

dwutygodnik

MONITOR księgowego

www.mk.infor.pl

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • UBEZPIECZENIA • PRAWO PRACY W KSIĘGOWOŚCI

dodatki:

- „Przewodnik po zmianach przepisów 2013/2014”
- VAT 2014 – ujednolicony tekst ustawy
- WSKAŹNIKI i stawki – styczeń 2014

spis treści:

I. AKTUALNOŚCI

Porady na trudne czasy

Przywrócono możliwość odliczania pełnego VAT od samochodów „z kratką”	4
Spadkobiercy odliczą koszty poniesione przez spadkodawców na nabycie praw majątkowych	4
Pracownik może usprawiedliwić nieobecność w pracy w formie oświadczenia	4
Można zmniejszyć koszty wystawiania faktur.	4
Podatnik może przyjąć niższą indywidualną stawkę amortyzacji	4

1. Zmiany prawa – weszły w życie 10.12.2013 r. – 1.01.2014 r.

1.1. Zaliczka z FGŚP	5
1.2. E-deklaracje	5
1.3. Pomoc dla niepełnosprawnych przedsiębiorców	5
1.4. Pomoc <i>de minimis</i> w formie gwarancji spłaty kredytów	5
1.5. Zatrudnienie cudzoziemca w zawodzie wymagającym wysokich kwalifikacji	6
1.6. Zmiany w Prawie zamówień publicznych	6
1.7. Zmiany w ustawie o VAT	6
1.8. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur	6
1.9. Identyfikacja podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych	7
1.10. Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych	7

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

INDEKS 347108

cena 28,50 zł (w tym 5% VAT)

ISSN 1731-5786



9 771731 578144 01

1.11. Wniosek o opodatkowanie w formie karty podatkowej	7
1.12. Zwrot akcyzy za olej napędowy w rolnictwie w 2014 r.	7
1.13. Zatrudnianie cudzoziemców	8
1.14. Zmiana ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych	8
1.15. Umowa o zabezpieczeniu społecznym z Ukrainą	8
2. W Sejmie	
2.1. Reforma OFE	9
3. Projekty	
3.1. INTRASTAT	9
3.2. Zwolnienie od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych	9
4. Ważne terminy 1–15 stycznia 2014 r.	10

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Ustalanie obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania VAT na przełomie 2013 i 2014 r.	11
2. Odliczenie VAT od samochodów od 1 stycznia 2014 r.	15
3. Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT oraz przychodu w podatku dochodowym – 2014 r.	20
4. Zmiany w podatkach dochodowych w 2014 r.	27
5. Wybór formy opodatkowania w 2014 r.	30
6. Czy karty przedpłacone dla pracowników są zwolnione od podatku	33
7. Usprawiedliwianie nieobecności w pracy po zmianie przepisów od 22 listopada 2013 r.	36
8. Instalacja oraz zmiany w programie Płatnik 9.01.001	38
Teleporadnia. Czy wydanie prywatnego samochodu za zwolnienie z długu podlega VAT	47

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1. Plusy i minusy zmian w VAT obowiązujących od 1 stycznia 2014 r.	48
--	----

IV. VAT

1. Jak rozliczyć i zaewidencjonować wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w VAT i w pkpir	62
2. Czy podatnik VAT prowadzący gospodarstwo rolne wspólnie z małżonkiem jest podatnikiem z tytułu działalności rolniczej	70
3. Czy faktura wystawiona w 2014 r. osobie fizycznej musi zawierać NIP	71
4. Wynajem lokalu mieszkalnego przedsiębiorcy nie korzysta ze zwolnienia z VAT – wyrok NSA	72

V. RACHUNKOWOŚĆ

1. BILANS. Jak ująć w księgach rachunkowych i rozliczyć podatkowo różnice inwentaryzacyjne	74
2. Czy należy zawiadomić urząd skarbowy o prowadzeniu ksiąg rachunkowych, gdy nie osiągnięto limitu 1 200 000 euro	81

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH	
1. Jak rozliczyć wydatki ponoszone w związku z uzyskaniem dostępu do sieci energetycznej w budowanym środku trwałym	82
2. Czy odsetki od kredytu udzielonego spółce przez jej udziałowca są objęte ograniczeniami wynikającymi z cienkiej kapitalizacji – wyrok NSA	84
VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH	
1. Czy można przyjąć niższą indywidualną stawkę amortyzacji	86
2. Czy przysługuje ulga prorodzinna na zarabiające niepełnosprawne dziecko	87
VIII. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW	
1. Jak rozliczyć różnicę kursową przy zapłacie kartą z konta walutowego	89
IX. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE	
1. Wpływ płacy minimalnej na podstawę wymiaru zasiłku	92
X. PRAWO PRACY W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH	
1. Czy za wyjazd na seminarium obejmujący dni wolne od pracy należy się gratyfikacja pieniężna lub czas wolny od pracy	95
XI. KSIĄŻKI, SZKOLENIA, ELEKTRONIKA	
1. INFORorganizer – Twój informator o zmianach w prawie	97



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.

POLECAMY!

W I kwartale 2014 r. wraz z „**MONITOREM księgowego**” ukaże się 6 tomów KODEKSU księgowego z przepisami prawnymi:

- ▶ **VAT 2014** – ujednolicony tekst ustawy o VAT
- ▶ **PDOF 2014** – ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
- ▶ **Akty wykonawcze do ustawy o VAT 2014** – komplet rozporządzeń wykonawczych do ustawy o VAT
- ▶ **PDOP 2014** – ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych
- ▶ **Kodeks pracy z wybranymi rozporządzeniami** – ujednolicony tekst Kodeksu zawierający najnowsze zmiany w prawie pracy
- ▶ **Ustawa o rachunkowości**

**Dla Prenumeratorów „MONITORA księgowego”
książki z cyklu KODEKS księgowego – GRATIS!**

Pamiętaj o zakupie prenumeraty!

Porady na trudne czasy

✓ Przywrócono możliwość odliczania pełnego VAT od samochodów „z kratką”

Od 1 stycznia 2014 r. podatnicy nabywający samochody inne niż osobowe, które mają określoną w przepisach liczbę siedzeń i ładowność, mogą odliczać pełny VAT. Pełne prawo do odliczenia podatnicy mogą realizować również w przypadku leasingu i dzierżawy takich samochodów – patrz „Odliczenie VAT od samochodów od 1 stycznia 2014 r.”, str. 15

✓ Spadkobiercy odliczą koszty poniesione przez spadkodawców na nabycie praw majątkowych

Od roku 2014 spadkobiercy zbywający określone prawa majątkowe nabyte w spadku zyskali prawo odliczenia – jako kosztów tej transakcji – wydatków poniesionych przez spadkodawców na nabycie tych praw – patrz „Zmiany w podatkach dochodowych w 2014 r.”, str. 28

✓ Pracownik może usprawiedliwić nieobecność w pracy w formie oświadczenia

Pracownik może usprawiedliwić w formie oświadczenia swoją nieobecność w pracy spowodowaną koniecznością sprawowania osobistej opieki nad zdrowym dzieckiem do lat 8. Dotyczy to przypadku nieprzewidzianego zamknięcia klubu dziecięcego, do którego dziecko uczęszcza. Choroby niani lub dziennego opiekuna muszą oprócz oświadczenia być dokumentowane kopią zaświadczenia lekarskiego tych osób – patrz „Usprawiedliwienie nieobecności w pracy po zmianie przepisów od 22 listopada 2013 r.”, str. 36

✓ Można zmniejszyć koszty wystawiania faktur

Od 1 stycznia 2014 r. podatnicy mogą ograniczyć koszty wystawiania faktur. Jedną fakturą można dokumentować wszelkie wykonane w danym miesiącu dla danego kontrahenta operacje. Nie będzie też obowiązku wystawiania faktur dokumentujących czynności zwolnione z VAT – patrz „Plusy i minusy zmian w VAT obowiązujących od 1 stycznia 2014 r.”, str. 48

✓ Podatnik może przyjąć niższą indywidualną stawkę amortyzacji

Minimalny okres amortyzacji używanego środka transportu może wynieść 30 miesięcy, a indywidualna roczna stawka amortyzacji 40%. Jest to górna granica indywidualnej stawki, jaką można przyjąć. Podatnik może przyjąć niższą indywidualną stawkę, musi ją jednak stosować do zakończenia amortyzacji – patrz „Czy można przyjąć niższą indywidualną stawkę amortyzacji”, str. 86

1. Zmiany prawa – weszły w życie 10 grudnia 2013 r. – 1 stycznia 2014 r.

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 3 do 13 grudnia 2013 r.

10 grudnia 2013 r.

1.1. Zaliczka z FGŚP

Pracodawca z wnioskiem do FGŚP o wypłatę zaliczek na poczet należnych świadczeń z Funduszu z tytułu niezaspokojonych roszczeń pracowniczych składa marszałkowi województwa właściwemu ze względu na siedzibę niewypłacalnego pracodawcy m.in. kopię wniosku o ogłoszenie upadłości. Nie musi już jej poświadczać za zgodność z oryginałem. Zmiana obowiązuje od 10 grudnia 2013 r.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 listopada 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wniosków o wypłatę zaliczki z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych – Dz.U. z 2013 r., poz. 1484

14 grudnia 2013 r.

1.2. E-deklaracje

Od 14 grudnia 2013 r. katalog deklaracji, które mogą być składane elektronicznie, został uzupełniony o deklarację dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) (AKC-WG).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 9 grudnia 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia rodzajów deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej – Dz.U. z 2013 r., poz. 1547

14 grudnia 2013 r.

1.3. Pomoc dla niepełnosprawnych przedsiębiorców

Do 30 czerwca 2014 r. przedłużono termin obowiązywania rozporządzenia, na podstawie którego osoby niepełnosprawne pozostające bez pracy mogą ubiegać się o przyznanie jednorazowego świadczenia z funduszy PFRON na podjęcie działalności gospodarczej lub rolniczej albo na wniesienie wkładu do spółdzielni socjalnej.

Do 30 czerwca 2014 r. przedłużono także termin obowiązywania rozporządzenia, na podstawie którego pracodawcy zatrudniający osoby niepełnosprawne mogą otrzymać zwrot kosztów wyposażenia stanowiska pracy zatrudnionej osoby niepełnosprawnej.

Pierwotnie rozporządzenia, na podstawie których przyznawano środki z PFRON, miały obowiązywać do końca 2013 r.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 3 grudnia 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie przyznania osobie niepełnosprawnej środków na podjęcie działalności gospodarczej, rolniczej albo na wniesienie wkładu do spółdzielni socjalnej – Dz.U. z 2013 r., poz. 1541

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 3 grudnia 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwrotu kosztów wyposażenia stanowiska pracy osoby niepełnosprawnej – Dz.U. z 2013 r., poz. 1542

18 grudnia 2013 r.

1.4. Pomoc *de minimis* w formie gwarancji spłaty kredytów

18 grudnia 2013 r. weszło w życie rozporządzenie przedłużające okres, w którym Bank Gospodarstwa Krajowego będzie mógł udzielać gwarancji spłaty kredytów w ramach pomocy *de minimis*. Wspomniane gwarancje spłaty kredytów mogą być obecnie udzielane do 30 czerwca 2014 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 listopada 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie udzielania przez Bank Gospodarstwa Krajowego pomocy *de minimis* w formie gwarancji spłaty kredytów – Dz.U. z 2013 r., poz. 1425

Na temat pomocy de minimis w formie gwarancji spłaty kredytów przeczytasz w Mk nr 22/013 w artykule pt. „Gwarancje de minimis udzielone do końca tego roku są bezpłatne w okresie pierwszych 12 miesięcy” – dostępnym na www.inforfk.pl

21 grudnia 2013 r.

1.5. Zatrudnienie cudzoziemca w zawodzie wymagającym wysokich kwalifikacji

Wysokość minimalnego wynagrodzenia dla cudzoziemca wymaganego do udzielenia zezwolenia na zamieszkanie na czas oznaczony w celu wykonywania pracy w zawodzie wymagającym wysokich kwalifikacji wynosi rocznie 63 390 zł.

Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych z 25 października 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia dla cudzoziemca wymaganego do udzielenia zezwolenia na zamieszkanie na czas oznaczony w celu wykonywania pracy w zawodzie wymagającym wysokich kwalifikacji – Dz.U. z 2013 r., poz. 1463

24 grudnia 2013 r.

1.6. Zmiany w Prawie zamówień publicznych

W Prawie zamówień publicznych zostały wprowadzone przepisy, które mają zabezpieczyć sytuację prawno-finansową podwykonawców i dalszych wykonawców realizujących zlecenia na rzecz głównego wykonawcy. Przykładowo, z nowo dodanego art. 143a ust. 2 tej ustawy wynika, że w przypadku zamówień na roboty budowlane, których termin wykonywania jest dłuższy niż 12 miesięcy, warunkiem wypłaty należnego wynagrodzenia za odebrane roboty budowlane lub udzielenia wykonawcy kolejnej zaliczki jest przedstawienie przez wykonawcę dowodów zapłaty wynagrodzenia podwykonawcom i dalszym wykonawcom.

Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych – Dz.U. z 2013 r., poz. 1473

1 stycznia 2014 r.

1.7. Zmiany w ustawie o VAT

1 stycznia 2014 r. wchodzi w życie zmiany w ustawie o VAT. Dotyczą one podstawowych obowiązków podatnika VAT, takich jak ustalanie momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, odliczania VAT naliczonego i zasad wystawiania faktur.

Ustawa z 7 grudnia 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2012 r., poz. 35

Zmiany wprowadzane od 1 stycznia 2014 r. zostały szczegółowo przedstawione w formie tabelarycznej w „Przewodniku po zmianach przepisów 2013/2014”. Zostały też szczegółowo omówione na łamach „MONITORA księgowego” w bieżącym numerze w artykule pt. „Plusy i minusy zmian w VAT wprowadzonych od 1 stycznia 2014 r.”

1 stycznia 2014 r.

1.8. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur

Od 1 stycznia 2014 r. większość przepisów dotyczących zasad wystawiania faktur została przeniesiona do ustawy o VAT. Kilka kwestii Minister Finansów unormował jednak w rozporządzeniu wyko-

nawczym. Wskazał w nim m.in. obowiązkowe dane, które musi zawierać faktura dokumentująca czynności zwolnione z VAT.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur – Dz.U. z 2013 r., poz. 1485

1 stycznia 2014 r.

1.9. Identyfikacja podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych

Od 1 stycznia 2014 r. nazwa „biuro wymiany informacji” zostanie zmieniona na „jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za udzielanie informacji w sprawie identyfikacji podmiotów z innych państw dla celów rozliczeń wewnątrzspółnotowych”. Nadal funkcje te będzie pełniła Izba Skarbowa w Poznaniu.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 listopada 2013 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia – Dz.U. z 2013 r., poz. 1299

1 stycznia 2014 r.

1.10. Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych

Zmiany polegają na objęciu spółek komandytowo-akcyjnych opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zawierają też korzystne rozwiązania dla spadkobierców inwestorów. W przypadku sprzedaży odziedziczonych akcji lub udziałów będą oni mogli zaliczyć do kosztów wydatki na ich nabycie poniesione przez spadkodawcę.

Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym – Dz.U. z 2013 r., poz. 1387

1 stycznia 2014 r.

1.11. Wniosek o opodatkowanie w formie karty podatkowej

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje nowy wzór wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16). Podatnicy, którzy zamierzają w 2014 r. wybrać opodatkowanie kartą podatkową, powinni złożyć wniosek do 20 stycznia 2014 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 listopada 2013 r. w sprawie określenia wzoru wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej – Dz.U. z 2013 r., poz. 1501

Nowy formularz PIT-16 jest dostępny na www.inforfk.pl

1 stycznia 2014 r.

1.12. Zwrot akcyzy za olej napędowy w rolnictwie w 2014 r.

W 2014 r. nie ulegnie zmianie stawka zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Wynosi ona 0,95 zł na 1 litr oleju – tak jak to miało miejsce w 2013 r.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 listopada 2013 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2014 r. – Dz.U. z 2013 r., poz. 1408

1 stycznia 2014 r.

1.13. Zatrudnianie cudzoziemców

Armenia została wpisana na listę państw, których obywatele mogą podejmować w Polsce pracę bez konieczności uzyskania zezwolenia na pracę na okres 6 miesięcy w roku lub którym zezwolenia na pracę są wydawane przez wojewodę w trybie uproszczonym (dotyczy to pracy pielęgnacyjno-opiekuńczej lub jako pomoc domowa świadczonej na rzecz osób fizycznych w gospodarstwie domowym albo pracy na rzecz dotychczasowego pracodawcy, który wyraził zamiar dalszego zatrudniania cudzoziemca).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 28 listopada 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie przypadków, w których powierzenie wykonywania pracy cudzoziemcowi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dopuszczalne bez konieczności uzyskania zezwolenia na pracę – Dz.U. z 2013 r., poz. 1507

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 28 listopada 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia przypadków, w których zezwolenie na pracę cudzoziemca jest wydawane bez względu na szczegółowe warunki wydawania zezwoleń na pracę cudzoziemców – Dz.U. z 2013 r., poz. 1534

1 stycznia 2014 r.

1.14. Zmiana ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych

Od 1 stycznia 2014 r. ubezpieczeniem społecznym na zasadach obowiązujących osoby prowadzące pozarolniczą działalność są objęte: „osoby prowadzące publiczną lub niepubliczną szkołę, inną formę wychowania przedszkolnego, placówkę lub ich zespół, na podstawie przepisów o systemie oświaty”.

Ustawa z 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 18 lipca 2013 r., poz. 827

1 stycznia 2014 r.

1.15. Umowa o zabezpieczeniu społecznym z Ukrainą

Umowa o zabezpieczeniu społecznym zawarta z Ukrainą wchodzi w życie od 1 stycznia 2014 r. Eliminuje to sytuację podwójnego opłacania składek lub braku ubezpieczenia oraz pozwoli na uwzględnianie okresów ubezpieczenia przebytych na Ukrainie w celu ustalenia prawa i wysokości polskich świadczeń emerytalno-rentowych (i odwrotnie).

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą o zabezpieczeniu społecznym, sporządzona w Kijowie dnia 18 maja 2012 r. – Dz.U. z 2013 r., poz. 1373–1376

2. W Sejmie

Uchwalone na 55.–57. posiedzeniach Sejmu w dniach 6–13 grudnia 2013 r.

2.1. Reforma OFE

Sejm i Senat przyjęły ustawę o zmianie niektórych ustaw w związku z określeniem zasad wypłaty emerytur ze środków zgromadzonych w otwartych funduszach emerytalnych. Ustawa ma zmniejszyć ponoszone przez budżet koszty systemu emerytalnego. Przewiduje ona, że

ubezpieczeni otrzymają prawo wyboru, czy chcą, by część ich składki była jak dotychczas odprowadzana do OFE, czy też przekazywana na subkonto w ZUS. Ubezpieczeni będą mogli złożyć między 1 kwietnia a 31 lipca 2014 r. oświadczenie o dalszym przekazywaniu składki do OFE. Brak takiego oświadczenia będzie traktowany jako wybór ZUS. Od 2016 r. ubezpieczeni będą mogli raz na cztery lata, pomiędzy 1 kwietnia a 31 lipca, zmienić decyzję. OFE zostały zobowiązane do przekazania do ZUS 51,5% wartości swoich aktywów netto, które ZUS ma zaewidencjonować na specjalnych subkontach osób ubezpieczonych.

Ustawa przewiduje również, że osoby, które pozostaną w OFE, będą przekazywały do niego 2,92% pensji brutto, a nie 3,5% jak obecnie. Ponadto obniżone o połowę (z 3,5% do 1,75%) mają zostać opłaty pobierane przez OFE od składek. Także o połowę (z 0,8% do 0,4%) mają spaść pobierane przez ZUS opłaty za przekazywanie składek.

Ponadto zgodnie z ustawą środki osób, które wybrały OFE, przez 10 lat przed osiągnięciem wieku emerytalnego będą stopniowo przenoszone do ZUS. Ustawa zakazuje także inwestowania przez OFE w obligacje skarbowe oraz w inne instrumenty dłużne gwarantowane przez Skarb Państwa. Oznacza to, że fundusze będą mogły inwestować w akcje, obligacje samorządowe, drogowe oraz korporacyjne.

Ustawa z 6 grudnia 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z określeniem zasad wypłaty emerytur ze środków zgromadzonych w otwartych funduszach emerytalnych – status dokumentu nr 1946: ustawa przekazana Prezydentowi do podpisu

3. Projekty

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 3 do 13 grudnia 2013 r.

3.1. INTRASTAT

W 2014 r. statystyczny próg podstawowy ma wynosić 1 500 000 zł w przywozie i wywozie (w 2013 r. próg wynosił 1 100 000 zł). Na niezmiennym poziomie mają pozostać progi szczegółowe: 42 000 000 zł w przywozie i 76 000 000 w wywozie.

Projekt rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2014 – opublikowany 4 grudnia 2013 r.

3.2. Zwolnienie od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych

Planowane jest przedłużenie do 30 czerwca 2014 r. terminu obowiązywania rozporządzenia, na podstawie którego udzielane są zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych.

Projekt rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną – opublikowany 10 grudnia 2013 r.

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

4. Ważne terminy 1–15 stycznia 2014 r.

7
stycznia

ZUS

- zapłata składek za grudzień 2013 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i FGŚP przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

PDOP

- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobranego przez płatnika i od dochodu wskazanego w art. 10 ust. 2 pkt 2 updop powstałego w grudniu 2013 r.
- przekazanie przez płatnika podatnikowi informacji CIT-7 o wysokości pobranego w grudniu 2013 r. podatku dochodowego od dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach krajowych osób prawnych
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego pobranego w grudniu 2013 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 grudniu) – AKC-P

9
stycznia

PDOF

- złożenie oświadczenia w celu rocznego rozliczenia podatku dochodowego za 2013 r. przez płatnika (PIT-12)

10
stycznia

ZUS

- zapłata składek za grudzień 2013 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i Fundusz Pracy przez osoby fizyczne opłacające składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA

INTRASTAT

- złożenie zgłoszeń INTRASTAT za grudzień 2013 r. (INTRASTAT–Przywóz, INTRASTAT–Wywóz)

NBP

- przedsiębiorcy prowadzący działalność kantorową przekazują NBP sprawozdanie z obrotów i stanów zagranicznych środków płatniczych w postaci banknotów i monet za IV kwartał 2013 r.

15
stycznia

VAT

- złożenie informacji podsumowującej VAT-UE za grudzień lub IV kwartał 2013 r. (nie dotyczy podatników składających VAT-UE w formie elektronicznej, którzy składają informacje podsumowujące za ten okres w terminie do 25 stycznia 2014 r.)

ZUS

- zapłata składek za grudzień 2013 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez płatników niebędących jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi ani osobami fizycznymi opłacającymi składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

INNE OBOWIĄZKI

- zakończenie inwentaryzacji składników majątku jednostki drogą spisu z natury i potwierdzenia sald
- opłata roczna za zajęcie pasa drogowego (z góry za rok 2014)
- złożenie deklaracji podatku leśnego i rolnego za 2014 r. – dotyczy osób prawnych, jednostek organizacyjnych oraz spółek nieposiadających osobowości prawnej
- zapłata podatku leśnego za styczeń 2014 r.

oprac. Sławomir Biliński

>> faktura VAT, obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania

1. Ustalanie obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania VAT na przełomie 2013 i 2014 r.

W 2014 r. obowiązek podatkowy i podstawa opodatkowania są ustalane na odmiennych zasadach niż obowiązujące w 2013 r. W stosunku do czynności wykonanych w roku ubiegłym, a zafakturowanych w roku bieżącym albo opłaconych lub zafakturowanych w roku ubiegłym, a wykonanych w roku bieżącym, powstaje problem, jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego. Czy należy to uczynić według przepisów z 2013 r. czy 2014 r.? Odpowiedź na to pytanie wynika z przepisów przejściowych. W opracowaniu przedstawiamy, jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w VAT na przełomie roku, tak aby w sposób prawidłowy rozliczyć VAT należny.

Wprowadzenie nowych regulacji podatkowych wiąże się przede wszystkim z koniecznością określenia, jakie przepisy zastosować do świadczeń wykonywanych na przełomie stanów prawnych. Prawodawca wprowadził w tym celu tzw. przepisy przejściowe. Zostały one zawarte w ustawie z 7 grudnia 2012 r., zmieniającej od 1 stycznia 2014 r. m.in. zasady definiowania momentu powstania obowiązku podatkowego. Ostateczna wersja regulacji przejściowych została zaprezentowana dopiero w grudniu 2013 r. (Senat zaakceptował propozycje Sejmu na posiedzeniu 4–5 grudnia 2013 r.).

Postępując się wspomnianymi przepisami przejściowymi, w pewnych sytuacjach podatnicy z łatwością powinni ustalić, które przepisy mają zastosowanie (obowiązujące przed 1 stycznia 2014 r. czy od 1 stycznia 2014 r.), czyli kiedy powstanie obowiązek podatkowy i jak wyznaczyć podstawę opodatkowania.

Dostawy i usługi wykonane przed 1 stycznia 2014 r.

Zasada ogólna jest taka, że do czynności wykonanych przed 1 stycznia 2014 r. mają zastosowanie przepisy obowiązujące do końca 2013 r. Dotyczy to zarówno zasad precyzowania momentu opodatkowania, jak i definiowania podstawy opodatkowania. W przypadku usług ciągłych, dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności, „momentem wykonania usługi” będzie ostatni dzień okresu rozliczeniowego, do którego odnoszą się te płatności (art. 7 ust. 2 ustawy nowelizującej). Przykładowo, w przypadku gdy kontrahenci przyjęli miesięczny okres rozliczeniowy, usługa „grudniowa” będzie uznana za wykonaną 31 grudnia 2013 r., a należność za ten okres rozliczeniowy będzie opodatkowana według reguł obowiązujących w 2013 r.

PRZYKŁAD

Podatnik, dokonując dostawy towarów, wydał je kontrahentowi 29 grudnia 2013 r. Dostawa była opodatkowana według ogólnych zasad. Oznacza to, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 r. obowiązek podatkowy powstał w dacie wystawienia faktury, nie później niż siódmego dnia od dnia wydania towaru. Dokumentując tę dostawę, podatnik wystawił fakturę 2 stycznia 2014 r. Biorąc pod uwagę regułę ogólną wynikającą z przepisów przejściowych, skoro czynność została wykonana przed 1 stycznia 2014 r., obowiązek podatkowy powstał zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2013 r., czyli w dniu wystawienia faktury w styczniu 2014 r., tj. 2 stycznia 2014 r.

Gdy dostawa lub usługa były wykonane w 2013 r., sytuacja powinna być zatem jasna i czytelna. Do takich dostaw/usług mają zastosowanie dotychczasowe przepisy, i to bez względu na to, czy miały do nich zastosowanie ogólne czy szczególne zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego. Przykładowo – w 2013 r. w przypadku licencji obowiązywał szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Mianowicie obowiązek podatkowy od licencji powstawał z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż z upływem terminu płatności (art. 19 ust. 13 pkt 9 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r.). Jeżeli licencja została udzielona w 2013 r., to moment powstania obowiązku podatkowego należy ustalać, stosując powołany przepis z 2013 r.

PRZYKŁAD

W listopadzie 2013 r. podatnik dostarczył swojemu kontrahentowi licencję. Strony ustaliły w umowie termin płatności na 17 lutego 2014 r. W styczniu podatnik wystawił fakturę dokumentującą taką usługę. Do upływu terminu płatności podatnik nie otrzymał zapłaty. Obowiązek podatkowy powstał w lutym i transakcja musi być wykazana w deklaracji za luty 2014 r.

Gdy dostawa lub usługa były wykonane w 2013 r., ustalając podstawę opodatkowania również odwołamy się do przepisów sprzed stycznia 2014 r., i to bez względu na to, że samą czynność opodatkujemy już w nowym stanie prawnym.

Oczywiście podatnicy, którzy np. świadczą usługi transportowe, mogą swoje usługi wykonane w 2013 r. opodatkować albo na zasadach ogólnych obowiązujących w 2013 r., albo stosując przepisy określające szczególny moment powstania obowiązku podatkowego obowiązujące w 2013 r. Możliwość dokonania takiego wyboru wynika jednak z faktu, iż polskie przepisy określające szczególny moment powstania obowiązku podatkowego dla tych usług zostały uznane przez TSUE za niezgodne z dyrektywą. Nie wynika to natomiast z przepisów przejściowych. Konsekwencje wyroku TSUE w sprawie usług transportowych zostały omówione na łamach „MONITORA księgowego” w artykule pt. „Podatnicy świadczący usługi transportowe mogą rozliczać VAT należny zgodnie z dyrektywą” – Mk nr 15/2013 (dostępny na www.inforfk.pl).

Dostawy i usługi niezakończone do końca 2013 r.

Prawodawca nie wprowadził obowiązku dokonywania podziału proporcjonalnego i różnego opodatkowania świadczeń, które są realizowane na przełomie stanów prawnych.

Wynika z tego wniosek, że do świadczeń rozpoczętych przed 2014 r., których zakończenie miało miejsce w 2014 r., należy zastosować przepisy wchodzące w życie w 2014 r. Usługi i dostawy, które nie zostały zakończone do końca roku – jako niewykonane z końcem 2013 r. – muszą być opodatkowane według nowych zasad obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. Dotyczy to zarówno terminu opodatkowania, jak i podstawy naliczania podatku.

PRZYKŁAD

Podatnik świadczy usługę informatyczną, której wykonywanie rozpoczął w grudniu 2013 r. Zakończenie usługi przypada na marzec 2014 r. Do momentu wykonania usługi podatnik nie otrzymał zapłaty. Zafakturował świadczenia 15 kwietnia 2014 r. Choć usługa była rozpoczęta w 2013 r., to ze względu na fakt jej ukończenia w 2014 r. należy zastosować nowe zasady wyznaczania momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania obowiązującymi od 1 stycznia 2014 r. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. Oznacza to, że zgodnie z zasadami obowiązującymi w 2014 r. VAT należny od usługi wykonanej w marcu powinien być wykazany w deklaracji za marzec.

Przepisy milczą na temat, jak należy postąpić w przypadku świadczeń, wobec których obowiązek podatkowy powstał częściowo w 2013 r., a zostały wykonane (zakończone) w 2014 r. Należy jednak przyjąć, że w takiej sytuacji część świadczenia będzie opodatkowana na zasadach obowiązujących w 2013 r., a część na zasadach obowiązujących w 2014 r.

PRZYKŁAD

W grudniu 2013 r. podatnik otrzymał zamówienie na dostawę towaru w styczniu 2014 r. Zgodnie z umową zawartą przez strony nabywca zapłacił w grudniu zaliczkę stanowiącą 30% ceny towaru. Oznacza to, że w części, w jakiej podatnik otrzymał w grudniu zaliczkę, musi opodatkować dostawę w grudniu, a w pozostałej części w styczniu 2014 r. – w dniu dokonania dostawy.

