

dwutygodnik

MONITOR księgowego

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • ZUS • KADRY I PŁACE

**W TYM NUMERZE
DODATKI:**



Komputer w firmie
– od zakupu do sprzedaży



**Partnerstwo publiczno-
prywatne oraz koncesje
na roboty budowlane
lub usługi – KSR Nr 10**
– na www.mk.infor.pl

I. AKTUALNOŚCI

Porady na trudne czasy

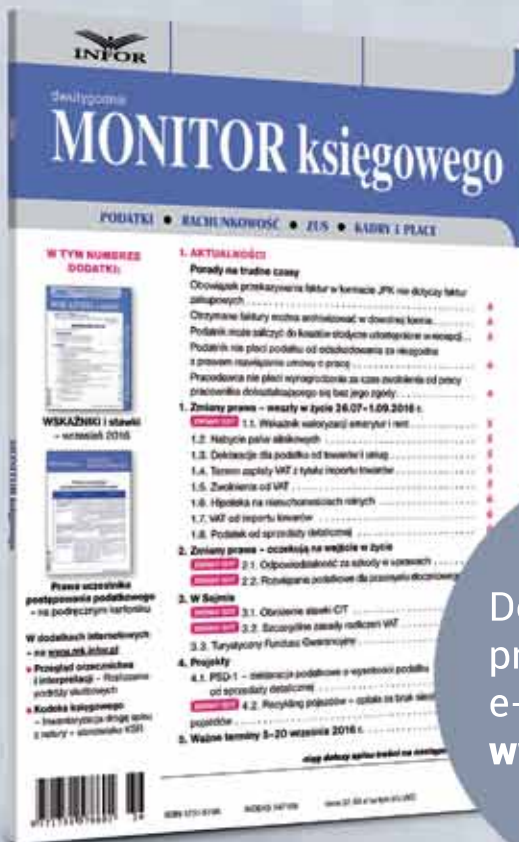
Podatnik może zapłacić odsetki od zaległości podatkowych według stawki 50%	5
Zwrot towaru nie skutkuje wsteczną korektą przychodów	5
Można odliczyć VAT od zakupu produktów spożywczych.	5
Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatki na studia licencjackie	5
Zwiększenie wymiaru etatu nie wpływa na zwiększenie kwoty wynagrodzenia pracownika pracującego na akord	5

1. Zmiany prawa – weszły w życie 16.08–9.09.2016 r.

1.1. Zwrot kosztów wynagrodzenia adwokata nie obejmuje VAT – wyrok TK	6
1.2. Skarb Państwa nie musi ponosić kosztów procesu – wyrok TK	6
1.3. Zbyt wysokie opłaty egzekucyjne – wyrok TK	6
1.4. Zwrot nienależnie pobranego świadczenia rehabilitacyjnego – wyrok TK	7
1.5. Podstawa wymiaru zasiłku – wyrok TK	7
1.6. VAT-IM według nowego wzoru	7
1.7. Cła – zmiany przepisów wykonawczych	7
1.8. Deklaracje elektroniczne	8
1.9. Niepreferencyjne pochodzenie towaru	8
1.10. Przedłużenie terminu przekazania informacji o ewidencji VAT	8
1.11. Opłata za usunięcie drzew lub krzewów	9
1.12. Deklaracja na podatek od sprzedaży detalicznej	9
1.13. Komisja Kodyfikacyjna Prawa Pracy	9
1.14. Zwrot podatku naliczonego importerowi	9
1.15. Nowe wzory tytułów wykonawczych w egzekucji administracyjnej	9
1.16. Egzekucja administracyjna należności pieniężnych	10

ciąg dalszy spisu treści na stronie 3 ►





Przedłuż prenumeratę
MONITORA księgowego
na 2017 rok
i odbierz PREZENTY!

Do każdej
prenumeraty
e-wydanie GRATIS!
www.mk.infor.pl

W 2017 roku na łamach MONITORA księgowego:

- Nowe obowiązki w rozliczeniach VAT
- Wysyłka deklaracji i ewidencji VAT w formacie JPK
- Wprowadzenie ryczałtowego VAT dla drobnych przedsiębiorców
- Zaostrzenie przepisów CIT i zwiększenie obciążeń podatkowych
- Prowadzenie PKPIR według nowego wzoru
- Nowe obowiązki sprawozdawcze w rachunkowości



