przedsiębiorca odbył podróż pociągiem. Podróż służbowa trwała od godz. 8.00 11 lipca 2017 r. do godz. 21.00 12 lipca 2017 r. Rachunek za nocleg wyniósł 260 zł. Inne wydatki wyniosły:

- *bilet PKP: 86,40 zł (netto – 80 zł, VAT 6,40 zł).*

Przedsiębiorca przebywał w podróży 1 dobę i 13 godzin. Może zaliczyć do kosztów dwie diety, co daje kwotę 60 zł. Do kosztów może zaliczyć również wydatki na przejazd (80 zł – kwota netto) oraz nocleg (260 zł – kwota brutto). Zapisu w pkpir dokonuje w kolumnie 13 na podstawie poszczególnych dowodów księgowych.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki (12 + 13)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
322	11.07.2017	123450567/17	Podróż służbowa – bilet PKP	80	00	80	00
323	12.07.2017	F 111/2017	Podróż służbowa – nocleg	260	00	260	00
324	12.07.2017	DW 1/07/2017	Podróż służbowa – diety	60	00	60	00

Jeżeli posiadany przez podatnika bilet PKP nie jest fakturą w rozumieniu przepisów VAT, wtedy podatnik powinien wystąpić do przewoźnika o wystawienie faktury i na jej podstawie zaliczyć do kosztów kwotę netto. Otrzymana faktura będzie podstawą do odliczenia VAT naliczonego.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca wyjechał w celu służbowym. Jest czynnym podatnikiem VAT. Trasa wynosiła 45 km w obie strony. Przedsiębiorca odbył podróż pociągiem. Podróż służbowa trwała od godz. 8.00 11 lipca 2017 r. do godz. 21.00 12 lipca 2017 r. Rachunek za nocleg wyniósł 260 zł. Inne wydatki wyniosły:

- *bilet PKP: 32,40 zł (netto – 30 zł, VAT 2,40 zł).*

Podatnik wystąpił o fakturę za bilet, która stała się podstawą do rozliczenia kwoty netto w kosztach. Przedsiębiorca przebywał w podróży 1 dobę i 13 godzin. Może zaliczyć do kosztów dwie diety, co daje kwotę 60 zł. Do kosztów może zaliczyć również wydatki na przejazd (30,00 zł – kwota netto) oraz nocleg (260 zł – kwota brutto). Zapisu w pkpir dokonuje w kolumnie 13 na podstawie poszczególnych dowodów księgowych.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki (12 + 13)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
322	11.07.2017	F 123450567/17	Podróż służbowa – przejazd PKP	30	00	30	00
323	12.07.2017	F 111/2017	Podróż służbowa – nocleg	260	00	260	00
324	12.07.2017	DW 1/07/2017	Podróż służbowa – diety	60	00	60	00

Z pytania wynika, że podatnik posiada bilet PKP nabyty w kasie. Coraz większa liczba podatników decyduje się na zakup biletów przez Internet. Z informacji zamieszczanych przez przewoźników na ich stronach internetowych (patrz np. www.intercity.pl) wynika, że w przeciwieństwie do biletu zakupionego w kasie bilet internetowy nie jest fakturą, ponieważ nie posiada wszystkich danych wymaganych przez przepisy VAT. W takim przypadku podatnik w trakcie nabywania biletu przez Internet powinien zaznaczyć punkt „Proszę o wystawienie faktury VAT". Podatnicy, którzy często korzystają za usług konkretnego przewoźnika, mogą zaznaczyć punkt, w którym wyrażą zgodę na otrzymywanie faktur elektronicznie.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 12 i 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 728
- § 3 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur – Dz.U. z 2013 r. poz. 1485
- art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Grzegorz Ziółkowski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

X. ZUS

1. Kiedy ZUS kwalifikuje umowy o dzieło jako umowy o świadczenie usług

ZUS w wyniku kontroli bądź postępowania wyjaśniającego może zakwestionować umowy o dzieło, które w jego opinii zawarte są w celu obejścia prawa, aby uniknąć płacenia składek. Umowy takie ZUS kwalifikuje jako umowy o świadczenie usług, do których zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. A to oznacza, że należy od nich odprowadzić składki do ZUS.

ZUS, będąc organem państwowym, zobowiązany jest do działań kontrolnych w stosunku do płatników w każdej sprawie, w której stwierdzi nieprawidłowości w ustalaniu obowiązku ubezpieczeń społecznych (art. 68 ust. 1 ustawy systemowej). Spór rozstrzygany jest decyzją ZUS, od której płatnicy często odwołują się do właściwego sądu pracy i ubezpieczeń społecznych. Jeżeli sprawa obowiązku ubezpieczeń została prawomocnie rozstrzygnięta wyrokiem sądu apelacyjnego, można spróbować skorzystać z nadzwyczajnego środka, jakim jest rozpatrzenie sporu przez Sąd Najwyższy.

Różnice pomiędzy umową o dzieło a umową o świadczenie usług/ zlecenia

W prawie polskim występuje zasada swobody umów, zgodnie z którą o charakterze prawnym umowy decydują strony umowy. Oznacza to, że co prawda strony, zawierając umowę, mogą jej treść kształtować według swobodnego uznania i zawrzeć taką umowę, jaka im odpowiada, ale pod warunkiem, że będą przestrzegać zarówno przepisów Kodeksu cywilnego, jak i innych norm prawnych, w tym także zasad współżycia społecznego. Nazwa umowy nie może przesądzać o jej rodzaju. Charakter umowy określa jej treść, a także – przede wszystkim – warunki i okoliczności towarzyszące jej wykonywaniu. Zamiar zawarcia umowy o dzieło, a także świadome podpisanie takiej umowy nie mogą zmienić charakteru wykonywanej pracy na podstawie takiej umowy, jeśli wykazuje on w przeważającym stopniu cechy innego stosunku prawnego. Zatem ważne jest zrozumienie, czym różnią się między sobą umowy o dzieło i umowy zlecenia albo umowy o świadczenie usług. Poniżej przedstawione są cechy poszczególnych umów.

Tabela. Rodzaje umów cywilnoprawnych

Rodzaj umowy	Definicja
Umowa o dzieło	Przez umowę o dzieło przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do wykonania oznaczonego dzieła, a zamawiający do zapłaty wynagrodzenia *art. 627 Kodeksu cywilnego*
Umowa zlecenia	Przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie *art. 734 § 1 k.c.*
Umowa o świadczenie usług	Do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu (*art. 750 k.c.*). Dotyczą świadczenia usług faktycznych.

Płatnik, zawierając umowę cywilnoprawną, powinien sprawdzić wszystkie elementy umowy świadczące o jej charakterze. Od prawidłowego ustalenia rodzaju umowy zależeć będzie, czy dana umowa podlega oskładkowaniu, czy nie. Jeśli okaże się, że zamiast dzieła powinna być jednak zawarta umowa zlecenia, wówczas płatnik we własnym zakresie powinien złożyć stosowną dokumentację do ZUS oraz opłacić należne składki wraz z odsetkami.