Dostawy i usługi zafakturowane w 2013 r., a wykonywane w 2014 r.

W przepisach przejściowych znalazły się regulacje dotyczące przypadków, w których w 2014 r. obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny (art. 7 ust. 3 ustawy nowelizującej z 7 grudnia 2012 r. – zmieniającej ustawę o VAT od 1 stycznia 2014 r.).

Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, w której fakturę wystawiono przed 1 stycznia 2014 r., ale usługa będzie wykonywana w 2014 r. Do określonych rodzajów dostaw towarów i usług należy wówczas stosować przepisy z 2013 r. Obowiązek stosowania przepisów z 2013 r. do usług wykonywanych w 2014 r., ale zafakturowanych w 2013 r., występuje w przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

Jeżeli wymienione dostawy towarów lub usługi zostaną wykonane po 31 grudnia 2013 r., ale zostały zafakturowane przed 1 stycznia 2014 r., obowiązek podatkowy dla tych czynności należy ustalić, stosując przepisy z 2013 r.

Efekt jest taki, że w przypadku np. usługi leasingu operacyjnego zafakturowanej w 2013 r., a wykonywanej w 2014 r., obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 4 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r., czyli „z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności”. Jest to o tyle istotne, że w nowym stanie prawnym w przypadku usług leasingu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury (zapłata nie wyznacza już momentu powstania obowiązku podatkowego).

PRZYKŁAD

W grudniu 2013 r. firma energetyczna wystawiła fakturę na dostawy energii, które będą dokonane w 2014 r. Faktura obejmuje cały rok, a terminy płatności przypadają na poszczególne miesiące. Oznacza to, że obowiązek podatkowy od usług wykazanych na tej fakturze powstanie u podatnika w każdym miesiącu (w terminie płatności). Podstawą opodatkowania będą kwoty netto płatności przypadających na poszczególne miesiące.

Zaliczki otrzymane przed 1 stycznia 2014 r.

Kolejny regulowany przez przepisy przejściowe przypadek dotyczy zaliczek otrzymanych przed 1 stycznia 2014 r. Z art. 8 ust. 2 ustawy z 7 grudnia 2012 r. wynika, że w przypadku usług:

- 1) najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- 2) ochrony osób oraz ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- 3) stałej obsługi prawnej i biurowej,
- 4) dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

– wykonanych po dniu 31 grudnia 2013 r., dla których przed 2014 r. usługodawca otrzymał całość lub część należności, w stosunku do której obowiązek podatkowy powstał jeszcze w 2013 r. zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, kwota zaliczkowanej części podstawy opodatkowania pomniejsza podstawę opodatkowania wyznaczaną dla takich świadczeń w 2014 r. (w chwili powstania obowiązku podatkowego dla tej czynności).

PRZYKŁAD

Podatnik świadczący usługi najmu wystawił fakturę za czynsz styczniowy w grudniu 2013 r. Termin płatności kwoty wynikającej z faktury przypada na luty 2014 r. Nabywca zapłacił część (30%) czynszu w grudniu 2013 r., a w styczniu zapłacił kolejną część czynszu (40%). Pozostała część zapłacona będzie w marcu, po terminie płatności. Oznacza to, że obowiązek podatkowy od wpłaty grudniowej (30%) powstał w grudniu. Od części wpłaty styczniowej (40%) powstał w styczniu, a w pozostałej części w lutym – w terminie płatności.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7 i 8 ustawy z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2013 r., poz. 35; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027 (do dnia oddania do druku tego numeru Mk ostatnia zmiana ustawy nowelizującej nie została opublikowana w Dzienniku Ustaw).

Radosław Kowalski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, wykładowca na szkoleniach podatkowych

✓ CZYTAJ TAKŻE

„VAT 2014 r. – zmiany w ustawie i ich wpływ na procedury, obieg dokumentów i systemy finansowo-księgowo” – Mk nr 22/2013; dostępny na www.inforfk.pl

>> samochód osobowy, samochód z kratką, paliwo, leasing, najem, dzierżawa, homologacja

2. Odliczenie VAT od samochodów od 1 stycznia 2014 r.

W pierwszych miesiącach 2014 r. będzie ponownie istniała możliwość pełnego odliczenia VAT od samochodów z kratką na zasadach określonych w art. 86a i art. 88a ustawy o VAT. Mimo początkowych planów wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2014 r. ograniczenia prawa do odliczenia VAT od samochodów, nie udało się do tego doprowadzić. Polska nie zdążyła uzyskać rozstrzygnięcia procedury wydania przez KE kolejnej decyzji derogacyjnej, skutkującej ponownym ograniczeniem odliczania VAT od samochodów z kratką.

Wskutek braku zakończenia procedury wydawania decyzji derogacyjnej przez KE polski ustawodawca nie wprowadził do ustawy o VAT – przed 1 stycznia 2014 r. – nowych przepisów ograniczających prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabywaniu niektórych pojazdów. W konsekwencji od 1 stycznia 2014 r. w tym zakresie zaczęły obowiązywać przepisy

art. 86a (regulującego zasady odliczania VAT przy nabyciu samochodów) i art. 88a ustawy o VAT (regulującego zasady odliczania VAT od paliwa).

Odliczenie VAT przy nabyciu samochodów

W myśl regulacji art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku nabycia:

- 1) samochodów osobowych,
 - 2) innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony
- co do zasady kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, nie więcej jednak niż 6000 zł.

Przepis ten definitywnie ogranicza prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia samochodów osobowych. Co do wymienionych w punkcie 2 „pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony” ustawodawca przewidział liczne wyjątki wymienione w art. 86a ust. 2 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że podatnicy mają prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego od nabycia ww. pojazdów, jeżeli są to pojazdy spełniające określone parametry techniczne. Listę tych pojazdów przedstawiamy w tabeli.

Kategorie pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony uprawniającej do pełnego odliczenia VAT naliczonego

Lp.	Rodzaj pojazdów	Dodatkowe warunki
1.	pojazdy samochodowe mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;	Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych wymienionych w pkt 1–4 stwierdza się na podstawie: <ul style="list-style-type: none"> ■ dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz ■ dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.
2.	pojazdy samochodowe mające więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu; dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią	UWAGA! W przypadku gdy w pojeździe, dla którego wydano zaświadczenie, zostały wprowadzone zmiany i w ich wyniku pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w pkt 1–4, podatnik jest obowiązany

	przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków;	ny do skorygowania kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dokonał jego odliczenia.
3.	pojazdy samochodowe, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;	
4.	pojazdy samochodowe, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;	
5.	pojazdy specjalne – jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym wynika, że jest to pojazd specjalny;	O tym, czy pojazd jest zaliczany do „specjalnych”, decydują przepisy prawa o ruchu drogowym. Może to też wynikać z przepisów rozporządzenia MF. Podstawą do wydania takiego rozporządzenia jest art. 86a ust. 10 ustawy o VAT. Do dnia oddania do druku bieżącego numeru Mk rozporządzenie takie nie zostało wydane.
6.	pojazdy samochodowe inne niż wymienione w pkt 1–5, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi: a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 425 kg, b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 493 kg, c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 500 kg;	Dopuszczalna ładowność pojazdu oraz liczba miejsc (siedzeń) określona jest na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym. Pojazdy, które w dokumentach, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub liczby miejsc, uznaje się za samochody osobowe.
		Minister Finansów może też określić inne dokumenty, na podstawie których można określić dopuszczalną ładowność oraz liczbę miejsc (siedzeń). Podstawą do wydania rozporządzenia w tej sprawie jest art. 86a ust. 10 ustawy o VAT. Do dnia oddania do druku bieżącego numeru Mk rozporządzenie takie nie zostało wydane.
7.	pojazdy samochodowe konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą – jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.	

Jak widać, ograniczenie w odliczeniu VAT nie dotyczy określonych rodzajów pojazdów – spełniających konkretne cechy fizyczne, m.in. tzw. pojazdów specjalnych; vanów i wielozadaniowych; z przestrzenią ładunkową oddzieloną trwałą przegrodą; tzw. pikapów; z oddzielną kabiną. Część z ww. przypadków, w których podatnikom przysługuje pełne odliczenie VAT naliczonego, funkcjonowała również w latach poprzednich (2011–2013) – por. pkt 1–5 i 7. Nadal też pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje podatnikom, których przedmiotem działalności jest odsprzedaż samochodów lub oddawanie ich w odpłatne używanie na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu czy umów o podobnym charakterze.

Najistotniejsza zmiana, która przez pierwsze miesiące 2014 r. stanowi dla podatnika podstawę do odliczenia pełnego VAT przy nabyciu samochodu, została zamieszczona w pkt 6 tabeli (art. 86a ust. 2 pkt 6 ustawy o VAT).

W przypadku tego rodzaju pojazdów decydujące znaczenie dla ustalenia prawa do pełnego odliczenia VAT naliczonego mają dwa rodzaje dokumentów:

- wyciąg ze świadectwa homologacji lub
- odpis decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji.

Co istotne, z dokumentów tych musi wynikać, jaka jest ładowność pojazdu oraz liczba miejsc (siedzeń). Jeżeli nie będą zawierały takich informacji, samochód zostanie automatycznie uznany za osobowy, a prawo do odliczenia VAT naliczonego zostanie ograniczone do 60% VAT naliczonego, nie więcej niż 6000 zł.

Odliczenie VAT od paliwa

Z dniem 1 stycznia 2014 r. do ustawy o VAT wchodzi przepis art. 88a. Ustawodawca zachował w nim regułę obowiązującą również przed 1 stycznia 2014 r., zgodnie z którą:

- podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego od paliwa (oleju napędowego lub gazu) zużywanego do napędu tych samochodów, od których przysługuje pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego (w tym samochodów, o których mowa w art. 86a ust. 2, wymienionych w tabeli),
- podatnik z tytułu nabycia nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego od paliwa (oleju napędowego lub gazu) zużywanego do napędu samochodów, od których prawo do odliczenia jest ograniczone na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT.

Kto odliczy 100% VAT po 1 stycznia 2014 r.?

Na podstawie art. 86a ustawy o VAT można stwierdzić, że zostaje utrzymana zasada, iż przy nabyciu (importcie, wewnątrzwspólnotowym nabyciu, leasingu) samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie nieprzekraczającej 3,5 tony podatkiem naliczonym do odliczenia jest tylko 60% kwoty podatku – nie więcej niż 6000 zł.

Jednak z perspektywy kilku najbliższych miesięcy najistotniejsze znaczenie ma tu regulacja art. 86a ust. 2 pkt 6 ustawy o VAT, która faktycznie jest konsekwencją orzeczenia ETS w sprawie Magoora (i powstałego na jego podstawie orzecznictwa polskich

sądów administracyjnych). Otóż jej założeniem jest umożliwienie podatnikom odliczenia VAT od nabywanych pojazdów na zasadach najbardziej dla nich korzystnych, które obowiązywały przed wejściem do UE oraz po tym momencie. Należy dodać, że zasadniczo większość samochodów z tzw. kratką spełnia warunki dotyczące ładowności, o jakich mowa w art. 86a ust. 2 pkt 6 ustawy o VAT. Powstaje jednak inny problem. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT warunkiem koniecznym do pełnego odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu samochodu spełniającego określone cechy fizyczne jest odpowiednia homologacja. Natomiast przepisy dotyczące homologacji zostały w 2012 r. zaostrzone i nie wszystkie auta, nawet jeśli zostaną wyposażone w kratkę, spełniają obecne wymagania wskazane w przepisach. Tym samym nie uzyskują wymaganej homologacji. Homologacji nie uzyskują zatem np. samochody osobowe typu hatchback, nawet jeżeli zostaną wyposażone w kratkę. W konsekwencji zaostrzenia przepisów o homologacji nie wszystkie samochody z kratką będą dawały możliwość pełnego odliczenia VAT po zmianach wprowadzonych od 1 stycznia 2014 r. Te niedogodności i utrudnienia – ograniczające faktycznie możliwość odliczenia VAT – mogą prowadzić do sporów z fiskusem w zakresie pełnego odliczenia VAT. Przepisy dotyczące homologacji nie powinny prowadzić do ograniczenia prawa do odliczenia VAT naliczonego. W ten sposób ponownie dochodzi do naruszenia zasady „standstill”, na co wskazuje uprzednio wydany w tej sprawie wyrok TSUE z 22 grudnia 2008 r., sygn. C-414/07 w sprawie Magoora.

Pomijając wspomniane problemy, od 1 stycznia 2014 r. przy nabyciu samochodów o dopuszczalnej ładowności poniżej 3,5 tony, które spełniają warunek określonej ładowności (oraz liczby miejsc) i posiadają homologację na pojazdy ciężarowe, podatnikowi będzie przysługiwało prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego wynikającego z ich zakupu (art. 86a ust. 2 pkt 6 ustawy o VAT).

Ponowny wniosek Polski do Komisji Europejskiej o ograniczenie prawa do odliczenia

Polski rząd przygotował wniosek do Komisji Europejskiej, w ramach którego wniósł o ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu samochodów osobowych na lata 2014–2018. Zasady, które chciał wprowadzić polski prawodawca, miały skutkować możliwością odliczenia maksymalnie 50% VAT zawartego w cenie zakupu pojazdu uznanego za osobowy, a także paliwa i innych wydatków eksploatacyjnych nabywanych do takiego auta. Ograniczeniu przy odliczeniu podatku naliczonego podlegałyby jednak wyłącznie takie pojazdy, które nie są w pełni wykorzystywane na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Pojazdy służące podatnikowi wyłącznie do prowadzenia biznesu – niezależnie od ładowności itp. parametrów – dawałyby prawo do pełnego odliczenia VAT wynikającego z jego zakupu. Wydaje się, że jest to rozwiązanie (w ogólności) nieco korzystniejsze dla podatników niż to obowiązujące dotychczas – nie ma np. limitu kwotowego odliczenia (obecnie jest to 6000 zł).

2 grudnia 2013 r. KE przedstawiła projekt decyzji derogacyjnej, w którym zaakceptowała proponowane przez Polskę ograniczenie, zastrzegając, iż miałyby ono obowiązywać

w latach 2014–2016, czyli znacznie krócej, niż o to wnioskowano. Finalna decyzja w tej sprawie nie została dotychczas podjęta. Dopiero po wydaniu decyzji przez KE możliwe będzie przygotowanie przepisów nowelizujących ustawę o VAT w tym zakresie. Oznacza to, że nowe regulacje mogą zostać wprowadzone w ustawie o VAT najwcześniej od 1 kwietnia 2014 r. Do tego czasu podatnicy będą mogli skorzystać z pełnego prawa do odliczenia VAT od nabywanych pojazdów spełniających określone cechy fizyczne.

Podsumowanie

Wskutek pewnego zbiegu okoliczności, splotu przypadków, może pewnej niefrasobliwości Ministerstwa Finansów na razie, po 1 stycznia 2014 r. będzie możliwość odzyskania 100% VAT od samochodów z tzw. kratką, które spełnią warunki niezbędne w ustawie o VAT, a także przyznające im odpowiednią homologację. Dealerzy samochodów już kuszą podatników ofertą i zachęcają do zakupu określonych modeli pojazdów bez VAT.

Faktycznie należy przyznać, że podatnicy, którzy zamierzają zmieniać samochody w 2014 r., powinni zastanowić się nad dokonaniem tej czynności na początku roku. Przedstawione korzystne zasady dotyczące możliwości pełnego odliczenia VAT będą obowiązywały jednak nie dłużej niż przez kilka miesięcy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a ust. 1 i nast., art. 88a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Grzegorz Gębka – doradca podatkowy, prawnik, autor publikacji z zakresu prawa podatkowego, właściciel kancelarii prawnopodatkowej

— CZYTAJ TAKŻE

„Wydatki na czynsz za najem samochodu nie są ograniczone limitem kilometrówki – interpretacja ogólna MF” – Mk nr 23/2013; dostępny na www.inforfk.pl

>> przychody, obowiązek w VAT, data powstania

3. Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT oraz przychodu w podatku dochodowym – 2014 r.

Od 1 stycznia 2014 r. zmieniły się zasady powstawania obowiązku podatkowego w VAT oraz terminy wystawiania faktur. Przedstawiamy te zmiany w użytecznej tabeli w powiązaniu z momentem powstania przychodu w podatku dochodowym. Zagadnienia te w codziennej praktyce zawsze występują nierozłącznie.

Rodzaj czynności	Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT	Czy otrzymanie zaliczki przyspiesza powstanie obowiązku podatkowego w VAT?	Data powstania przychodu w podatku dochodowym	Czy otrzymanie zaliczki przyspiesza powstanie przychodu w podatku dochodowym?	Przykład
1	2	3	4	5	6
Dostawa towarów (w tym dostawy wysyłkowe) – zasada ogólna	Chwila dokonania dostawy towarów, a jeżeli przed dokonaniem dostawy otrzymano całość lub część zapłaty – chwila jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.	Tak	Dzień wydania towarów, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet dostaw, które zostaną dokonane w kolejnych miesiącach.	W dniu 20 stycznia 2014 r. podatnik otrzyma zaliczkę 20% na poczet dostawy towaru. Towar zostanie wydany nabywcy w dniu 10 lutego 2014 r. Faktury zostaną wystawione, odpowiednio: – 22 stycznia 2014 r. (zaliczkowa), – 10 marca 2014 r. (końcowa). W tej sytuacji: 1) obowiązek podatkowy w VAT powstanie częściowo (w 20%) w dniu 20 stycznia 2014 r., częściowo zaś (w 80%) w dniu 10 lutego 2014 r., 2) przychód w podatku dochodowym powstanie w całości w dniu 10 lutego 2014 r.
Świadczenie usług – zasada ogólna	Chwila wykonania usługi, a jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty – chwila jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.	Tak	Dzień wykonania usługi, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet usług, które zostaną wykonane w kolejnych miesiącach.	W dniu 28 stycznia 2014 r. podatnik wykona na rzecz spółki z o.o. usługę naprawy komputera. Usługę tę podatnik udokumentuje fakturą wystawioną w dniu 10 lutego 2014 r. Zarówno obowiązek podatkowy w VAT, jak i przychód w podatku dochodowym powstaną w tej sytuacji w dniu 28 stycznia 2014 r.

1	2	3	4	5	6
Świadczenie usług transportowych	Chwila wykonania usługi, a jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty – chwila jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.	Tak	Dzień wykonania usługi, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet usług, które zostaną wykonane w kolejnych miesiącach.	Firma transportowa otrzyma zlecenie dostarczenia towaru z magazynu firmy A w Krakowie do magazynu firmy B w Lublinie. Na poczet zamówienia firma w dniu 20 stycznia 2014 r. otrzyma zaliczkę w wysokości 10% umówionej ceny. Usługę transportową firma transportowa wykona w dniu 29 stycznia 2014 r. W tej sytuacji zarówno obowiązek podatkowy w VAT, jak i przychód w podatku dochodowym powstanie częściowo (w 10%) w dniu 20 stycznia 2014 r., częściowo zaś (w 90%) w dniu 29 stycznia 2014 r.
Świadczenie usług budowlanych	<ul style="list-style-type: none"> ■ Chwila otrzymania całości lub części zapłaty – w zakresie, w jakim zapłata ta zostaje otrzymana przed wykonaniem usługi. ■ Chwila wystawienia faktury – gdy faktura zostanie wystawiona przed 30. dniem, licząc od dnia wykonania usługi. ■ 30. dzień, licząc od dnia wykonania usługi – gdy faktura nie zostanie wystawiona w ciągu 30 dni od dnia wykonania usługi*. 	Tak	Dzień wykonania usługi, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet usług, które zostaną wykonane w kolejnych miesiącach.	<p>W dniu 30 stycznia 2014 r. podatnik wykona usługę budowlaną. W następnym dniu podatnik wystawi fakturę dokumentującą tę usługę z 30-dniowym terminem płatności upływającym 2 marca 2014 r. Nabywca opłaci fakturę częściowo w dniu 27 lutego 2014 r., częściowo zaś dopiero na początku maja 2014 r.</p> <p>W tej sytuacji:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) obowiązek podatkowy w VAT z tytułu świadczenia usługi budowlanej powstanie w dniu 31 stycznia 2014 r.; 2) przychód z tytułu świadczenia usługi budowlanej powstanie w dniu 30 stycznia 2014 r.

* Dotyczy usług obowiązkowo dokumentowanych fakturą zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT.

Świadczenie usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze	Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż dzień upływu terminu płatności.	Nie	Ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.	Nie	Spółka z o.o. świadczy usługi najmu. Faktury za najem spółka wystawia pod koniec miesiąca poprzedzającego dany miesiąc z terminem płatności upływającym 10. dnia rozliczanego miesiąca. Fakturę za luty spółka wystawi w dniu 29 stycznia 2014 r. Zostanie ona opłacona przez najemcę w dniu 5 lutego 2014 r. W tej sytuacji: 1) obowiązek podatkowy w VAT powstanie w dniu 29 stycznia 2014 r. (w dniu wystawienia faktury), 2) przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 28 lutego 2014 r.
Świadczenie usług telekomunikacyjnych	Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż dzień upływu terminu płatności.	Nie	Ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.	Nie	Podatnik świadczy usługi dostępu do internetu na podstawie umowy przewidującej, że termin płatności za świadczone usługi upływa 10. dnia danego miesiąca. W dniu 31 stycznia 2014 r. otrzyma on zapłatę na poczet faktury za luty. Faktury podatków przed 10 lutego 2014 r. nie wystawi. W tej sytuacji: 1) obowiązek podatkowy w VAT powstanie w dniu 10 lutego 2014 r., 2) przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 28 lutego 2014 r.
Świadczenie tzw. usług komunikacyjnych (tj. usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT)	Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż dzień upływu terminu płatności.	Nie	Ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.	Nie	Spółka świadczy usługi dostarczania wody. W dniu 10 lutego 2014 r. spółka wystawi fakturę dokumentującą świadczenie usług dostarczania wody w styczniu 2014 r. Termin płatności tej faktury upływać będzie w dniu 1 marca 2014 r. W tej sytuacji:

1	2	3	4	5	6
Świadczenie usług stałej obsługi prawnej lub biurowej	Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż dzień upływu terminu płatności.	Nie	Ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.	Nie	1) obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w dniu 10 lutego 2014 r., 2) przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 31 stycznia 2014 r. Podatnik świadczy usługi stałej obsługi prawnej firmie X. Termin płatności za świadczone usługi wyznaczony jest jako 10. dzień miesiąca następującego po rozliczonym miesiącu. W dniu 28 stycznia 2014 r. podatnik otrzyma (wcześniej niż zwykle) wynagrodzenie za luty. Następnego dnia podatnik wystawi fakturę za świadczenie usług w lutym 2014 r. W tej sytuacji: ■ obowiązek podatkowy w VAT powstanie w dniu 29 stycznia 2014 r., ■ przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 28 lutego 2014 r.
Obrót nieruchomościami	Chwila dokonania dostawy gruntu, budynku, budowli lub ich części, a jeżeli przed dokonaniem dostawy otrzymano całość lub część zapłaty – chwila jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.	Tak	Dzień wydania nieruchomości, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet dostaw nieruchomości, które zostaną dokonane w kolejnych miesiącach.	Spółka sprzedaje lokal użytkowy. W dniu 15 stycznia 2014 r. zawarta zostanie umowa przedwstępna dotycząca sprzedaży tego lokalu. W tym samym dniu spółka otrzyma zadek w wysokości 10% umówionej ceny. Umowa sprzedaży przedmiotowego lokalu zostanie zawarta w dniu 28 lutego 2014 r. Umowa ta

<p>Dostawa drukowanych książek, gazet, czasopism i magazynów</p>	<p>■ Chwila otrzymania całości lub części zapłaty – w zakresie, w jakim zapłała ta zostanie otrzymana przed dokonaniem dostawy (wydaniem towarów).</p> <p>■ Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż 60. dzień, licząc od dnia dokonania dostawy – w pozostałym zakresie, jeżeli umowa nie przewiduje rozliczenia zwrotów.</p> <p>■ Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż 120. dzień, licząc od pierwszego dnia wydania</p>	<p>Tak</p>	<p>Dzień wydania towarów, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.</p>	<p>Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet dostaw, które zostaną dokonane w kolejnych miesiącach.</p>	<p>przewidywać będzie wydanie produktu nabywcy w dniu zawarcia umowy i zapłatę przez niego pozostałej części ceny do dnia 3 kwietnia 2014 r. Zapłaty tej nabywca dokonuje w dniu 2 kwietnia 2014 r. W tej sytuacji:</p> <p>1) obowiązek podatkowy VAT powstanie częściowo w dniu 15 stycznia 2014 r. (w 10%), częściowo w dniu 28 lutego 2014 r. (w pozostałej części),</p> <p>2) przychód w podatku dochodowym powstanie w całości w dniu 28 lutego 2014 r.</p>
<p>W dniu 20 stycznia 2014 r. podatnik sprzedał i wydał księgarski magazyn. Umowa nie przewiduje rozliczenia zwrotów. Zapłatę za sprzedane książki podatnik otrzyma 15 kwietnia 2014 r. W tej sytuacji:</p> <p>1) obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w dniu 21 marca 2014 r. (60. dnia od dnia dokonania dostawy towarów, przy założeniu, że przed tym dniem podatnik nie wystawił faktury),</p> <p>2) przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 20 stycznia 2014 r.</p>	<p>W dniu 20 stycznia 2014 r. podatnik sprzedał i wydał księgarski magazyn. Umowa nie przewiduje rozliczenia zwrotów. Zapłatę za sprzedane książki podatnik otrzyma 15 kwietnia 2014 r. W tej sytuacji:</p> <p>1) obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w dniu 21 marca 2014 r. (60. dnia od dnia dokonania dostawy towarów, przy założeniu, że przed tym dniem podatnik nie wystawił faktury),</p> <p>2) przychód w podatku dochodowym powstanie w dniu 20 stycznia 2014 r.</p>				

1	2	3	4	5	6
Czynności polegające na drukowaniu książek, gazet, czasopism i magazynów	<p>towarów – w pozostałym zakresie, jeżeli umowa przewiduje rozliczanie zwrotów*.</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Chwila otrzymania całości lub części zapłaty – w zakresie, w jakim zapłata ta zostanie otrzymana przed wykonaniem tych czynności. ■ Chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż 90. dzień, licząc od dnia wykonania tych czynności – w pozostałym zakresie*. 	Tak	Dzień wydrukowania, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.	Tak, z wyjątkiem zaliczek na poczet usług, które zostaną wykonane w kolejnych miesiącach.	Podatnik na zlecenie wydawnictwa drukuje czasopismo. W dniu 19 stycznia 2014 r. zakończy druk i przekaże wydawnictwu lotowy numer czasopisma. W tym dniu wystawi również fakturę. Wcześniej, tj. 10 stycznia 2014 r. – drukarnia otrzyma zaliczkę na poczet tego zamówienia. W tej sytuacji zarówno obowiązek podatkowy, jak i przychód w podatku dochodowym powstają: 1) w części odpowiadającej otrzymanej zaliczce w dniu 10 stycznia 2014 r.; 2) w pozostałej części – w dniu 19 stycznia 2014 r.
Udzielanie pożyczek	Chwila otrzymania całości lub części zapłaty.	Tak	Dzień otrzymania odsetek.	Tak	Podatnik prowadzący działalność w zakresie udzielania pożyczek udzieli w dniu 15 stycznia 2014 r. pożyczki z terminem płatności pożyczonej kwoty oraz odsetek upływającym 31 marca 2014 r. Pożyczka ta zostanie spłacona wraz z odsetkami dopiero 3 maja 2014 r. W tym też dniu powstanie zarówno obowiązek podatkowy w VAT, jak i przychód w podatku dochodowym.

* Dotyczy usług obowiązkowo dokumentowanych fakturą zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 1c–1i ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387
- art. 19a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

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

>> spółka komandytowo-akcyjna, podatek dochodowy

4. Zmiany w podatkach dochodowych w 2014 r.

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązują liczne zmiany w ustawach o podatkach dochodowych. Przedstawiamy najważniejsze dla podatników nowe regulacje wprowadzone do tych ustaw.

Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych

Główne zmiany w zakresie updog to:

- objęcie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych,
- zmiana zasad opodatkowania transakcji sekurytyzacyjnych.

Objęcie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych.

Od 1 stycznia br. spółka komandytowo-akcyjna (dalej: SKA) stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Wspólnicy (akcjonariusze i komplementariusze) podlegają obecnie opodatkowaniu od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z tytułu uczestnictwa w zysku takiej spółki. Z kolei SKA płaci zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych i składa zeznania podatkowe na takich samych zasadach, jak robią to spółki z o.o. i spółki akcyjne. By ograniczyć podwójne opodatkowanie, w SKA przewidziano możliwość odliczenia przez komplementariusza SKA (osobę fizyczną lub prawną) przypadającej na niego części podatku uprzednio zapłaconego przez spółkę. Zryczałtowany podatek obliczony od udziału komplementariusza w zyskach spółki należy pomniejszyć o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku i podatku należnego od dochodu spółki za dany rok podatkowy (art. 22 ust. 1a updog i art. 30a ust. 6a updog).

Nowe przepisy SKA mają obowiązek stosować począwszy od pierwszego dnia ich roku obrotowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2013 r. Przy czym SKA, która:

- powstała po 12 grudnia 2013 r., a jej rok obrotowy rozpoczęty w 2013 r. nie kończy się 31 grudnia 2013 r. lub
- dokonała zmiany roku obrotowego po 12 grudnia 2013 r. – jest obowiązana na dzień 31 grudnia 2013 r. do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego. Pierwszy rok podatkowy takiej spółki rozpoczyna się z dniem 1 stycznia 2014 r. i trwa do końca przyjętego roku obrotowego (art. 4 ustawy nowelizującej z 8 listopada 2013 r.).

Zmiana zasad opodatkowania transakcji sekurytyzacyjnych. Nowelizacja updog zmieniła termin zaliczania przez banki do przychodów podatkowych przychodów ze zbycia praw do strumienia pieniądza z sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek). Przychodem jest tu kwota uzyskana z tytułu zbycia praw do strumienia pieniądza w części odpowiadającej udziałowi, jaki stanowi wymagalna lub zapłacona rata kapitałowa w kwocie stanowiącej sumę rat kapitałowych wierzytelności z tytułu kapitałowej części kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację. Przychód ten powstanie w banku nie w dacie zbycia praw do tzw. strumienia pieniądza, lecz w dacie wymagalności rat kapitałowych tych wierzytelności lub w dacie ich zapłaty, jeżeli nastąpiła ona przed upływem terminu wymagalności.

Banki zyskały prawo do zaliczania do kosztów podatkowych zwróconych funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny kwot uzyskanych ze zbycia im praw do strumienia pieniądza z sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację. Warunkiem zaliczenia do kosztów podatkowych jest, by nastąpiło zwrotne przeniesienie praw do takich wierzytelności i bank:

- wykazał przychód i
- nie zaliczył do kosztów podatkowych kapitału kredytu (pożyczki).