2. Zmiany prawa – oczekują na wejście w życie	
2.1. Fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych	10
2.2. Składki na Turystyczny Fundusz Gwarancyjny	10
ZMIANY 2017 2.3. Minimalne wynagrodzenie	10
3. Projekty	
3.1. Zmiany w Kodeksie spółek handlowych	11
4. Ważne terminy 20 września – 5 października 2016 r.	11
5. Wskaźniki i stawki – stan prawny na 1.09.2016 r.	
5.1. Wskaźnik waloryzacji podstawy wymiaru zasiłku chorobowego	14
5.2. Kwartalna waloryzacja składek emerytalnych	14
5.3. Zastaw skarbowy	14
5.4. Kary porządkowe	14
5.5. Limity rozliczeń gotówkowych między przedsiębiorcami	14
II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!	
ZMIANY 2017 1. Nowy standard rachunkowości dotyczący partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi	15
2. Środki trwałe – projekt nowego standardu rachunkowości	16
ZMIANY 2017 3. Rozwiązania podatkowe dla przedsiębiorców pracujących przy budowie i przebudowie statków	17
ZMIANY 2017 4. Zwolnienie z PIT wynagrodzeń finansowanych z dotacji obowiązuje tylko do końca roku	18
ZMIANY 2017 5. Wynagrodzenia minimalne – korzystne zmiany dla pracowników i zleceniobiorców	20
WIDEOAKADEMIA 6. Do 30 września należy wpłacić drugą ratę odpisów na ZFŚS	22
7. Do końca września należy udzielić zaległego urlopu wypoczynkowego	22
O to pytają Księgowi	
WIDEOAKADEMIA Kiedy podatnik ma prawo do obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowych?	24
Co grozi osobie opłacającej 2% ryczałt za nieprowadzenie ewidencji sprzedaży?	24
Jak może zostać ukarane biuro rachunkowe, które dostarczyło księgi rachunkowe organowi podatkowemu po terminie?	24
III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO	
1. Jak sprzedawca powinien rozliczyć w księgach zwrot towaru	25
1. Dokumentowanie i rozliczanie odstąpienia od umowy skutkującego zwrotem towaru i wynagrodzenia	25
1.1. W którym momencie dokonany zwrot towaru koryguje przychód ze sprzedaży	25
1.2. Jak wyznaczyć moment zmniejszenia podstawy opodatkowania z powodu zwrotu towaru	26
1.3. Jak ująć zwrot towaru w księgach rachunkowych	27
2. Dokumentowanie i rozliczenie wymiany wadliwego towaru na wolny od wad	29
2.1. Czy wydatki poniesione na wytworzenie lub nabycie wymienianych towarów oraz wydatki poniesione na utylizację wadliwych towarów są kosztem podatkowym	29
2.2. Czy wymiana wadliwego towaru na pełnowartościowy podlega VAT	30
2.3. Jak ująć wymianę w księgach rachunkowych	30
IV. VAT	
WIDEOAKADEMIA 1. Kiedy otrzymane dotacje podlegają VAT	33
2. Czy spółce przysługuje prawo do odliczenia VAT przy nabywaniu urządzeń wykorzystywanych przez firmę zewnętrzną	36
3. Upływ okresu korekty nie zwalnia z ujęcia środka trwałego w remanencie likwidacyjnym – wyrok TSUE	37
V. VAT – FAKTURY	
1. Czy można odliczać VAT z faktur dokumentujących zakup produktów spożywczych dla pracowników i kontrahentów	39

VI. RACHUNKOWOŚĆ

1. Jak ująć w księgach rachunkowych należności dochodzone na drodze sądowej **41**
2. Jak ująć w księgach rachunkowych faktoring pełny **48**
3. Czy można ujmować w księgach rachunkowych odpisy amortyzacyjne tylko raz w roku **51**

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy składki ZUS oraz VAT od nieodpłatnego świadczenia usług noclegowych dla pracowników stanowią koszty podatkowe **52**
2. Kiedy powstanie przychód w związku z otrzymaniem odsetek od kredytu kupieckiego **52**
3. Jak ustalić wartość początkową budynku, gdy konieczne było usunięcie wad budowlanych . . . **54**
4. Czy zapłata zagranicznego podatku z polskiego rachunku bankowego skutkuje powstaniem różnic kursowych **55**
5. Kiedy świadczenia przekazywane małżonkowi zmarłego pracownika stanowią koszty podatkowe . . . **55**
6. Zwrot części kosztów wynagrodzeń otrzymany z Powiatowego Urzędu Pracy jest przychodem – interpretacja MF **56**
7. Odszkodowanie za straty w majątku jest przychodem – wyrok NSA **58**

VIII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Jak amortyzować zmywarkę przemysłową **60**
2. Jak dokonać jednorazowej amortyzacji w przypadku zakupu dwóch samochodów ciężarowych . . **61**
3. Czy właściciel NZOZ może zaliczyć do kosztów wydatki na szkolenie współpracujących z nim lekarzy **63**
4. Jak rozliczyć użyczenie nieruchomości ojcu na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej **64**
5. Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatki na studia licencjackie – interpretacja MF **66**

IX. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Jak ewidencjonować w pkpir koszty wysyłki towaru **67**

X. ZUS

1. Na jaki okres pracodawca powinien udzielić urlopu macierzyńskiego pracownicy, której zatrudnienie ustało w czasie jego trwania **69**
2. Kontynuowanie działalności po śmierci współnika spółki jawnej **71**

XI. KADRY I PŁACE

1. Jak należy obliczać wynagrodzenie w razie zmiany wymiaru etatu **73**

XII. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Wystawienie towarów przed kioskiem oznacza konieczność uiszczenia opłaty targowej – wyrok WSA **78**

XIII. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1. Jakie kroki podjąć przed śmiercią małżonka będącego współnikiem w małżeńskiej spółce cywilnej **79**

XIV. PLATFORMA KSIĘGOWYCH I KADROWYCH

1. Poznaj zmiany planowane na 2017 **81**



WIDEOAKADEMIA POLECA:

- Kiedy korekty podatku dochodowego należy dokonać wstecz?
- Do jakich rozliczeń organy zastosują klauzulę o unikaniu opodatkowania?
- Kiedy w przypadku faktur korygujących, zmniejszających VAT, można zrezygnować z potwierdzenia ich odbioru?

Zobacz na www.wideoakademia.infor.pl



I. AKTUALNOŚCI

Porady na trudne czasy

✓ **Podatnik może zapłacić odsetki od zaległości podatkowych według stawki 50%**

Podatnik może zapłacić odsetki od zaległości podatkowych według stawki 50%, jeżeli zaległość wynika z korekty deklaracji złożonej w ciągu 6 miesięcy od dnia upływu terminu złożenia deklaracji oraz ureguluje zaległość w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty – patrz „**Kiedy podatnik ma prawo do obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowych**”, str. 24

✓ **Zwrot towaru nie skutkuje wsteczną korektą przychodów**

Jeśli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą pomyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca. Na tej podstawie zwrot towaru udokumentowany fakturą korygującą zmniejszy przychód podatkowy w dacie wystawienia korekty – patrz „**Jak rozliczyć zwrot towaru w księgach rachunkowych sprzedawcy**”, str. 25

✓ **Można odliczyć VAT od zakupu produktów spożywczych**

Podatnik może odliczyć VAT naliczony z faktur zakupu produktów spożywczych zużytych w trakcie spotkań z pracownikami i kontrahentami. Zużycie tych towarów podczas spotkań i narad nie podlega opodatkowaniu VAT. Podatnik nie musi więc naliczać należnego VAT od zużycia – patrz „**Czy można odliczać VAT z faktur dokumentujących zakup produktów spożywczych dla pracowników i kontrahentów**”, str. 39