Tabela. Różnice pomiędzy umowami

Elementy umowy/ charakter stosunku prawnego	Umowa o dzieło	Umowa o świadczenie usług / umowa zlecenia
Przedmiot umowy, czyli co ma powstać na podstawie umowy albo czego mają dotyczyć czynności wykonywane przez świadczącego usługę	Konkretny, zindywidualizowany rezultat np. *Wykonanie projektu graficznego do kampanii reklamowej*	Staranne działanie, rezultat nie musi, ale może być z góry określony, np. *Obsługa płatnika w zakresie dokumentów ubezpieczeniowych przekazywanych do ZUS*
Charakter umowy	Jednorazowy np. *Wykonanie rzeźby*	Powtarzalny/ciągły, np. *2-letnia umowa na prowadzenie spraw spółki jawnej przez menedżera*
Odpowiedzialność	Odpowiedzialność za rezultat, efekt (wynik końcowy) dzieła, np. *Wykonanie autorskiego programu komputerowego oraz udzielenie 2-letniej gwarancji wraz z usługą serwisową*	Odpowiedzialność za należyte i staranne wykonywanie umowy, a nie wynik końcowy, np. *Obsługa parkingu strzeżonego*
Wynagrodzenie	Zależy od wykonanego dzieła. Zawsze musi wystąpić. Zazwyczaj wypłacane jest z dołu. Przyjmujący zamówienie może żądać zwrotu nakładów. Przykładowy zapis: *Zapłata w kwocie za... zł za dostarczenie projektu do dnia...*	Zależy od wykonywanych czynności. Umowa może być nieodpłatna. Przykładowy zapis: *Stawka godzinowa w wysokości minimalnej, za okres wykonywania umowy, z dołu po przedstawieniu rachunku*
Kto może wykonywać umowę	Nie musi być osobiście wykonywana przez Przyjmującego zamówienie, chyba, że co innego zapisano w umowie, np. *Przyjmujący zobowiązuje się osobiście wykonać umowę do dnia...*	Umowa może być wykonana przez zleceniobiorcę albo osobę trzecią, jeżeli przewiduje to umowa, np. *W razie choroby Zleceniobiorca zobowiązuje się dać zastępstwo za siebie, niezwłocznie informując o tym Zlecającego. Niewykonanie tego obowiązku powoduje potrącenie z wynagrodzenia kwoty... zł, proporcjonalnie obliczonej w stosunku do dni nieobecności Zleceniobiorcy*

PRZYKŁAD

Teatr zawarł z artystą plastykiem (nie jest zatrudniony w teatrze na etacie) umowę o dzieło na stworzenie scenografii do premierowego przedstawienia. W tym przypadku można zawrzeć z wykonawcą umowę o dzieło.

Sąd Najwyższy wielokrotnie rozpatrywał sprawy, w których ZUS kwestionował umowy nazwane umowami o dzieło, a które okazały się umowami o świadczenie usług. Sąd często przychyla się do stanowiska ZUS stwierdzającego, że w spornych sprawach wykonujący umowy nie mogli wytworzyć dzieł, wykonali zatem umowy o świadczenie usług, z którymi wiązał się obowiązek składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Wyroki SN dotyczące artystów, z którymi zawarto umowy o dzieło

Data i sygnatura akt	Tezy z orzeczenia
1	2
wyrok SN z 26 marca 2013 r., sygn. akt II UK 201/12	*Umowa o dzieło nie polega na prostych i powtarzalnych czynnościach, które przygotowują owoce do spożycia lub do dalszego przetworzenia. Dziełem nie jest odpeszczanie śliwek. Czynność ta nie może być ujmowana jako dzieło (wytwór) indywidualny, wszak jako taka nie jest niczym szczególnym i nie ma swego odrębnego (indywidualnego) charakteru oraz przeznaczenia. Nie trwa też dłużej niż do dalszego etapu przetworzenia lub konsumpcji. Było to więc tylko odpeszczanie śliwek i jeżeli „niezwykłe", to tylko dlatego, że znaczenie miały niemałe ilości, co wskazuje na typowo produkcyjne przeznaczenie owoców. Indywidualny charakter dzieła w takiej sytuacji nie może wyrażać się w ilości owoców.*
wyrok SN z 21 czerwca 2016 r., sygn. akt I UK 244/15	*(...) umowa o pełnienie nadzoru inwestorskiego jest umową starannego działania, a nie umową rezultatu. W zobowiązaniach rezultatu dłużnik przyjmuje na siebie obowiązek osiągnięcia rezultatu ściśle oznaczonego przy zawarciu umowy. W procesie budowlanym osiągnięcie rezultatu w postaci wykonania określonych robót, w szczególności oddania obiektu, stanowi przede wszystkim zobowiązanie projektanta i wykonawcy, zaś inspektor nadzoru inwestorskiego jedynie czuwa nad prawidłowym wykonaniem tych robót (por. R. Wójcik, Problem odpowiedzialności w umowie o nadzór inwestorski, PiP 1968 nr 1, s. 106) (...), inspektor nadzoru inwestorskiego ponosi odpowiedzialność jedynie za niewykonanie lub nienależyte wykonanie czynności objętych umową, nie ponosi natomiast odpowiedzialności za cele, które na podstawie tej umowy miały być osiągnięte, chyba że ich nieosiągnięcie było wynikiem jego nienależytego działania (por. A. Brzozowski, Umowy o zobowiązanie rezultatu i umowy o zobowiązanie należytej staranności [w:] System Prawa Prywatnego, t. 5. Prawo zobowiązań – część ogólna, pod red. E. Łętowskiej, Warszawa 2006, s. 416).W związku z tym umowy o pełnienie nadzoru inwestorskiego nie można zakwalifikować jako umowy o dzieło w rozumieniu art. 627 k.c.*
wyrok SN z 14 września 2016 r., sygn. akt II UK 342/15	*(...) przedstawiony sposób wykonywania umów zawartych z lektorem nie świadczy o wykonywaniu dzieła, ale obrazuje typowe czynności nauczyciela języka obcego w szkole językowej polegające na długotrwałym starannym działaniu w celu przekazania uczestnikom kursu językowego jak największej wiedzy i umiejętności językowych. Autorski plan zajęć (autorski program szkolenia) był tylko niezbędną częścią procesu nauczania. W trakcie redagowania pisemnych*