SŁOWNICZEK

***Sekurytyzacja** – przekształcenie wierzytelności banków wynikających np. z udzielonych kredytów lub pożyczek w papiery wartościowe, np. obligacje, które mogą nabywać inwestorzy.*

Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych

Wprowadzone w 2014 r. do podatku dochodowego od osób fizycznych zmiany można uznać za niewielkie. Większość z nich wynika z objęcia podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów spółek komandytowo-akcyjnych mających zarząd lub siedzibę na terenie Polski. W związku z tym do PDOF wprowadzono nowe definicje i m.in. określono zasady powstawania przychodów u wspólników – osób fizycznych z kapitałów pieniężnych z objęcia w spółkach komandytowo-akcyjnych udziałów o nieokreślonej wartości nominalnej. Warto także zwrócić uwagę na pozostałe zmiany.

Od przychodu ze zbycia praw majątkowych spadkobierca odliczy koszty. Od 1 stycznia br. umożliwiono spadkobiercom zbywającym nabyte w drodze spadku:

- udziały w spółce kapitałowej albo wkłady w spółdzielni,
- papiery wartościowe oraz
- tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych

– na zaliczenie do kosztów wydatków poniesionych przez spadkodawców w celu ich objęcia lub nabycia (art. 22 ust. 1m updog). Umożliwienie spadkobiercom zaliczenia do kosztów podatkowych tych wydatków sprawiło, że ustawodawca uznał za zbyt wysokie, by przysługiwało im zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 105 updog.

Pomoc państwa w nabyciu mieszkania przez młodych. Obowiązująca od początku roku ustawa o pomocy państwa w nabyciu mieszkania przez młodych ludzi (dalej: ustawa o pomocy) przyznaje osobom fizycznym spełniającym określone warunki (m.in. wiek do 35 lat) prawo do:

- dofinansowania wkładu własnego przy kupnie mieszkania lub domu jednorodzinnego na rynku pierwotnym,
- ubiegania się o zwrot VAT na materiały budowlane w przypadku budowy domu systemem gospodarczym.

W związku z przyznaniem tego wsparcia ustawa o pomocy wprowadziła nowe zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 21 ust. 1 pkt 138 i 139 updof). Z podatku zwolniono kwoty:

- finansowego wsparcia udzielonego na podstawie ustawy o pomocy państwa; wsparciem tym jest dofinansowanie wkładu własnego przy kupnie mieszkania lub domu jednorodzinnego na rynku pierwotnym,
- kwoty zwrotu wydatków, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o pomocy; są to wydatki poniesione na zakup materiałów budowlanych, które do 30 kwietnia 2004 r. były opodatkowane stawką podatku od towarów i usług w wysokości 7%, a od 1 maja 2004 r. są opodatkowane VAT, udokumentowane fakturami wystawionymi dla osoby fizycznej od dnia wydania pozwolenia na budowę, do 30 września 2018 r.

Ustawa o pomocy uchyliła jednocześnie dotychczas obowiązujące zwolnienie z podatku dochodowego kwot zwrotu wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (art. 21 ust. 1 pkt 123 updof). Zwrot ten przysługiwał na podstawie uchylonej od 1 stycznia br. ustawy z 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym.

Dodatkowa opłata produktowa nie jest kosztem – zmiana PDOP i PDOF

Od 1 stycznia 2014 r. zaczyna obowiązywać ustawa o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi. Dotychczas obowiązujące opłaty produktowe:

- dla olejów i opon – są naliczane na podstawie przepisów ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej oraz
- dla opakowań – są naliczane na podstawie przepisów ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi.

Tym samym ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej przestała obejmować swym zakresem opłaty produktowe od opakowań. Dlatego dodano do updof i updop nowy przepis – art. 16 ust. 1 pkt 19e updop i art. 23 ust. 1 pkt 16e updof – dotyczący wyłączenia dodatkowych opłat produktowych dla opakowań z kosztów podatkowych. W praktyce zmiana ta ma charakter techniczny, dotychczas bowiem takie wyłączenie wynikało z innych przepisów ustaw o podatku dochodowym – art. 16 ust. 1 pkt 19a updop i art. 23 ust. 1 pkt 16a updof.

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

 **CZYTAJ TAKŻE**

„Przewodnik po zmianach przepisów 2013/2014” – Mk nr 1/2014, dostępny na www.inforfk.pl

>> podatek liniowy, forma opodatkowania, karta podatkowa, ryczałt

5. Wybór formy opodatkowania w 2014 r.

20 stycznia 2014 r. upływa termin wyboru przez podatników opodatkowania podatkiem liniowym, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Do tego dnia należy złożyć również oświadczenie o rezygnacji z opodatkowania jedną z wymienionych form, jeżeli podatnik decyduje się na zmianę formy opodatkowania.

Forma opodatkowania	Podmioty uprawnione do korzystania z tej formy opodatkowania	Data zgłoszenia do urzędu skarbowego wyboru lub rezygnacji z tej formy opodatkowania	Stawka podatku	Formularz
1	2	3	4	5
Skala podatkowa	Podmioty, które nie wybrały opodatkowania podatkiem liniowym, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych albo kartą podatkową	20 stycznia 2014 r. – dotyczy podatników, którzy w 2013 r. opodatkowywali dochody z działalności gospodarczej w inny sposób, a od 1 stycznia 2014 r. zamierzają przejść na opodatkowanie według skali podatkowej.	18% i 32%	Brak urzędowego wzoru oświadczenia o rezygnacji z dotychczasowej formy opodatkowania i wyborze opodatkowania według skali podatkowej.
Podatek liniowy	Podatnicy uzyskujący dochody z działalności gospodarczej, pod warunkiem że nie uzyskują przychodów ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym – w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy.	20 stycznia 2014 r. – dotyczy podatników, którzy w 2013 r. opodatkowywali dochody z działalności gospodarczej w inny sposób, a od 1 stycznia 2014 r. zamierzają przejść na podatek liniowy. Podatnicy, którzy rozpoczną działalność gospodarczą w trakcie 2014 r., powinni złożyć oświadczenie o wyborze opodatkowania podatkiem liniowym do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia tej działalności, nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu.	19%	Brak urzędowego wzoru oświadczenia o wyborze opodatkowania podatkiem liniowym oraz oświadczenia o rezygnacji z dotychczasowej formy opodatkowania i wyborze opodatkowania podatkiem liniowym.
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	Podatnicy, którzy: 1) w roku poprzedzającym rok podatkowy: a) uzyskali przychody z działalności, prowadzonej wyłącznie	20 stycznia 2014 r. – dotyczy podatników, którzy w 2013 r. opodatkowywali dochody z działalności gospodarczej w inny sposób, a od 1 stycznia 2014 r. za-	3%; 5,5%; 8,5%; 17%; 20% (w zależności od rodzaju działalności)	Brak urzędowego wzoru oświadczenia o wyborze opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych

1	2	3	4	5
	<p>samodzielnie, w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro, lub</p> <p>b) uzyskali przychody wyłącznie z działalności prowadzonej w formie spółki, a suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyła kwoty 150 000 euro,</p> <p>2) rozpoczną wykonywanie działalności w roku podatkowym i nie korzystają z opodatkowania w formie karty podatkowej – bez względu na wysokość przychodów.</p> <p>Oznacza to, że w przypadku podatników wymienionych w pkt 1 z opodatkowania ryczałtem mogą skorzystać ci, których przychody w 2013 r. nie przekroczyły 633 450 zł (równowartość 150 000 euro)</p>	<p>mierzają przejść na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Jeżeli podatnik rozpoczyna prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, oświadczenie może złożyć na formularzu CEiDG-1 na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Jeżeli podatnik nie złożył oświadczenia na formularzu CEiDG-1 – pisemne oświadczenie składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu.</p>		<p>oraz oświadczenia o rezygnacji z dotychczasowej formy opodatkowania i wyborze opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych</p>
<p>Karta podatkowa</p>	<p>Podmioty, które:</p> <p>1) we wniosku o opodatkowanie kartą podatkową zgłoszą prowadzenie działalności wymienionej w jednej z 12 części tabeli stanowiącej załącznik nr 3 do uzpd,</p> <p>2) przy prowadzeniu działalności nie korzystają z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przed-</p>	<p>20 stycznia 2014 r. – dotyczy podatników wybierających opodatkowanie kartą podatkową na 2014 r. Podatnicy, którzy rozpoczną działalność w trakcie 2014 r., wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej powinni złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego przed rozpoczęciem działalności lub zamieścić we wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Go-</p>	<p>Miesięczna stawka podatku w większości przypadków uzależniona od rodzaju prowadzonej działalności oraz liczby mieszkańców w miejscowości, w której działalność jest wykonywana</p>	<p>PIT-16</p>

1	2	3	4	5
	siębiorstw i zakładów, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne, 3) nie prowadzą, poza jednym z rodzajów działalności wymienionej tabeli, innej pozarolniczej działalności gospodarczej, 4) małżonek podatnika nie prowadzi działalności w tym samym zakresie, 5) nie wytwarzają wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, 6) pozarolnicza działalność gospodarcza zgłoszona we wniosku o opodatkowanie kartą podatkową nie jest prowadzona poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.	spodarczej składanym na formularzu CEiDG-1		

Podatnicy – rozpoczynając działalność gospodarczą i rejestrując ją na formularzu CEiDG-1 – składają oświadczenie o wyborze formy opodatkowania w tym formularzu, zakreślając odpowiednio, czy wybierają zasady ogólne, podatek liniowy, ryczałt ewidencjonowany czy kartę podatkową (przy wyborze karty podatkowej podatnicy dodatkowo składają formularz PIT-16). Jeżeli podatnik w kolejnym roku podatkowym kontynuuje tę samą formę opodatkowania, nie musi składać oświadczenia o wyborze tej formy opodatkowania. Podatnik powinien złożyć oświadczenie o wyborze formy opodatkowania wówczas, gdy od kolejnego roku zamierza ją zmienić.

Wzory oświadczeń przydatnych przy dokonywaniu wyboru formy opodatkowania są dostępne na www.inforfk.pl.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387
- art. 9 i art. 29 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – Dz.U. Nr 144, poz. 930; ost.zm. Dz.U. z 2012 r., poz. 1540

Katarzyna Wojciechowska – prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego”

>> przychody pracownika, zwolnienie podatkowe, karta przedpłacona

6. Czy karty przedpłacone dla pracowników są zwolnione od podatku

PROBLEM W grudniu zeszłego roku wydaliśmy pracownikom karty przedpłacone z okazji świąt. Środki na karty pochodziły z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Karty były wydane w dwóch limitach kwotowych (200 i 300 zł), w zależności od sytuacji materialnej pracownika. Czy świadczenie to jest opodatkowane u pracowników podatkiem dochodowym i podlega składkom ZUS?

RADA Otrzymane przez pracowników świadczenie w postaci karty przedpłaconej sfinansowanej z ZFŚS korzysta ze zwolnienia od podatku w ramach limitu rocznego 380 zł. Wydanie tego świadczenia z uwzględnieniem kryterium socjalnego (zróznicowanie wielkości świadczenia w zależności od dochodów pracownika) powoduje, że świadczenie to jest wyłączone z podstawy wymiaru składek ZUS. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są rzeczowe i pieniężne świadczenia socjalne sfinansowane w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł. Rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1 pkt 67 updof). Jak wynika z przywołanego przepisu, skorzystanie ze zwolnienia możliwe jest, jeżeli są spełnione łącznie następujące przesłanki:


- świadczenie ma charakter świadczenia rzeczowego lub pieniężnego,
- źródłem finansowania są w całości środki z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- wartość tych świadczeń nie przekracza w roku podatkowym kwoty 380 zł,
- świadczenie ma związek z finansowaniem działalności socjalnej.

Karta płatnicza to karta uprawniająca do wypłaty gotówki lub umożliwiająca złożenie zlecenia płatniczego za pośrednictwem akceptanta lub agenta rozliczeniowego, akceptowana przez akceptanta w celu otrzymania przez niego należnych mu środków (art. 2 pkt 15a

ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych – Dz.U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1036).

Karta przedpłacona to swoisty rodzaj karty płatniczej. Wydawana jest bez konieczności posiadania rachunku osobistego w banku, nie jest też przyznawany jej użytkownikowi kredyt. Rolą tych kart jest zapewnienie środków pieniężnych, np. pracownikom, bez konieczności wydawania banknotów. Kartę taką należy, co do zasady, uznać za świadczenie pieniężne, ponieważ umożliwia dostęp do środków pieniężnych i regulowanie zobowiązań pieniężnych.

Mając na uwadze powołane przepisy, należy stwierdzić, że wydana pracownikom karta przedpłacona jest środkiem płatniczym. Dlatego otrzymane przez pracowników świadczenie w postaci karty przedpłaconej korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 380 zł. Żeby skorzystać ze zwolnienia, środki na karcie muszą pochodzić z ZFŚS, a karta powinna być wydana w ramach działalności socjalnej. Stanowisko takie potwierdzają również organy podatkowe, m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 4 czerwca 2013 r. (sygn. ILPB2/415-219/13-2/WS):

 (...) wydawana przez Wnioskodawcę pracownikom karta przedpłacona jest środkiem płatniczym. Stąd też otrzymane przez pracowników świadczenie w postaci karty przedpłaconej będzie korzystało ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 powołanej ustawy, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 380 zł, pod warunkiem że świadczenie to jest realizowane w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. To oznacza, że przy spełnieniu powyższych warunków Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w związku z przekazaniem omawianego świadczenia.

Działalnością socjalną są usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielania pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Karta przedpłacona jako pomoc finansowa udzielana z uwzględnieniem kryterium socjalnego spełnia warunki do uznania jej za świadczenie socjalne. To zaś decyduje, że może zostać wyłączone z podstawy wymiaru składek ZUS, jeżeli jest finansowana z ZFŚS (§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek ZUS).

PRZYKŁAD

Z okazji świąt jednostka zakupiła w banku dla pracowników karty przedpłacone. Koszt ich zakupu wyniósł 27 500 zł (z czego 26 000 zł to kwota doładowania kart przepłaconych, a 1500 zł to opłaty za wydanie kart). Wydatki te w całości zostały sfinansowane z ZFŚS. 70 pracowników (w zależności od ustalonego kryterium dochodów na osobę*

* Przypomnijmy, że wydatki sfinansowane z ZFŚS nie są kosztem uzyskania przychodu. Są nim odpisy wpłacane na rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

w rodzinie pracownika) otrzymało karty przedpłacone w wysokości 200 zł, zaś 40 pracowników otrzymało karty przedpłacone z doładowaniem w wysokości 300 zł.

1. WB – przelew środków pieniężnych z wyodrębnionego rachunku bankowego ZFŚS z tytułu zakupionych kart przepłaconych (kwota doładowania kart i opłata za wydanie kart)

Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu”	27 500 zł
Ma konto 135 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	27 500 zł

2. PK – przekazanie zakupionych kart przedpłaconych pracownikom

Wn konto 850 „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych”	27 500 zł
Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu”	27 500 zł

Dla celów przykładowo (rozliczeń składkowo-podatkowych) założymy, że pracownik X z zasadniczym wynagrodzeniem miesięcznym w wysokości 2000 zł otrzymał kartę przepłaconą w wysokości 200 zł. Założymy dodatkowo, że w 2013 r. otrzymał już z ZFŚS kwotę 310 zł. Zatem nadwyżka w wysokości 130 zł (380 zł – 310 zł – 200 zł) podlega opodatkowaniu. Nie podlega natomiast oskładkowaniu cała kwota sfinansowana z ZFŚS, a więc kwota 200 zł, którą pracownik otrzymał na karcie przedpłaconej.

3. Rozliczenie składkowo-podatkowe pracownika łącznie z wypłatą wynagrodzenia

■ Wynagrodzenie	2 000,00 zł
Wn konto 404 „Wynagrodzenia”	2 000,00 zł
Ma konto 230 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” – pracownik X	2 000,00 zł
■ Przychód związany z otrzymaną kartą przedpłaconą	130,00 zł
■ Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne (2000 zł)	2 000,00 zł
■ Składki na ubezpieczenia społeczne (2000 zł x 13,71%)	274,20 zł
Wn konto 230 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” – pracownik X	274,20 zł
Ma konto 220 „Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych”	274,20 zł
■ Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (2000 zł – 274,20 zł)	1 725,80 zł
■ Składka na ubezpieczenie zdrowotne (1725,80 zł x 9%)	155,32 zł
Wn konto 230 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” – pracownik X	155,32 zł
Ma konto 220 „Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych”	155,32 zł
■ Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia (1725,80 x 7,75%)	133,75 zł
■ Koszt uzyskania przychodów	111,25 zł
■ Podstawa do naliczenia zaliczki na podatek dochodowy (2000 zł + 130 zł – 111,25 zł – 274,20 zł)	1 745,00 zł
■ Zaliczka na podatek dochodowy do pobrania (1745 zł x 18%) – 46,33 zł – 133,75 zł	134,00 zł
Wn konto 230 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” – pracownik X	134,00 zł
Ma konto 220 „Rozrachunki z Urzędem Skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych”	134,00 zł
■ Do wypłaty (2000 zł – 274,20 zł – 155,32 zł – 134 zł)	1 436,48 zł
Wn konto 230 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” – pracownik X	1 436,48 zł
Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”	1 436,48 zł

135 – Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS		300 – Rozliczenie zakupu		850 – Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	
27 500,00	(1)	(1) 27 500,00	27 500,00	(2)	(2) 27 500,00
220 – Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych		230 – Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń – pracownik X		404 – Wynagrodzenia	
274,20	(3)	(3) 274,20	2 000,00	(3)	(3) 2 000,00
155,32	(3)	(3) 155,32			
		(3) 134,00			
		(3) 1 436,48			
		2 000,00	2 000,00		
220 – Rozrachunki z Urzędem Skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych		131 – Bieżący rachunek bankowy			
134,00	(3)	xxx	1 436,48	(3)	

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387
- § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz.U. Nr 161, poz. 1106; ost.zm. Dz.U. z 2010 r. Nr 127, poz. 860

Grzegorz Ziółkowski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

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

>> usprawiedliwianie nieobecności, nieobecność w pracy

7. Usprawiedliwianie nieobecności w pracy po zmianie przepisów od 22 listopada 2013 r.

Od 22 listopada 2013 r. pracownik może usprawiedliwić nieobecność w pracy w przypadku nieprzewidzianego zamknięcia klubu dziecięcego, choroby niani oraz choroby dziennego opiekuna – sprawujących opiekę nad jego dzieckiem – w formie oświadczenia. W przypadku choroby

niani lub dziennego opiekuna wraz z oświadczeniem pracownicy muszą złożyć pracodawcy kopię zaświadczenia lekarskiego potwierdzającego niezdolność do pracy niani lub dziennego opiekuna. Umożliwia to znowelizowane rozporządzenie w sprawie sposobu usprawiedliwiania nieobecności w pracy oraz udzielania pracownikom zwolnień od pracy.

Nieobecność pracownika w pracy jest usprawiedliwiona m.in. w przypadku:

- konieczności sprawowania osobistej opieki nad zdrowym dzieckiem do lat 8 z powodu nieprzewidzanego zamknięcia klubu dziecięcego, do którego dziecko uczęszcza,
- choroby niani, z którą rodzice mają zawartą umowę uaktywniającą, lub dziennego opiekuna, sprawujących opiekę nad dzieckiem pracownika.

Od 22 listopada br. dowodami usprawiedliwiającymi nieobecność w pracy pracowników w takich przypadkach są:

- oświadczenie pracownika – w razie zaistnienia okoliczności uzasadniających konieczność sprawowania przez pracownika osobistej opieki nad zdrowym dzieckiem do lat 8 z powodu nieprzewidzanego zamknięcia klubu dziecięcego,
- oświadczenie pracownika o chorobie niani lub dziennego opiekuna oraz kopia zaświadczenia lekarskiego, stwierdzających niezdolność do pracy niani lub dziennego opiekuna, potwierdzone przez pracownika za zgodność z oryginałem – w przypadku choroby niani, z którą rodzice mają zawartą umowę uaktywniającą, lub dziennego opiekuna, sprawujących opiekę nad dzieckiem.

Dotychczas sposób usprawiedliwiania nieobecności pracowników w omawianych sytuacjach nie był uregulowany.

Nowelizacja rozporządzenia jest konsekwencją wejścia w życie ustawy z 10 maja 2013 r. o zmianie ustawy o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 747). Ustawa ta zmieniła art. 32 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz.U. z 2010 r. Nr 77, poz. 512 z późn. zm.). W wyniku tej zmiany prawo do zasiłku opiekuńczego uzyskali ubezpieczeni zwolnieni od wykonywania pracy z powodu konieczności osobistego sprawowania opieki nad dzieckiem do ukończenia 8 lat

w przypadku nieprzewidzianego zamknięcia klubu dziecięcego, choroby niani lub dziennego opiekuna sprawujących opiekę nad dzieckiem.

Dzięki nowelizacji rozporządzenie zostało dostosowane do przepisów ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 15 listopada 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu usprawiedliwiania nieobecności w pracy oraz udzielania pracownikom zwolnień od pracy – Dz.U. z 2013 r., poz. 1359

Tomasz Kowalski – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista z zakresu prawa pracy

>> program Płatnik, kod tytułu ubezpieczenia, kod świadczenia/przerwy

8. Instalacja oraz zmiany w programie Płatnik 9.01.001

30 listopada na stronach internetowych ZUS pojawiła się nowa wersja programu „Płatnik” oznaczona numerem 9.01.001. Nowy program przynosi sporo nowości i wiele ułatwień, nie należy więc zwlekać z jego aktualizacją.

Wersja 9.01.001 zachowała ciągłość dotyczącą interfejsu i podstawowych zasad poruszania się po programie. Nie zachodzi więc obawa, że osoby korzystające do tej pory z wersji ósmej Płatnika nie poradzą sobie z wersją 9.01.001. Program został przystosowany do zmian merytorycznych w związku z wejściem przepisów o uprawnieniach rodzicielskich. Zostały również zmienione pewne funkcjonalności, które mają poprawić weryfikację dokumentów przesyłanych do ZUS. Dzięki temu zmniejszy się ilość błędów. Wdrożenie tych zmian zostało podzielone na dwa etapy. Zmiany kodów ubezpieczeniowych oraz formularzy nastąpiły w I etapie, natomiast wprowadzenie możliwości synchronizacji danych z ZUS zostanie uruchomione w II etapie, czyli w 2014 r.

Instalacja

Program instalacyjny został udostępniony na wymienionych stronach internetowych:

- <http://pue.zus.pl/platnik>
- <http://www.platnik.info.pl/>

Aby zainstalować poprawnie Płatnika w wersji 9.01.001, należy pobrać zamieszczony na wybranej ze stron plik instalacyjny Install.exe (wielkość ok. 240 MB), a następnie uruchomić go.

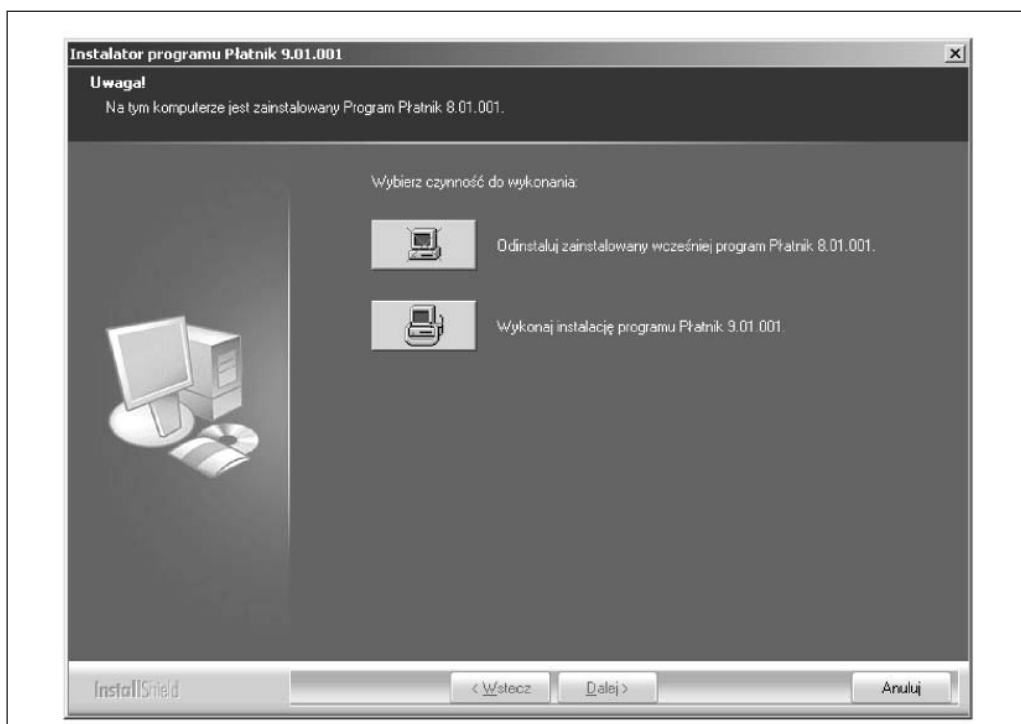
Użytkownicy korzystający do tej pory z poprzedniej wersji Płatnika (8.01.001A) nie powinni jej odinstalowywać! Dzięki temu program będzie mógł płynnie przejść ustawienia bazy danych z poprzedniej wersji.



Rys. 1. Nową wersję Płatnika można pobrać ze strony <http://pue.zus.pl/platnik>.

Krok 1.

Po uruchomieniu instalatora w oknie jak na rys. 2 wybierz *Wykonaj instalację programu Płatnik 9.01.001*.



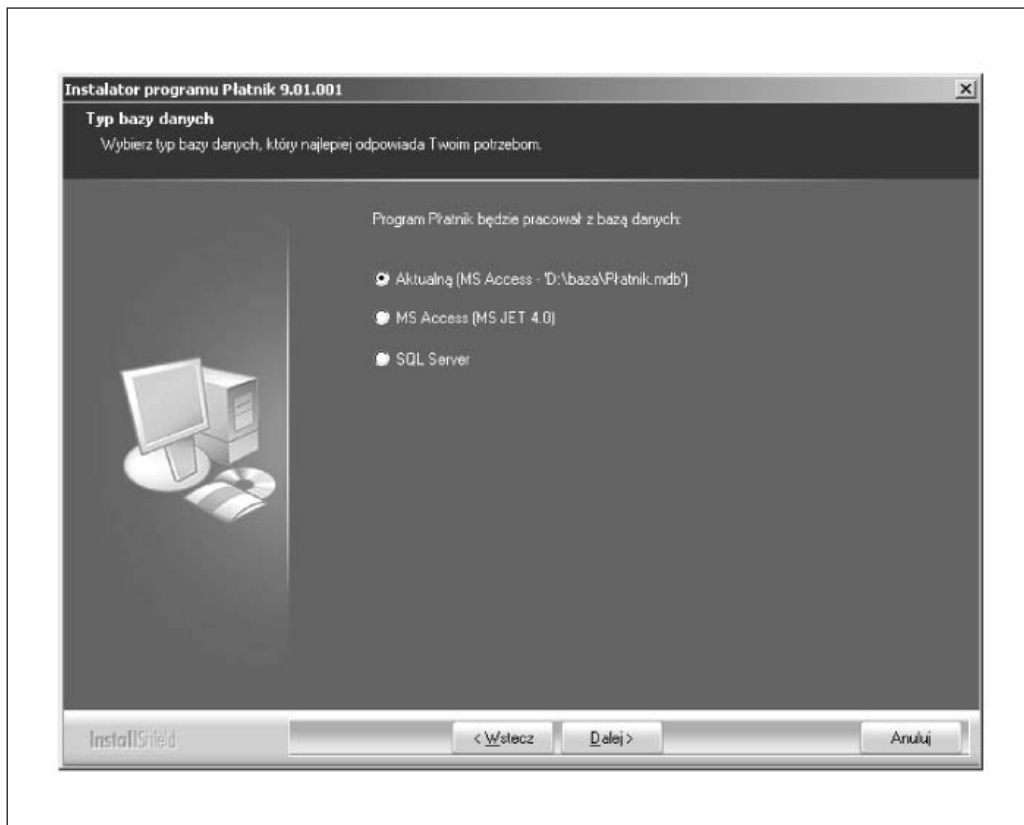
Rys. 2.

Krok 2.

W oknie *Witamy w kreatorze instalacji* kliknij *Dalej*.

Krok 3.

W oknie *Typ bazy danych* (rys. 3), jeśli korzystasz z poprzedniej wersji programu, wybierz pierwszą opcję (program po instalacji połączy się z dotychczasową bazą danych) i kliknij *Dalej*.



Rys. 3.

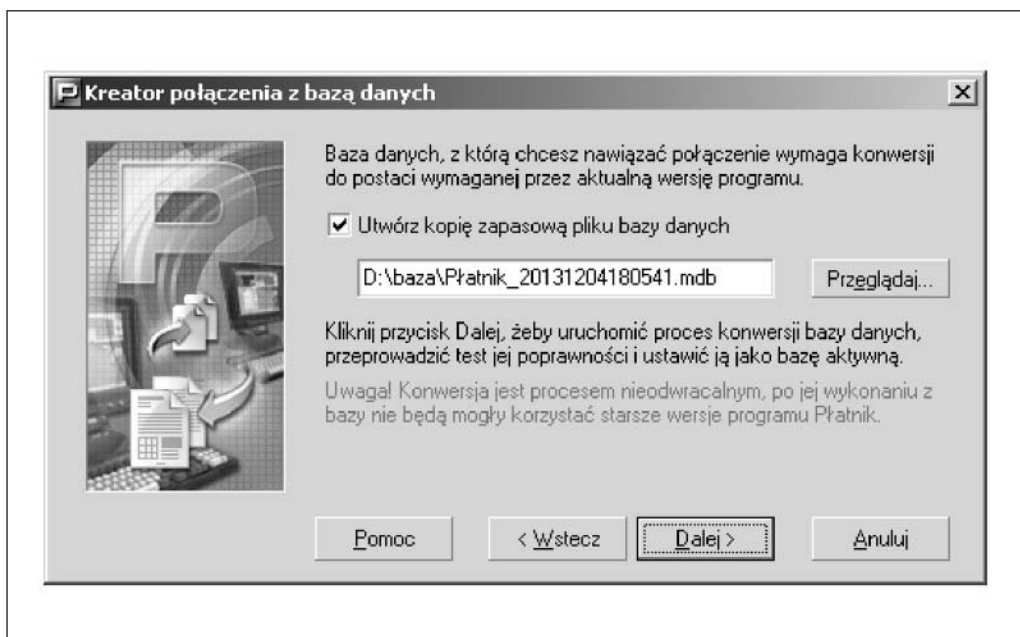
Krok 4.

W kolejnym oknie podaj dane administratora programu oraz wprowadź aktualne hasło. Następnie kliknij *Instaluj*.

Krok 5.