✓ **Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatek na studia licencjackie**

Podatnik, który poniósł wydatek na studia licencjackie, może go zaliczyć do kosztów, jeżeli kierunek studiów jest związany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą – patrz „**Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatek na studia licencjackie**”, str. 66

✓ **Zwiększenie wymiaru etatu nie wpływa na zwiększenie kwoty wynagrodzenia pracownika pracującego na akord**

Wynagrodzenie pracownika wynagradzanego stawką akordową nie jest uzależnione od wymiaru jego etatu lecz od wyników pracy. W razie zmiany wymiaru etatu pracodawca wypłaca po prostu wynagrodzenie będące iloczynem jednostek wykonanej pracy i stawki akordowej – patrz „**Jak należy obliczać wynagrodzenie w razie zmiany wymiaru etatu**”, str. 73

1. Zmiany prawa – weszły w życie od 16 sierpnia do 9 września 2016 r.

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 16 do 30 sierpnia 2016 r.

16 sierpnia 2016 r.

1.1. Zwrot kosztów wynagrodzenia adwokata nie obejmuje VAT – wyrok TK

Trybunał Konstytucyjny uznał, że VAT doliczany do ustalonego według norm przepisanych wynagrodzenia adwokata z wyboru nie jest zaliczany do kategorii tzw. niezbędnych kosztów procesu. Regulujący tę kwestię art. 98 § 3 Kodeksu postępowania cywilnego jest więc zgodny z Konstytucją. Oznacza to, że sąd przyzna stronie wygrywającej proces zwrot kosztów wynagrodzenia pełnomocnika z wyboru według norm określonych w rozporządzeniu w sprawie opłat adwokackich bez powiększania tej kwoty o stawkę VAT. Strona przegrująca sprawę nie będzie zatem musiała zwracać stronie wygrywającej proces kosztu VAT doliczonego do wynagrodzenia pełnomocnika.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt SK 67/13 – Dz.U. z 2016 r., poz. 1234

16 sierpnia 2016 r.

1.2. Skarb Państwa nie musi ponosić kosztów procesu – wyrok TK

Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 102 k.p.c. jest zgodny z Konstytucją. Na podstawie tego przepisu w szczególnie uzasadnionych wypadkach sąd może zwolnić stronę przegrywającą proces z obowiązku zwrotu kosztów procesu stronie wygrywającej, bez obciążania tymi kosztami Skarbu Państwa. Rozwiązanie to, zdaniem TK, nie narusza prawa do sądu. Oznacza to, że w sytuacjach, w których sąd zastosuje art. 102 k.p.c., koszty procesu będą faktycznie obciążały stronę, która proces wygrała. Skarb Państwa nie ma obowiązku zwrotu tych kosztów stronie wygrywającej proces.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 maja 2016 r., sygn. akt SK 37/14 – Dz.U. z 2016 r., poz. 1238

16 sierpnia 2016 r.

1.3. Zbyt wysokie opłaty egzekucyjne – wyrok TK

Trybunał uznał za niezgodne z Konstytucją następujące regulacje ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji:

- art. 64 § 1 pkt 4 w zakresie, w jakim nie określa maksymalnej wysokości opłaty za dokonane czynności egzekucyjne,
- art. 64 § 6 w zakresie, w jakim nie określa maksymalnej wysokości opłaty manipulacyjnej,
- art. 64 § 8 w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości obniżenia ww. opłat w razie umorzenia postępowania z uwagi na dobrowolną zapłatę egzekwowanej należności po dokonaniu czynności egzekucyjnych.

TK stwierdził, że wysokość i zasady pobierania opłat egzekucyjnych powinny być ukształtowane w taki sposób, aby zapewnić finansowanie aparatu egzekucyjnego. Nie powinny być dodatkowym obciążeniem, rodzajem podatku czy sankcją dla zobowiązanego.

Trybunał wskazał, że właściwa realizacja wyroku wymaga interwencji prawodawcy, który powinien – w granicach norm konstytucyjnych i z uwzględnieniem wniosków wynikających z wyroku TK – określić maksymalną wysokość nie tylko opłaty określonej w art. 64 § 1 pkt 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz opłaty manipulacyjnej, ale także maksymalną wysokość innych opłat egzekucyjnych, przeciwko którym można wysunąć podobne zarzuty.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14 – Dz.U. z 2016 r., poz. 1244

16 sierpnia 2016 r.

1.4. Zwrot nienależnie pobranego świadczenia rehabilitacyjnego – wyrok TK

Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 84 ust. 3 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie, w jakim dopuszcza wydanie decyzji nakazującej zwrot nienależnie pobranego świadczenia rehabilitacyjnego, bez względu na upływ czasu od daty wypłaty tego świadczenia, jest niezgodny z Konstytucją. Tym samym TK uznał za celowe wprowadzenie czasowego ograniczenia możliwości żądania przez ZUS zwrotu nienależnie pobranych świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Brak takiego ograniczenia – zdaniem TK – sprzyja opieszałości organu rentowego.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 5 lipca 2016 r., sygn. akt P 131/15 – Dz.U. z 2016 r., poz. 1247

16 sierpnia 2016 r.

1.5. Podstawa wymiaru zasiłku – wyrok TK

Trybunał Konstytucyjny potwierdził zgodność z Konstytucją przepisu art. 43 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa, w części obejmującej słowa „3 miesiące kalendarzowe”.

Z art. 43 ww. ustawy wynika, że podstawy wymiaru zasiłku nie ustala się na nowo, jeżeli między okresami pobierania zasiłków zarówno tego samego rodzaju, jak i innego rodzaju, nie było przerwy albo przerwa była krótsza niż 3 miesiące kalendarzowe.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 lipca 2016 r., sygn. akt SK 40/14 – Dz.U. z 2016 r., poz. 1248

20 sierpnia 2016 r.