1	2
	umów w sposób iluzoryczny dokonano konwersji tych czynności, wyolbrzymiając znaczenie autorskiego programu, a pomniejszając podstawowe i najbardziej istotne czynności nauczania języka obcego. Czynności te wykonywane były w ramach umowy o świadczenie usług z zakresu nauki języka obcego, które uzasadniały objęcie zainteresowanego ubezpieczeniami społecznymi (...)
Wyrok SN z 10 stycznia 2017 r., sygn. akt III UK 53/16	*(...) możliwa jest umowa o dzieło, nieobjęta obowiązkiem ubezpieczenia społecznego, której przedmiotem jest wykonanie koncertu, jednak pod warunkiem, że koncertowi temu można przypisać cechy utworu w rozumieniu prawa autorskiego. W rezultacie te warunki spełnia tylko wykonanie przez zainteresowaną utworu muzycznego o charakterze niestandardowym, niepowtarzalnym, wypełniającym kryteria twórczego i indywidualnego dzieła. Wynika to z przekonania, że ochronie prawa autorskiego nie podlegają działania wymagające co prawda określonych umiejętności i talentu, ale mające charakter odtwórczy. Konfrontując ten pogląd z ustaleniami faktycznymi, Sąd odwoławczy doszedł do przekonania, że zainteresowana nie wytworzyła praw autorskich.*
Wyrok SN z 2 czerwca 2017 r., sygn. akt III UK 147/16	*W przypadku umów, na podstawie których wykonywane są czynności zarobkowe, strony nie mogą decydować o ubezpieczeniu społecznym. Objęcie ubezpieczeniem społecznym następuje z mocy prawa, strony nie mogą tego obowiązku wyłączyć umową. Sąd stwierdził, że nie ma konkretnych rodzajów prac, które mogą być wykonywane tylko na podstawie jednego rodzaju umowy. Wykonujący umowę twórca lub artysta nie może być uznany automatycznie, że może wykonywać umowę o dzieło z racji swojego statusu zawodowego. Jeżeli dana osoba podejmuje jakąkolwiek pracę najemną, to co do zasady osoba ta powinna korzystać z zabezpieczenia społecznego. Wynika to z zasady równego traktowania ubezpieczonych określonej w art. 2a ustawy systemowej. To oznacza, że prace, których efekty finansowe nie będą objęte ubezpieczeniem społecznym (czyli nie będą podlegały oskładkowaniu), mają charakter wyjątku od reguły. Tym samym strony, ustalając wzajemne prawa i obowiązki w ramach danego stosunku prawnego, muszą skonkretyzować i dokładnie określić przedmiot umowy. Jeżeli brak jest konkretnego przedmiotu, wówczas nie może być mowy o efekcie umowy – dziele, a umowa taka nie może być umową o dzieło.*

Z powyższych wyroków można odczytać następujące skutki:

- nawet jeżeli przedmiotem umowy jest uzyskanie konkretnego rezultatu (np. przetworzenie owoców), to proste, powtarzalne czynności nie mogą być ujęte w ramy umowy o dzieło,
- Sąd Najwyższy odchodzi od „automatyzmu" przypisywania określonym zawodom „prawa" do wykonywania dzieł,
- autorski charakter jednego z elementów zobowiązania nie oznacza, że pozostała (przeważająca) część stosunku prawnego charakteryzująca się starannym działaniem nie może zostać uznana za dzieło,
- odtwórcze wykonywanie „cudzych" utworów może zostać uznane za świadczenie usług, a nie dzieło.

PRZYKŁAD

Pan Anatol, który jest sadownikiem, zawarł z kilkoma osobami umowy o dzieło, których przedmiotem były zbiory wiśni i czereśni. Umowy zostały zakwestionowane przez ZUS z uwagi na to, że czynności wykonywane przy zbiorze owoców są proste i powtarzalne. Świadczący usługi powinni być zgłoszeni do ZUS jako zleceniobiorcy.

Postępowanie płatnika w przypadku zakwestionowania umów

Osoby wykonujące pracę w ramach umów cywilnoprawnych (umowy agencyjnej, umowy zlecenia, innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia) podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym oraz wypadkowemu, od dnia oznaczonego w umowie jako dzień rozpoczęcia jej wykonywania do dnia rozwiązania lub wygaśnięcia tej umowy (art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 12 ust. 1 ustawy systemowej). Mogą jednak zaistnieć okoliczności wyłączające ten obowiązek, tj.:

- zlecenie zostało zawarte z osobą mającą już tytuł do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych, np. będącą pracownikiem zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy u innego pracodawcy i praca z tego tytułu nie jest świadczona na jego rzecz (art. 9 ustawy systemowej),
- zlecenie zostało zawarte ze studentem lub uczniem, który nie ukończył 26 lat (art. 6 ust. 4 ustawy systemowej).

W przypadku podważenia przez ZUS prawidłowości zawierania umów o dzieło płatnik ma obowiązek:

- zgłosić na druku ZUS ZUA zleceniobiorców do ZUS,
- rozliczyć składki w poszczególnych miesiącach trwania umów,
- opłacić należne składki wraz z odsetkami,
- wyrejestrować zleceniobiorców, z którymi umowy zakończyły się.

Jeżeli płatnik nie zgadza się z ustaleniami kontroli, wówczas ma prawo w ciągu 14 dni od otrzymania protokołu złożyć pisemnie zastrzeżenia do ustaleń kontroli. Jeżeli ZUS tych zastrzeżeń nie uzna, płatnik występuje o wydanie decyzji. Wydaniem decyzji kończy się także postępowanie wyjaśniające. W obu przypadkach (tj. wydania decyzji pokontrolnej oraz wydania decyzji po zakończonym postępowaniu wyjaśniającym) płatnik ma prawo złożyć odwołanie do właściwego sądu za pośrednictwem jednostki terenowej ZUS, która tę decyzję wydała w terminie miesiąca od jej doręczenia. Złożenie takiego odwołania nie zwalnia płatnika od wykonania zaleceń z kontroli lub w toku postępowania wyjaśniającego. Dlatego płatnik powinien złożyć dokumenty zgłoszeniowe i rozliczeniowe, a także opłacić należne składki wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę. Natomiast po wygraniu sprawy w sądzie płatnik ponownie skoryguje wcześniej złożone dokumenty, a powstałą z tego tytułu nadpłatę (z tytułu nienależnie opłaconych składek i odsetek) może zaliczyć w ciężar bieżących należności lub wystąpić z pismem do ZUS o jej zwrot.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 6 ust. 1 pkt 4, ust. 4, art. 11 ust. 2, art. 12 ust. 1, art. 13 pkt 2, art. 68 ust. 1 art. 83, art. 86, art. 91 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 963, ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1027
- art. 66 ust. 1 pkt. 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1793; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1200
- art. 627–646, art. 734–750 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132

Andrzej Okułowicz – ekspert i praktyk, prawnik, od wielu lat zajmujący się prawem ubezpieczeń społecznych

XII. KADRY I PŁACE

1. Jak ustalić i rozliczyć wynagrodzenie dla praktykanta

PROBLEM **Od września 2017 r. chcemy zatrudnić absolwenta studiów wyższych na podstawie umowy o praktyki absolwenckie. Będzie to pierwsze tego rodzaju zatrudnienie w naszej firmie. Czy wysokość wynagrodzenia dla praktykanta możemy ustalić dowolnie? Jak powinniśmy rozliczyć to wynagrodzenie w zakresie składek ZUS i podatku?**

RADA **Maksymalna kwota świadczenia, jaką mogą Państwo przyznać praktykantowi, wynosi dwukrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę – w 2017 r. jest to 4000 zł brutto miesięcznie (2 x 2000 zł). Od tej kwoty nie naliczają Państwo składek ZUS, lecz wyłącznie zaliczkę na podatek. Zaliczkę w wysokości 18% należy pobrać od przychodu bez pomniejszania go o koszty uzyskania i bez stosowania kwoty zmniejszającej podatek.**

UZASADNIENIE Decydując się na zawarcie umowy o praktyki na podstawie ustawy o praktykach absolwenckich, należy pamiętać, że jest to rodzaj przygotowania zawodowego skierowany do osób, które w dniu jego rozpoczęcia nie ukończyły 30 lat. Praktyki to nie jest typowe zatrudnienie, lecz pozyskiwanie przez absolwentów szkół (co najmniej gimnazjum) doświadczenia i nabywanie umiejętności praktycznych niezbędnych docelowo do wykonywania pracy danego rodzaju. Dlatego nie ma tu mowy o pracodawcy i pracowniku ani o wynagrodzeniu, lecz odpowiednio o podmiocie przyjmującym na praktykę, praktykancie i świadczeniu przysługującym praktykantowi.