Po zakończeniu instalacji uruchom program Płatnik.

W związku z tym, że zmienia się nieco struktura bazy, na której będzie pracował nowy Płatnik, podczas pierwszego uruchomienia programu pojawi się monit o konieczności wykonania konwersji bazy (rys. 4). Domyślnie kreator zaproponuje, aby przed konwersją wykonać kopię zapasową. Należy pamiętać, że konwersja bazy jest procesem nieodwracalnym i po jej wykonaniu nie będzie można pracować z tą bazą na poprzednich wersjach programu.



Rys. 4.

Krok 6.

Pozostaw ustawienia domyślne i kliknij *Dalej* (czas trwania konwersji zależy od wielkości bazy danych oraz od mocy obliczeniowej komputera).

Po zakończeniu konwersji należy kliknąć na przycisk *Połącz* i można rozpocząć pracę z programem.

Zmiany merytoryczne

W Płatniku wprowadzono istotne korekty w dokumentach, kodach tytułu ubezpieczenia i kodach świadczenia/przerwy.

Oto najważniejsze z nich:

1. W dokumentach rozliczeniowych: ZUS RCA (Imienny raport miesięczny o należnych składkach i wypłaconych świadczeniach), ZUS RZA (Imienny raport miesięczny o należnych składkach na ubezpieczenie zdrowotne) dodano pola, aby możliwe było wykazanie wszystkich możliwych źródeł finansowania składek, w tym również finansowanie z budżetu państwa oraz Funduszu Kościelnego (rys. 5).
2. W deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA oraz raportach imiennych ZUS RCA rozdzielono w dwóch odrębnych polach podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe (rys. 5). Tym samym wyliczanie składek na ubezpieczenie zdrowotne w raporcie ZUS RCA zostało przesunięte na kolejną zakładkę.

ZUS RCA - ANNA NOWAK

Dokument Edycja Narzędzia Pomoc

Zapisz i zamknij Usuń składki Wyciż Weryfikuj Pokaż błąd

III. A. - III. B. | III. B. (c.d.) - III. D. | Wyniki weryfikacji

III. A. Dane identyfikacyjne osoby ubezpieczonej

01. Nazwisko: NOWAK
 02. Imię pierwsze: ANNA
 03. Typ: P
 04. Identyfikator: 82020200020

III. B. Zestawienie należnych składek na ubezpieczenia społeczne

01. Kod tytułu ubezpieczenia: 12 40 0 0
 02. Informacja o przekroczeniu rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe
 03. Wymiar czasu pracy

Ubezpieczenie:	Emerytalne	Rentowe	Chorobowe	Wypadkowe
Podstawa wymiaru składki	04. 2150,00		05. 0,00	06. 0,00
Składka finansowana przez:				
ubezpieczonego	07. 0,00	08. 0,00	09. 0,00	10. 0,00
płatnika	11. 0,00	12. 0,00	13. 0,00	14. 0,00
budżet państwa	15. 419,68	16. 172,00	17. 0,00	18. 0,00
PFRON	19. 0,00	20. 0,00	21. 0,00	22. 0,00
Fundusz Kościelny	23. 0,00	24. 0,00	25. 0,00	26. 0,00

Wprowadzony

Rys. 5. W raporcie ZUS RCA można wykazać finansowanie składek ze wszystkich obowiązujących źródeł. Rozdzielone zostały również podstawy na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe.

3. W dokumentach zgłoszeniowych typu:

- ZUS ZUA – Zgłoszenie do ubezpieczeń/Zgłoszenie zmiany danych osoby ubezpieczonej,
- ZUS ZIUA – Zgłoszenie zmiany danych identyfikacyjnych osoby ubezpieczonej,
- ZUS ZCNA – Zgłoszenie danych o członkach rodziny dla celów ubezpieczenia zdrowotnego,
- ZUS ZWUA – Wyrejestrowanie z ubezpieczeń,
- ZUS ZZA – Zgłoszenie do ubezpieczenia zdrowotnego/Zgłoszenie zmiany danych,
- ZUS ZSWA – Zgłoszenie/Korekta danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze usunięto etykietę przy polu NIP. Wypełniony numer NIP w kartotece ubezpieczonego będzie sygnalizowany błędem zwykłym, a zawartość tego pola nie będzie przenosiła się do dokumentów ubezpieczeniowych. Tym samym dostosowano program

do przepisów, w myśl których w dokumentach ubezpieczeniowych składanych po 31 sierpnia 2011 r. nie powinien być używany numer NIP jako numer identyfikacyjny osoby ubezpieczonej ani osób zgłaszanych jako członkowie rodziny. W danych identyfikacyjnych należy podawać jako numer identyfikacyjny numer PESEL, a w razie gdy ubezpieczonemu nie nadano tego numeru – serię i numer dowodu osobistego lub paszportu.

4. Program został dostosowany do korzystania od 1 listopada z nowych kodów ubezpieczeniowych podzielonych na:

■ kody tytułu ubezpieczenia

- 19 10 – Osoba podlegająca dobrowolnie ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej

zmiana opisu dla kodu:

- 19 00 – Osoba podlegająca dobrowolnie ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, na podstawie art. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych,

■ kody świadczenia/przerwy

Kod	Opis
319	Zasiłek macierzyński z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu rodzicielskiego
320	Wyrównanie zasiłku macierzyńskiego z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu rodzicielskiego
325	Zasiłek macierzyński z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres dodatkowego urlopu macierzyńskiego lub dodatkowego urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego
326	Wyrównanie zasiłku macierzyńskiego z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres dodatkowego urlopu macierzyńskiego lub dodatkowego urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego
327	Zasiłek macierzyński z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu ojcowskiego
328	Wyrównanie zasiłku macierzyńskiego z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu ojcowskiego

zmiana opisu dla kodów świadczenia/przerwy:

Kod	Opis
311	Zasiłek macierzyński z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu macierzyńskiego lub urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego
315	Wyrównanie zasiłku macierzyńskiego z ubezpieczenia chorobowego za okres ustalony jako okres urlopu macierzyńskiego lub urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego

5. Zastąpiono dotychczasowy formularz ZUS RMUA (Imienny raport miesięczny dla osoby ubezpieczonej) nowymi dokumentami:

- Informacja miesięczna dla osoby ubezpieczonej,
- Informacja roczna dla osoby ubezpieczonej.

W związku z tym, że utworzenie tych dokumentów wymaga zsynchronizowania danych z bazą danych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych funkcjonalność będzie dostępna w 2014 roku po wdrożeniu II etapu zmian.

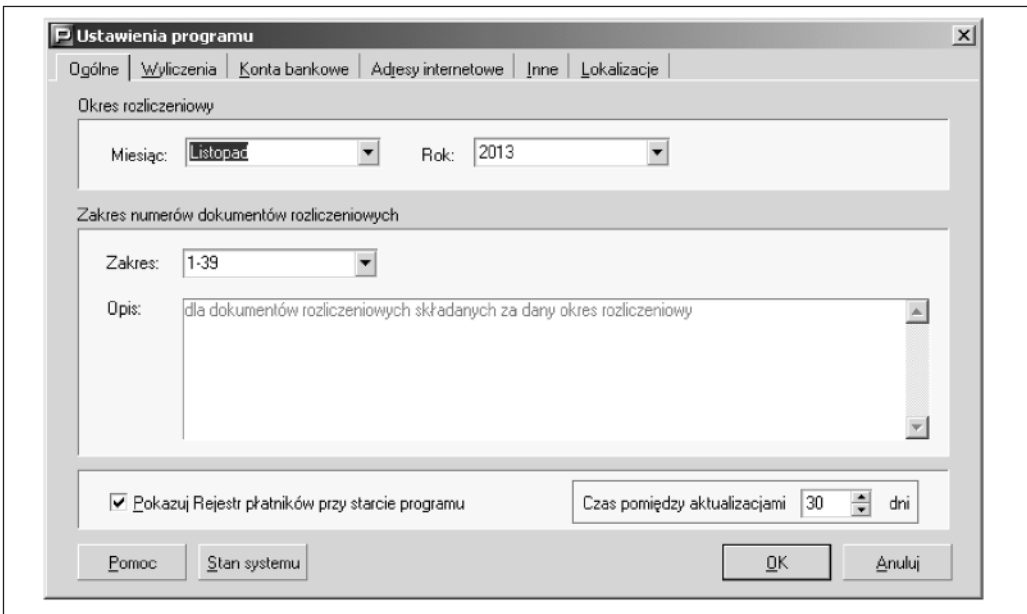
Zmiany funkcjonalne

Podstawową zmianą funkcjonalną dostępną od razu po zainstalowaniu wersji 9.01.001, czyli w tak zwanym I etapie zmian, jest możliwość automatycznej aktualizacji komponentów programu niezbędnych do właściwego wypełnienia i weryfikacji dokumentów ubezpieczeniowych. To ogromne ułatwienie dla pracujących z Płatnikiem, bo użytkownik już nie będzie musiał sam o jakiś czas m.in. uzupełniać programu właściwymi kwotami przeciętnego wynagrodzenia, aktualizować własnoręcznie ewentualnych zmian w stopach procentowych czy pamiętać o zarejestrowaniu zmieniających się certyfikatów klucza publicznego ZUS. To wszystko zrobi już sam program. Warunkiem oczywiście jest dostęp do Internetu w momencie aktualizacji.

1. Płatnik sam zaktualizuje sobie następujące komponenty:

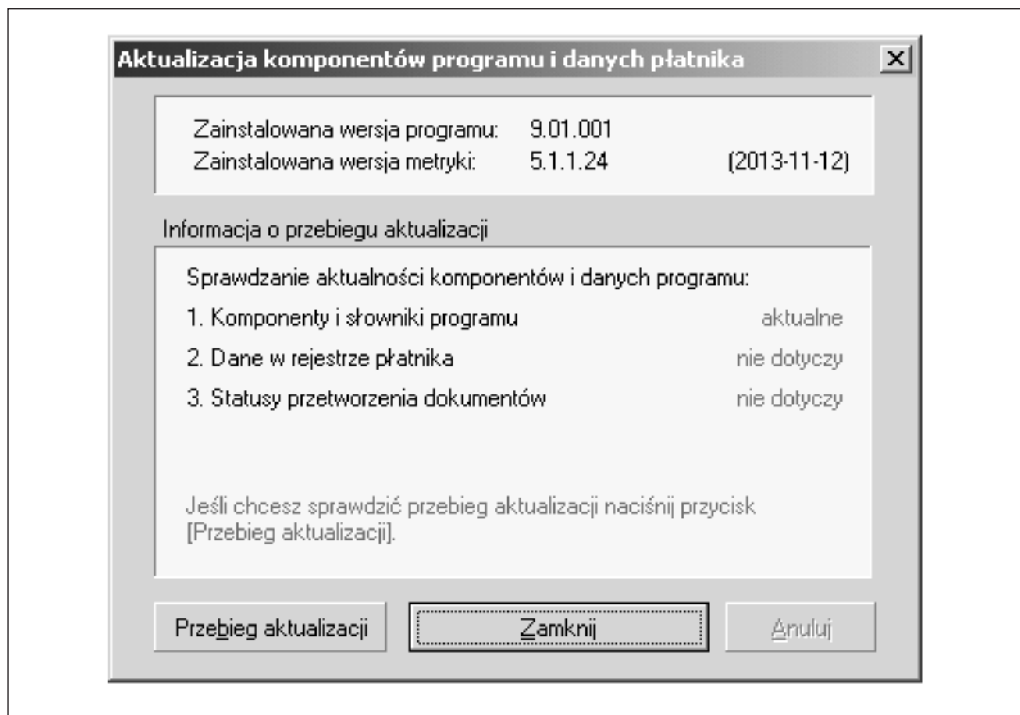
- aktualne wartości wspólnych dla wszystkich parametrów wyliczeniowych,
- słowniki merytoryczne będące podstawą do wykonania weryfikacji dokumentów,
- tablice konwersji dokumentów rozliczeniowych,
- zasady i reguły weryfikacji,
- listę błędów weryfikacji wraz z klasą błędów,
- certyfikat klucza publicznego ZUS, z którego korzystają płatnicy przekazujący dokumenty przez Internet,
- adresy węzłów internetowych,
- domyślne lokalizacje certyfikatów.

Aktualizacja komponentów przy starcie programu następuje automatycznie zgodnie z harmonogramem (górne menu *Administracja – Ustawienia programu*). Domyślnie ten okres ustawiony jest na 30 dni (rys. 6).



Rys. 6. Każdy użytkownik może sam ustawić czas pomiędzy automatycznymi aktualizacjami.

Aktualizację można wywołać ręcznie na każde życzenie użytkownika. Należy kliknąć górne menu *Administracja – Aktualizuj komponenty programu i dane płatnika*, a następnie w kolejnym oknie kliknąć przycisk *Pobierz aktualizacje*.



Rys. 7. W I etapie wdrożenia Płatnika nie jest dostępna aktualizacja danych w rejestrze płatnika i statusów przetworzenia dokumentów.

W niektórych przypadkach podczas procedury wysyłania zestawu dokumentów program sam wymusi aktualizację komponentów, aby dokonać weryfikacji zestawu.

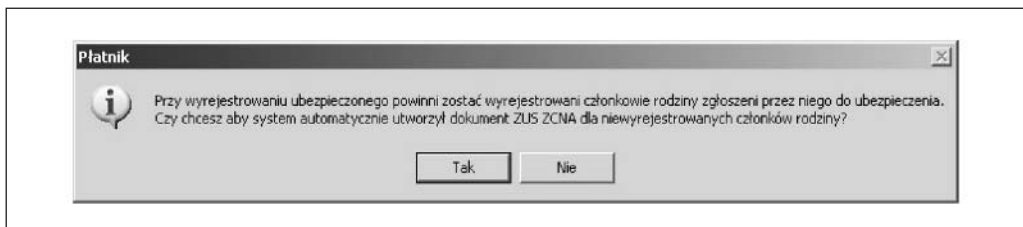
2. Wprowadzono kilka zmian w mechanizmie wysyłania zestawów dokumentów. Do najważniejszych z nich należą:

- nie będzie można wysłać zestawu dokumentów, w którym będą znajdowały się dokumenty rozliczeniowe z różnymi identyfikatorami; każdy okres powinien być umieszczony w oddzielnym zestawie,
- nie będzie można wysłać zestawu dokumentów, w którym znajdować się będą zarówno dokumenty zgłoszeniowe, jak i rozliczeniowe,
- nie będzie można wysłać dokumentów, jeśli w jednym zestawie znajdować się będzie dokument ZUS ZSWA (Zgłoszenie/Korekta danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze) oraz inny dokument zgłoszeniowy lub rozliczeniowy,

- nie będzie można wystać dokumentów, jeśli w jednym zestawie znajdować się będzie dokument ZUS IWA (Informacja o danych do ustalenia składki na ubezpieczenie wypadkowe) oraz inny dokument zgłoszeniowy lub rozliczeniowy.
3. Usunięto moduł pozwalający na rejestrowanie wyciągów z Centralnego Rejestru Ubezpieczonych. Na podstawie tych danych w poprzednich wersjach programu można było zweryfikować kartoteki ubezpieczonych.
 4. Obecnie rozszerzono zakres pól dostępnych w kartotece ubezpieczonego o dane z ZUS. Pobieranie tych danych i synchronizacja kartotek zostaną udostępnione w 2014 r. – w II etapie wdrożenia Płatnika.

W 2014 r. ZUS planuje drugą część wdrożenia Płatnika w wersji dziewiątej. Otwarcie programu na zasoby zgromadzone w bazie Kompleksowego Systemu Informatycznego ZUS poprzez możliwość synchronizacji danych upodobni program do zintegrowanego z platformą PUE ePłatnika. Po wdrożeniu II etapu zmian ogromna ilość błędów wynikających często z niespójności danych między tym, co użytkownik ma na swoim komputerze, a tym, co ZUS ma w swojej bazie, nie będzie mogła w ogóle zaistnieć. Użytkownik Płatnika będzie po prostu pracował na takich danych płatnika i ubezpieczonego, jakie istnieją w ZUS, a edycja kartotek płatników i ubezpieczonych w programie zostanie zablokowana.

Dojdą również kolejne funkcje pomocnicze, które będą możliwe do wykonania po uzupełnieniu kartotek danymi z ZUS. Na przykład podczas tworzenia dokumentu ZUS ZWUA (Wyrejestrowanie z ubezpieczeń) program sam zaproponuje automatyczne utworzenie dokumentów ZUS ZCNA (Zgłoszenie danych o członkach rodziny dla celów ubezpieczenia zdrowotnego) w celu wyrejestrowania również członków rodziny ubezpieczonego (rys. 8).



Rys. 8. Przy wyrejestrowaniu ubezpieczonego program przygotuje również wyrejestrowanie członków rodziny.

PODSTAWA PRAWNA:

- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 9 września 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze oraz innych dokumentów – Dz.U. z 2013 r., poz. 1101
- art. 33, 35 i 36 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2013, poz. 1442

Łukasz Kowalczyk – informatyk



Teleporadnia INFORLEX.PL Eksperti radzą



Anna
Welsyng



Joanna
Skrobisz



Marek
Żochowski



Grzegorz
Ziółkowski



Ewa
Preis



Beata
Skrobisz-Kaczmarek

Czy wydanie prywatnego samochodu za zwolnienie z długu podlega VAT

Problem Bank udzielił mi pożyczki. Od jakiegoś czasu mam problem z jej spłatą. Bank zaproponował przejęcie mojego samochodu za dług. Czy czynność ta podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli nie prowadzę działalności gospodarczej i nie jestem podatnikiem VAT?

Odpowiedź W przedstawionych okolicznościach czynność przeniesienia prawa własności samochodu w zamian za zwolnienie z długu nie podlega opodatkowaniu VAT.

Uzasadnienie Opodatkowaniu VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Aby jednak czynności te podlegały opodatkowaniu VAT, muszą być wykonywane przez podatnika VAT. Uważa się za niego osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub rezultat. Działalność gospodarcza w myśl ustawy o VAT obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas gdy czynność została wykonana jednorazowo, w okolicznościach wskazujących na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły, dla celów zarobkowych. Wykonanie danej czynności przez podmiot nieposiadający cech podatnika pozostaje poza zakresem systemu VAT.

Przeniesienie, na podstawie stosownej umowy, składników majątku osobistego na rzecz banku przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w zamian za zwolnienie z obowiązku spłaty długu z tytułu pożyczki nie spełnia kryteriów działalności gospodarczej. Nie można bowiem uznać, że taka czynność wykonana przez osoby fizyczne stanowi przejaw aktywności gospodarczej tych osób. Będzie to czynność jednorazowa, będąca efektem powstających wcześniej zobowiązań wobec banku. W tej sytuacji osoby fizyczne dokonujące przeniesienia na rzecz banku prawa własności nie będą posiadały statusu podatników. Transakcja taka nie będzie zatem podlegała opodatkowaniu VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Grzegorz Ziółkowski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

>> faktura VAT, faktura elektroniczna, obowiązek podatkowy, termin odliczenia podatku od towarów i usług, samochód osobowy, samochód z kratką, towar używany, zwolnienie podmiotowe

1. Plusy i minusy zmian w VAT obowiązujących od 1 stycznia 2014 r.

Podatnicy podatku od towarów i usług przyzwyczaili się, że początek każdego roku to czas, w którym prawodawca dokonuje zmian ustaw podatkowych. I tym razem (niestety) jest nie inaczej. Z dniem 1 stycznia 2014 r. wchodzi w życie bardzo istotne dla przedsiębiorców zmiany w ustawie o VAT, które dotyczą wielu podstawowych mechanizmów i konstrukcji, z którymi w praktyce spotyka się każdy podatnik. Mowa tu przede wszystkim o momencie powstania obowiązku podatkowego, sposobie ustalania podstawy opodatkowania, terminów wystawiania faktur. Z pewnością stanie się to przyczyną wielu sporów z fiskusem, jak też niewątpliwie wprowadzi dużo zamieszania – w szczególności przy fakturowaniu czy poprawnym rozpoznawaniu obowiązku podatkowego. Dlatego warto zapoznać się z nowelizacją ustawy o VAT i zastanowić się, jak wpływa ona na obowiązki podatnika prowadzącego działalność w konkretnej branży i określonych okolicznościach. Przedstawiamy kluczowe dla podatników zmiany, które będą miały istotny wpływ na powstawanie zobowiązań w VAT po 1 stycznia 2014 r.

+ Faktury

Odnosząc się do tego zagadnienia, po pierwsze należy zaznaczyć, że mamy tu do czynienia z diametralnymi zmianami. Nowe reguły dotyczące terminu wystawiania faktur uregulowano w art. 106a–106q.

W dużej mierze zmiany zasad fakturowania wynikają ze zmian dotyczących terminów rozliczenia VAT. W większości przypadków przepisy nie będą łączyły powstawania obowiązku podatkowego z wystawieniem faktury.

Termin wystawienia faktury. Po nowelizacji, zgodnie z art. 106i ustawy o VAT, faktura powinna być wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

Prawodawca przewiduje tu oczywiście wyjątki, do których można zaliczyć:

- usługi budowlane – tu fakturę należy wystawić najpóźniej 30. dnia od dnia wykonania usługi,
- dostawę książek drukowanych – tu faktura powinna być wystawiona najpóźniej 60. lub 120. dnia od wydania towarów, gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw,
- usługę drukowania książek – tu faktura powinna być wystawiona najpóźniej w terminie 90 dni od dnia wykonania czynności,
- dostawę mediów – w tym przypadku faktura powinna być wystawiona najpóźniej z upływem terminu płatności.

Z kolei zgodnie z art. 106i ust. 7 istnieje też możliwość wystawienia faktury przed wydaniem towaru czy wykonaniem usługi. Przepis ten stanowi, że faktura nie może być wystawiona wcześniej niż 30. dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru/wykonaniem usługi lub
- 2) otrzymaniem całości lub części zapłaty; jeśli zapłatę otrzymano przed dokonaniem dostawy towaru lub wytworzeniem usługi.

W przypadku usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych faktury mogą być też wystawione wcześniej niż 30 dni przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi, pod warunkiem że zawierają informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczą. Wcześniej mogą być też wystawiane faktury dokumentujące dostawy i usługi wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 4 (m.in. dostawy tzw. mediów, czyli prądu, ciepła, gazu, usług telekomunikacyjnych).

Faktury „na żądanie”. W 2014 r. podatnicy nie są obowiązani do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT lub przepisów rozporządzenia wykonawczego do ustawy (art. 106b ust. 2 ustawy o VAT). Jednak na żądanie nabywcy towaru lub usługi są obowiązani wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż zwolnioną, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118 (zastrzeżenie to dotyczy rolników ryczałtowych, którzy nie mają obowiązku wystawiania faktur). W przypadku faktury „na żądanie” podatnik ma obowiązek ją wystawić, jeżeli żądanie to zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Faktury zaliczkowe. Podatnik jest zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej zapłatę (zaliczkę) otrzymaną przed dokonaniem dostawy lub świadczeniem usługi. Taka sama reguła obowiązywała w 2013 r. W 2014 r. zmienia się jednak termin wystawienia faktury zaliczkowej. Należy ją wystawić zasadniczo nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). W 2014 r. fakturę zaliczkową można wystawić także przed otrzymaniem zaliczki, ale nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem całości lub części zapłaty na poczet przyszłej dostawy towaru lub wykonaniem usługi (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT).



KOMENTARZ:

Podsumowując, w 2014 r.:

- **został zwiększony margines czasowy, w którym podatnik może wystawić fakturę. Podatnik będzie, co do zasady, wystawiał fakturę nie wcześniej niż 30. dnia przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym czynność ta miała miejsce,**
- **jedna faktura może dokumentować wszelkie wykonane w danym miesiącu dla jednego kontrahenta operacje,**
- **podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej.**

Wprowadzone zmiany idą w dobrym kierunku. Podatnicy zyskują więcej czasu na rozliczenia z kontrahentami. Nowe zasady pozwolą też na znaczące ograniczenie ilości faktur w obiegu. Może to dać tylko oszczędności. Należy też uznać, że przeniesienie regulacji dotyczących faktur z rozporządzenia do ustawy wprowadzi większą przejrzystość przepisów.

+ Faktury elektroniczne

W ustawie o VAT (art. 2 pkt 32) wprowadzono definicję faktury elektronicznej. Zgodnie z tą definicją jest to faktura wystawiona i otrzymana „w dowolnym formacie elektronicznym”. Prawodawca wskazuje zatem, że format faktury może być dowolny. Jego wybór należy do samego podatnika. Może to być zarówno forma ustrukturyzowanego komunikatu (np. XML), jak też inny rodzaj formatu elektronicznego (np. wiadomości e-mail z załącznikiem w PDF, DOC, CSV lub faks otrzymany w formacie elektronicznym). Fakturą elektroniczną może być też skan faktury papierowej, zakładając jednak, że ta pierwsza nie trafia w ogóle do obrotu prawnego.

Wymogi, które powinna spełniać faktura elektroniczna, wskazano w ramach regulacji art. 106a–106q (są to przepisy dotyczące faktur). Szczególne reguły dotyczące wystawiania faktur elektronicznych znajdują się w art. 106m i 106n ustawy o VAT. Z art. 106m wynika, że podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. Z kolei art. 106n ust. 1 wskazuje, że stosowanie faktur elektronicznych wymaga akceptacji odbiorcy faktury. Prawodawca pozostawił podatnikom swobodę wyboru formy takiej akceptacji. Może być to zatem dowolny przejaw woli wyrażający akceptację (np. ustną), także dorozumianą.

+ KOMENTARZ:

Postulowane od dawna przez podatników rozwiązania z pewnością korzystnie wpłyną na prowadzenie działalności gospodarczej i zapewne rozszerzą krąg podmiotów posługujących się tą formą dokumentacji. Pozytywnie należy ocenić przede wszystkim uproszczenia procedur. Wpłynie to na przyspieszenie obrotu gospodarczego. Dzięki korzystaniu z elektronicznego transferu faktur podatnicy unikną opóźnień w obniżaniu VAT należnego o podatek naliczony. Nie można też zapominać o znaczących oszczędnościach wynikających z postępowania się fakturami elektronicznymi.

- Obowiązek podatkowy

Od 1 stycznia 2014 r. wchodzi w życie przepisy art. 19a ustawy o VAT (z ustawy wykreślono art. 19 regulujący dotychczas to zagadnienie). Od tej pory moment powstania obowiązku podatkowego należy ustalać na podstawie art. 19a ustawy o VAT. Przepis ten wprowadza

diametralne zmiany w dotychczasowych zasadach ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego. Wynikają one w głównej mierze z przystosowania polskich regulacji do prawa unijnego.

Moment dokonania dostawy/wykonania usługi. Zmianie uległa podstawowa reguła określająca moment powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski 31 stycznia 2014 r. organizuje przyjęcie dla jednej z firm. Wystawił fakturę 7 lutego 2014 r. Obowiązek podatkowy w VAT powstanie w tym przypadku 31 stycznia 2014 r., czyli w dacie wykonania usługi. Data wystawienia faktury nie zmienia terminu powstania obowiązku podatkowego.

Powoduje to m.in., że podatnik nie będzie miał większej możliwości wpływania na powstanie obowiązku podatkowego, np. przez późniejsze wystawienie faktury, co umożliwiały regulacje obowiązujące dotychczas (w szczególności jeśli do dostawy towaru czy świadczenia usługi dochodziło w końcówce okresu rozliczeniowego). Obecnie nie ma zasadniczego znaczenia, kiedy zostanie przez podatnika wystawiona faktura dokumentująca dokonanie dostawy czy wykonanie usługi. Obowiązek podatkowy i wystawienie faktury zasadniczo zostają od siebie „oderwane” (od tej reguły są jednak wyjątki – mowa o nich w dalszej części artykułu).

Omawiana zmiana może być uciążliwa dla niektórych podatników. Może bowiem wpływać na ich płynność finansową, szczególnie w sytuacjach, gdy rozliczenie VAT należnego będzie konieczne jeszcze przed otrzymaniem zapłaty.

Usługi rozliczane częściowo. Wprowadzono regulację odnoszącą się do usług rozliczanych etapami. W art. 19a ust. 2 ustawy o VAT czytamy, że usługę należy uznać za wykonaną również w przypadku, gdy jest ona przyjmowana częściowo, dla których to części określona jest zapłata. W stosunku do usługi wykonanej częściowo obowiązek podatkowy powstanie więc w momencie, w którym przyjęto realizację części usługi. Od tak stwierdzonego częściowego wykonania usługi trzeba odprowadzić VAT należny (od kwoty zapłaty należnej za częściowe wykonanie usługi).

Usługi/dostawy rozliczane okresowo. Odrębne przepisy (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT) zostały poświęcone usługom, dla których są

The screenshot displays the INFOR ORGANIZER mobile application interface. At the top, there is a status bar with 'Rozwiń+' and a close button. Below it is the INFOR ORGANIZER logo. The main content area includes a clock showing approximately 10:10, a calendar for January 7th (STY 7), and the user's name 'Lucjana Juliana'. There is a search bar with 'VAT 2014' entered. Below the search bar, there is a section titled 'AKTUALNOŚCI' (News) with several items: 'Limit do ksiąg rachunkowych na 2014 r.', 'Nowa wersja aplikacji ePłatnik', 'Składanie e-deklaracji bez podpisu elektronicznego', 'Od stycznia będzie można odliczyć cały VAT od aut „z kratką”', and 'Faktury zbiorcze w 2014 r.'. At the bottom, there is a section titled 'NARZĘDZIA' (Tools) with items: 'Wskaźniki i stawki', 'Aktywne formularze', and 'Kalkulatory'. The bottom status bar shows 'Ostatnia aktualizacja 07.01.2014 godz. 16.00' and icons for notifications, home, and settings.

ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń. Tego rodzaju usługę uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Przy czym usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upłyną terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Oznacza to, że w przypadku usług rozliczanych okresowo obowiązek podatkowy powstanie ostatniego dnia okresu rozliczeniowego.