1.6. VAT-IM według nowego wzoru

Od 20 sierpnia 2016 r. obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów wprowadzające nowy wzór deklaracji importowej VAT (VAT-IM₍₄₎). Deklarację według nowego wzoru stosuje się począwszy od rozliczeń podatku z tytułu importu towarów dokonywanego w miesiącu następującym po dniu wejścia w życie rozporządzenia. Oznacza to, że VAT-IM₍₄₎ po raz pierwszy znajdzie zastosowanie w rozliczeniu za wrzesień 2016 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 sierpnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie deklaracji importowej dla podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2016 r., poz. 1277

20 sierpnia 2016 r.

1.7. Cła – zmiany przepisów wykonawczych

20 sierpnia 2016 r. wszedł w życie pakiet rozporządzeń wykonawczych wydanych przez Ministra Finansów w związku z koniecznością dostosowania przepisów do Unijnego Kodeksu Celnego. Oto lista opublikowanych rozporządzeń:

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 sierpnia 2016 r. w sprawie wniosku o udzielenie pozwolenia na korzystanie z procedury TIR, pozwolenia na uproszczenie przy obejmowaniu towarów procedurą TIR oraz korzystania z tego uproszczenia – Dz.U. z 2016 r., poz. 1290

Czytaj codziennie najnowsze aktualności prawne na Platformie Księgowych i Kadrowych www.inforfk.pl

Dowiesz się z nich wszystkiego o zmianach w przepisach podatkowych, rachunkowości, prawie pracy i ubezpieczeniach oraz w prawie gospodarczym. Korzystaj też z bogatej bazy materiałów multimedialnych zamieszczonych w Bibliotece IFK na www.inforfk.pl. W materiałach wideo i audio eksperci wyjaśniają wszelkie zawiłości zmieniających się przepisów.

Wejdź na www.inforfk.pl

 **IFK** Platforma Księgowych i Kadrowych

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 sierpnia 2016 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych – Dz.U. z 2016 r., poz. 1291

Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 sierpnia 2016 r. w sprawie wzoru wniosku o utworzenie, zmianę powierzchni lub zniesienie wolnego obszaru celnego oraz dokumentów, które należy do niego dołączyć – Dz.U. z 2016 r., poz. 1292

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 sierpnia 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym – Dz.U. z 2016 r., poz. 1293

Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 sierpnia 2016 r. w sprawie przeniesienia praw i obowiązków osoby korzystającej z procedury końcowego przeznaczenia – Dz.U. z 2016 r., poz. 1294

Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 sierpnia 2016 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia – Dz.U. z 2016 r., poz. 1296

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 sierpnia 2016 r. w sprawie wzoru kwestionariusza samooceny przedsiębiorcy – Dz.U. z 2016 r., poz. 1297

Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 sierpnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego – Dz.U. z 2016 r., poz. 1298

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 sierpnia 2016 r. w sprawie danych zamieszczanych we wnioskach, deklaracjach i powiadomieniach oraz załączanych dokumentów – Dz.U. z 2016 r., poz. 1299

23 sierpnia 2016 r.

1.8. Deklaracje elektroniczne

23 sierpnia 2016 r. weszły w życie zmiany w rozporządzeniu w sprawie deklaracji elektronicznych. Zmiany wprowadzone w rozporządzeniu polegają na uzupełnieniu katalogu deklaracji wskazanych w § 7 tego rozporządzenia o deklarację o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrz-wspólnotowego nabycia paliw silnikowych (VAT-14). Tym samym deklaracja ta znalazła się w katalogu deklaracji, które mogą być opatrywane podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą certyfikatu Służby Celnej.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 sierpnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone – Dz.U. z 2016 r., poz. 1306

23 sierpnia 2016 r.

1.9. Niepreferencyjne pochodzenie towaru

23 sierpnia 2016 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów określające:

- 1) wzór tzw. świadectwa pochodzenia potwierdzającego niepreferencyjne pochodzenie towaru,
- 2) wzór wniosku o wystawienie świadectwa pochodzenia,
- 3) szczegółowe wymogi, jakie powinien spełniać wniosek o wystawienie świadectwa pochodzenia oraz to świadectwo,
- 4) sposób i tryb wystawiania świadectwa pochodzenia przez organy celne.

Nowe przepisy zostały wprowadzone w związku z wejściem w życie Unijnego Kodeksu Celnego.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 sierpnia 2016 r. w sprawie świadectwa potwierdzającego niepreferencyjne pochodzenie towaru – Dz.U. z 2016 r., poz. 1307

25 sierpnia 2016 r.

1.10. Przedłużenie terminu przekazania informacji o ewidencji VAT

Podmiotom o statusie podmiotów publicznych, które od 1 lipca 2016 r. zostały zobowiązane na podstawie art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej do przekazywania Ministrowi Finansów informacji o prowadzonej ewidencji VAT, został przedłużony termin wykonania tego obowiązku. Wymienione w tym rozporządzeniu podmioty złożą informację o prowadzonej ewidencji za okres przypadający od 1 lipca do 31 grudnia 2016 r. w terminie do 31 stycznia 2017 r. Rozporządzenie w tej sprawie obowiązuje od 25 sierpnia 2016 r.

Ministerstwo Finansów poinformowało, że przesunięcie terminu nastąpiło w związku ze zgłaszanymi przez podmioty realizujące istotne zadania publiczne trudnościami w dostosowaniu się od 1 lipca 2016 r. do wymogu obligatoryjnego składania informacji o prowadzonej ewidencji w VAT (plik JPK_VAT).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 24 sierpnia 2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej – Dz.U. z 2016 r., poz. 1337

Czytaj także: „JPK a podmioty niebędące przedsiębiorcami – interpretacja ogólna” – Mk nr 15-16/2016

29 sierpnia 2016 r.