Zawierając odpłatną umowę o praktyki absolwenckie, wysokość miesięcznego świadczenia pieniężnego przysługującego praktykantowi nie może być ustalona na wyższym poziomie niż 2-krotność minimalnego wynagrodzenia za pracę, tj. 4000 zł w 2017 r. Ponadto świadczenie nie może mieć innej postaci niż pieniężna.

Z tytułu prawidłowo zawartej umowy o praktyki absolwenckie nie powstaje obowiązek zgłoszenia praktykanta w ZUS ani do ubezpieczeń społecznych, ani zdrowotnego. Od świadczenia wypłaconego praktykantowi należy jednak pobrać zaliczkę na podatek w wysokości 18% przychodu.

UWAGA!

Świadczenie przysługujące praktykantowi obciążone jest tylko 18% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Przyjmuje się, że uzgodnienie świadczenia pieniężnego wyższego niż dwukrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę (co jest często spowodowane chęcią obejścia przepisów o ubezpieczeniach społecznych) jest sprzeczne z ustawą o praktykach absolwenckich, a zatem nieważne. Oznacza to, że w takim przypadku nie doszło do zawarcia umowy o praktyki, lecz nawiązano typowe zarobkowe zatrudnienie ze wszystkimi konsekwencjami zarówno w zakresie obowiązku składkowego, jak i podatkowego. Wówczas o rodzaju zatrudnienia będzie decydować sposób wykonywania pracy przez tę osobę, a fakt ten mogą stwierdzić organy kontrolne, np. ZUS lub PIP.

PRZYKŁAD

Od 1 września 2017 r. spółka zawarła z absolwentem studiów wyższych odpłatną trzymiesięczną umowę o praktyki absolwenckie na podstawie ustawy o praktykach absolwenckich.

W umowie strony określiły świadczenie pieniężne w kwocie miesięcznej wynoszącej 3000 zł, które zostanie wypłacone ostatniego dnia miesiąca. Ustalamy kwotę do wypłaty za wrzesień:
3000 zł – (3000 zł x 18%) = 3000 zł – 540 zł = 2460 zł.
Za wrzesień 2017 r. praktykant otrzyma do wypłaty 2460 zł.

Wypłacone lub postawione do dyspozycji praktykanta świadczenie pieniężne stanowi dla przyjmującego na praktykę koszt uzyskania przychodu. Podmiot przyjmujący na praktykę ma obowiązek wykazać pobrane zaliczki na podatek w PIT-4R składanym za dany rok (w części C. ust. 2 formularza), a absolwentowi wystawić PIT-11, wykazując uzyskany w danym roku przychód w pozycji „Inne źródła" (w części E. ust. 10 formularza).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 i 3–4, ustawy z 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich – Dz.U. Nr 127, poz. 1052
- art. 4 i 6–7 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 963; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1321
- art. 23 ust. 1 pkt 55, art. 35 ust. 1 pkt 8, art. 38 ust. 1–1a, art. 39 ust. 1–2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- § 1 pkt 2 lit. a i pkt 3 lit. b oraz załączniki nr 5 i 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z 23 listopada 2015 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – Dz.U. z 2015 r. poz. 1998; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 58

Bożena Pęśko – specjalista z zakresu prawa pracy, praktyk z wieloletnim doświadczeniem w dziale kadrowo-płacowym

2. Czy za zgodą pracownika można dokonać potrącenia z wynagrodzenia minimalnego

PROBLEM **Jeden z naszych pełnoetatowych pracowników, zgodnie z postanowieniami umowy o pracę, otrzymuje co miesiąc stałą pensję w wysokości ustawowego minimalnego wynagrodzenia. Czy w jego przypadku możemy potrącać na podstawie pisemnej zgody składkę na grupowe ubezpieczenie PZU w wysokości 50 zł?**

RADA **Za zgodą pracownika z jego pensji w wysokości wynagrodzenia minimalnego mogą Państwo potrącać składkę na grupowe ubezpieczenie PZU.**

UZASADNIENIE Przy dokonywaniu potrąceń z wynagrodzeń pracodawca musi bezwzględnie stosować się do regulacji wskazanych w Kodeksie pracy. W zakresie tzw. potrąceń dobrowolnych (na podstawie pisemnej zgody pracownika) wolna od potrąceń jest kwota:

- minimalnego wynagrodzenia za pracę przysługującego pracownikom pełnoetatowym, po odliczeniach składkowo-podatkowych – przy potrącaniu należności na rzecz pracodawcy (np. raty pożyczki z zakładowego funduszu mieszkaniowego),
- 80% ww. kwoty – przy potrącaniu innych należności (np. składki na grupowe ubezpieczenie na życie).

– art. 91 § 2 Kodeksu pracy.

W przypadku pracownika niepełnoetatowego omawianą kwotę wolną zmniejsza się proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy.

Ustalając kwotę wolną, należy:
- wyznaczyć minimalne wynagrodzenie brutto w proporcji do etatu,
- odjąć od ustalonej w powyższy sposób kwoty składki ZUS i zaliczkę podatkową.

Przedstawione działania wykonuje się także w odniesieniu do potrąceń dobrowolnych, przy których wymagana jest aprobata zatrudnionej osoby wyrażona na piśmie. Potwierdza to stanowisko Głównego Inspektoratu Pracy z 22 lutego 2011 r., nr GPP-364-4560- 8-1/11/PE/RP.

Na finalną kwotę wolną od potrąceń wpływ mają m.in. zryczałtowane koszty uzyskania przychodu (KUP) i kwota zmniejszająca miesięczne zaliczki na podatek, którą stosuje się tylko wtedy, gdy pracownik złoży formularz PIT-2.