PRZYKŁAD

Spółka X zawarła ze spółką Y umowę, na podstawie której świadczy usługi sprzątania budynków należących do spółki Y. Umowa jest rozliczana miesięcznie. Zgodnie ze wskazaną regulacją art. 19a ust. 3 ustawy o VAT przyjmuje się, że usługa jest wykonana każdorazowo z zakończeniem okresu, do którego ustalona jest płatność. Usługa jest zatem wykonana z końcem danego miesiąca. W rozliczeniu za ten miesiąc należy wykazać VAT należny od tej usługi.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Prawodawca wprowadził pewne regulacje szczególne odnoszące się do dostaw konkretnych towarów, świadczenia określonych usług czy występowania pewnych okoliczności wiążących się z uzyskiwaniem przysporzeń.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego	Rodzaj czynności
Moment otrzymania całości lub części zapłaty	<ul style="list-style-type: none"> ■ wydanie towarów przez komitenta komisantowi, ■ przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu własności towaru w zamian za odszkodowanie, ■ dostawy dokonywane w trybie egzekucji, ■ świadczenie usług na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury – z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług, ■ świadczenie usług finansowych zwolnionych z VAT, ■ otrzymanie dotacji. <p><i>Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o VAT</i></p>
Moment wystawienia faktury, w przypadkach o których mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT (dotyczy wyłącznie przypadków, gdy podatnik ma obowiązek wystawienia faktury; omawiany szczególny moment powstania obowiązku podatkowego nie ma zastosowania w przypadku faktur wystawianych „na żądanie” na podstawie art. 106b ust. 3 ustawy o VAT)	<ul style="list-style-type: none"> ■ usługi budowlane i budowlano-montażowe, ■ dostawy książek, gazet, czasopism i magazynów drukowanych, ■ usługi drukowania książek, gazet, czasopism i magazynów. <p><i>Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT</i></p>

Moment wystawienia faktury	<ul style="list-style-type: none"> ■ dostawy energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniejszej oraz gazu przewodowego, ■ świadczenie usług telekomunikacyjnych, ■ usługi związane z dostawą wody wodociągami, ■ usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków oraz odbiorem i usuwaniem odpadów, ■ usługi zmiatania śmieci, usuwania śniegu oraz pozostałe usługi sanitarne, ■ usługi najmu, dzierżawy, leasingu, ■ usługi ochrony osób i mienia, ■ usługi stałej obsługi prawnej i biurowej, ■ usługi dystrybucji energii. <p><i>Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT</i></p>
----------------------------	---

Gdy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, a podatnik tej faktury nie wystawi lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów do wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. W tych przypadkach bardzo istotne są zatem znowelizowane przepisy określające terminy do wystawiania faktur.

Zaliczki. W przypadku gdy przed dokonaniem dostawy lub wyświadczeniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Zasada określająca moment powstania obowiązku podatkowego nie uległa więc zmianie.

Import towarów. Przy imporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9, z zastrzeżeniem ust. 10 i 11 ustawy o VAT). W przypadku importu towarów szczególny moment powstania obowiązku podatkowego występuje w przypadkach określonych w ust. 10 i 11 w art. 19a.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów

Moment powstania obowiązku podatkowego	Rodzaj czynności
Z chwilą objęcia towarów procedurą	procedura celna przetwarzania pod kontrolą celną <i>Podstawa prawna: art. 19a ust. 10 ustawy o VAT</i>
Z chwilą wymagalności opłat	wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, jeżeli od tych towarów pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, w przypadku objęcia tych towarów procedurą celną: <ul style="list-style-type: none"> ■ składu celnego, ■ odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, ■ uszlachetniania czynnego w systemie zawieszzeń, ■ tranzytu lub przeznaczeniem celnym. <i>Podstawa prawna: art. 19a ust. 11 ustawy o VAT</i>

- KOMENTARZ:

Wprowadzone zmiany niekoniecznie muszą być korzystne dla podatników. „Oderwanie” (co do zasady) momentu wystawienia faktury od momentu powstania obowiązku nie pozwoli podatnikom na manewrowanie w tym zakresie na przełomie okresów rozliczeniowych. W szczególności pozbawi ich możliwości przesunięcia powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do czynności wykonywanych pod koniec okresu rozliczeniowego. Ponadto warto zwrócić uwagę, że obecnie momentem decydującym o powstaniu obowiązku podatkowego jest „moment dokonania dostawy towarów”, a nie ich „wydania”. Nowe regulacje wymuszają więc na podatnikach konieczność dokładnego monitorowania dnia faktycznej dostawy towarów, co nie zawsze będzie łatwe.

+/- Odliczenie podatku naliczonego

Prawodawca wprowadził zmiany w zakresie momentu, w którym podatnik nabywa prawo do pomniejszenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony. Moment ten został bowiem skorelowany z momentem powstania obowiązku podatkowego z tytułu czynności, z jaką wiąże się możliwość odliczenia tego podatku. Innymi słowy – w 2014 r. regułą jest, że prawo do odliczenia VAT naliczonego u nabywcy powstaje w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym sprzedawca ma obowiązek odprowadzić VAT należny (por. art. 86 ust. 10 ustawy o VAT – patrz ramka).

Prawo do odliczenia VAT naliczonego – reguła ogólna

§ *Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.*
Podstawa prawna: art. 86 ust. 10 ustawy o VAT

Oczywiście warunkiem realizacji prawa do odliczenia jest pozyskanie faktury potwierdzającej tytuł prawny do odliczenia podatku (art. 86 ust. 10b ustawy o VAT).

W ustawie o VAT uregulowano również szczególne momenty, w których powstaje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego. Właściwe są tu przepisy art. 86 ust. 10b–10h (zasady realizacji prawa do odliczenia wynikające z tych przepisów przedstawia tabela).

Szczególne momenty powstania prawa do odliczenia VAT naliczonego**Moment powstania prawa do odliczenia**

Moment powstania prawa do odliczenia VAT naliczonego	Rodzaj czynności
W momencie zapłaty zaliczki (lub płatności częściowej)	Zaliczki i płatności częściowe na poczet towarów lub usług – w części podatku naliczonego wynikającego z wpłaconej zaliczki (płatności częściowej), pod warunkiem

	kiem że podatnik posiada fakturę dokumentującą wpłatę zaliczki. <i>Podstawa prawna: art. 86 ust. 10c ustawy o VAT</i>
W rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za towary lub usługi	Nabycie towarów i usług przez małego podatnika stosującego metodę kasową UWAGA! W 2014 r. częściowa zapłata nie uprawnia małego podatnika do pełnego ani częściowego odliczenia VAT. <i>Podstawa prawna: art. 86 ust. 10e ustawy o VAT</i>
W tym samym okresie rozliczeniowym, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu WNT	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów Warunkiem odliczenia jest: <ul style="list-style-type: none"> ■ otrzymanie faktury dokumentującej WNT w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT, ■ wykazanie podatku należnego od WNT w tej samej deklaracji, w której odlicza VAT od WNT. <i>Podstawa prawna: art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT</i>
W tym samym okresie rozliczeniowym, w którym powstaje obowiązek podatkowy	Import usług, dostawa towarów/usług opodatkowanych u nabywcy, przemieszczenie towarów w ramach WNT Warunkiem odliczenia jest wykazanie VAT należnego w tej samej deklaracji, w której odlicza VAT. <i>Podstawa prawna: art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT</i>

Przepisy regulują również kwestię kolejnych okresów, w których podatnik może dokonać obniżenia podatku naliczonego, gdy nie skorzystał z tego uprawnienia w standardowym terminie. Zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ustawie, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych. Jest to powtórzenie poprzednio obowiązującego rozwiązania w tym zakresie.


KOMENTARZ:

Powiązanie momentów powstania prawa do odliczenia podatku i powstania obowiązku podatkowego u kontrahenta realizuje podstawową zasadę podatku od wartości dodanej – neutralności podatku. Jednak neutralność podatku nie zawsze zostanie zachowana. Biorąc pod uwagę fakt, że dla odbiorcy istotny jest moment otrzymania towaru, w niektórych przypadkach, gdy towar jest transportowany do nabywcy, termin odliczenia VAT naliczonego może się przesunąć na kolejny okres rozliczeniowy. Nadal prawo do odliczenia VAT naliczonego zależy od posiadania stosownego dokumentu (faktury lub dokumentu celnego) uprawniającego do odliczenia VAT naliczonego. Ta zasada w połączeniu z dość szerokim marginesem okresu, w którym sprzedawca ma obowiązek wystawić fakturę, może również spowodować opóźnienia w realizacji prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Z pewnością też w każdym przypadku realizacja prawa do odliczenia VAT naliczonego zobowiązuje obecnie nabywcę do ustalania, kiedy u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy w VAT należnym. Jego prawo do odliczenia VAT naliczonego powstaje bowiem najwcześniej za okres, w którym u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy.

+ Odliczenie VAT od samochodów osobowych

Polska zwróciła się z wnioskiem do Unii Europejskiej o umożliwienie wprowadzenia specjalnych regulacji, na podstawie których pełne prawo do odliczenia podatku naliczanego od nabywanych pojazdów byłoby ograniczone. Nowe restrykcje miałyby polegać na możliwości odliczenia 50% podatku od ceny nabycia pojazdu osobowego (tym razem bez żadnego limitu kwotowego) oraz 50% od wydatków na paliwo (tu nowość) i innych związanych z eksploatacją pojazdów. Nie udało się od 1 stycznia 2014 r. wprowadzić takich ograniczeń, ponieważ Polska nie uzyskała na czas zgody na odstępstwa, o których mowa w poprzednim zdaniu. Powoduje to, że z dniem 1 stycznia 2014 r. zasady odliczania VAT naliczonego od samochodów są regulowane przepisami art. 86a i 88a ustawy o VAT. Przepisy te będą obowiązywać prawdopodobnie wyłącznie na początku roku, dopóki prawodawca nie uzyska zgody Unii Europejskiej (wstępna decyzja UE została w tej sprawie wydana 2 grudnia 2013 r.) i nie wprowadzi tych zmian poprzez przyjęcie ustawy nowelizującej. Do tego czasu podatnicy zyskali możliwość pełnego odliczania VAT od samochodów „z kratką” według najkorzystniejszych dla nich zasad, które obowiązywały w polskim porządku prawnym zarówno przed wejściem, jak i po wejściu do Unii Europejskiej.

Nabycie samochodu. W obecnie obowiązującym art. 86a ustawy o VAT przyjęto nadal, że odliczenie od samochodów jest ograniczone w przypadku nabycia:

- samochodów osobowych,
- innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (z wyjątkami określonymi w art. 86a ust. 2 ustawy o VAT).

W przypadku tego rodzaju pojazdów kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 zł.

Wspomniane ograniczenia nie dotyczą np. samochodów specjalnych, pick-upów i innych pojazdów wymienionych w art. 86a ust. 2 ustawy o VAT.

Paliwo do samochodów. Prawodawca w art. 88a uniemożliwia też odliczenie podatku naliczonego od nabywanych paliw do samochodów, przy których nabyciu nie przysługiwało podatnikowi pełne odliczenie podatku naliczonego. W myśl art. 88a ustawy o VAT, w brzmieniu od 1 stycznia 2014 r., obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku

należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, w odniesieniu do których prawodawca nie przewiduje pełnego odliczenia VAT.

+ KOMENTARZ:

Obowiązujące od początku roku regulacje dotyczące samochodów niewątpliwie są korzystne dla podatników. Atrakcyjnie pod względem podatkowym wygląda zwłaszcza możliwość odliczenia VAT od samochodów z tzw. kratką. Warto wspomnieć, że pewną trudność mogą sprawić podatnikom przepisy dotyczące homologacji, które uległy zmianie. W związku z tym sam montaż czy demontaż „kratki” w samochodzie nie jest obecnie wystarczający do zmiany „statusu” samochodu. Dlatego też podatnicy, którzy zamierzają skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zakupie samochodu, powinni zwrócić uwagę, jaką homologację posiada samochód, który zamierzają kupić. Co prawda, doradcy podatkowi zwracają uwagę na fakt, że przepisy dotyczące homologacji nie powinny prowadzić do ograniczenia prawa do odliczenia VAT naliczonego, ale nie można wykluczyć sporów z organami podatkowymi na tym tle.

- Podstawa opodatkowania

W ustawie o VAT uchylono całą dotychczasową regulację dotyczącą zasad ustalania podstawy opodatkowania (uchylenie art. 29 ustawy o VAT), zastępując ją nową, zamieszczoną w art. 29a tej ustawy. W myśl art. 29a ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy albo osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Do tej pory podstawę do objęcia podatkiem od towarów i usług stanowił obrót.

Koszty dodatkowe. Prawodawca zaznacza (art. 29a ust. 6), że podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku,
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zostało zatem jednoznacznie zapisane, że podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Wyłączenia z podstawy opodatkowania. Do podstawy opodatkowania nie wlicza się natomiast (art. 29a ust. 7) kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,

- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży,
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Obniżenie podstawy opodatkowania. W art. 29a ust. 10 wskazano okoliczności prowadzące do obniżenia podstawy opodatkowania. Obniża się ją o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań,
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które są wliczane do podstawy opodatkowania.

Sprzedawca może pomniejszyć podstawę opodatkowania w deklaracji za okres, w którym nabywca otrzyma fakturę korygującą, pod warunkiem że:

- otrzyma potwierdzenie, że nabywca otrzymał fakturę korygującą,
- potwierdzenie odbioru faktury przez nabywcę otrzyma przed złożeniem deklaracji za ten okres.

Uzyskanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej po terminie złożenia ww. deklaracji uprawnia sprzedawcę do obniżenia podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres, w którym sprzedawca uzyska to potwierdzenie. Prawodawca nie zrezygnował więc z obowiązku potwierdzania przekazania nabywcy faktur korygujących. Warto jednak zauważyć, że w przepisach obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. uwzględniono przypadek, gdy sprzedawca nie może obiektywnie takiego potwierdzenia uzyskać. Warunku posiadania przez podatnika wymienionych potwierdzeń nie stosuje się bowiem w przypadku, gdy uzyskanie potwierdzenia nie jest możliwe. Podatnik musi jednak podjąć udokumentowaną próbę doręczenia faktury korygującej, a z posiadanej przez niego dokumentacji powinno wynikać, że nabywca towaru lub usługobiorca posiada wiedzę, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w fakturze korygującej (art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT).

Czynności nieodpłatne. W 2014 r. nie zmieniono regulacji określającej podstawę opodatkowania dla nieodpłatnych dostaw towarów i nieodpłatnego świadczenia usług, podlegających opodatkowaniu VAT. Podstawą opodatkowania przy takich przekazaniach towarów, tak jak obecnie, będzie cena nabycia towarów, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów (art. 29a ust. 2 ustawy o VAT).

KOMENTARZ:

Nowe regulacje są zarówno korzystne, jak i (i to w większej mierze) niekorzystne – zwiększające bowiem podstawę opodatkowania – dla podatników. Podstawą

opodatkowania nie będzie mogła już być wartość rynkowa (z wyjątkiem transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi). Zmiana sformułowania: „bezpśredni wpływ na cenę” na „związane bezpośrednio z ceną” może spowodować zwiększenie podstawy opodatkowania. Większy wpływ na podstawę opodatkowania będą miały dotacje – tak ważne w naszym życiu gospodarczym. Do tej pory dotacje unijne, traktowane jako dotacje o charakterze ogólnym, nie były uwzględniane w podstawie opodatkowania. Ze względu na opisaną zmianę sformułowania definicji podstawy opodatkowania może się to zmienić.

– Towary używane

Istotna zmiana wystąpi także w zakresie opodatkowania dostawy „towarów używanych”. Według przepisów obowiązujących do końca 2013 r. towary wykorzystywane przez podatnika co najmniej przez 6 miesięcy do działalności gospodarczej były zwolnione z VAT, jeżeli przy ich nabyciu podatnik nie miał możliwości odliczenia VAT.

Od 1 stycznia 2014 r. zmienia się treść regulacji art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Z nowego brzmienia przepisu wynika, że zwalnia się z podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Na podstawie nowych regulacji nie będzie już miało znaczenia to, jak długo towar był używany przez podatnika-właściciela. Kryterium stosowania zwolnienia w głównej mierze przesunięto obecnie na element wykorzystywania tego towaru na cele – wyłącznie – działalności zwolnionej z VAT.

Dla podatników oznacza to, że praktycznie każdy towar używany przez podatnika w działalności opodatkowanej, który został przez niego nabyty bez prawa do odliczenia VAT, będzie – w przypadku sprzedaży – objęty VAT.

– KOMENTARZ:

Nowe regulacje nie mogą być uznane za korzystne dla podatników. Sam fakt, że Ministerstwo Finansów spodziewa się wpływów do budżetu z tego tytułu, jest wielce znaczący. Obecnie każdy podatnik prowadzący sprzedaż opodatkowaną będzie musiał opodatkować każdą sprzedaż majątku. Nie będzie już miało znaczenia, czy przy zakupie miał on, czy też nie miał prawa do odliczenia VAT.

+ Zwolnienie podmiotowe z VAT

Ciekawą i istotną zmianą, z którą podatnicy spotkają się od 1 stycznia 2014 r., jest zmiana w art. 113 ustawy o VAT. Dotyczy ona kwestii związanych ze zwolnieniem nazywanym dotychczas „podmiotowym”. Znowelizowane przepisy stanowią, że na podstawie tego przepisu zwolnieniu podlega sprzedaż (a nie – jak wcześniej – podatnik). Sam limit uprawniający do korzystania ze zwolnienia w VAT nie uległ zmianie – w dalszym ciągu to 150 000 zł.

Prawodawca zmienił jednak zasady dotyczące tego, jakiego rodzaju transakcje nie są wliczane do limitu sprzedaży warunkującego korzystanie ze zwolnienia.

Wyłączenia z limitu. Zgodnie z art. 113 ust. 2 ustawy o VAT do limitu nie będzie się wliczało m.in.:

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług zwolnionych z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 tej ustawy, z wyjątkiem:
 - transakcji związanych z nieruchomościami, finansowych i ubezpieczeniowych – jeśli nie miały one charakteru pomocniczego,
- odpłatnego zbycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Przekroczenie limitu. Dla podatników korzystających z tego zwolnienia, którzy w trakcie roku utracą do niego prawo ze względu na przekroczenie limitu 150 000 zł, istotne jest to, że obecnie zwolnienie będzie traciło moc „począwszy od czynności, którą przekroczone tę kwotę”. Oznacza to, że cała transakcja, która spowoduje przekroczenie ww. limitu kwotowego, będzie już objęta VAT. Podatnicy, którzy utracą prawo do zwolnienia podmiotowego, nie będą już też musieli sporządzać spisu z natury zapasów towarów i przedkładać go do urzędu skarbowego w celu realizacji prawa do odliczenia VAT.

Wyłączenia prawa do zwolnienia. Pożądanym rozwiązaniem przyjętym w art. 113 ust. 13 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. jest też wyraźne wyartykułowanie, które towary akcyzowe – pomimo ich odpłatnego zbycia – nie mają wpływu na możliwość dalszego skorzystania ze zwolnienia. Do tej pory podatnicy często spierali się z MF o to, czy np. sprzedaż samochodu osobowego (zaliczanego do towarów akcyzowych) ujętego w środkach trwałych powoduje utratę zwolnienia podmiotowego. Obecnie nie będzie powodowało to niepotrzebnych wątpliwości. Od 1 stycznia 2014 r. sprzedaż niebędącego nowym środkiem transportu samochodu osobowego, zaliczanego przez podatnika do środków trwałych, nie spowoduje utraty prawa do zwolnienia podmiotowego.



KOMENTARZ:

Generalnie zmiany są korzystne dla przedsiębiorców. Sprzedaż samochodu osobowego nie spowoduje już automatycznej utraty prawa do zwolnienia. Zrezygnowano też z przymusu sporządzania remanentu i rozszerzono zakres czynności niewliczanych w limit 150 000 zł. Mniej korzystna jest natomiast regulacja, że w przypadku przekroczenia kwoty limitu opodatkowana będzie cała transakcja, przy której dojdzie do przekroczenia limitu, a nie tylko jej część w kwocie przekraczającej limit.

Podsumowanie

Bez wątplenia zmiany, z którymi podatnicy spotkają się po 1 stycznia 2014 r., będą dla nich istotne. Nie można jednocześnie wyrazić ogólnego stwierdzenia w zakresie tego, czy

są to zmiany na lepsze, czy też zmiany „psujące” system podatkowy w Polsce. Na pewno wiele z nich wynikało z konieczności poprawniejszej implementacji przepisów prawa unijnego. Z pewnością negatywną stroną nowelizacji jest to, że prawodawca po raz kolejny powoduje rewolucję w rozliczeniach milionów podatników, którzy – tym bardziej przy obecnej koniunkturze – powinni skupić się na prowadzeniu działalności, a nie na poznawaniu nowych tajników rozliczeń z podatku od towarów i usług.

Ważnym „uzupełnieniem” omawianej nowelizacji będzie też praktyka organów podatkowych. Warto przestrzec, że ze względu na zmianę przepisów wiele interpretacji MF straci swoją ważność i przestanie chronić wnioskodawców. Podatnicy, którzy swoje rozliczenia potwierdzili interpretacjami indywidualnymi na podstawie poprzedniego stanu prawnego, a chcieliby nadal posiadać potwierdzenie przyjętej metody rozliczeń, powinni więc rozważyć ponowne wystąpienie do MF z wnioskiem o wydanie interpretacji.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 32, art. 19a, 29a, art. 43 ust. 1 pkt 2, art. 86, 86a i 88a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Ryszard Kubacki – doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do spraw Doradztwa Podatkowego III i IV kadencji

✓ CZYTAJ TAKŻE

„VAT 2014 r. – zmiany w ustawie i ich wpływ na procedury, obieg dokumentów i systemy finansowo-księgowo” – Mk nr 22/2013 oraz „Zwolnienie od VAT ze względu na wartość sprzedaży po zmianach” – Mk nr 24/2013; dostępne na www.inforfk.pl

POLECAMY!

Wkrótce na łamach „MONITORA księgowego”

Z cyklu Raport Mk:

- ▶ **PIT-11 – instrukcja „krok po kroku”**
- ▶ **Ustalanie rocznego wyniku finansowego brutto i netto w księgach rachunkowych wraz z ustaleniem wyniku podatkowego**
- ▶ **Opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych – po zmianach w zasadach opodatkowania podatkiem dochodowym**

Z cyklu Kodeks księgowego:

- ▶ **PDOF 2014** – ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i rozporządzenie w sprawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów
- ▶ **Akty wykonawcze do ustawy o VAT 2014** – komplet przepisów wykonawczych do ustawy o VAT
- ▶ **PDOP 2014 r.** – ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Zapraszamy do prenumeraty na 2014r.

>> nabycie wewnątrzwspólnotowe, ewidencja podatku od towarów i usług, deklaracja podatkowa, informacja podsumowująca

1. Jak rozliczyć i zaewidencjonować wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w VAT i w pkpir

PROBLEM

Prowadzimy sklep i jesteśmy podatnikami VAT. Zamówiliśmy u niemieckiego kontrahenta towar handlowy, który w tym samym miesiącu sprzedaliśmy naszemu klientowi. Wraz z towarem otrzymaliśmy rachunek na kwotę 2230,00 zł bez VAT. Klientowi naliczyliśmy 23% VAT i 10% marży. Było to nasze pierwsze takie zamówienie i sprzedaż.

1. Jak mamy zaksięgować to w pkpir i jak rozliczyć w deklaracji VAT-7? W jakie rubryki jakie kwoty wpisać?
2. Jeżeli będzie to jednorazowa sprzedaż, czy jesteśmy zobowiązani do złożenia informacji VAT-UE?

RADA

1. Ujęcie księgowania w pkpir oraz ewidencji VAT jest następujące:

■ W książce przychodów i rozchodów:

- 1) wartość zakupionego towaru 2230,00 PLN ujmujemy w rubryce 10, czyli zakup towarów handlowych i materiałów według cen zakupu pod datą otrzymanego rachunku,
- 2) wartość sprzedanego towaru 2230,00 PLN + 10% marży = 2453,00 PLN ujmujemy w rubryce 7, czyli wartość sprzedanych towarów i usług.

■ W ewidencji na potrzeby podatku od towarów i usług zakładamy rejestr dla WNT i ujmujemy w nim transakcję o następujących wartościach: kwota netto: 2230,00 PLN, kwota podatku: 512,90 PLN.

■ W deklaracji VAT-7⁽¹⁴⁾:

- 1) w pozycji 23 (podstawa opodatkowania) wykazujemy kwotę 2230,00 PLN,
- 2) w pozycji 24 (podatek należny) wykazujemy kwotę 512,90 PLN,
- 3) w pozycji 41 (wartość netto) wykazujemy kwotę 2230,00 PLN,
- 4) w pozycji 42 (podatek naliczony) wykazujemy kwotę 512,90 PLN.

SŁOWNICZEK

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (dalej WNT) rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Z WNT mamy do czynienia pod warunkiem, że:

- 1) nabywcą towarów jest:
 - a) podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
 - b) osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a – z zastrzeżeniem art. 10;
- 2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.

– art. 9 ustawy o VAT

2. Tak, powinni Państwo sporządzić informację VAT-UE i wykazać w niej WNT od kontrahenta niemieckiego o wartości 2230,00 PLN.

UZASADNIENIE W opisaney w pytaniu sytuacji mamy do czynienia z opodatkowanym VAT „wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów za wynagrodzeniem” (patrz słowniczek na str. 62).

W WNT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem WNT (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

1. Podatnik DE wystawił fakturę 10 grudnia, towar został dostarczony 1 stycznia. Obowiązek podatkowy powstał 10 grudnia. WNT należy rozliczyć w deklaracji VAT-7 za grudzień.
2. Podatnik DE dostarczył towar 5 listopada, fakturę wystawił 2 stycznia. Obowiązek podatkowy powstaje 15 grudnia. WNT należy rozliczyć w deklaracji VAT-7 za grudzień.

Dostawca towaru dokumentuje dokonaną dostawę fakturą bądź rachunkiem, w zależności od przepisów, jakie obowiązują w jego kraju. Na tym dokumencie musi być podany numer, pod jakim zagraniczny podatnik jest zarejestrowany na potrzeby podatku od wartości dodanej, natomiast polski podatnik powinien podać swój numer NIP z przedrostkiem PL. Niepodanie numeru NIP PL przez polskiego kontrahenta może spowodować, że sprzedawca towaru nie rozpozna WDT i naliczy podatek od wartości dodanej w państwie, w którym rozlicza podatkowo daną transakcję.

Podatek należny od WNT

Nabywca towaru po otrzymaniu faktury (rachunku) dokumentującej WNT powinien określić podatek należny.

Do 31 grudnia 2013 r. podstawę opodatkowania w WNT regulował art. 31 ustawy o VAT, natomiast od 1 stycznia 2014 r. jest to art. 29a w powiązaniu z art. 30a ustawy o VAT.

Zarówno przepisy obowiązujące do końca 2013 r., jak i przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2014 r. stanowią, że podstawą do wyliczenia podatku od WNT jest kwota, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy towaru. Do podstawy opodatkowania należy również wliczyć dodatkowe opłaty, takie jak transport, ubezpieczenie, prowizję, koszty opakowań, pobierane od nabywcy przez dokonującego dostawy.

Stawkę podatku przyjmuje się według przepisów krajowych, czyli odpowiednio 23%, 8% lub 5% (w zależności od nabytego towaru).

PRZYKŁAD

1. Podatnik FR wystawił fakturę na kwotę 1000,00 PLN. Podatnik PL traktuje 1000,00 PLN jako kwotę netto i wylicza 23% podatku należnego 230,00 PLN.
2. Podatnik DE wystawił fakturę na kwotę 1000,00 PLN i doliczył 19% MwSt (Mehrwertsteuer). Podatnik PL traktuje 1190,00 PLN jako kwotę netto i wylicza 23% podatku należnego 273,70 PLN.
3. Podatnik PL nie otrzymał faktury ani rachunku od zagranicznego kontrahenta. Według umowy za otrzymany towar powinien zapłacić 1000,00 PLN. Wtedy do podstawy wyliczenia podatku należnego powinien przyjąć kwotę 1000,00 PLN i doliczyć 23% VAT.
4. Podatnik PL zapłacił w ramach WNT kontrahentowi FR kwotę 10 000,00 PLN. Kwota obejmowała koszt zakupionego towaru, ubezpieczenie oraz koszty transportu z terytorium Francji – podstawa do wyliczenia podatku należnego to 10 000,00 PLN. Kwota podatku z zastosowaniem stawki 23% wynosi 2300,00 PLN.

Przeliczenie podstawy opodatkowania

W przypadku gdy rozrachunki ustalone są w walucie obcej, przeliczenia podstawy opodatkowania należy dokonać według średniego kursu NBP:

- z dnia poprzedzającego datę wystawienia faktury – jeżeli dostawca wystawił fakturę w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dostawy,
- z 14. dnia miesiąca następującego po miesiącu dostawy – jeżeli dostawca nie wystawił faktury do 15. dnia tego miesiąca.

Regułą jest przeliczanie kwot podstawy opodatkowania według średniego kursu NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może też wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 31a ust. 1 zdanie drugie ustawy o VAT).

Dokumentacja WNT

Do końca grudnia 2013 r. podatnik mógł dokumentować WNT fakturami wewnętrznymi, ale nie musiał tego robić (obowiązek wystawiania faktur wewnętrznych został bowiem zniesiony z dniem 1 stycznia 2013 r.). Od 1 stycznia 2014 r. przepis dopuszczający możliwość wystawiania faktur wewnętrznych dla WNT, czyli art. 106 ust. 7 ustawy o VAT, został uchylony. Faktury wewnętrzne mogą być zastąpione dowolną dokumentacją, która w pełni będzie odzwierciedlać zawarte transakcje. Na pojedynczych fakturach od zagranicznego kontrahenta można po prostu dopisać ręcznie przeliczenie kwot podstawy opodatkowania i VAT należnego wynikającego z zawartej transakcji. Należy pamiętać, że podatnik nadal może wystawiać faktury wewnętrzne, jeżeli taka jest jego wola.

PRZYKŁAD

Przedstawiamy przykład nowej zbiorczej dokumentacji zastępującej faktury wewnętrzne przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów za grudzień 2013 r.

Lp.	1	2	3
Data dostawy	10.12.2013	15.12.2013	25.12.2013
Nr faktury	F 4589	F 456329	F 4590
Kontrahent	ABC GMBH	PARIS	ABC GMBH
NIP kontrahenta	DE	FR	DE
Towar	towar A	towar B	towar A
Netto	1000,00	20 000,00	1000,00
Waluta	EUR	EUR	EUR
Kurs przeliczenia	4,2	4,15	4,056
Netto PLN	4200,00	83 000,00	4056,00
Stawka VAT	23%	23%	23%
Podatek VAT	966,00	19 090,00	932,88
Brutto PLN	5166,00	102 090,00	4988,88

Następnie należy podsumować z całego miesiąca każdego kontrahenta osobno i wprowadzić do ewidencji zakupu jednym wpisem. Takie rozwiązanie jest jednym z wielu możliwych. Trzeba pamiętać, że dokumentacja musi być przejrzysta i czytelna.

Odliczenie VAT naliczonego

Kwota podatku należnego w transakcji WNT jest jednocześnie kwotą podatku naliczonego w tej transakcji – art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c) ustawy o VAT. Według stanu prawnego obowiązującego do końca 2013 r. podatnik mógł rozliczyć podatek naliczony od transakcji WNT w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym – art. 86 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT. Rozliczenie podatku naliczonego do końca 2013 r. nie było uzależnione od otrzymania faktury od dostawcy towaru.