1.11. Opłata za usunięcie drzew lub krzewów

Rozporządzenie określa stawki dla poszczególnych rodzajów lub gatunków drzew w zależności od obwodu pnia i tempa jego przyrostu oraz współczynniki różnicujące te stawki w zależności od lokalizacji drzewa lub krzewu. Nowe stawki opłat obowiązują od 29 sierpnia 2016 r.

Rozporządzenie Ministra Środowiska z 25 sierpnia 2016 r. w sprawie opłat za usunięcie drzew i krzewów – Dz.U. z 2016 r., poz. 1354

Stawki opłat za usunięcie drzew lub krzewów są dostępne na www.mk.infor.pl w zakładce Wskaźniki i stawki

1 września 2016 r.

1.12. Deklaracja na podatek od sprzedaży detalicznej

Od 1 września 2016 r. obowiązuje nowy podatek od sprzedaży detalicznej. Rozporządzenie określa wzór deklaracji podatkowej o wysokości podatku od sprzedaży detalicznej (PSD-1). Rozporządzenie w tej sprawie weszło w życie 1 września 2016 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 24 sierpnia 2016 r. w sprawie wzoru deklaracji podatkowej o wysokości podatku od sprzedaży detalicznej – Dz.U. z 2016 r., poz. 1365

1 września 2016 r.

1.13. Komisja Kodyfikacyjna Prawa Pracy

1 września 2016 r. weszło w życie rozporządzenie w sprawie Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Pracy. Na jego podstawie zostanie powołana Komisja Kodyfikacyjna Prawa Pracy, której zadaniem jest opracowanie projektu ustawy – Kodeks pracy oraz projektu ustawy – Kodeks zbiorowego prawa pracy. Zgodnie z założeniami projekty tych dwóch ustaw mają zostać opracowane przez Komisję w okresie 18 miesięcy od dnia powołania członków Komisji.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 9 sierpnia 2016 r. w sprawie Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Pracy – Dz.U. z 2016 r., poz. 1366

2 września 2016 r.

1.14. Zwrot podatku naliczonego importerowi

Zmiana w rozporządzeniu dostosowuje treść rozporządzenia do Unijnego Kodeksu Celnego poprzez uchylenie § 5 ust. 8. Zmiana obowiązuje od 2 września 2016 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 8 sierpnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług – Dz.U. z 2016 r., poz. 1281

6 września 2016 r.

1.15. Nowe wzory tytułów wykonawczych w egzekucji administracyjnej

Od 6 września 2016 r. obowiązują nowe wzory tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (TW-1₍₂₎) i niepieniężnych (TW-2₍₂₎).

Tytuły wykonawcze mogą być nadal wystawiane na wzorach dotychczasowych, ale nie dłużej niż przez 12 miesięcy, licząc od dnia wejścia w życie rozporządzenia.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej – Dz.U. z 2016 r., poz. 1305

8 września 2016 r.

1.16. Egzekucja administracyjna należności pieniężnych

Od 8 września 2016 r. obowiązują nowe wzory dokumentów stosowanych w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym należności pieniężnych. Rozporządzenie określające wzory tych dokumentów ma na celu dostosowanie przepisów do zmian wprowadzonych ustawą z 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1311), która przewiduje m.in. zmianę ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2016 r., poz. 599, z późn. zm.) w zakresie zbiegów egzekucji sądowej i administracyjnej oraz zbiegów egzekucji administracyjnych, a także zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty lub zwrotu podatku.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 22 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów dokumentów stosowanych w egzekucji należności pieniężnych – Dz.U. z 2016 r., poz. 1339

2. Oczekują na wejście w życie

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 16 do 30 sierpnia 2016 r.

1 listopada 2016 r.

2.1. Fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych

Prowadzący zakład pracy chronionej tworzy zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, który powinien wykorzystywać zgodnie z celem tworzenia i regulaminem tego funduszu. Jeżeli środki te wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, jest obowiązany do ich zwrotu i dodatkowej wpłaty na rzecz PFRON w wysokości 30% tych środków. Ustawodawca określa również przypadki, które traktuje się na równi z niezgodnym przeznaczeniem środków funduszu rehabilitacji (art. 33 ust. 4a¹). Ustawodawca dodał do nich jeszcze jeden przypadek, który jest równoznaczny z niezgodnym przeznaczeniem środków funduszu rehabilitacji. Jest to przypadek, w którym prowadzący ZPCh, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie przekazuje środków na fundusz rehabilitacji (art. 33 ust. 4a²). Zmiana w tym zakresie obowiązuje od 25 września 2016 r., natomiast w swej zasadniczej części nowelizacja wchodzi w życie 1 listopada 2016 r.

Ustawa z 19 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r., poz. 1336

26 listopada 2016 r.

2.2. Składki na Turystyczny Fundusz Gwarancyjny

26 listopada 2016 r. wchodzi w życie przepisy, które nakładają nowe obowiązki na organizatorów turystyki, w tym m.in. obowiązek składania deklaracji i odprowadzania składek na Turystyczny Fundusz Gwarancyjny.

Ustawa z 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o usługach turystycznych oraz ustawy o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych – Dz.U. z 2016 r., poz. 1334

1 stycznia 2017 r.

ZMIANY 2017

2.3. Minimalne wynagrodzenie

1 stycznia 2017 r. wchodzi w życie ustawa zmieniająca przepisy o minimalnym wynagrodzeniu. Wprowadza ona kwotę minimalnej stawki godzinowej dla zleceniobiorców oraz podwyższa stawkę minimalnego wynagrodzenia dla pracowników w pierwszym roku pracy.

Ustawodawca zdecydował, że wprowadzone nowelizacją przepisy definiujące pojęcia: „minimalna stawka godzinowa” oraz „przyjmujący zlecenie lub świadczący usługi” wchodzi w życie wcześniej, tzn. z dniem ogłoszenia w Dzienniku Ustaw 17 sierpnia 2016 r.