Tabela. Wysokość kwot wolnych dla pracowników pełnoetatowych obowiązujących przy potrąceniach dobrowolnych

Podstawa ustalenia kwoty wolnej od potrąceń	Kwoty wolne od potrąceń	
	100% wynagrodzenia minimalnego	80% wynagrodzenia minimalnego
Minimalne wynagrodzenie pomniejszone o podstawowe KUP (111,25 zł) + kwota zmniejszająca podatek (46,33 zł)	1459,48 zł	1167,58 zł
Minimalne wynagrodzenie pomniejszone o podstawowe KUP (111,25 zł) bez stosowania kwoty zmniejszającej podatek	1413,48 zł	1130,78 zł
Minimalne wynagrodzenie pomniejszone o podwyższone KUP (139,06 zł) + kwota zmniejszająca podatek (46,33 zł)	1464,48 zł	1171,58 zł
Minimalne wynagrodzenie pomniejszone o podwyższone KUP (139,06 zł) bez stosowania kwoty zmniejszającej podatek	1418,48 zł	1134,78 zł

Z uwagi na fakt, że w przypadku opisanym w pytaniu wolna od potrąceń jest kwota 80% minimalnej płacy pomniejszonej o podatek i składki zusowskie, możliwe jest comiesięczne pomniejszanie pensji o składkę na grupowe ubezpieczenie PZU w wysokości 50 zł.

PRZYKŁAD

Pełnoetatowy pracownik otrzymuje co miesiąc stałą pensję w wysokości ustawowej płacy minimalnej (czyli w 2017 r. 2000 zł brutto). Jest uprawniony do podstawowych kosztów uzyskania przychodu (111,25 zł) oraz kwoty zmniejszającej zaliczkę na podatek (46,33 zł). Od sierpnia 2017 r. zamierza przystąpić do grupowego ubezpieczenia na życie. W jego przypadku ustalenie maksymalnej kwoty dobrowolnego potrącenia z tego tytułu powinno wyglądać jak poniżej:

Lp.	Składniki	Wartości (w zł)
1.	Wynagrodzenie za pracę	2000,00
2.	Podstawa składek na ub. społeczne	2000,00
3.	Składka na ub. emerytalne (poz. 2 × 9,76%)	195,20
4.	Składka na ub. rentowe (poz. 2 × 1,5%)	30,00
5.	Składka na ub. chorobowe (poz. 2 × 2,45%)	49,00
6.	Suma składek na ub. społeczne (poz. 3 + poz. 4 + poz. 5)	274,20
7.	Podstawa wymiaru składki na ub. zdrowotne (poz. 2 – poz. 6)	1725,80
8.	Składka na ub. zdrowotne naliczona (poz. 7 × 9%)	155,32
9.	Składka na ub. zdrowotne do odliczenia od podatku (poz. 7 × 7,75%)	133,75
10.	Koszty uzyskania przychodu	111,25
11.	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. 1 – poz. 6 – poz. 10)	1 615,00
12.	Zaliczka na podatek (poz. 11 × 18%) – 46,33 zł	244,37
13.	Zaliczka na podatek do przekazania na rachunek urzędu skarbowego po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. 12 – poz. 9)	111,00
14.	Kwota netto (poz. 1 – poz. 6 – poz. 8 – poz. 13)	1459,48
15.	Kwota wolna od potrąceń (poz. 14 × 80%)	1167,58
16.	Maksymalna kwota potrącenia dobrowolnego z tytułu składki na grupowe ubezpieczenie PZU (poz. 14 – poz. 15)	291,90

Dokonywanie potrąceń z naruszeniem kwoty wolnej od potrąceń jest łamaniem praw pracowniczych zagrożonym karą grzywny w wysokości od 1000 zł do 30 000 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 91, art. 282 § 1 pkt 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1666; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 962
- § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 9 września 2016 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2017 r. – Dz.U. z 2016 r. poz. 1456

Mariusz Pigulski – ekspert i praktyk, zajmujący się od wielu lat prawem pracy i ubezpieczeń społecznych, absolwent Podyplomowego Studium Prawa Pracy na

XII. ORDYNACJA PODATKOWA

1. Czy można zaliczyć nadpłatę w podatku stanowiącym dochód budżetu państwa na poczet podatku stanowiącego dochód samorządu

PROBLEM **Jeżeli podatnik posiada nadpłatę w podatku stanowiącym dochód budżetu państwa (np. VAT, CIT, PIT, ryczałt ewidencjonowany), to czy możliwe jest zaliczenie tej nadpłaty na poczet zaległości w podatku stanowiącym dochód jednostki samorządu terytorialnego (np. podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, opłata targowa, opłata miejscowa, karta podatkowa, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych) i odwrotnie?**

RADA **Zaliczenie nadpłaty jest możliwe, jeżeli to naczelnik urzędu skarbowego jest organem właściwym w sprawie ustalenia i poboru zarówno podatku stanowiącego dochód budżetu państwa (np. VAT), jak i dochodu jednostki samorządu terytorialnego (np. podatku od czynności cywilnoprawnych). Naczelnik urzędu skarbowego nie może natomiast zaliczyć nadpłaty na poczet podatku, do którego ustalenia i poboru właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego (np. na poczet podatku od nieruchomości).**

UZASADNIENIE Przepisy Ordynacji podatkowej nie rozstrzygają kwestii opisanej w pytaniu. Sprowadza się ona do odpowiedzi na pytanie, czy podatnik może wnioskować do naczelnika urzędu skarbowego o zaliczenie nadpłaty np. zwrotu VAT na poczet podatku od nieruchomości, którego ustalenie i pobór leżą w gestii jednostek samorządu terytorialnego.

27 marca 2017 r. NSA w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę (sygn. akt I FPS 9/16), w której stwierdził, że takiej możliwości nie ma. Zdaniem NSA art. 76 § 1 w zw. z art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej nie daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego.

NSA stwierdził, że czynność zaliczenia zwrotu podatku na zobowiązania podatkowe uprawnionego podmiotu nie może zostać dokonana z naruszeniem właściwości organu podatkowego, w którego gestii znajduje się ustalanie lub określanie i pobór podatku, na poczet którego ma zostać dokonane zaliczenie skutkujące wygaśnięciem tegoż zobowiązania. Godziłoby to bowiem w zasadę działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa.

Zdaniem NSA zaliczenie nadpłaty byłoby natomiast możliwe, jeżeli zwrot VAT (a w drodze analogii należy przyjąć, iż dotyczy to także nadpłaty w innych podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, np. CIT, PIT, ryczałt ewidencjonowany) miałby być przez naczelnika urzędu skarbowego zaliczony na jeden z podatków należnych jednostce samorządu terytorialnego, którego poboru dokonuje tenże naczelnik (podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych).

W tych przypadkach czynność taka nie pozostawałaby w sprzeczności z przepisami o rzeczowej właściwości organów podatkowych w zakresie poboru podatków, skoro organ dokonujący zaliczenia (zarachowania) zwrotu podatku jest jednocześnie właściwy w zakresie ustalania lub określania i poboru podatku, na poczet którego dokonywane jest zaliczenie.

NSA podkreślił natomiast, że nie jest możliwe zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w VAT (a w drodze analogii należy przyjąć, iż dotyczy to także nadpłaty w innych podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, np. CIT,

PIT, ryczałt ewidencjonowany) na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego (np. podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, opłat lokalnych).