Posłuchaj audio-komentarza „Odliczenie VAT z tytułu WNT w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

Od 1 stycznia 2014 r. w przypadku WNT nadal prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu WNT będzie powstawało „w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.). Od 1 stycznia 2014 r. zostały jednak wprowadzone dodatkowe warunki odliczenia, a mianowicie podatnik będzie mógł odliczyć VAT naliczony z tytułu WNT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tego tytułu, pod warunkiem że:

- otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
- uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek – art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT.

W przypadku nieotrzymania w ww. terminie faktury dokumentującej dostawę towarów, stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, podatek jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ten termin – art. 86 ust. 10g ustawy o VAT.

Późniejsze otrzymanie faktury upoważni podatnika do odpowiedniego powiększenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatek otrzyma tę fakturę – art. 86 ust. 10h ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik dokonuje WNT w styczniu 2014 r. Faktura została wystawiona przez dostawcę w lutym, ale podatnik nie otrzymał faktury dokumentującej transakcję. Obowiązek podatkowy powstaje 15 lutego 2014 r. Podatnik rozlicza nabycie w deklaracji za luty 2014 r. W tym miesiącu może również odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT. Jeżeli w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, podatnik nie otrzyma faktury, czyli do końca maja 2014 r., to będzie musiał skorygować (zmniejszyć) podatek naliczony w deklaracji za maj 2014 r. o kwotę podatku naliczonego z tytułu WNT. W chwili otrzymania faktury może ponownie zwiększyć podatek naliczony.

Ewidencja transakcji WNT na potrzeby podatku od towarów i usług

Podatnik VAT, który dokona transakcji WNT, powinien wykazać taką transakcję najlepiej w osobnym rejestrze VAT. Przedstawiamy przykładowy sposób zaewidencjonowania WNT w rejestrze VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik dokonał WNT od kontrahenta niemieckiego ABC GMBH o numerze DE 123456789 na kwotę 2000,00 PLN. Podatnik niemiecki wystawił fakturę z datą grudniową.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w miesiącu 12/2013							
Lp.	Data	Numer dokumentu	Nazwa kontrahenta	NIP kontrahenta	Kwota netto	Kwota podatku	Kwota brutto
1.	10.12	F 123	ABC GMBH	DE 123456789	2 000,00	460,00	2 460,00

WNT w deklaracji VAT

Transakcję WNT wykazuje się na deklaracji VAT-7 w czterech pozycjach. Po stronie podatku należnego w pozycji 23 i 24 oraz po stronie podatku naliczonego w pozycji 41 i 42.

PRZYKŁAD

Przyjmując założenia z poprzedniego przykładu oraz zakładając, że podatnik nie dokonał innych wewnątrzwspólnotowych nabyć w danym okresie rozliczeniowym, WNT należy wykazać w deklaracji w sposób następujący:

C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO

	Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
1. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku	10.	
	0	
2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju	11.	
	0	
2a. w tym świadczenie usług, o których mowa w art.100 ust.1 pkt 4 ustawy	12.	
	0	
3. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 0%	13.	
	0	
3a. w tym dostawa towarów, o której mowa w art.129 ustawy	14.	
	0	
4. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 3% albo 5%	15.	16.
	0	0
5. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 7% albo 8%	17.	18.
	0	0
6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 22% albo 23%	19.	20.
	0	0
7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	21.	
	0	
8. Eksport towarów	22.	
	0	
9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	23.	24.
	2 000	460
10. Import towarów podlegający rozliczeniu zgodnie z art.33a ustawy	25.	26.
	0	0
11. Import usług	27.	28.
	0	0
11a. w tym nabycie od podatników podatku od wartości dodanej usług, do których stosuje się art.28b ustawy	29.	30.
	0	0
12. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca (poz.32 wypełnia tylko nabywca)	31.	32.
	0	0
13. Kwota podatku należnego od towarów i usług objętych spisem z natury, o którym mowa w art.14 ust.5 ustawy		33.
		0
14. Kwota podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazanego w poz.24, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art.103 ust.3, w związku z ust.4 ustawy		34.
		0
Razem: (Poz.35=suma kwot z poz.10, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 22, 23, 25, 27 i 31; Poz.36= suma kwot z poz.16, 18, 20, 24, 26, 28, 32, 33 pomniejszona o kwotę z poz. 34)	35.	36.
	2 000	460

D. ROZLICZENIE PODATKU NALICZONEGO**D.1. PRZENIESIENIA**

	Podatek do odliczenia w zł
Kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji	37.
Kwota z poz. „Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy” z poprzedniej deklaracji lub wynikająca z decyzji	0
Kwota podatku naliczonego wynikającego ze spisu z natury, o którym mowa w art.113 ust.5 ustawy	38.
	0

VAT-7⁽¹⁴⁾ 1/2**D.2. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY Z UWZGLĘDNIENIEM KOREKT**

	Wartość netto w zł	Podatek naliczony w zł
Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych	39.	40.
	0	0
Nabycie towarów i usług pozostałych	41.	42.
	2 000	460

D.3. PODATEK NALICZONY - DO ODLICZENIA (w zł)

Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych	43.
	0
Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć	44.
	0
Razem kwota podatku naliczonego do odliczenia	45.
Należy wpisać sumę kwot z poz.37, 38, 40, 42, 43 i 44.	460

E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)

Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym	46.		
Kwota wykazana w poz.46 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz.36 i 45.	0		
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz.36 i 45 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru	47.		
Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz.36 a sumą kwot z poz.45 i 46.	0		
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz.36 i 45, pomniejszona o kwotę z poz.46 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.			
Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego ***	48.		
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz.36 i 45 jest większa od 0, wówczas poz.48=poz.36 - poz.45 - poz.46 - poz.47 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.	0		
Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym	49.		
	0		
Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym	50.		
Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz.45 i 36 jest większa lub równa 0, wówczas poz.50=poz.45 - poz.36 + poz.49, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.	0		
Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika	51.		
	0		
w tym kwota do zwrotu	52. w terminie 25 dni	53. w terminie 60 dni	54. w terminie 180 dni
	0	0	0
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy	55.		
Od kwoty z poz.50 należy odjąć kwotę z poz.51.	0		

W przypadku gdy podatnik posiada pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego, w pozycji 24 i 42 deklaracji VAT-7 wykazana jest taka sama kwota podatku. Taka transakcja WNT jest obojętna dla podatnika, nie powoduje konieczności wpłaty podatku od towarów i usług do urzędu skarbowego. Jeżeli podatnik ma prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego, powinien odpowiednio pomniejszyć podatek naliczony w pozycji 42 i wpłacić nadwyżkę podatku należnego do organu podatkowego.

PRZYKŁAD

Podatnik nabył towary od kontrahenta niemieckiego za kwotę 2000,00 PLN w ramach WNT. W pozycji 23 i 24 wykazał odpowiednio kwoty 2000,00 PLN i 460,00 PLN. Ze względu na częściowe prawo do odliczenia, tj. 50%, w pozycji 41 podatnik wykazał kwotę 1000,00 PLN a w pozycji 42 kwotę 230,00 PLN. W wyniku rozliczenia transakcji podatnik był zobowiązany do zapłaty 230,00 PLN z tytułu podatku od towarów i usług do urzędu skarbowego.

Informacja podsumowująca VAT-UE

Dokonując WNT, podatnik staje się zobowiązany do złożenia informacji podsumowującej, nawet jeżeli będzie to WNT na kwotę 1,00 PLN. Nawet jeżeli będzie to jednorazowa sprzedaż w tym roku, to podatnik ma obowiązek złożenia VAT-UE. Z art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wynika bowiem, że:

§

Podatnicy, o których mowa w art. 15, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych:

(...) 2) wewnątrzspółnotowych nabyciach towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1 lub art. 11 ust. 1, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, (...)

– zwane dalej „informacjami podsumowującymi”.

W zależności od wartości dokonanych nabyć podatnik może mieć obowiązek złożenia informacji podsumowującej za okres miesięczny lub kwartalny.

Informacje podsumowujące mogą być składane za okresy kwartalne, jeżeli całkowita wartość WNT (bez podatku) w danym kwartale nie przekracza 50 000 zł. Informację kwartalną należy składać w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania powyższych transakcji (lub do 25. dnia miesiąca, jeżeli przesyłamy informację elektronicznie).

Po przekroczeniu limitu 50 000 zł podatnik musi składać informacje podsumowujące miesięcznie. Informacje miesięczne należy składać w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania powyższych transakcji (lub do 25. dnia miesiąca, jeżeli przesyłamy deklarację elektronicznie).

W informacji podsumowującej należy wykazać łączną wartość dokonanych nabyć od danego kontrahenta w danym miesiącu lub kwartale w zależności od rodzaju deklaracji.

PRZYKŁAD

Podatnik dokonał WNT od kontrahenta niemieckiego o numerze DE 123456789 na kwotę 2000,00 PLN.

D. INFORMACJA O WEWNĄTRZWPÓLNOTOWYCH NABYCIACH TOWARÓW ¹⁾				
	Kod kraju	Numer Identyfikacyjny VAT kontrahenta	Kwota transakcji w zł	Transakcje trójstronne
	a	b	c	d
1	D E	123456789	2.000	<input type="checkbox"/>
2				<input type="checkbox"/>
3				<input type="checkbox"/>
3				<input type="checkbox"/>
5				<input type="checkbox"/>

Ewidencja transakcji WNT w podatkowej książce przychodów i rozchodów

Wartość zakupionego towaru w ramach WNT przeznaczonego do dalszej odsprzedaży należy zaewidencjonować w rubryce 10 pkpir – Zakup towarów handlowych i materiałów według cen zakupu. Jeżeli podatnik dodatkowo pokrywał koszty transportu, ubezpieczenia, prowizji itp., powinien je ująć w rubryce 11 – Koszty uboczne zakupu.

PRZYKŁAD

Podatnik dokonał zakupu towaru handlowego w ramach WNT o wartości 1000,00 PLN, dodatkowo poniósł koszty transportu o wartości 200,00 PLN. W podatkowej książce przychodów i rozchodów transakcję ujął następująco:

Opis zdarzenia gospodarczego	Przychód			Zakup tow. handlow. i mater. wg cen zakupu	Koszty uboczne zakupu	Wydatki (koszty)			zł	gr	Uwagi					
	wartość sprzed. tow. i usług		pozostałe przychody			razem przychód (7 + 8)		wynagrodz. w gotówce i w naturze				pozostałe wydatki		razem wydatki (12 + 13)		
	zł	gr				zł	gr	zł				gr	zł	gr	zł	gr
6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16						
zakup towaru handlowego				1000,00	200,00											
RAZEM	0,00	0,00	0,00	1000,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00							

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9, 20, 29a, 31, 31a, 86 i 100 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Anna Adamiec – doradca podatkowy, autorka licznych publikacji z dziedziny podatków

✓ CZYTAJ TAKŻE

„Jak rozliczyć wewnątrzspółnotowe nabycie towaru importowanego do Polski przez Niemcy” – Mk nr 17/2013, dostępny na www.mk.infor.pl

>> rolnik ryczałtowy, gospodarstwo rolne, zwolnienie podatkowe

2. Czy podatnik VAT prowadzący gospodarstwo rolne wspólnie z małżonkiem jest podatnikiem z tytułu działalności rolniczej

PROBLEM → Czy małżonek rolnika ryczałtowego prowadzący działalność gospodarczą pozarolniczą i będący czynnym podatnikiem VAT staje się też podatnikiem VAT z tytułu prowadzenia gospodarstwa rolnego? W zakresie swej działalności małżonek rolnika ryczałtowego ma m.in. usługi dla rolnictwa.

RADA → Jeżeli małżonek rolnika ryczałtowego jest czynnym podatnikiem VAT w zakresie świadczonych usług rolniczych, staje się również zobowiązany do rozliczania VAT jako podatnik VAT czynny od pozostałych czynności (tj. od dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej).

UZASADNIENIE → Z pytania wynika, że małżonkowie wspólnie prowadzą gospodarstwo rolne, przy czym jeden z małżonków zarejestrował się jako podatnik VAT czynny. W ramach prowadzonej działalności opodatkowanej VAT wykonuje on usługi rolnicze.

Z art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że zwolniona z VAT jest dostawa towarów rolnych pochodzących z własnej produkcji rolnika ryczałtowego oraz świadczenie przez niego usług rolniczych. Jeżeli osoba fizyczna prowadząca gospodarstwo rolne zrezygnowała ze zwolnienia przewidzianego dla rolników ryczałtowych, to staje się czynnym podatnikiem VAT w stosunku do wszystkich czynności opodatkowanych tym podatkiem (w tym działalności objętej dotychczas zwolnieniem przewidzianym dla rolników ryczałtowych). Z powołanego art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że działalność rolników ryczałtowych zwolniona z VAT obejmuje zarówno dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji rolniczej, jak i świadczenie usług rolniczych. Rolnik ryczałtowy nie może korzystać ze zwolnienia z VAT np. tylko w stosunku do dostaw produktów rolnych, a w stosunku do usług rolniczych być czynnym podatnikiem VAT.

Jeżeli jest Pan czynnym podatnikiem VAT w zakresie świadczonych usług rolniczych, staje się również zobowiązany do rozliczania VAT jako podatnik VAT czynny od pozostałych czynności rolnika ryczałtowego (tj. od dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej). Jeżeli rolnik ryczałtowy rezygnuje ze zwolnienia z VAT i staje się podatnikiem VAT czynnym w zakresie świadczonych usług rolniczych, to staje się również podatnikiem VAT czynnym w zakresie dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

✓ CZYTAJ TAKŻE

„Czy omyłkowa rejestracja rolnika ryczałtowego jako czynnego podatnika VAT oznacza rezygnację ze statusu rolnika ryczałtowego” – Mk nr 10/2012, dostępny na www.inforfk.pl

>> faktura VAT, NIP, nabywca, osoba fizyczna, media

3. Czy faktura wystawiona w 2014 r. osobie fizycznej musi zawierać NIP

PROBLEM W treści przepisów o fakturach, które obowiązują od 1 stycznia 2014 r., nie znalazłem wyłączenia z obowiązku podawania na fakturach numeru NIP nabywcy, w przypadku gdy nabywca jest osobą fizyczną. Chodzi mi o faktury na dostawę wody. Czy to oznacza, że faktury wystawiane osobom fizycznym, np. za dostawę wody, muszą zawierać numer NIP nabywcy?

RADA Faktury wystawiane na rzecz osób fizycznych – podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby tego podatku powinny zawierać NIP nabywcy. W 2014 r. obowiązek ten występuje także w przypadku dostaw i usług tzw. mediów, czyli dostawy wody, odbioru odpadów, odprowadzania ścieków itp. Faktura wystawiana osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej nie musi zawierać jej numeru NIP. Dotyczy to wszystkich dostaw na rzecz osób fizycznych, które nie są podatnikami VAT zidentyfikowanymi na potrzeby tego podatku.

UZASADNIENIE Z dniem 1 stycznia 2012 r. zostały zniesione numery identyfikacji podatkowej nadane osobom fizycznym objętym rejestrem PESEL, nieprowadzącym działalności gospodarczej lub niebędącym zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług. Od 1 stycznia 2012 r. jedynym identyfikatorem podatkowym ww. osób jest numer PESEL. Oznacza to, że od 1 stycznia 2012 r. osoby te nie posiadają i nie posługują się numerami NIP. W przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności i niezidentyfikowanych na potrzeby tego podatku nie ma więc ani obowiązku, ani możliwości podawania na fakturze NIP-u nabywcy.

W przepisach VAT obowiązujących w 2013 r. znajdowało się wyłączenie z obowiązku podawania NIP-u nabywcy na fakturze w przypadku dostaw energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego oraz świadczenia usług telekomunikacyjnych, radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 zał. nr 3 do ustawy o VAT (czyli usług związanych z dostarczaniem i uzdatnianiem wody, odprowadzaniem ścieków, odbiorem odpadów itp.). Na fakturach tych nie trzeba więc było podawać numeru NIP nabywcy niezależnie od tego, czy był on podatnikiem VAT. Takiego wyłączenia brak w przepisach obowiązujących od 1 stycznia 2014 r.

W 2014 r. zgodnie z art. 106e ustawy faktura powinna zawierać m.in. „numer, za pomocą którego nabywca towarów jest zidentyfikowany na potrzeby podatku”. Jeżeli zatem nabywca towaru jest „zidentyfikowany na potrzeby podatku”, to na fakturze należy podać NIP nabywcy. Od 1 stycznia 2014 r. na fakturze dokumentującej ww. dostawę mediów (np. wody) wystawianej na rzecz osób



Posłuchaj audio-komentarza „Zmiany w fakturowaniu w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

fizycznych – podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby tego podatku należy więc podawać numer NIP nabywcy. W przypadku gdy faktura jest wystawiona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, nie ma obowiązku podawania jej NIP-u.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

>> najem, zwolnienie podatkowe, działalność gospodarcza, lokale mieszkalne

4. Wynajem lokalu mieszkalnego przedsiębiorcy nie korzysta ze zwolnienia z VAT – wyrok NSA

Usługa najmu lokalu mieszkalnego na rzecz podmiotu gospodarczego nie korzysta ze zwolnienia z VAT, nawet jeżeli w ramach prowadzonej działalności wynajmie on ten lokal na cele mieszkaniowe. Zdaniem NSA przedsiębiorca wynajmujący lokal nie ma prawa do zwolnienia, ponieważ nie jest konsumentem zaspokajającym – w oparciu o tę usługę – własne potrzeby mieszkaniowe (wyrok NSA z 3 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1012/12).

Spółka świadczyła usługi najmu lokali mieszkalnych na rzecz podmiotów gospodarczych, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności wynajmowały te lokale innym podmiotom – wyłącznie do celów mieszkaniowych. Naczelnik urzędu skarbowego przyjął, że usługi świadczone przez spółkę podlegały zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 4 załącznika nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług (od 1 stycznia 2011 r. ww. zwolnienie obowiązuje na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT – *przypis redakcji*) i odmówił spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupu, z uwagi na ich związek ze sprzedażą zwolnioną, powołując się przy tym na art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Nie podzielił stanowiska spółki, że usługi przez nią wykonywane na podstawie umów najmu, zakładających możliwość dalszego podnajmu lokali na rzecz osób trzecich w ramach prowadzonej przez najemców działalności w tym zakresie (najem pośredni), stanowiły usługi w zakresie wynajmowania/dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym na cele inne niż mieszkaniowe (PKWiU 70.20.11), które – zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 4 załącznika nr 4 do ustawy o VAT – podlegały opodatkowaniu VAT według stawki 22% (od 1 stycznia 2011 r. obowiązuje stawka 23% VAT – *przypis redakcji*).

WSA w Warszawie zgodził się z organami podatkowymi co do tego, że wykonywane przez spółkę usługi były zwolnione z VAT. Inaczej zdecydował NSA, który podzielił argumentację spółki, zawartą w skardze kasacyjnej. NSA przyjął, że w opisanym przypadku nie mamy do czynienia z wynajmem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe (zwolnionym

z VAT), lecz z wynajmem na cele inne niż mieszkaniowe (opodatkowanym VAT). Zdaniem NSA, w opisanej sytuacji wynajem lokalu na rzecz podmiotu gospodarczego nie był dokonywany na cele mieszkaniowe, lecz na cele prowadzonej przez ten podmiot działalności gospodarczej. Wynajem ten nie służył zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, np. pracowników najmującego podmiotu, lecz prowadzeniu działalności gospodarczej z wykorzystaniem najmowanego lokalu. Nie zmienia tego fakt, że w ramach swojej działalności najemca będzie wynajmował ten lokal na cele mieszkaniowe. Obydwie usługi najmu należy bowiem oceniać w sposób niezależny od siebie.

Od redakcji:

Wyrok został wydany na podstawie stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2011 r. Nie wpływa to na jego aktualność, ponieważ takie samo zwolnienie z VAT wynajmu lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe obowiązuje od 1 stycznia 2011 r. na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT.

Wyrok jest korzystny dla podatnika, jako że potwierdził jego prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących wynajem mieszkań na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Należy jednak podkreślić, że wyrok ten jest też ważny dla podatników, którzy wynajmują lokale mieszkalne przedsiębiorcom. Mianowicie wskazuje, że zwolnienie z VAT wynajmu lokali mieszkalnych ma zastosowanie tylko wtedy, gdy wynajmowane mieszkania mają zaspokajać potrzeby mieszkaniowe tego przedsiębiorcy. W pozostałych przypadkach wynajmujący powinni stosować do usług najmu stawkę podstawową.

Wiesława Moczydłowska – ekspert w zakresie rachunkowości i podatków, praktyk, autorka licznych publikacji z tej dziedziny

— CZYTAJ TAKŻE

„**Jak rozliczać najem nieruchomości prowadzony w ramach działalności gospodarczej**” – Mk nr 22/2012, dostępny na www.mk.infor.pl

POLECAMY!

VAT w „MONITORZE księgowego”

Wkrótce:

- ▶ **„Faktury VAT 2014”** – dodatek specjalny zawierający wszystkie niezbędne informacje o zasadach wystawiania i korygowania faktur w 2014 r. wraz z przykładowymi wzorami faktur
- ▶ **Tabela terminów rozliczeń VAT** – instrukcja na podręcznym kartoniku zawierająca zestawienie tabelaryczne terminów powstania obowiązku podatkowego, wystawiania faktur i odliczania VAT

Ponadto na łamach m.in.:

- ▶ Rozliczanie premii pieniężnych za poziom obrotów po zmianach w VAT
- ▶ Korekta odliczenia VAT naliczonego za 2013 r.
- ▶ Termin wykonania obowiązkowego przeglądu technicznego kas

„**MONITOR księgowego**” – źródło profesjonalnej informacji o podatkach i rachunkowości

>> inwentaryzacja, zapasy, różnice inwentaryzacyjne

1. Bilans. Jak ująć w księgach rachunkowych i rozliczyć podatkowo różnice inwentaryzacyjne

PROBLEM Spółka prowadzi działalność gospodarczą o profilu produkcyjnym w formie sp. z o.o. Na ostatni dzień roku obrotowego sporządza inwentaryzację zapasów, tj. wyrobów gotowych i materiałów. Ewidencja zapasów prowadzona jest ilościowo-wartościowo, a magazyn zapasów znajduje się w wyodrębnionym budynku, strzeżonym, z dostępem tylko dla osób upoważnionych, odpowiedzialnych materialnie za powierzony magazyn.

1. Jak często spółka zobowiązana jest do sporządzania inwentaryzacji zapasów?
2. W jaki sposób rozliczyć podatkowo powstałe różnice inwentaryzacyjne?
3. W jaki sposób rozliczyć (zaksięgować) powstałe podczas inwentaryzacji różnice inwentaryzacyjne?

RADA Ad 1. Inwentaryzację zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych magazynach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową należy przeprowadzić raz na dwa lata. Ad 2. Ujawnioną podczas inwentaryzacji nadwyżkę należy zawsze zaliczyć do przychodów podatkowych. Natomiast niedobory mogą być kosztem uzyskania przychodu jedynie wówczas, gdy są to niedobory niezawinione (tzn. powstałe na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, losowych). „Nieprzewidywalność” czy też „losowość” zdarzenia powodującego powstanie niedoboru (pozwalającego na zaliczenie go do kosztów uzyskania przychodu) powinna być w każdym przypadku odpowiednio udokumentowana (np. protokołem wskazującym okoliczności, przyczyny i okres powstania niedoborów). Niedobory zawinione (powstałe z winy pracownika, niedbalstwa, braku procedur itp.) nie mogą być zaliczone do kosztu uzyskania przychodu.

Powstanie niedoborów zawinionych skutkuje koniecznością korekty podatku naliczonego, ponieważ nabyte towary nie zostały wykorzystane w działalności opodatkowanej, co jest niezbędnym warunkiem dokonania odliczenia VAT od nabywanych towarów/materiałów. Obowiązek taki (tj. korekty uprzednio odliczonego VAT) nie wystąpi w przypadku stwierdzenia niedoboru niezawinionego.

Powstanie niedoboru (zawinionego, jak też niezawinionego) nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku należnym, ponieważ nie dochodzi do dostawy towarów ani świadczenia usług.

Ad 3. Rozliczenie powstałych różnic inwentaryzacyjnych prezentujemy na przykładzie liczbowym.

UZASADNIENIE

Ustawa o rachunkowości wskazuje (art. 26 ust. 1), że jednostki powinny co do zasady przeprowadzić inwentaryzację wszystkich aktywów i pasywów (a więc i zapasów) na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Przewiduje jednocześnie pewne uproszczenia dotyczące terminu i częstotliwości inwentaryzacji zapasów.

Jak często należy przeprowadzać inwentaryzację zapasów

- Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeśli:
- inwentaryzację zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych magazynach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową przeprowadzi się raz na 2 lata,
 - inwentaryzację zapasów materiałów, towarów objętych ewidencją wartościową znajdujących się w punktach obrotu detalicznego przeprowadzi się co roku.

W rozpatrywanym przypadku mogą Państwo przeprowadzić inwentaryzację zapasów raz na dwa lata. Spełniony jest bowiem warunek znajdowania się zapasów na terenie strzeżonym i objęcia ich ewidencją ilościowo-wartościową. Co istotne, określenie „raz na dwa lata” oznacza, że inwentaryzacja tych zapasów może nastąpić w dowolnym okresie na przestrzeni dwóch lat. Nie musi być przeprowadzona w ostatnim kwartale ani „pierwszego”, ani „drugiego roku”. Innymi słowy, termin i częstotliwość inwentaryzacji zapasów będą dotrzymane, jeżeli zostanie ona przeprowadzona w dowolnym dniu roku obrotowego, pod warunkiem że od daty poprzedniej inwentaryzacji nie upłynął okres dwóch lat.


Należy także pamiętać, że skorzystanie z uproszczenia (tj. inwentaryzacji zapasów raz na dwa lata) nie zwalnia jednostki od ustalenia stanu zapasów na ostatni dzień roku obrotowego drogą weryfikacji (o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 3 uor).

Jak rozliczyć niedobory i nadwyżki w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku od towarów i usług


Inwentaryzacja oznacza ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki na dany moment oraz porównanie go ze stanem księgowym. W jej wyniku mogą powstać niedobory lub nadwyżki inwentaryzacyjne.

Nadwyżki. Ujawnione nadwyżki magazynowe należy potraktować jako składniki majątku otrzymane nieodpłatnie, ponieważ jednostka posiada większą ilość, aniżeli wynika to z ewidencji magazynowej. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który wskazuje, że do przychodów *zalicza się wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw*, nadwyżki magazynowe będą stanowiły przychód podatkowy. Zatem nadwyżki inwentaryzacyjne (choć nie są *de facto* świadczeniami otrzymanymi od innego podmiotu) stanowią przychód podatkowy. Potwierdza to wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2113/11. Wartość ujawnionych przychodów należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Niedobory. Ujawnione niedobory nie mogą być automatycznie zaliczone do kosztów podatkowych, mimo że nie zostały wymienione w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu. Niedobory w zapasach mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu jedynie w przypadku niedoboru niezawinionego, tj. wówczas, gdy były niezależne od podatnika, nie wynikały z jego winy, braku staranności, a ponadto były właściwie udokumentowane. Przykładem stanowiska urzędów skarbowych w tym zakresie jest interpretacja z 2 września 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. IPPB3/423-417/13-2/AM). Wskazano w niej, że:

 (...) dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot, można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, iż jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu. Każdy przypadek straty w środkach obrotowych należy rozpatrywać indywidualnie, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych towarzyszących sprawie, i oceniać pod kątem całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika. Możliwość uznania strat w środkach obrotowych za koszty uzyskania przychodów wymaga także odpowiedniego ich udokumentowania w sposób niebudzący wątpliwości.

W interpretacji z 7 lutego 2013 r. (sygn. LPB3/423-466/12-2/EK) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu podkreśla dodatkowo, że:

 (...) strata powinna być zdarzeniem losowym, niezależnym od woli podatnika, powstałym zarówno w wyniku działań sił przyrody, jak i działań innego człowieka, powodującym ubytek i szkodę, pod warunkiem że podatnik nie przyczynia się w jakiś sposób do powstania tej szkody lub nie ułatwia jej powstania. Jakiegokolwiek zawinienie ze strony podatnika poprzez niezachowanie staranności wymaganej w danych warunkach, niedopełnienie obowiązków ciążących na podatniku w celu uniknięcia szkody, uniemożliwia przyjęcie, że powstała szkoda stanowi stratę o charakterze losowym.

Z uwagi na ogólny związek tych kosztów (powstałej straty) z działalnością gospodarczą podatnika koszty te będą kosztami pośrednimi i będą potrącane w dacie ich poniesienia.

Niedoborów zawinionych, które wynikają z niedbalstwa pracownika czy nienależytego zabezpieczenia, nieprawidłowego nadzoru – nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu.

Powstanie niedoborów zawinionych będzie skutkowało dla spółki koniecznością korekty podatku naliczonego, ponieważ nabyte towary nie zostały wykorzystane w działalności opodatkowanej, co jest niezbędnym warunkiem dokonania odliczenia VAT od nabywanych towarów/materiałów. Skoro nabyte towary/materiały nie zostały wykorzystane w działalności opodatkowanej, a z winy podatnika zostały utracone, to prawo do odliczenia podatku naliczonego również zostało utracone. Potwierdzają to zarówno interpretacje organów podatkowych (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 lutego 2012 r., sygn.

ILPP2//43-1603/11-4/AK), jak i sądy administracyjne (np. WSA w Gliwicach z 18 maja 2012 r., sygn. akt III SA/GI 202/12, NSA z 19 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1123/10). Korektę podatku naliczonego należy uwzględnić w poz. D.3 deklaracji VAT-7: podatek naliczony – do odliczenia (ze znakiem ujemnym). Korekty tej należy dokonać zgodnie z art. 91 ust. 7d ustawy o VAT w rozliczeniu za miesiąc, w którym nastąpiła ta zamiana, tj. za miesiąc, w którym niedobór został ujawniony.

Gdy niedobór jest niezawiniony, tj. powstał bez winy podatnika, to nie musi on korygować VAT naliczonego odliczonego od zakupu. Potwierdzeniem jest interpretacja indywidualna z 20 grudnia 2012 r., sygn. IBPP2/443-992/12/ICz. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazuje w niej, że:



(...) należy stwierdzić, że w sytuacji gdy zakup danego towaru przez Wnioskodawcę jest dokonany z zamiarem wykorzystania tego towaru do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, to pomimo utraty danego towaru z przyczyn od niego niezależnych, tj. w sposób niezawiniony (...) „z powodów pozostających poza kontrolą podatnika”, jego prawo do odliczenia w związku z ww. nabyciem zostaje zachowane, a tym samym nie ma podstaw do dokonywania korekt odliczonego podatku.

Należy również zauważyć, że powstanie niedoboru (zawinionego lub niezawinionego) nie spowoduje obowiązku podatkowego w podatku należnym, ponieważ nie dochodzi do dostawy towarów ani świadczenia usług.

Jak rozliczyć niedobory w księgach rachunkowych (uwzględniając uregulowania podatkowe)

Powstałe podczas inwentaryzacji różnice podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu. W celu ich prawidłowego ustalenia i rozliczenia należy postępować według określonej procedury.