Zgodnie z wprowadzonymi definicjami ustawowymi:

■ „minimalna stawka godzinowa” to minimalna wysokość wynagrodzenia za każdą godzinę wykonania zlecenia lub świadczenia usług, przysługująca przyjmującemu zlecenie lub świadczącemu usługi,

■ „przyjmujący zlecenie lub świadczący usługi” to:

a) osoba fizyczna wykonująca działalność gospodarczą, niezatrudniająca pracowników lub niezawierająca umów ze zleceniobiorcami

albo

b) osoba fizyczna niewykonująca działalności gospodarczej

– która przyjmuje zlecenie lub świadczy usługi na podstawie umów cywilnoprawnych, o których mowa w art. 734 i 750 Kodeksu cywilnego, na rzecz przedsiębiorcy albo na rzecz innej jednostki organizacyjnej, w ramach prowadzonej przez te podmioty działalności.

Nowelizacja wprowadziła też kategorię „minimalnej stawki godzinowej” do ustawy o zamówieniach publicznych (art. 90 ust. 1 pkt 1, art. 142 ust. 5 pkt 2). Zmiany w ustawie o zamówieniach publicznych weszły w życie od 1 września 2016 r. Nowelizacja reguluje też procedurę zmiany wynagrodzenia określonego w zamówieniu publicznym, w przypadku gdy kwota minimalnego wynagrodzenia lub minimalnej stawki godzinowej wpływa na wartość zamówienia (art. 8–11 ustawy z 22 lipca 2016 r.).

Ustawa z 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r., poz. 1265

Więcej na temat zmian przeczytasz w artykule „Wynagrodzenia minimalne – korzystne zmiany dla pracowników i zleceniobiorców” na str. 20 bieżącego numeru MK

3. Projekty

Na podstawie projektów opublikowanych od 16 do 30 sierpnia 2016 r.

3.1. Zmiany w Kodeksie spółek handlowych

Projekt zmian w Kodeksie spółek handlowych zakłada zwiększenie formalizmu przy zakładaniu spółek z o.o. z użyciem elektronicznych wzorców umów (S-24). W zamierzeniach projektodawców spółki te nie będą już mogły być zakładane z użyciem „zwykłego” podpisu elektronicznego, lecz tylko z użyciem bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpisu potwierdzonego profilem zaufanym e-PUAP. Zmiana jest spowodowana zwiększoną skalą zakładania spółek w trybie S-24 z użyciem danych innych osób.

Projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw – opublikowany 22 sierpnia 2016 r.

Ewa Sławińska – prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

4. Ważne terminy 20 września – 5 października 2016 r.



PDOP

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób prawnych za sierpień 2016 r.
- zapłata przez podatnika podatku od dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wykorzystanego niezgodnie z oświadczeniem o jego przeznaczeniu CIT-5

PDOF

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych w sierpniu 2016 r. wynagrodzeń z umowy o pracę, umowy zlecenia i umowy o dzieło

- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w sierpniu 2016 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu, dzierżawy i innych podobnych umów
- wpłata zaliczki za sierpień 2016 r. na podatek dochodowy przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu lub dzierżawy, którzy wybrali uproszczoną metodę opłacania zaliczek
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w sierpniu 2016 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych według stawki 19%
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za sierpień 2016 r. z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4, 4a, 5, 13 oraz art. 30a ust. 1 upfod
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy z tytułu wynagrodzenia ze stosunku pracy otrzymywanego z zagranicy, emerytur i rent zagranicznych otrzymywanych bez pośrednictwa banku, osobiście wykonywanej działalności, np. artystycznej, literackiej, udziału w organach stanowiących osób prawnych, działalności wykonywanej na podstawie kontraktu menedżerskiego, osobistego świadczenia usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (dotyczy dochodów uzyskiwanych bez pośrednictwa płatników)

Ryczałt ewidencjonowany

- zapłata zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych za sierpień 2016 r.
- PFRON**
- zapłata składki na PFRON i złożenie deklaracji (DEK-I-0, DEK-I-a, DEK-I-b, DEK-II-a, DEK-W) za sierpień 2016 r.

NBP

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

VAT

- zapłata VAT i złożenie deklaracji VAT-7 za sierpień 2016 r.
- zapłata VAT za sierpień 2016 r. przez podatników, którzy wybrali kwartalną metodę rozliczenia VAT, a nie są małymi podatnikami
- złożenie deklaracji VAT-8 przez podatników zarejestrowanych jako VAT UE dla celów dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT
- złożenie deklaracji VAT-9M oraz zapłata podatku przez podatników niemających obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D i VAT-8, którzy są zobowiązani do zapłaty podatku z tytułu importu usług oraz dostawy towarów i świadczenia usług opodatkowanych u nabywcy (dotyczy czynności, dla których obowiązek podatkowy powstał w sierpniu)
- zapłata VAT i złożenie skróconej deklaracji VAT-12 w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu za sierpień 2016 r.



* Termin przesunięty, ponieważ 25 września przypada w niedzielę.

- złożenie informacji podsumowującej VAT-UE za sierpień 2016 r. (dotyczy wyłącznie podatników składających VAT-UE w formie elektronicznej)
- złożenie informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27 za sierpień 2016 r.
- złożenie informacji o prowadzonej ewidencji sprzedaży VAT (JPK_VAT)

Akcyza

- zapłata podatku akcyzowego i złożenie deklaracji AKC-4/AKC-4zo, AKC-4/A-AKC-4/F, AKC-4/H-AKC-4/K, AKC-WW, AKC-EN, INF-A-INF-K za sierpień 2016 r.