Wynikające z uchwały NSA możliwości wzajemnego rozliczania nadpłat pomiędzy poszczególnymi rodzajami podatków przedstawiamy w tabeli.

Tabela. Zasady zaliczania nadpłat pomiędzy podatkami stanowiącymi dochód budżetu państwa i podatkami stanowiącymi dochód jednostek samorządu terytorialnego

Lp.	Podatki stanowiące dochód budżetu państwa	Podatki stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego	Czy istnieje możliwość zaliczenia nadpłaty
1.	Podatek stanowiący dochód budżetu państwa (VAT, PIT, CIT, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych)	Podatki stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego, do których określenia czy ustalenia właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego (np. podatek opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych).	Istnieje możliwość wzajemnego zaliczania nadpłat
2.	Podatek stanowiący dochód budżetu państwa (np. VAT, PIT, CIT, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych)	Podatki stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego (np. podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatki i opłaty lokalne)	Nie ma możliwości wzajemnego zaliczania nadpłat

Podatnicy, którzy składają wnioski o zaliczenie nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych, powinni zdawać sobie sprawę, że wniosek o zaliczenie nadpłaty będzie mógł stanowić podstawę do zaliczenia nadpłaty tylko w przypadkach wskazanych w pkt 1 tabeli. Wniosek o zaliczenie nadpłaty pomiędzy podatkami wskazanymi pkt 2 tabeli będzie nieskuteczny.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 76 § 1 w zw. z art. 76b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost. zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 935

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

XIII. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Jak jest opodatkowane PCC nabycie mieszkania w licytacji komorniczej

PROBLEM **ABC sp. z o.o. uczestniczyła w kwietniu 2017 r. w licytacji komorniczej mieszkania (odrębna własność lokalu) należącego do osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Spółka wygrała licytację za cenę 170 000 zł (cena oszacowania 220 000 zł). Nieruchomość została nabyta podczas pierwszej licytacji. Następnie spółka otrzymała przybicie oraz wezwanie do zapłaty, która nastąpiła w maju 2017 r. Obecnie w sądzie odbędzie się rozprawa, na której nastąpi przysądzenie własności. Jak należy ustalić moment**

powstania obowiązku podatkowego oraz podstawę opodatkowania w przypadku nabycia nieruchomości podczas licytacji komorniczej? Czy za moment powstania obowiązku podatkowego należy uznać dzień uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzeniu prawa własności nabytej nieruchomości? Czy za podstawę opodatkowania przyjąć rzeczywistą cenę nabycia (170 000 zł), a nie cenę oszacowania (220 000 zł)?

RADA **Dla spółki ABC momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCC) będzie dzień uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzeniu własności nieruchomości. W przypadku nabycia nieruchomości w drodze licytacji komorniczej podstawę opodatkowania PCC stanowić będzie wartość rynkowa mieszkania (tu 220 000 zł).**

UZASADNIENIE Do czynności opodatkowanych PCC należy zaliczyć m.in. przysądzenie przez sąd własności nieruchomości na rzecz nabywcy w ramach licytacji komorniczej; podlega ona opodatkowaniu jako umowa sprzedaży. Podatkowi (PCC) podlegają bowiem m.in. umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, a także orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak wymienione czynności cywilnoprawne (art. 1 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o PCC). Takie stanowisko zajmują także organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 listopada 2016 r., sygn. 2461-IBPB-2-1.4514.442.2016.3.PM). Na spółce ABC jako kupującym ciąży zatem obowiązek podatkowy (art. 4 pkt 1 ustawy o PCC). Wątpliwości spółki dotyczą tego, w jakim momencie powinna ona wypełnić swój obowiązek i jaka jest podstawa opodatkowania takiej transakcji.

Moment powstania obowiązku podatkowego

W przypadku nabycia nieruchomości w drodze licytacji komorniczej organy podatkowe przyjmują, że momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych jest dzień uprawomocnienia się postanowienia sądu o przysądzeniu własności nieruchomości. Z tym dniem bowiem następuje przeniesienie własności na rzecz nabywcy (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 grudnia 2016 r., sygn. 2461-IBPB-2-1.4514.596.2016.2.MZ). Wynika to z tego, że obowiązek podatkowy w przypadku tego rodzaju przedmiotów opodatkowania powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody (art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o PCC).

Spółka ABC powinna przy tym zauważyć, że – jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 czerwca 2016 r., sygn. IBPB-2-1/4514-159/16/MZ:

MF *(...) Podatnik winien dołożyć starań, aby powziąć informację o uprawomocnieniu się postanowienia w takim czasie, by móc terminowo wywiązać się z obowiązku nałożonego ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych (...).*

W przypadku nabycia nieruchomości w drodze licytacji komorniczej (przybicie i przysądzenie prawa własności przez sąd) na kupującym ciąży obowiązek samodzielnego rozliczenia podatku PCC (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 grudnia 2016 r., sygn. 2461-IBPB-2-1.4514.533.2016.3.MZ). W przeciwieństwie do nabycia nieruchomości w drodze kupna lub zamiany podatek nie jest bowiem pobierany przez płatnika (notariusza). W tym wypadku spółka ABC będzie obowiązana bez wezwania organu podatkowego złożyć deklarację PCC-3 oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego (art. 10 ust. 1 ustawy o PCC).

PRZYKŁAD

Postanowienie o przysądzeniu własności nieruchomości zostało wydane przez sąd 22 czerwca 2017 r., a uprawomocniło się 20 lipca 2017 r. W tym przypadku obowiązek podatkowy z tytułu nabycia tej nieruchomości (mieszkania) powstał po stronie spółki w dniu 20 lipca 2017 r. Do 3 sierpnia 2017 r. spółka powinna złożyć deklarację PCC-3 oraz wpłacić podatek PCC od nabycia tej nieruchomości.

Podstawa opodatkowania i stawka podatku

Wątpliwości spółki budzi także fakt, czy podstawę opodatkowania podatkiem PCC z tytułu nabycia nieruchomości w drodze licytacji komorniczej stanowić będzie cena oszacowania (220 000 zł) czy też rzeczywista cena nabycia (170 000 zł).

Podstawę opodatkowania stanowi przy umowie sprzedaży wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego (art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o PCC). Na tej podstawie organy podatkowe przyjmują, że w przypadku nabycia nieruchomości w drodze licytacji komorniczej podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 lipca 2016 r., sygn. IPPB2/4514-276/16-2/MM; interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 lutego 2017 r., sygn. 2461-IBPB-2-1.4514.656.2016.2.MZ).