Procedura (etapy) rozliczenia inwentaryzacji:

1. Sprawdzenie kompletności i poprawności dokumentacji inwentaryzacyjnej (tj. oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych złożonych przed spisem inwentaryzacyjnym i po jego zakończeniu, arkuszy spisowych, protokołów dotyczących składników niepełnowartościowych i sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej).
2. Wycena arkuszy spisowych, której dokonują pracownicy służb finansowo-księgowych.
3. Porównanie danych z arkuszy spisowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych.
4. Wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych w celu rozliczenia inwentaryzacji (efektem jest protokół różnic inwentaryzacyjnych, gdzie podaje się nie tylko ilość i wartość niedoborów i nadwyżek, ale również opis powstania każdej z tych różnic i propozycję ich rozliczenia).
5. Przekazanie protokołu rozbieżności zarządowi jednostki (kierownikowi jednostki).
6. Akceptacja protokołu rozbieżności przez zarząd (kierownika jednostki).
7. Rozliczenie powstałych różnic wraz z odpowiednią klasyfikacją podatkową.
8. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej.

Zaakceptowany przez kierownika jednostki (zarząd) protokół rozbieżności (zwany też protokołem różnic inwentaryzacyjnych) jest dokumentem, na podstawie którego ujmuje się w księgach rachunkowych rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.

Ujawnione niedobory i nadwyżki ujmuje się w księgach rachunkowych na koncie „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”. Nadwyżki (których przyczyn powstania nie ustalono) odnośzone są na konto pozostałych przychodów operacyjnych. Natomiast ewidencja niedoborów zależy od charakteru niedoboru. W przypadku:

- niedoboru niezawinionego obciąża się konto pozostałych kosztów operacyjnych,
- niedoboru powstałego z tytułu zdarzenia losowego obciąża się konto strat nadzwyczajnych,
- niedoboru zawinionego, gdy osoba materialnie odpowiedzialna przyznaje się do błędów i wyraża zgodę na pokrycie strat, odnosi się na konto pozostałych rozrachunków z pracownikami,
- niedoboru zawinionego, gdy osoba materialnie odpowiedzialna nie przyznaje się do błędów i nie wyraża zgody na pokrycie strat, kwota niedoboru przebiegowa jest na konto należności dochodzonych na drodze sądowej.

W przypadku wystąpienia ubytków naturalnych (tj. związanych z właściwościami zapasów, takimi jak podatność na wysuszenie, parowanie, wietrzenie itp.) zmniejszają one koszty własne sprzedanych wyrobów, produktów, towarów (konta kosztów zespołu 4, 5, 7).

Należy również pamiętać, że w przypadku występowania niedoborów składników, których ewidencja prowadzona jest w cenach ewidencyjnych, należy przy rozliczaniu niedoborów uwzględnić odchylenia od cen ewidencyjnych (w przypadku niedoboru: Wn konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych” / Ma konto „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”, zaś w przypadku nadwyżki: Wn konto „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” / Ma konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych”).

Korekta VAT w związku z powstaniem niedoboru zawinionego zostanie w księgach rachunkowych i obciąży pozostałe koszty operacyjne:

Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto „Rozliczenie podatku VAT naliczonego”.

PRZYKŁAD

Przykład rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych uwzględniający uregulowania podatkowe

Spółka produkcyjna na dzień 31 grudnia 2013 r. przeprowadziła inwentaryzację zapasów magazynowych oraz środków trwałych. W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji stwierdzono:

1. Niedobór materiału A w ilości 50 szt. o łącznej wartości 5000,00 zł
2. Niedobór materiału B w ilości 15 szt. o łącznej wartości 3750,00 zł
3. Nadwyżkę materiału C o łącznej wartości 2500,00 zł
4. Niedobór wyrobu gotowego w kwocie 3000,00 zł
5. Nadwyżkę środka trwałego – maszyna produkcyjna o wartości 10 000,00 zł.

Księgowania powstałych niedoborów i nadwyżek

1. Niedobór materiału A

Wn konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”

5 000,00 zł

Ma konto 311 „Zapasy – materiały”

5 000,00 zł

2. Niedobór materiału B	
Wn konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”	3 750,00 zł
Ma konto 311 „Zapasy – materiały”	3 750,00 zł
3. Nadwyżka materiału C	
Ma konto 245-2 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – nadwyżki”	2 500,00 zł
Wn konto 311 „Zapasy – materiały”	2 500,00 zł
4. Niedobór wyrobu gotowego	
Wn konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”	3 000,00 zł
Ma konto 601 „Wyroby gotowe”	3 000,00 zł
5. Nadwyżka środka trwałego	
Ma konto 245-2 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – nadwyżki”	10 000,00 zł
Wn konto 010 „Środki trwałe”	10 000,00 zł

W protokole wyjaśniającym rozbieżności stwierdzono, iż:

- Ad 1. Niedobór materiału A jest wynikiem kradzieży, jaka miała miejsce w magazynie. Kradzież została zgłoszona na policję, ale z braku dowodów sprawę umorzono.
- Ad 2. Niedobór materiału B powstał na skutek błędów pracownika, do których pracownik się przyznał i zadeklarował pokrycie powstałej straty.
- Ad 3. Nadwyżka materiału C jest wynikiem pomyłek przy wydawaniu materiałów do produkcji.
- Ad 4. Niedobór wyrobu gotowego jest wynikiem zaniedbań pracownika i osób nadzorujących – magazyn nie został należycie zabezpieczony.
- Ad 5. Nadwyżka środka trwałego – w trakcie postępowania wyjaśniającego ustalono, że środek trwały spółka otrzymała jako darowiznę rzeczową i nie został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych.

Komisja inwentaryzacyjna zwróciła się z wnioskiem do zarządu o następujące rozliczenie inwentaryzacji:

1. Uznanie niedoborów w łącznej wysokości 11 750 zł, z czego:
 - niedobory niezawinione w wysokości 5000,00 zł (materiał A),
 - niedobory zawinione w wysokości 3000,00 zł (wyrób gotowy),
 - niedobory zawinione obciążające pracownika 3750,00 zł (materiał B).
2. Wyrażenie zgody na zaliczenie powstałych niedoborów w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych w wysokości 8000,00 zł, z czego:
 - kwota 5000,00 zł (niedobór materiału A) będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu,
 - kwota 3000,00 zł (niedobór wyrobu gotowego) nie będzie stanowiła kosztów uzyskania przychodu.
3. Wyrażenie zgody na obciążenie pracownika kwotą powstałego bezspornego niedoboru w wysokości 3750,00 zł.
4. Uznanie nadwyżki materiału C w kwocie 2500,00 zł i wyrażenie zgody na zaliczenie jej do pozostałych przychodów operacyjnych.
5. Uznanie nadwyżki w inwentaryzacji środków trwałych i wyrażenie zgody na zaliczenie jej do pozostałych przychodów operacyjnych oraz wprowadzenie do ewidencji środków trwałych ujawnionego środka trwałego.

Po zaakceptowaniu wniosku komisji inwentaryzacyjnej przez zarząd pracownik działu księgowego dokonał następującego rozliczenia inwentaryzacji:

Księgowania rozliczenia niedoborów i nadwyżek powstałych podczas inwentaryzacji

1a. Rozliczenie niedoboru materiału A

Ma konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”	5 000,00 zł
Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	5 000,00 zł

Niedobór materiału A jest niedoborem niezawinionym i kwota 5000,00 zł stanowi koszt uzyskania przychodu.

2a. Rozliczenie niedoboru materiału B

Ma konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”	3 750,00 zł
Wn konto 234 „Rozrachunki z pracownikami”	3 750,00 zł

3a. Rozliczenie nadwyżki materiału C

Wn konto 245-2 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – nadwyżki”	2 500,00 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”	2 500,00 zł

Nadwyżka jest przychodem podatkowym.

4a. Rozliczenie niedoboru wyrobu gotowego

Ma konto 245-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory”	3 000,00 zł
Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	3 000,00 zł

Niedobór wyrobu gotowego jest niedoborem zawinionym i kwota 3000,00 zł nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

5a. Rozliczenie nadwyżki (ujawnionej) środka trwałego

Wn konto 245-2 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – nadwyżki”	10 000,00 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”	10 000,00 zł

Ujawniona nadwyżka środka trwałego jest przychodem podatkowym.

6. Korekta VAT w związku z powstaniem niedoboru zawinionego (zakładając, że kwota podatku naliczonego odliczonego przy zakupie materiałów i usług zużytych na potrzeby produkcji wyrobu gotowego oraz odliczonego przy zakupie 15 szt. materiału B wyniosła 1200 zł)

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	1 200,00 zł
Ma konto 223 „Rozliczenie podatku VAT naliczonego”	1 200,00 zł

Korekta VAT nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

311 – Materiały				245-1 – Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – niedobory				245-2 – Rozliczenie niedoborów i nadwyżek – nadwyżki			
xxx	5 000,00	(1)	(1)	5 000,00	5 000,00	(1a)	(3a)	2 500,00	2 500,00	(3)	
(3)	2 500,00	(2)	(2)	3 750,00	3 750,00	(2a)	(5a)	10 000,00	10 000,00	(5)	
			(4)	3 000,00	3 000,00	(4a)					
601 – Wyroby gotowe				010 – Środki trwałe				765 – Pozostałe koszty operacyjne			
xxx	3 000,00	(4)	(5)	10 000,00			(1a)	5 000,00			
							(4a)	3 000,00			
							(6)	1 200,00			

234 – Rozrachunki z pracownikami		760 – Pozostałe przychody operacyjne		223 – Rozliczenie podatku VAT naliczonego	
(2a)	3 750,00		2 500,00 (3a)	xxx	1 200,00 (6)
			10 000,00 (5a)		

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 91 ust. 7d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1027
- art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1287
- art. 26 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2013 r., poz. 330; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 613

Dorota Weber – główna księgowa, praktyk, posiada certyfikat Ministra Finansów uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

>> księgi rachunkowe, limit przychodów 1 200 000 euro

2. Czy należy zawiadomić urząd skarbowy o prowadzeniu ksiąg rachunkowych, gdy nie osiągnięto limitu 1 200 000 euro

PROBLEM

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w 2013 r. obowiązkowo – ze względu na wysokość obrotów – prowadziła księgi na podstawie ustawy o rachunkowości. W 2014 r. z działalności prowadzonej w Polsce nie osiągnie przychodów w wysokości 1 200 000 euro. Czy powinna powiadomić urząd skarbowy o dobrowolnym założeniu ksiąg rachunkowych na 2014 r.?

RADA

Nie należy składać takiego zawiadomienia do urzędu skarbowego. Przepisy podatkowe oraz rachunkowe (art. 2 ust. 2 uor oraz art. 24a ust. 5 updof) nie narzucają takiego obowiązku, by podmiot, który w 2013 r. prowadził księgi rachunkowe i w 2014 r. chce je nadal prowadzić (pomimo że jego przychody w 2013 r. nie osiągnęły wymaganego limitu), musiał informować o tym urząd skarbowy. Powiadomienie to byłoby natomiast konieczne, gdyby w poprzednim roku (tu: w 2013) jednostka prowadziła księgę podatkową, a w roku następnym (2014) chciała dobrowolnie przejść na pełną księgowość.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 24a ust. 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1036
- art. 2 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2013 r., poz. 330; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 613

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

>> sieć energetyczna, środki trwałe

1. Jak rozliczać wydatki ponoszone w związku z uzyskaniem dostępu do sieci energetycznej w budowanym środku trwałym

PROBLEM ▶ Nasza firma zakłada przyłącze elektryczne do nowo budowanego budynku. Zakład energetyczny wystawił nam fakturę za opłatę za przyłączenie budynku. Właściciel terenu (przedsiębiorca), na którym znajduje się transformator, wystawił nam fakturę za zezwolenie na położenie kabla i służebność gruntową. Z kolei firma wykonująca prace związane z położeniem kabli od skrzynki licznikowej do naszego budynku i założeniem przyłącza też wystawiła nam fakturę za swoje usługi. Które wydatki podwyższają wartość budynku, a które można zaliczyć bezpośrednio do kosztów podatkowych?

RADA ▶ Organy podatkowe uważają, że wydatki ponoszone w związku z uzyskaniem dostępu do sieci energetycznej nie powiększają wartości początkowej wznoszonych budynków jako środków trwałych, lecz stanowią tzw. pośrednie koszty podatkowe. Przyjęcie takiego stanowiska oznacza, że wszystkie wymienione w pytaniu koszty nie powiększają wartości początkowej budynku, lecz stanowią koszty podatkowe w momencie ich poniesienia. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE ▶ Państwa firma kończy budować budynek, który po zakończeniu zostanie zaliczony do środków trwałych firmy. W związku z tym firma ponosi koszty doprowadzenia do budynku energii elektrycznej, tj. koszt przyłączenia budynku, opłaty za położenie kabla i służebności gruntowej na sąsiedniej nieruchomości (na której znajduje się transformator) oraz wydatki na położenie kabli i założenie przyłącza.

Za wartość początkową środków trwałych w razie wytworzenia we własnym zakresie należy uznać koszt wytworzenia (art. 16g ust. 1 pkt 2 updop). Koszt wytworzenia to wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych (art. 16g ust. 4 updop).

Interpretując przywołane przepisy, można by uznać, że wszystkie wymienione w pytaniu wydatki stanowią koszty wytworzenia budynku. Samo przyłącze do istniejącej sieci energetycznej nie spełnia bowiem warunku kompletności, nie może więc podlegać amortyzacji. W konsekwencji wydatki na budowę przyłącza zwiększałyby wartość początkową budynku jako środka trwałego (a więc nie mogłyby być zaliczone do kosztów podatkowych bezpośrednio). Środkami trwałymi są wyłącznie składniki majątku (w tym budynki) kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania (art. 16a ust. 1 updop). W dzisiejszych czasach nie można uznać za zdatnego do użytkowania budynku, w którym nie ma energii elektrycznej. Może to prowadzić do wniosku, że wszelkie ponoszone przed oddaniem budynku (jako środka trwałego) do użytkowania koszty związane z uzyskaniem dostępu do sieci energetycznej powiększają wartość

początkową tego budynku jako środka trwałego. Organy podatkowe zajęły jednak odmienne stanowisko w tej sprawie.

Stanowisko organów podatkowych

Organy podatkowe uważają, że wydatki ponoszone w związku z uzyskaniem dostępu do sieci energetycznej nie powiększają wartości początkowej budowanych budynków jako środków trwałych, lecz stanowią tzw. pośrednie koszty uzyskania przychodów. Takie koszty są rozliczane w momencie ich poniesienia (w uproszczeniu – zaksięgowania jako koszt). Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 listopada 2009 r. (sygn. ILPB3/423-630/09-2/GC), w której czytamy, że

MF (...) przedmiotowa sieć energetyczna nie jest elementem kosztu wytworzenia budynku biurowego, nie stanowi odrębnego środka trwałego, to odpisy z tytułu jej zużycia nie są kosztem uzyskania przychodu. (...) W związku z tym, iż poniesione przez Spółkę wydatki na przebudowę sieci energetycznej związane są z możliwością uzyskania dostępu do sieci energetycznej i prawidłowego poboru energii elektrycznej, to wydatki te dotyczą całokształtu działalności Spółki. Zatem stanowią jej pośrednie koszty podatkowe.

Przyjęcie stanowiska reprezentowanego przez organy podatkowe oznaczałoby, że wszystkie wymienione w pytaniu koszty nie powiększają wartości początkowej budynku, lecz stanowią koszty uzyskania przychodów bezpośrednio.

W szczególności stanowisko takie organy podatkowe reprezentują w przypadku kosztów opłat przyłączeniowych. Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 lutego 2011 r. (sygn. IBPBI/2/423-1528/10/MS), interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 maja 2011 r. (sygn. IPPB5/423-256/11-4/RS) czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 października 2013 r. (sygn. ILPB4/423-215/13-6/DS.). W pierwszej ze wskazanych interpretacji czytamy, że:

MF (...) opłaty za przyłączenie do sieci energetycznej, gazowej i kanalizacyjnej nie mieszczą się w katalogu wydatków będących elementem kosztów wytworzenia środka trwałego. Jednak należy zauważyć, iż poniesienie przedmiotu opłat warunkuje uzyskiwanie przez Spółkę przychodów z działalności gospodarczej. W świetle powyższego przedmiotowy wydatek w postaci opłaty przyłączeniowej za przyłączenie budowanego obiektu do sieci energetycznej, gazowej i kanalizacyjnej poniesiony przez Spółkę może być

rozpoznawany jako koszt podatkowy w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podsumowując, bezpiecznie podatkowo jest uznać wydatki na przyłącze za koszty ogólne związane z całokształtem prowadzonej działalności gospodarczej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1, art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1287

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

✓ CZYTAJ TAKŻE

„Jak rozliczyć wydatki na modernizację sieci energetycznej zakładu produkcyjnego” – Mk nr 18/2010; dostępny na www.inforfk.pl

>> cienka kapitalizacja, odsetki, kredyt

2. Czy odsetki od kredytu udzielonego spółce przez jej udziałowca są objęte ograniczeniami wynikającymi z cienkiej kapitalizacji – wyrok NSA

Jeżeli spółka zakupiła nieruchomość od większościowego udziałowca i spłaca mu cenę w ratach, płacone przez nią odsetki nie mogą być zaliczone w pełni do kosztów podatkowych. Kredyt w rozumieniu przepisów o cienkiej kapitalizacji to bowiem każda forma zadłużenia w obrocie gospodarczym, a więc także kredyt kupiecki otrzymany od udziałowca – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 sierpnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 2409/11).

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w zakresie kursów językowych, w budynku będącym własnością jednego z udziałowców – na zasadzie wynajmu. Chce kupić udział w tej nieruchomości na raty, bez korzystania z pożyczek lub kredytów. Podatnik zadał pytanie we wniosku o interpretację: czy w sytuacji gdy udziałowiec posiadający 50% udziałów sprzeda mu nieruchomość, odsetki płacone przez podatnika od pozostałej do spłaty kwoty będą stanowić dla niego koszty podatkowe? Zdaniem podatnika zapłacone odsetki stanowią w całości koszt uzyskania przychodów. Zobowiązanie z tytułu nabycia nieruchomości nie jest tożsame z udzieleniem przez udziałowca kredytu lub pożyczki, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 w związku z art. 16 ust. 7b updop. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 60 zawiera szczególne rozwiązania, gdy pożyczki lub kredytu udziela spółce jej udziałowiec mający nie mniej niż 25% udziałów. Wówczas spółka nie może wrzucić zapłaconych odsetek w koszty podatkowe, jeżeli jej zadłużenie wobec tego udziałowca osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki (tzw. cienka kapitalizacja).

Organ nie zgodził się ze stanowiskiem spółki. Powołując art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 11 i 60 updop, Minister Finansów podał, że co do zasady zapłacone odsetki, stanowiące koszt udzielonego kredytu lub pożyczki, zaciągniętych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w celu osiągnięcia z niej przychodów, są zaliczane do kosztów podatkowych. Ograniczenie tej zasady zawiera art. 16 ust. 1 pkt 60 updop, który obejmuje pożyczkę w rozumieniu art. 16 ust. 7b updop i kredyt. Organ wskazał na kredyt kupiecki, argumentując, że jest to instytucja, w której podmiot, sprzedając innemu podmiotowi towar z odroczonej terminem płatności, udziela mu faktycznie kredytu. Kredytodawcą jest w tym przypadku nie bank, lecz dostawca towaru. Kredyt kupiecki jest w istocie pożyczką sprzedawcy udzielaną klientowi, nabywcy. Minister Finansów stwierdził, że ma tu zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 60 updop. Nabycie nieruchomości przez podatnika jest kredytowane przez udziałowca podatnika, który posiada nie mniej niż 25% udziałów, a wartość zadłużenia wobec udziałowca przewyższa trzykrotność wartości kapitału zakładowego podatnika. Podatnik zaskarżył decyzję do WSA.

WSA w Lublinie uznał, że skarga nie jest zasadna, i oddalił ją. W ocenie sądu zakres art. 16 ust. 1 pkt 60 updop obejmuje każdą postać kredytu, funkcjonującą w obrocie prywatnym, gospodarczym. W tym obrocie funkcjonuje instytucja kredytu kupieckiego, towarowego, handlowego, która odpowiada transakcji opisanej przez podatnika we wniosku. Kredyt kupiecki, określanej też towarowym, handlowym, jest rozpoznawany w stosunkach gospodarczych, kiedy umowa sprzedaży zawiera w sobie stosunek kredytowy wobec odroczenia terminu zapłaty ceny czy jej rozłożenia na raty. WSA podzielił poglądy organu podatkowego.

NSA również nie przyznał racji podatnikowi. Stwierdził, że spór wiąże się z ustaleniem rozumienia użytego w art. 16 ust. 1 pkt 60 updop określenia „wartość zadłużenia”. Strona skarżąca postrzega to pojęcie w sposób wąski jako obejmujące zadłużenie wobec znaczących udziałowców wyłącznie z tytułu pożyczek zdefiniowanych w art. 16 ust. 7b updop. W ocenie sądu pierwszej instancji zakresem art. 16 ust. 1 pkt 60 updop objęta jest każda postać kredytu, funkcjonująca w obrocie prywatnym, gospodarczym, w tym instytucja kredytu kupieckiego, towarowego, handlowego, która odpowiada transakcji opisanej przez podatnika we wniosku. NSA podzielił poglądy zawarte w zaskarżonym wyroku.

Od redakcji: Wyrok potwierdza kształtującą się w orzecznictwie linię, że dla celów obliczenia „wartości zadłużenia” należy wliczać nie tylko kwoty długów z tytułu pożyczek (kredytów), jak również wszelkie inne długi względem „znaczących udziałowców”. Należy zatem wliczać wszelkiego rodzaju zadłużenia z jakiegokolwiek tytułu prawnego, co jest niekorzystną dla podatników interpretacją przepisów. Dopiero tak ustalona „wartość zadłużenia” stanowi podstawę do zastosowania ograniczeń w zaliczaniu odsetek do kosztów określonych w art. 16 ust. 1 pkt 60 updop.

Wiesława Moczydłowska – ekspert w zakresie rachunkowości i podatków, praktyk, autorka licznych publikacji w prasie specjalistycznej, wykładowca na wyższych uczelniach, kursach i szkoleniach

 CZYTAJ TAKŻE

„Czy przepisy o niedostatecznej kapitalizacji dotyczą odsetek wypłacanych w ramach cash pooling?” – Mk nr 23/2013, dostępny na www.inforfk.pl

>> koszty, amortyzacja, indywidualne stawki

1. Czy można przyjąć niższą indywidualną stawkę amortyzacji

PROBLEM Kupiłem ciągnik siodłowy do indywidualnej działalności gospodarczej prowadzonej w zakresie transportu. Ciągnik jest używany (rok produkcji 2011). Czy mogę zastosować do niego indywidualną stawkę amortyzacyjną wynoszącą 30%?

RADA W przypadku zakupu ciągnika używanego przez innego podatnika możliwa jest jego amortyzacja według indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Stawka ta nie może przekraczać 40%. Podatnik może ją przyjąć również w niższej wysokości, np. 30%.

UZASADNIENIE Ciągniki siodłowe są klasyfikowane w grupie 7 KŚT jako środki transportu rodzaju 746 KŚT. Liniowa stawka amortyzacji dla tych środków trwałych wynosi 14%. Podatnik może indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do swojej ewidencji. Okres takiej amortyzacji dla środków transportu nie może być krótszy niż 30 miesięcy (art. 22j ust. 1 pkt 2 updof). Środki trwałe (z wyjątkiem budynków, lokali, budowli) uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez 6 miesięcy.

Według interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 kwietnia 2013 r. (sygn. IPTPB1/415-25/13-2/DS):

MF (...) przez „używanie” należy rozumieć eksploataowanie. Przepisy nie regulują, jakimi dowodami należy udokumentować używanie środka trwałego. Przyjąć zatem należy, że mogą to być wszelkie wiarygodne dowody, np. potwierdzone za zgodność z oryginałem kopie: faktury zakupu środka trwałego, ewidencji przebiegu pojazdu, ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych prowadzonych przez poprzedniego użytkownika, oświadczenie poprzedniego użytkownika o używaniu środka trwałego w określonym czasie. Obowiązek udowodnienia, że przed nabyciem środków transportu był wykorzystywany co najmniej przez okres 6 miesięcy, ciąży na podatniku.

Jeżeli ciągnik był używany przez okres nie krótszy niż 6 miesięcy (przed nabyciem przez podatnika), to może go Pan amortyzować według indywidualnej stawki. Wówczas jego minimalny okres amortyzacji może wynieść 30 miesięcy, a indywidualna roczna stawka amortyzacji 40%. Jest to górna granica indywidualnej stawki, jaką można przyjąć. Podatnik może również przyjąć niższą indywidualną stawkę i stosować ją do zakończenia amortyzacji. W konsekwencji może przyjąć indywidualną stawkę amortyzacji ciągnika w wysokości 30%. Dokonując wyboru metody amortyzacji, należy ją stosować do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. W efekcie przyjętą indywidualną stawkę dla



Zobacz e-poradnik „Metody amortyzacji środków trwałych” dostępny w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

tego ciągnika należy stosować przez cały okres jego amortyzacji. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego (art. 22h ust. 4 updog).

PRZYKŁAD

Podatnik kupił używany ciągnik siodłowy za kwotę netto 100 000 zł. Jako czynny podatnik VAT podatek naliczony odliczył w ramach rozliczeń podatku od towarów i usług. Wprowadził ten ciągnik do ewidencji środków trwałych. Przyjął jego wartość początkową w wysokości 100 000 zł.

Podatnik może ten ciągnik zamortyzować w ciągu 30 miesięcy, stosując stawkę 40% rocznie. Wtedy w pierwszych dwóch latach okresu amortyzacji do kosztów zaliczy kwotę 40 000 zł rocznie, a w trzecim roku kwotę 20 000 zł.

Podatnik może również przyjąć do amortyzacji niższą stawkę indywidualną. Wówczas wydłuży się okres amortyzacji. Przy stawce 30% w pierwszych trzech latach amortyzacji do kosztów zaliczy 30 000 zł rocznie, w czwartym zaś – 10 000 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22j ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387

Krzysztof Rustecki – specjalista w zakresie podatków, autor licznych publikacji z tej dziedziny

>> odliczenia od podatku, ulga prorodzinna, osoba niepełnosprawna

2. Czy przysługuje ulga prorodzinna na zarabiające niepełnosprawne dziecko

PROBLEM ▶ Razem z żoną mieszkamy z dorosłym synem, który jest niepełnosprawny. Wobec syna zostało wydane orzeczenie o niepełnosprawności i otrzymuje on zasiłek pielęgnacyjny. W 2013 r. synowi udało się znaleźć pracę na umowę-zlecenie. Z tego tytułu osiągnął on w zeszłym roku dochód w wysokości 6000 zł, który jest opodatkowany według skali podatkowej. Czy mam prawo odliczyć ulgę prorodzinną z tytułu opieki nad synem? Zaznaczam, że dochód mój i żony w 2013 r. wyniósł niewiele ponad 100 000 zł brutto.

RADA ▶ W przedstawionej sytuacji podatnik może odliczyć ulgę prorodzinną z tytułu opieki nad niepełnosprawnym synem. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE ▶ Ulga prorodzinna przysługuje również rodzicom utrzymującym pełnoletnie dzieci (bez względu na ich wiek), które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny. W ich przypadku ulga przysługuje bez względu na rodzaj i wysokość uzyskiwanych przez nie dochodów opodatkowanych według skali. Ograniczenie dochodów obowiązuje wobec zdrowych dzieci pełnoletnich uczących się w szkołach.

Dodatkowym warunkiem jest, żeby dzieci te pozostawały na utrzymaniu rodziców w związku z wykonywaniem ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego. W stosunku do osoby niepełnosprawnej należy przyjąć, że taki obowiązek sprowadza się do osobistych starań o utrzymanie i wychowywanie, m.in. przez zapewnienie opieki lekarskiej, rehabilitacji, edukacji i stałej pomocy w codziennej egzystencji osoby niepełnosprawnej.

Do końca 2012 r. osoby wychowujące dzieci mogły odliczać od podatku miesięcznie stałą kwotę na każde dziecko, niezależnie od liczby dzieci i poziomu osiąganych dochodów. Od 1 stycznia 2013 r. zasady te uległy zmianie. W przypadku małżeństwa (trwa przez cały rok) wychowującego jedno dziecko z ulgi nie będą mogły skorzystać te osoby, których poziom dochodów (liczonych dla obojga małżonków) przekroczy kwotę 112 000 zł.

Dla ustalenia dochodów rodziców, w celu ustalenia prawa do ulgi prorodzinnej, pod uwagę należy brać uzyskane przez nich w danym roku łączne dochody:

- opodatkowane według skali podatkowej,
 - z odpłatnego zbycia papierów wartościowych oraz
 - z działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym
- pomniejszone o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a updof.

PRZYKŁAD

Małżonkowie wychowują wspólnie jedno dziecko. Mąż pracuje na etacie, zarabia miesięcznie 2500 zł brutto. Rocznie dało mu to 30 000 zł. Składki ZUS wyniosły 4113 zł (30 000 zł x 13,71%). Dochód męża wyniósł 24 552 zł (30 000 zł – 1335 zł – 4113 zł). Żona pracuje na etacie, zarabia 4000 zł brutto miesięcznie. Rocznie dało jej to 48 000 zł. Składki ZUS wyniosły 6580,80 zł (48 000 zł x 13,71%). Dochód żony wyniósł 40 084,20 zł (48 000 zł – 1335 zł – 6580,80 zł). Razem dochód małżonków wyniósł 64 636,20 zł. Dochód nie przekroczył progu, od którego zależy prawo do ulgi. Małżonkowie wychowywali dziecko przez cały rok. W rozliczeniu za 2013 r. od podatku odliczą kwotę 1112,04 zł z tytułu ulgi prorodzinnej.

Dochody Pana i małżonki nie przekroczyły limitu 112 000 zł. Jeżeli więc syn nie prowadzi odrębnego gospodarstwa, mieszka z Państwem i wymaga codziennej opieki oraz pobiera zasiłek pielęgnacyjny w związku z orzeczoną stopniem niepełnosprawności – to może Pan skorzystać z ulgi prorodzinnej, mimo uzyskania przez syna dochodów opodatkowanych według skali podatkowej.