**Inne obowiązki**

- wpłata z zysku w przedsiębiorstwach państwowych i jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa za sierpień 2016 r. (oraz złożenie deklaracji WZP-1M – przedsiębiorstwa i WZS-1M – spółki)

**Inne obowiązki**

- złożenie do US właściwego dla nierezydentów (osób fizycznych) informacji ORD-W1 za sierpień 2016 r. o wynagrodzeniach wypłaconych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami za świadczenie na rzecz rezydenta usług lub pracy; informację składa polski rezydent (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej i osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), na rzecz którego praca lub usługi były świadczone

ZFŚS

- przekazanie na rachunek bankowy ZFŚS pozostałej części naliczonych odpisów na Fundusz

VAT

- wniosek o zwrot VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim (VAT-REF)

PDOP

- złożenie zeznania CIT-CFC o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, którego rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, i wpłata wynikającego z zeznania podatku należnego

PDOF

- złożenie zeznania PIT-CFC o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłata wynikającego z zeznania podatku należnego

**RACHUNKOWOŚĆ**

- rozpoczęcie inwentaryzacji drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda wszystkich składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych odpisywanych w koszty na moment zakupu (wytworzenia)

**ZUS**

- zapłata składek za wrzesień 2016 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe; złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

VAT

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

oprac. **Sławomir Biliński**

5. Wskaźniki i stawki

(stan prawny na 1 września 2016 r.)

codziennie aktualizowane na www.inforfk.pl

5.1. Wskaźnik waloryzacji podstawy wymiaru zasiłku chorobowego

Okres obowiązywania	Wskaźnik waloryzacji
Lipiec – wrzesień 2016 r.	107,3% (wskaźnik jest wyższy niż 100%, dlatego w III kwartale 2016 r. podstawę należy waloryzować)
Październik – grudzień 2016 r.	98,8% (wskaźnik jest niższy niż 100%, dlatego w IV kwartale 2016 r. podstawy nie należy waloryzować)

- obwieszczenie Prezesa ZUS z 18 sierpnia 2016 r. w sprawie wskaźnika waloryzacji podstawy wymiaru zasiłku chorobowego przyjętej do obliczenia świadczenia rehabilitacyjnego w IV kwartale 2016 r. – M.P. z 2016 r., poz. 810

5.2. Kwartalna waloryzacja składek emerytalnych

101,09% wynosi wskaźnik kwartalnej waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne, środków, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, zewidencjonowanych na subkoncie, za II kwartał 2016 r.

- komunikat Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 18 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości wskaźnika kwartalnej waloryzacji składek na ubezpieczenie emerytalne, środków, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, zewidencjonowanych na subkoncie, za II kwartał 2016 r. – M.P. z 2016 r., poz. 803

5.3. Zastaw skarbowy

Okres obowiązywania	Minimalna wartość poszczególnych rzeczy ruchomych lub zbywalnych praw majątkowych, które mogą być obciążane zastawem skarbowym	Podstawa prawna
2016 r.	12 400 zł (wartość na dzień ustanowienia zastawu)	M.P. z 2015 r., poz. 722
2017 r.	12 400 zł (wartość na dzień ustanowienia zastawu)	M.P. z 2016 r., poz. 797

- obwieszczenie Ministra Finansów z 12 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 41 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa – M.P. z 2016 r., poz. 797

5.4. Kary porządkowe

Okres obowiązywania	Maksymalna wysokość kary porządkowej	Podstawa prawna
2016 r.	2800 zł	M.P. z 2015 r., poz. 723
2017 r.	2800 zł	M.P. z 2016 r., poz. 796

- obwieszczenie Ministra Finansów z 12 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa – M.P. z 2016 r., poz. 796

5.5. Limity rozliczeń gotówkowych między przedsiębiorcami

Miesiąc dokonania transakcji	Kur średni euro wg NBP z ostatniego dnia miesiąca poprzedniego	Limit rozliczeń gotówkowych (15 000 euro)	Podstawa prawna
Wrzesień 2016 r.	4,3555	65 332,50 zł	168/A/NBP/2016

- art. 22 ust. 1 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 584; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228

oprac. **Ewa Sławińska**

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

ZMIANY 2017

1. Nowy standard rachunkowości dotyczący partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi

Komitet Standardów Rachunkowości opublikował nowy (już dziesiąty) standard dotyczący umów o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi. Głównym jego celem jest wskazanie jednolitych rozwiązań w zakresie wyceny, ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wynikających z tych umów. Standard wszedł w życie 29 sierpnia 2016 r. i ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r. Można go jednak stosować wcześniej, tj. już za rok 2016. Pełna treść KSR Nr 10 dostępna jest jako dodatek elektroniczny do bieżącego numeru „MONITORA księgowego” (www.mk.infor.pl).

Celem tworzenia wszystkich standardów rachunkowości (KSR) jest pomoc księgowym w prawidłowym stosowaniu ustawy o rachunkowości. Tym razem Komitet Standardów Rachunkowości (dalej: Komitet) wypełnił lukę związaną z wyceną, ewidencjonowaniem oraz ujawnianiem w sprawozdaniu finansowym umów o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umów koncesji na roboty budowlane i usługi. Komitet informuje, że oba te rodzaje umów traktuje w standardzie jednakowo, tj. nie rozgranicza przyjętych rozwiązań dotyczących wyceny, ewidencji czy też prezentacji na możliwe do wykorzystania wyłącznie dla umów o partnerstwie lub też dla umów koncesji. Wynika to z cech wspólnych, jakie mają te umowy, tj. że:

- strona publiczna inicjuje partnerstwo publiczno-prywatne, dokonuje wyboru strony prywatnej i zawierając z nią stosowną umowę, stosuje najczęściej albo przepisy ustawy o partnerstwie, albo przepisy ustawy o koncesji, albo przepisy Prawa zamówień publicznych,
- strona publiczna uprawniona jest do kontroli wykonania umowy,
- strona prywatna użytkuje w imieniu strony publicznej składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego przez czas określony w umowie,
- strona prywatna jest zobowiązana po zakończeniu okresu trwania umowy do przekazania składnika aktywów stronie publicznej w stanie niepogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania.

Komitet podkreśla, że standard ten może być także stosowany do aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wynikających z innych umów, których przedmiotem jest wspólna wieloletnia współpraca strony publicznej i strony prywatnej polegająca na:

- budowie nowego lub ulepszeniu istniejącego środka trwałego, w celu jego wykorzystania do świadczenia usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną,
- przeniesieniu prawa do użytkowania istniejącego środka trwałego należącego do strony publicznej na stronę prywatną, w celu świadczenia za jego pomocą usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną.