Jak z tego wynika, to cena oszacowania (220 000 zł) odpowiada wartości rynkowej nabytego w drodze licytacji mieszkania. Zatem to ona, a nie rzeczywista cena nabycia (170 000 zł) stanowi dla spółki podstawę opodatkowania PCC nabycia tej nieruchomości. Do sprzedaży nieruchomości w drodze licytacji komorniczej należy zastosować 2% stawkę podatku PCC (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o PCC). Zatem PCC należny od zakupu tego mieszkania na licytacji komorniczej wyniesie 4 400 zł (220 000 zł x 2%).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3, 7 i 10 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

2. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości

PROBLEM **Spółka prowadzi dużą inwestycję budowlaną. Uzyskane przez nią pozwolenie obejmuje budowę kilku budynków. Część inwestycji zostanie wykonana jeszcze w tym roku (hala produkcyjna), część dopiero w przyszłym (magazyny, recepcja i droga dojazdowa). Czy w takim przypadku obowiązek w podatku od nieruchomości wystąpi po zrealizowaniu całej inwestycji określonej w pozwoleniu na budowę z momentem faktycznego rozpoczęcia użytkowania nieruchomości?**

RADA **Nie, spółka powinna ustalić obowiązek podatkowy od 1 stycznia roku następującego po roku zakończenia konkretnej budowy budynku lub budowli wchodzącej w skład inwestycji. Szczegóły – w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku – art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol). Jest to ogólna zasada, od której przewidziano wyjątek dla budynków oraz budowli. Jeżeli okolicznością,

od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje 1 stycznia roku następującego po roku, w którym:

- budowa została zakończona albo
- rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (art. 6 ust. 2 upol).

Spółka przewiduje, że część z inwestycji zostanie wybudowana w tym roku, a część w przyszłym roku. Dla każdej z tych części oddzielnie należy ustalić moment powstania obowiązku podatkowego. Nieprawidłowe byłoby, gdyby spółka „czekała" z podatkiem od nieruchomości na ukończenie ostatniego elementu inwestycji. Takie stanowisko wyraził NSA w wyroku z 5 stycznia 2017 r. w sprawie dotyczącej elektrowni wiatrowych, które ukończono w jednym roku, a drogę do nich – w roku kolejnym (sygn. akt II FSK 3694/14). Jak zauważono w wyroku:

NSA *(...) podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym. Podatek ten uzależniony jest od wartości majątku, a nie od przychodu, który ten majątek generuje. Stąd bez znaczenia dla wymiaru tego podatku pozostaje okoliczność, że przedmiotowe elektrownie zostały wykorzystane dla celów produkcji energii elektrycznej dopiero po dniu 1 stycznia 2012 r. Istotne było jedynie, że budowa tych elektrowni została zakończona w grudniu 2011 r. i były one wówczas gotowe do pracy zgodnej z przeznaczeniem. Przyjęcie stanowiska wyrażonego przez autorkę skargi kasacyjnej mogłoby prowadzić do wniosków niemożliwych do akceptacji. W przypadku inwestycji obejmujących większą ilość budynków lub budowli celowe nieukończenie któregoś z nich pozwalałoby na unikanie opodatkowania, w najlepszym zaś razie zmuszało organ podatkowy do prowadzenia dochodzeń, czy jakaś część inwestycji jest faktycznie użytkowana.*

Warto podkreślić, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości może powstać dla spółki także w wyniku rozpoczęcia użytkowania budynku jeszcze przed ostatecznym i formalnym zakończeniem inwestycji. W takiej sytuacji nie muszą być spełnione formalne warunki uprawniające do użytkowania budynku, o których mowa w przepisach Prawa budowlanego. Stanowisko takie podzielają także sądy administracyjne, przykładowo NSA w wyroku z 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1228/12.

PRZYKŁAD

Hala produkcyjna zostanie wybudowana we wrześniu 2017 r. i spółka złożyła w tym miesiącu do powiatowego inspektora budowlanego pozwolenie na jej użytkowanie. Jest to w tym przypadku faktyczny moment zakończenia budowy. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości dla tej hali wystąpi od 1 stycznia 2018 r.

Magazyn i recepcja zostały wybudowane odpowiednio w styczniu i lutym 2018 r. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości dla tych budynków wystąpi dopiero od 1 stycznia 2019 r. Jeżeliby spółka rozpoczęła w 2017 r. np. użytkowanie magazynu przed jego ukończeniem, organ podatkowy miałby podstawy do żądania od spółki zapłaty podatku od tej nieruchomości, począwszy od 1 stycznia 2018 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 716; ost zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 624

Marek Smakuszewski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

XIV. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1. Jak postąpić w przypadku, gdy zapachy z sąsiedniej nieruchomości utrudniają prowadzenie działalności

PROBLEM **Prowadzimy obiekt o charakterze sanatoryjnym, większość naszych kuracjuszy to osoby cierpiące na choroby układu oddechowego. Nasza działka przylega z jednej strony do lasu. Działkę z drugiej strony naszego sanatorium kupiła firma, która zajmuje się produkcją kadłubów łodzi regatowych. Wiemy, że podczas produkcji kadłubów łodzi poliestrowych będzie ulatniał się charakterystyczny zapach kleju i żywic. Utrzymywanie się tego zapachu oznacza dla nas koniec działalności. Czy możemy zablokować budowę tego zakładu produkcyjnego?**

RADA **Z uwagi na brak norm zapachowych w polskim prawie „zablokowanie" powstania tego zakładu będzie niemożliwe. Pozostaną Państwu cywilne roszczenia odszkodowawcze związane z tzw. immisjami zapachowymi z działki sąsiada na Państwa obiekt. Roszczeń tych będzie można jednak dochodzić dopiero po wybudowaniu nowego zakładu produkcyjnego.**

UZASADNIENIE Problem zapachu prowadzonej działalności gospodarczej jest widoczny szczególnie w rolnictwie oraz w działalności produkcyjnej związanej z tworzywami sztucznymi. Problem ten jest i będzie coraz częściej przedmiotem debaty publicznej, w szczególności za sprawą wzburzenia, jakie przetoczyło się przez Polskę po szerszym udostępnieniu wyników badania jakości powietrza w Polsce. Nie będziemy jednak omawiać poniżej norm jakości powietrza pod kątem bezpieczeństwa dla życia ludzkiego. Ograniczymy się do omówienia sytuacji, gdy dana działalność jest w sposób trwały związana z emisją zapachu i w której mimo że substancje powodują charakterystyczny czy niemiły zapach, nie są substancjami uznawanymi za szkodliwe dla człowieka (np. zapach gnojówki).

Aktualnie nie ma przepisów unijnych, które pozwoliłyby na ujednolicenie standardów zapachowej jakości powietrza w zakresie uciążliwości zapachowych. Wskazać można wyłącznie na normę EN13725:2003 ,,Jakość powietrza – oznaczenie stężenia zapachowego metodą olfaktometrii dynamicznej" oraz jednostkowe dyrektywy dotyczące dopuszczalnych wartości w powietrzu gazów mających szczególne znaczenie dla zachowania czystości powietrza, niekoniecznie zaś dla zapobiegania uciążliwościom zapachowym. Ogólną regulację w zakresie oceny wpływu niektórych inwestycji na środowisko zawiera wyłącznie dyrektywa Rady (EWG) nr 337/1985. Można spotkać pogląd, iż brak uregulowania kwestii uciążliwości zapachowych wynika z założenia, iż ma ona charakter lokalny, co uzasadniać ma poddanie tego problemu wyłącznie ustawodawstwu poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej. W niektórych krajach takie regulacje powstały (np. Holandia). Nie ma ich jednak w Polsce. Wciąż na etapie założeń do projektu pozostają prace nad stworzeniem stosownej ustawy o przeciwdziałaniu uciążliwości zapachowej. Tak samo, pomimo delegacji zawartej w przepisach ustawy – Prawo ochrony środowiska, nie zostało także wydane rozporządzenie określające wartości substancji zapachowych w powietrzu oraz metody oceny zapachowej jakości powietrza.