Odliczeniu podlega kwota stanowiąca 1/6 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik sprawował opiekę (92,67 zł). Za cały 2013 r. podatnik może odliczyć od podatku maksymalnie kwotę w wysokości 1112,04 zł. Odliczenie dotyczy obojga rodziców, opiekunów prawnych albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę ulgi mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 27f ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387

Grzegorz Ziółkowski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

>> koszty, różnice kursowe, karta płatnicza

1. Jak rozliczyć różnicę kursową przy zapłacie kartą z konta walutowego

PROBLEM Prowadzę indywidualną działalność gospodarczą. Rozliczam się według pkpir. Zapłaciłem kartą z konta walutowego za fakturę w walucie obcej dokumentującą poniesienie kosztu. Jak w takim przypadku rozliczyć różnice kursowe? Czy rozchód waluty z konta następuje w momencie zablokowania tej kwoty przez bank, czy może w momencie jej zaksięgowania? Czy powstanie różnica kursowa, jeśli faktura została wystawiona i zapłacona w tym samym dniu?

RADA Faktyczna zapłata kartą płatniczą następuje dopiero w dniu rozliczenia transakcji przez bank (obciążenia rachunku klienta), co z reguły następuje w późniejszym terminie niż sama transakcja. Z tego względu różnice kursowe mogą powstać nawet w sytuacji, gdy dzień wystawienia faktury pokrywa się z dniem dokonania płatności kartą na rzecz kontrahenta, chyba że bank rozliczy tę transakcję w dniu jej przeprowadzenia. Zapłata dokonana z rachunku walutowego nie prowadzi do faktycznej wymiany walut, a zatem do wyceny kosztu w dniu jego zapłaty służy średni kurs waluty ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień zapłaty. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Przy regulowaniu zobowiązań kartą płatniczą rozliczenie zapłaty przez bank następuje zazwyczaj po upływie pewnego czasu od daty dokonania płatności na rzecz kontrahenta. Moment „ściągnięcia” należności z rachunku bankowego należy uznać za dzień faktycznej zapłaty.

Zapłata zobowiązań w walucie obcej może powodować powstanie różnic kursowych. Dodatnie różnice kursowe zwiększają przychody, a ujemne różnice kursowe zwiększają koszty uzyskania przychodu (art. 24c ust. 1 updof). Przy obliczaniu różnic kursowych uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień (art. 24c ust. 4 updof). Dokonując podatkowego rozliczenia opisanej transakcji, Czytelnik powinien ustalić dwa rodzaje różnic kursowych:

- z tytułu poniesionego kosztu oraz
- od środków własnych na koncie walutowym.

Za koszt poniesiony uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku). Dniem poniesienia kosztu u podatników


prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów jest dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania kosztu. Za dzień zapłaty uważa się dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.

Różnica kursowa od kosztu poniesionego

Pierwszym krokiem w celu ustalenia różnic kursowych z tytułu poniesionego kosztu jest przeliczenie na złote kwoty określonej na fakturze otrzymanej od zagranicznego kontrahenta. Przeliczenia dokonuje się według kursu średniego NBP danej waluty z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (art. 11a ust. 2 updof), czyli dnia wystawienia faktury. Wartość tę należy następnie porównać z wartością kosztu w dniu jego zapłaty. W przedstawionym przypadku nie dochodzi do rzeczywistego przewalutowania (zakup waluty), gdyż zapłaty dokonano w walucie obcej z rachunku walutowego. Dlatego do wyceny kosztu w dniu zapłaty należy zastosować średni kurs waluty ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień zapłaty, czyli dzień obciążenia rachunku bankowego. Czytelnik nie musi ustalać różnicy kursowej tylko wówczas, gdy dzień wystawienia faktury kosztowej pokrywa się z dniem rozliczenia przez bank płatności dokonanej kartą.

Różnica kursowa od środków własnych

Aby ustalić ewentualną różnicę kursową od środków własnych na koncie walutowym, trzeba porównać wycenę środków pieniężnych w dniu ich wpływu i w dniu wypływu. W opisanym przypadku do ustalenia wartości środków pieniężnych w dniu ich wypływu będzie służyć kurs średni waluty ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień. Natomiast wycena tych środków z dnia wpływu będzie zależeć od tego, czy trafiły one na konto Czytelnika w wyniku faktycznej wymiany waluty, czy też w efekcie operacji niepowodującej przewalutowania. Stanowisko to potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 września 2013 r. (sygn. ITPPB1/415-453/13-2/KSU):

 *W przypadku gdy podatnik nie kupuje, ani nie sprzedaje waluty lub nie następuje faktyczne (rzeczywiste) zastosowanie kursu waluty, tj. nie dochodzi do przewalutowania otrzymywanej należności lub płaconego zobowiązania, np. przez bank do przeliczenia wpływu środków z tytułu otrzymywanej należności lub wypływu środków z tytułu zapłaty zobowiązania po konkretnym, rzeczywistym kursie przeliczeniowym, wówczas zastosowanie znajdzie kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień tego wpływu/zapłaty. Tak więc w przypadku otrzymanych należności (wpływu środków pieniężnych na rachunek walutowy) oraz zapłaconych zobowiązań (wypływu środków pieniężnych z rachunku walutowego), zapłaty prowizji bankowej wyrażonej w walucie obcej na rzecz banku z tytułu prowadzenia rachunku bankowego oraz otrzymania odsetek od banku z tytułu środków zgromadzonych na rachunku walutowym, nie dochodzi do faktycznego przewalutowania. Nie można więc ustalić faktycznie zastosowanego kursu waluty, a tym samym, zgodnie z art. 24c ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy zastosować do wyceny średni kurs Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień transakcji (a więc należy przyjąć kurs średni*

NBP obowiązujący w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień dokonania operacji na rachunku walutowym).

PRZYKŁAD

Jan Nowak zapłacił 4 grudnia 2013 r. za nocleg w hotelu w Niemczech kwotę 120 euro. Płatności dokonał kartą płatniczą z rachunku walutowego. W tym dniu została również wystawiona faktura. Faktyczne obciążenie rachunku bankowego nastąpiło 9 grudnia 2013 r. Środki pochodziły z zapłaty za usługę i wpłynęły na konto 27 listopada 2013 r.

Wyliczenie różnicy kursowej z tytułu poniesionego kosztu:

- koszt poniesiony: 504,38 zł (120 euro x 4,2032 – kurs średni NBP z 3 grudnia 2013 r.),
- koszt zapłacony: 503,10 zł (120 euro x 4,1925 – kurs średni NBP z 6 grudnia 2013 r.),
- powstaje dodatnia różnica kursowa: 1,28 zł (504,38 zł – 503,10 zł).

Wyliczenie różnicy kursowej od środków własnych:

- rozliczenie wpływu: 503,22 zł (120 euro x 4,1935 – kurs średni NBP z 26 listopada 2013 r.),
- rozliczenie zapłaty: 503,10 zł (120 euro x 4,1925 – kurs średni NBP z 6 grudnia 2013 r.),
- powstaje ujemna różnica kursowa: 0,12 zł (503,22 zł – 503,10 zł).

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe przychody		Pozostałe wydatki	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	8		13	
142	4.12.2013	R 22/12/2013	Usługa hotelowa			504	38
144	9.12.2013	RK 1/12/2013	Dodatnia różnica kursowa	1	28		
145	9.12.2013	RK 2/12/2013	Ujemna różnica kursowa			0	12

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11a ust. 2, art. 22 ust. 6b, art. 24c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387

Małgorzata Rymarz – ekspert w zakresie podatków dochodowych, autorka licznych publikacji z prawa podatkowego

UWAGA! Już w kolejnym numerze MONITORA księgowego

Tom II z cyklu KODEKS KSIĘGOWEGO
Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych 2014

Biuro Obsługi Klienta: 801 626 666, 22 212 07 30, bok@infor.pl, www.sklep.infor.pl

>> podstawa wymiaru zasiłków, wynagrodzenie na przełomie roku, obowiązki pracodawcy

1. Wpływ płacy minimalnej na podstawę wymiaru zasiłku

Od 1 stycznia 2014 r. minimalne wynagrodzenie wzrasta do kwoty 1680 zł. Nowa wysokość płacy minimalnej wpływa również na podstawę wymiaru zasiłków, która ulegnie podwyższeniu do 1449,67 zł. Oznacza to, że od nowego roku pracownicy otrzymają wyższe kwoty świadczeń chorobowych.

Pracownik zatrudniony w pełnym wymiarze czasu pracy w 2013 r. miał prawo do wynagrodzenia nie niższego niż minimalne wynagrodzenie, tj. kwoty 1600 zł, a od 2014 r. kwota ta wynosi 1680 zł. Wysokość wynagrodzenia pracownika w okresie jego pierwszego roku pracy w 2014 r. nie może być niższa niż 80% wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, czyli 1344 zł.

W razie niezdolności do pracy wskutek choroby lub macierzyństwa pracownik ma prawo do świadczenia chorobowego, którego podstawa wymiaru nie może być niższa od obowiązującej płacy minimalnej pomniejszonej o składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracownika (13,71%). Od nowego roku jest to kwota 1449,67 zł (1680 zł – 13,71%).

Oznacza to, że zmiana wysokości minimalnego wynagrodzenia pociąga za sobą konieczność podwyższenia podstawy wymiaru zasiłku z ubezpieczenia chorobowego oraz wypadkowego. Minimalnej podstawy wymiaru zasiłku nie stosuje się do pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego, gdyż do tej grupy pracowników nie mają zastosowania przepisy ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

Podstawę wymiaru zasiłku chorobowego przysługującego pracownikowi stanowi:

- przeciętne miesięczne wynagrodzenie wypłacone za okres 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc, w którym powstała niezdolność do pracy, lub
- przeciętne miesięczne wynagrodzenie za pełne kalendarzowe miesiące ubezpieczenia chorobowego, jeżeli pracownik stał się niezdolny do pracy przed upływem wskazanego 12-miesięcznego okresu (art. 36 ustawy zasiłkowej).

Wynagrodzenie, o którym mowa, to przychód pracownika stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe, pomniejszony o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne finansowane ze środków pracownika. Jednocześnie tak ustalona podstawa wymiaru zasiłku chorobowego (oraz innych zasiłków) z tytułu pracy w pełnym wymiarze czasu pracy wraz ze składnikami, do których pracownik zachowuje prawo w okresie pobierania świadczeń chorobowych, nie może być niższa od kwoty minimalnego wynagrodzenia, tj. kwoty 1449,67 zł.

UWAGA!

Od 1 stycznia 2014 r. podstawa wymiaru zasiłku musi być podwyższona do kwoty 1449,67 zł.

PRZYKŁAD

Zatrudniony od 15 czerwca 2013 r. na pełny etat pracownik stał się niezdolny do pracy z powodu choroby od 16 grudnia 2013 r. do 16 stycznia 2014 r. (16 dni w grudniu i 16 dni

w styczniu). W 2013 r. pracownik wyczerpał limit 33 dni wynagrodzenia chorobowego u poprzedniego pracodawcy, u którego przepracował łącznie 5 lat. Podstawę wymiaru przysługującego pracownikowi zasiłku chorobowego stanowi 80% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłaconego za 5 miesięcy od lipca do listopada 2013 r., (pełne kalendarzowe miesiące ubezpieczenia chorobowego). W uwzględnianym okresie pracownik otrzymał wynagrodzenie zgodnie z poniższą kartoteką.

Miesiąc / Rok	Przychód stanowiący podstawę wymiaru zasiłku	Składki ZUS (13,71%)	Przychód pomniejszony o składki ZUS
11/2013	1630,00	223,47	1406,53
10/2013	1615,00	221,42	1393,58
09/2013	1600,00	219,36	1380,64
08/2013	1658,00	227,31	1430,69
07/2013	1670,00	228,96	1441,04
SUMA			7052,48

Wyliczenie zasiłku chorobowego za 16 dni choroby w 2013 r. przedstawia się następująco:

- 7052,48 zł : 5 miesięcy = 1410,50 zł (przeciętne miesięczne wynagrodzenie pracownika),
- 1410,50 zł x 80% = 1128,40 zł (podstawa wymiaru zasiłku),
- 1128,40 zł : 30 dni = 37,61 zł (stawka za 1 dzień zasiłku chorobowego),
- 37,61 zł x 16 dni = 601,76 zł (zasiłek chorobowy).

Pracodawca za grudzień br. powinien pracownikowi wypłacić zasiłek w kwocie 601,76 zł. Wypłacając zasiłek za styczeń, pracodawca powinien podwyższyć podstawę wymiaru zasiłku, ponieważ będzie ona stanowić kwotę niższą niż minimalna podstawa wymiaru zasiłku obowiązująca w 2014 r., tj. 1449,67 zł. Zatem za styczeń pracodawca powinien pracownikowi wypłacić zasiłek wyliczony z minimalnej podstawy wymiaru obowiązującej w 2014 r. W efekcie kwota zasiłku wyniesie 618,56 zł, zgodnie z wyliczeniem:

- 1449,67 zł x 80% = 1159,74 zł (podstawa wymiaru zasiłku wyliczona z kwoty minimalnego wynagrodzenia w 2014 r.),
- 1159,74 zł : 30 dni = 38,66 zł (stawka dzienna zasiłku chorobowego),
- 38,66 zł x 16 dni = 618,56 zł (zasiłek chorobowy za 16 dni choroby).

Ustalając, czy podstawę wymiaru zasiłku przysługującego pracownikowi należy podwyższyć do poziomu minimalnej podstawy, pracodawca powinien uwzględnić również składniki wynagrodzenia wypłacane niezależnie, tj. w pełnej wysokości za czas absencji chorobowej. Tak ustalona podstawa wymiaru zasiłku (wraz z tymi składnikami) nie może być niższa od obowiązującej minimalnej podstawy wymiaru zasiłku.

PRZYKŁAD

Pracownik zatrudniony od 1 listopada 2013 r. w pełnym wymiarze czasu pracy, otrzymujący wynagrodzenie zasadnicze określone stałą stawką miesięczną w wysokości 1600 zł

oraz stały dodatek funkcyjny w kwocie 300 zł, dostarczył zwolnienie lekarskie na okres od 20 grudnia 2013 r. do 10 stycznia 2014 r. Dodatek funkcyjny wypłacany jest w pełnej wysokości, bez pomniejszania. Za listopad 2013 r. pracownik otrzymał:

- wynagrodzenie zasadnicze – 1600,00 zł,
- dodatek funkcyjny – 300,00 zł,
- przychód łącznie – 1900,00 zł,
- składki ZUS (13,71% x 1900,00) – 260,49 zł,
- przychód pomniejszony o składki ZUS – 1639,51 zł.

W podstawie wymiaru zasiłku nie należy uwzględniać dodatku funkcyjnego, gdyż pracownik zachowuje do niego prawo w pełnej wysokości, bez pomniejszania o dni choroby, zgodnie z obowiązującymi u pracodawcy przepisami płacowymi. Należy zatem uwzględnić wyłącznie wynagrodzenie zasadnicze bez kwoty dodatku funkcyjnego. Podstawa wymiaru zasiłku wyniesie 1380,64 zł (1600 zł – 13,71%). Ustalona w ten sposób podstawa wymiaru zasiłku nie jest niższa od minimalnej podstawy obowiązującej w 2013 r., ale jest niższa od minimalnej podstawy wymiaru zasiłku, jaka obowiązuje w styczniu 2014 r., tj. 1449,67 zł. W tym przypadku podstawa zasiłkowa nie zostanie podwyższona do poziomu minimalnej kwoty podstawy zasiłku obowiązującej w 2014 r., gdyż liczona łącznie z dodatkiem funkcyjnym wypłacanym za czas choroby w pełnej wysokości jest co najmniej równa minimalnej podstawie wymiaru zasiłku obowiązującej w 2014 r.

W pierwszym roku zatrudnienia podstawa wymiaru świadczeń chorobowych nie może być niższa od 80% (1159,74 zł), a w pozostałych przypadkach od 100% minimalnego wynagrodzenia po odliczeniu kwoty składek finansowanych przez pracownika (1449,67 zł). W przypadku pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy kwoty te ulegają odpowiednio zmniejszeniu, proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy.

Rok	Minimalne wynagrodzenie dla pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy		Minimalna podstawa wymiaru zasiłków (po pomniejszeniu o kwotę odpowiadającą 13,71%)			
			pełny etat	3/4 etatu	1/2 etatu	1/4 etatu
2013	w pierwszym roku pracy	1280,00 zł	1104,51 zł	828,38 zł	552,26 zł	276,13 zł
	w kolejnym roku pracy	1600,00 zł	1380,64 zł	1035,48 zł	690,32 zł	345,16 zł
2014	w pierwszym roku pracy	1344,00 zł	1159,74 zł	869,80 zł	579,87 zł	289,93 zł
	w kolejnym roku pracy	1680,00 zł	1449,67 zł	1087,25 zł	724,84 zł	362,42 zł

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 36, 41 i 45 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa – j.t. Dz.U. z 2010 r. Nr 77, poz. 512; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 996
- § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 11 września 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r. – Dz.U. z 2013 r., poz. 1074
- art. 2, 3 i 8 ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę – Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1679; ost.zm. Dz.U. z 2005 r. Nr 157, poz. 1314

Aldona Salamon – ekspert w zakresie prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, praktyk z kilkunastoletnim doświadczeniem, wykładowca-szkoleniowiec, autorka wielu publikacji książkowych i artykułów prasowych

>> podróż służbowa, podnoszenie kwalifikacji

1. Czy za wyjazd na seminarium obejmujący dni wolne od pracy należy się gratyfikacja pieniężna lub czas wolny od pracy

PROBLEM ▶ Moje pytanie dotyczy delegacji służbowej pracowników, którzy przebywali w podróży służbowej związanej z seminarium, od soboty do środy. Proszę o informację, czy za dni wolne od pracy, tj. sobotę i niedzielę, należy się gratyfikacja pieniężna lub dzień wolny od pracy?

RADA ▶ Nie. Pracownikom nie przysługuje za sobotę i niedzielę żadna gratyfikacja w postaci należności pieniężnej czy udzielenia czasu wolnego. Celem wyjazdu poza miejscowość siedziby firmy było bowiem uczestnictwo w seminarium, co nie jest podróżą służbową w rozumieniu Kodeksu pracy.

UZASADNIENIE ▶ Należy zaznaczyć, że nie każdy wyjazd poza miejscowość wykonywania pracy/siedziby firmy, odbywany przez pracowników, jest podróżą służbową. Nie jest nią przykładowo wyjazd pracownika służący podniesieniu kwalifikacji zawodowych. Podróż służbową Kodeks pracy definiuje jako wykonywanie na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy (art. 77⁵ § 1 k.p.).

Tych przesłanek nie spełnia wyjazd służący kształceniu. W czasie korzystania z danej formy edukacji pracownik nie pracuje, lecz zdobywa nowe umiejętności, poszerza wiedzę, a co najważniejsze – nie robi tego na polecenie pracodawcy. Podnoszenie kwalifikacji zawodowych nie jest obligatoryjne, powinno przebiegać w porozumieniu między pracownikiem a pracodawcą. Owszem, pracodawca może nakazać pracownikowi zaliczenie obowiązkowego szkolenia czy kursu, jeżeli jest to niezbędne do należytego funkcjonowania danego stanowiska pracy. Przykładowo – jeżeli pracownik ma opanować nowy program komputerowy, obsłużyć nową maszynę czy zapoznać się z działaniem nowego produktu wprowadzonego do oferty firmy. Wówczas czas takiego szkolenia jest zaliczany do czasu pracy. Jednak podróż służbowa i podnoszenie kwalifikacji zawodowych to dwie odrębne kategorie, które mają swoje podstawy prawne i są traktowane (rozliczane) na odmiennych zasadach. Osobny jest zestaw przywilejów i należności wynikających z podnoszenia kwalifikacji oraz z tytułu odbycia podróży służbowej. Inaczej pojmowane są też oba zdarzenia pod względem czasu pracy.

PRZYKŁAD

Pracownik studiuje za zgodą pracodawcy i wyjeżdża na zajęcia już w piątek, po czym będzie w nich uczestniczył także w wolną dla niego sobotę i niedzielę. Do czasu pracy będzie miał zaliczoną tylko tę część roboczego piątku, z której został zwolniony, by punktualnie przybyć na zajęcia.

Do czasu pracy w podróży służbowej wlicza się czas przeznaczony na spełnienie zadania służbowego, niezależnie kiedy on przypadł – w dzień pracujący czy np. w wolną sobotę. Jeśli pracownik faktycznie wykonywał pracę na wyjeździe w dzień wolny, to jest on uznawany za czas pracy i najprawdopodobniej skutkuje powstaniem godzin nadliczbowych. W podróży czas pracy nie musi pokrywać się z godzinami pracy wyznaczonymi na miejscu, w firmie. Na wyjeździe panują bowiem nieco inne warunki i organizacja pracy niż zwykle.

Podnoszenie kwalifikacji zawodowych

Podnoszenie kwalifikacji zawodowych może odbywać się w różnych formach: kursów, studiów, warsztatów, szkoleń czy seminariów. W opisanej sytuacji pracownicy pojechali na seminarium. Zatem osoby te wyjechały w celach edukacyjnych, a nie czysto służbowych, polegających na wykonywaniu bieżącej pracy na rzecz spółki, np. udział w targach, rozmowy z kontrahentami, finalizacja umowy z klientem itp. W konsekwencji nie przysługuje im rekompensata z tytułu udziału w seminarium w wolną sobotę i niedzielę. Nie jest to bowiem ich czas pracy. Pracownikom mogą być jednak przyznane ewentualne świadczenia dodatkowe, takie jak zwrot kosztów noclegów, wyżywienia, przejazdów.

Te świadczenia pozostaną zwolnione z podatku dochodowego oraz składek na ZUS jako otrzymane na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, na podstawie odrębnych przepisów, tj. Kodeksu pracy. Z kolei podstawowym wymogiem spełniającym cechy podnoszenia kwalifikacji zawodowych jest zgoda pracodawcy na nie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 77⁵, art. 103¹ ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1028
- art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r., poz. 1387
- § 2 ust. 1 pkt 29 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz.U. Nr 161, poz. 1106; ost.zm. Dz.U. z 2010 r. Nr 127, poz. 860

Izabela Nowacka – ekonomistka, od wielu lat zajmuje się tematyką wynagrodzeń i rozliczaniem płac, autorka licznych publikacji z dziedziny prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, prowadzi portal kadrowo-płacowy

✓ CZYTAJ TAKŻE

„Podróże służbowe krajowe i zagraniczne – zasady rozliczeń obowiązujące od 1 marca 2013 r.” – Mk nr 7/2013, dostępny na www.mk.infor.pl

W roku 2014 na łamach MONITORA księgowego raport specjalny:

- Opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych – po zmianach

Zamów prenumeratę MONITORA księgowego: 801 626 666, 22 212 07 30, www.sklep.infor.pl

INFORorganizer

– Twój informator o zmianach w prawie

INFORorganizer to bezpłatny program komputerowy przygotowany przez INFORFK Platformę Nowoczesnych Księgowych dla wszystkich klientów tego serwisu. Dzięki niemu w prosty i szybki sposób użytkownik zapozna się ze wszystkimi aktualnościami dotyczącymi zmian prawa oraz wiadomościami branżowymi dostępnymi na INFORFK Platformie Nowoczesnych Księgowych.

Po prostej instalacji INFORorganizer funkcjonuje w formie niewielkiego okna na pulpicie. Klikając na konkretną wiadomość w oknie **AKTUALNOŚCI**, użytkownik zostaje przeniesiony do pełnej treści informacji zamieszczonej na www.inforfk.pl.

Posiadacz INFORorganizera może też korzystać z potrzebnych w codziennej pracy kalkulatorów, wskaźników i stawek oraz aktywnych formularzy dostępnych w zakładce **NARZĘDZIA**.

WYSZUKIWARKA wbudowana w INFORorganizer ułatwia odnalezienie poszukiwanych artykułów, porad i formularzy. Po wpisaniu poszukiwanej frazy program przeniesie użytkownika do setek dokumentów opisujących problematyczne zagadnienie.

Z pomocą INFORorganizera nie zapomnisz też o żadnym terminie. **TERMINARZ** (dostępny po kliknięciu na przycisk Rozwiń +) przypomina głosowym komunikatem o ważnych terminach i o obowiązkach na następne dni. Po kliknięciu na konkretną datę użytkownik zostaje przeniesiony do listy obowiązków. Może korzystać z aktywnych druków i przepisów prawnych niezbędnych do ich prawidłowego wypełnienia. W notatniku kalendarza można też robić własne notatki, wpisywać istotne terminy, a INFORorganizer na pewno przypomni o każdym z nich.

INFORorganizer poinformuje też o zmieniających się przepisach, imienninach bliskich osób i ilości godzin, jakie pozostały do weekendu.

INFORorganizer oszczędza czas. Nie trzeba już szukać potrzebnych informacji, przeczesując Internet. Wystarczy spojrzeć na INFORorganizer na pulpicie swojego komputera.

Niekwestionowane korzyści z używania INFORorganizera to:

- dostęp do bieżących informacji o zmianach prawa i ważnych aktualności prawnopodatkowych,
- możliwość korzystania z narzędzi niezbędnych do wykonywania codziennych służbowych obowiązków,
- szybki i prosty sposób na znalezienie rozwiązań problemów podatkowo-księgowych,
- gwarancja rzetelnej informacji o ważnych terminach.

Wejdz na www.infororganizer.pl i pobierz bezpłatnie INFORorganizer.

Serdecznie zapraszam do korzystania z naszego INFORorganizera. Na prawdę warto. Sprawdź sam.

Sylvia Polewicz – redaktor naczelna INFORFK Platformy Nowoczesnych Księgowych



W następnym numerze MONITORA księgowego:

- Zasady wypełniania PIT-11 – krok po kroku
- Rozliczanie premii pieniężnych
- Wpływ minimalnego wynagrodzenia na świadczenia pracownicze w 2014 r.
- Ustalanie odpisów aktualizujących od należności w walutach obcych

www.sklep.infor.pl

Wypełnij i wyślij faksem na numer 22 212 07 32

Prenumerata 2014

Zamawiam prenumeratę MONITORA księgowego:

- na 12 miesięcy (I–XII 2014) w cenie 635 zł brutto
- na 12 miesięcy wydanie internetowe (I–XII 2014) w cenie 509 zł brutto

Dane firmy

nazwa	
adres	
tel.	faks
NIP	

Dane zamawiającego

imię i nazwisko	stanowisko
telefon komórkowy	e-mail

Kwotę zł za zamówioną prenumeratę:

- wpłaciłem na konto: BRE S.A. O/W-wa 34 1140 1010 0000 3608 2400 1007
- wpłacę w terminie 7 dni od daty otrzymania specyfikacji potwierdzającej przyjęcie zamówienia
- proszę o przesłanie specyfikacji w formacie PDF na mój adres e-mail:
.....
- proszę o przesłanie specyfikacji tradycyjną przesyłką pocztową
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie faktur w formie elektronicznej. Zgodnie z ustaleniami, faktury będą przesyłane z adresu: bok@infor.pl w formacie PDF na nasz adres. Wycofanie akceptacji przesyłania faktur VAT w formie elektronicznej może nastąpić w drodze pisemnej lub elektronicznej na adres: bok@infor.pl.
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie informacji handlowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej od spółek Grupy INFOR PL oraz podmiotów współpracujących. Oświadczenie jest niezależne od czasu korzystania z usług świadczonych przez spółki z Grupy INFOR PL.
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie informacji marketingowych od spółek Grupy INFOR PL oraz podmiotów współpracujących. Oświadczenie jest niezależne od czasu korzystania z usług świadczonych przez spółki z Grupy INFOR PL.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu

Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Dyrektor Pionu Wydawniczego

Marzena Nikiel

marzena.nikiel@infor.pl

z-ca Dyrektora Pionu Wydawniczego

Agata Eichler

agata.eichler@infor.pl

Redaktor naczelna

Ewa Stawińska

Zespół redakcyjny

Sławomir Biliński – redaktor

Adam Kachlicki – sekretarz redakcji

Tomasz Kowalski – redaktor

Mieczysława Kulik – korekta

Paweł Muż – z-ca redaktora naczelnego

Agata Pinzuł – redaktor

Katarzyna Wojciechowska – redaktor

Edyta Wojtecka – redaktor graficzna

Adres redakcji:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 531 48 37, faks 22 530 41 65

www.mk.infor.pl

Biuro Reklamy:

reklama.dgp@infor.pl

tel. 22 530 44 44

Zamówienia na prenumeratę:

Biuro Obsługi Klienta:

03-308 Warszawa, ul. Batalionu Platerówek 3

tel. 22 212 07 30, 801 626 666

faks: 22 212 07 32

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 adiacji 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.



NICZEGO NIE PRZEGAPISZ! INFORorganizer

zawsze pod ręką

przydatne narzędzie

gwarancja antywirusowa

Nowoczesne narzędzie księgowych

- Terminarz
- Aktualności
- Wyszukiwarka
- Wskaźniki i stawki
- Aktywne formularze
- Kalkulatory

INFORorganizer to nowoczesne narzędzie, które błyskawicznie wyszuka potrzebne informacje o prawie, podatkach i rachunkowości. Głosem przypomni o ważnych terminach i spotkaniach. Na bieżąco poinformuje o zmianach w prawie oraz dostarczy kalkulatory niezbędne w pracy.

Można go również wykorzystać prywatnie – nie zrobi kawy, ale przypomni o urodzinach cioci ☺.

To wszystko zawsze pod ręką, na pulpicie Twojego komputera. Tylko z INFORorganizerem oszczędzisz swój czas.

Pobierz bezpłatnie
www.infororganizer.pl

**Nie trać czasu na eksperymenty
Postaw na sprawdzone
rozwiązania!**

fakt
Oprogramowanie księgowe dla Twojej firmy



Księga przychodów i rozchodów

Pełna księgowość

Kadry Płace ZUS

Deklaracje VAT PIT CIT

Współpraca z Płatnikiem

Sprzedaż zakupy magazyn

**Sprawdzone rozwiązania
księgowo - informatyczne**

FAKT to rozwijany od wielu lat program, który doskonale sprawdza się w prowadzeniu księgowości małych i średnich przedsiębiorstw, samodzielnie prowadzących księgowość oraz dla biur rachunkowych.

Program współpracuje z programem Płatnik, systemem e-Deklaracje, MS Excel oraz wieloma systemami HomeBankingu.

**Szybka praca przez Internet
dzięki netFakt**

Moduł programu netFakt, umożliwia komfortową pracę na odległość. Dokumenty mogą być księgowane przez Internet, przy czym nie różni się to niczym od pracy w biurze. Korzystając z netFakt można uzyskać dostęp do wszystkich funkcji programu i bieżących danych, zachowując tę samą wygodę pracy. Rozwiązanie to umożliwia wykorzystanie posiadanego sprzętu bez konieczności inwestowania w kosztowne rozwiązania serwerowe.

**Dostęp do danych księgowych
przez przeglądarkę internetową.**

NetFakt+ jest nowym rozszerzeniem programu Fakt umożliwiającym dostęp poprzez przeglądarkę internetową (Firefox, Chrome, Opera, Internet Explorer) do wszystkich funkcji dostępnych w programie.



Fakt Dystrybucja Sp. z o.o.
ul. Wielkopolska 21/2, 81 - 552 Gdynia
Sprawdź nas na: www.fakt.com.pl
lub zadzwoń 58 622 66 00, 601 630 303