Lokalnym społecznościom trudno jest jednak przyjąć obowiązujący stan prawny i czynnie domagają się, by badanie wpływu danej inwestycji na kwestie emisji zapachowej było włączone do analizy poprzedzającej wydanie decyzji środowiskowej. Opierają się w tym względzie na ustaleniach raportu o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko. „Raport" powinien kompleksowo analizować wpływ planowanej inwestycji na społeczność lokalną, jednak z uwagi na brak norm zapachowych nie jest możliwe ustalenie, czy i kiedy dana działalność nadmiernie zapachowo wpływałaby na inne nieruchomości/sąsiadów.

Organ administracji gminnej znajduje się więc w sytuacji nie do pozazdroszczenia. Z jednej strony bowiem nie ma prawnych możliwości odmówienia wydania korzystnej decyzji środowiskowej z uwagi na aspekt odoru, które planowana działalność ma emitować, a z drugiej strony, wydając pozytywną decyzję środowiskową, naraża się na niezadowolenie ze strony społeczności lokalnej. Przychylając się do głosu lokalnej społeczności i wydając negatywną decyzję środowiskową, burmistrz czy wójt tylko przesuwa w czasie rozpoczęcie inwestycji, bo z dużym prawdopodobieństwem można założyć, iż na etapie odwołania do SKO czy też do Sądu Administracyjnego negatywna dla inwestora decyzja środowiskowa zostanie uchylona.

Czytelnikowi pozostaje więc wyłącznie oczekiwanie na ukończenie inwestycji. Dopiero wówczas, gdy obiektywnie możliwe do stwierdzenia zapachy będą się unosiły w taki sposób, iż na działce naszego Czytelnika będą wyraźnie wyczuwalne, może on bowiem żądać zaniechania przez nowego sąsiada emisji takich zapachów. Możliwe będzie bowiem uznanie zapachów za tzw. immisje – art. 144 Kodeksu cywilnego, które są niedozwolone, gdy:

§ *(...) zakłócają korzystanie z nieruchomości sąsiednich ponad przeciętną miarę, wynikającą ze społeczno-gospodarczego przeznaczenia nieruchomości i stosunków miejscowych.*

W analizowanej sytuacji zapewne niegroźny, ale wyraźny i drażniący zapach może uniemożliwić naszemu Czytelnikowi prowadzenie sanatorium. Da mu to prawo żądania zaprzestania ich emitowania, o czym warto formalnie uprzedzić kłopotliwego sąsiada. Jeżeli jednak ten zrealizuje swą inwestycję w tym miejscu, Czytelnik będzie musiał swoich praw dochodzić na drodze procesu cywilnego.

PODSTAWY PRAWNE:

- dyrektywa Rady (EWG) nr 337/1985 z 25 czerwca 1985 r. w sprawie oceny skutków wywieranych przez niektóre przedsięwzięcia publiczne i prywatne na środowisko naturalne – Dz.U. UE.L 15/t.1. s. 248
- art. 222 ust. 5 ustawy z 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 519; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 66 ustawy z 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 353; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 820
- § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 9 listopada 2010 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 71
- art. 144 ustawy z 23 kwietnia 1964 r – Kodeks cywilny – Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132

Maurycy Organa – radca prawny, wspólnik kancelarii radców prawnych, doradca restrukturyzacyjny, autor licznych publikacji

POLECAMY

w następnym numerze MONITORA księgowego:

- Czy można zaliczać do kosztów wydatki na usługi doradcze dotyczące postępowania układowego
- Czy w przypadku remontu wykonanego w dwóch etapach obowiązuje limit dla płatności powyżej 15 000 zł
- Czy należy pobrać podatek u źródła z tytułu wynajmu samochodu w innym kraju UE
- Czy można skorzystać z ulgi na złe długi, gdy dłużnik został wyrejestrowany z rejestru VAT
- Jakich formalności należy dopełnić, aby zaskarżyć interpretację podatkową – procedury i terminy

w kolejnych numerach MONITORA księgowego:

- Pracowniczy pakiet medyczny – w podatkach, składkach i rachunkowości
- Ewidencja VAT w księgach rachunkowych

PRENUMERATA 2017

MONITOR księgowego

na 12 miesięcy — w cenie 748 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy — w cenie 648 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy — w cenie 648 zł brutto

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy — w cenie 548 zł brutto

IFK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy — w cenie 998 zł brutto

Wideoakademia księgowych i biur rachunkowych

na 12 miesięcy — w cenie 998 zł brutto

www.sklep.infor.pl | 801 626 666, 22 761 30 30 | bok@infor.pl

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

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

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

Redaktor naczelna
Ewa Sławińska

Zespół redakcyjny
Sławomir Biliński – redaktor
Adam Kachlicki – sekretarz redakcji
Tomasz Kowalski – redaktor
Paweł Muż – z-ca redaktora naczelnego
Agata Pinzuł – redaktor
Katarzyna Wojciechowska – redaktor
Edyta Wojtecka – redaktor graficzna
Firma Korektorska UKKLW

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

Biuro Reklamy:
Kamilla Alchimowicz
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Opiekunów Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
faks: 22 761 30 31
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.

Druk: GRYFIS

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-00-93-066

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 14 200 egz.

CENY TRANSFEROWE

Jak uniknąć ryzyka podatkowego

Wersja PREMIUM z wideoszkoleniem na pendrive

Cena publikacji:
od **78 zł** (w tym VAT)

Poradnik dla członków zarządu, dyrektorów finansowych, ich księgowych, jak również dla audytorów, konsultantów i pracowników biur rachunkowych, którzy próbują uniknąć **ryzyka podatkowego związanego z transakcjami przeprowadzanymi z podmiotami powiązanymi**.

Zamów publikację już dziś!

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

INFORLEX
PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO

SUPERPREMIUM

WWW.INFORLEX.PL

Udoskonalone
INTERPRETACJE PODATKOWE!
Nowy podział merytoryczny
Nowe funkcjonalności

SPRAWDŹ W INFORLEX

Przewodnik po zmianach w VAT od 2017 roku

Co oznacza wprowadzenie split payment dla nabywcy oraz sprzedawcy

Zmiany w zakresie potrąceń ze świadczeń emerytalno-rentowych i zasiłków

Dokumentacja kadrowa – jak ją bezbłędnie prowadzić po zmianach przepisów

www.sklep.infor.pl 22 761 30 30 doradca@inforlex.pl