PODSTAWA PRAWNA:

- komunikat nr 3 Ministra Finansów z 23 sierpnia 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”

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

2. Środki trwałe – projekt nowego standardu rachunkowości

Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) przekazał do publicznej dyskusji projekt nowego Krajowego Standardu Rachunkowości „Środki trwałe”. Celem tego standardu jest wyjaśnienie (interpretacja) przepisów ustawy o rachunkowości dotyczących środków trwałych, a przez to zapewnienie porównywalności rozwiązań stosowanych przez jednostki w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych tego składnika aktywów. Projekt standardu dostępny jest na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl) w zakładce: *Działalność/Rachunkowość/Komitet Standardów Rachunkowości/Zaproszenie do współpracy*. Komitet Standardów Rachunkowości prosi o zgłaszanie uwag i komentarzy do ww. projektu – w terminie do 31 października 2016 r.

Zagadnienia związane ze środkami trwałymi występują powszechnie wśród jednostek stosujących ustawę o rachunkowości. Standard ma w swym zamierzeniu wyjaśnić zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki. W szczególności znajdują się w nim wyjaśnienia dotyczące:

- warunków uznania składnika majątku za środek trwały,
- ustalania wartości początkowej środka trwałego (m.in. ustalenie ceny nabycia, kosztu wytworzenia, rozliczenie kosztów i przychodów finansowania zewnętrznego),
- ponoszonych nakładów w trakcie użytkowania środka trwałego (ulepszenia, nakłady na bieżącą eksploatację),
- amortyzacji środka trwałego (w tym m.in. zagadnienia dotyczące sezonowości amortyzacji, dokonywania zbiorczych odpisów amortyzacyjnych, weryfikacji stosowanych okresów i stawek),
- zaprzestania ujmowania w księgach rachunkowych środka trwałego (m.in. odłączenie, przełączenie części dodatkowej lub peryferyjnej, a także przekwalifikowanie środka trwałego),
- dokumentowania obrotu środkami trwałymi,
- inwentaryzacji środków trwałych.

Komitet Standardów Rachunkowości podkreśla jednocześnie, że standard:

- nie będzie miał zastosowania do aktywów biologicznych, w tym inwentarza żywego i roślin,
- nie będzie omawiał zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały (problematyka ta ma być przedmiotem regulacji odrębnych dokumentów Komitetu Standardów Rachunkowości),
- nie obejmuje zagadnień związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych dotyczących środków trwałych i ich amortyzacji.

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

ZMIANY 2017

3. Rozwiązania podatkowe dla przedsiębiorców pracujących przy budowie i przebudowie statków

Od 1 stycznia 2017 r. przedsiębiorcy będą mogli wybierać między opodatkowaniem budowy i przebudowy statków podatkiem dochodowym (od osób prawnych lub fizycznych) a zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji w wysokości 1%. Takie m.in. zmiany wprowadza ustawa o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Zmiany obejmą szeroki krąg przedsiębiorców, nie tylko tych zaangażowanych bezpośrednio przy budowie statków, ale także tych, którzy dostarczają do nich części lub świadczą usługi związane z przemysłem okrętowym. Warto podkreślić, że przez statki ustawa rozumie również małe jednostki (wystarczy, że długość kadłuba jest większa niż 5 metrów). Przedstawiamy, jakie korzystne dla przedsiębiorców rozwiązania przewidziano w tej ustawie.

Tabela. Udogodnienia dla produkujących statki obowiązujące od 1 stycznia 2017 r.

Wprowadzone udogodnienie (podstawa prawna)	Uwagi
1	2
Wprowadzenie zryczałtowanego podatku w zakresie budowy lub przebudowy statku (art. 3–15 ustawy)	Przedsiębiorca okrętowy będzie mógł optać 1% zryczałtowany podatek w zakresie budowy lub przebudowy statku. Podstawą opodatkowania tym podatkiem będzie przychód należny ze sprzedaży lub przebudowy statku osiągnięty w roku podatkowym, z wyłączeniem VAT. Za dzień powstania przychodu należnego będzie uważany dzień wydania rzeczy lub wykonania usługi, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania płatności w całości. Przychodu należnego przedsiębiorcy okrętowego nie będzie się łączył z innymi przychodami tego przedsiębiorcy podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie odrębnych ustaw. Wybór opodatkowania zryczałtowanym podatkiem nastąpi przez złożenie organowi podatkowemu przez przedsiębiorcę okrętowego oświadczenia o wyborze takiego opodatkowania. Okres opodatkowania przedsiębiorcy okrętowego zryczałtowanym podatkiem wyniesie 3 kolejne lata podatkowe. W okresie opodatkowania nie będzie możliwa zmiana formy opodatkowania.
Szersze zastosowanie zerowej stawki VAT na produkty przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (art. 20 ustawy)	Nowelizacja wprowadza zmiany w ustawie o VAT. Polegają one m.in. na rozszerzeniu katalogu jednostek pływających, do których budowy i wyposażenia będzie miała zastosowanie stawka VAT w wysokości 0%. Będzie to dotyczyć takich statków jak np. holowniki i lodołamacze pełnomorskie.

1	2
Objęcie specjalną strefą ekonomiczną gruntów, na których prowadzona jest produkcja okrętowa i komplementarna (art. 18 ustawy)	<p>Zmiana ma ułatwić objęcie statusem specjalnej strefy ekonomicznej (SSE) gruntów, na których jest prowadzona produkcja okrętowa i komplementarna. W tym celu wprowadzono możliwość:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ objęcia statusem SSE gruntów stanowiących własność podmiotów innych niż zarządzający, Skarb Państwa, jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego albo związki komunalne (za ich zgodą) lub objęcia statusem SSE gruntów będących w użytkowaniu wieczystym podmiotu innego niż zarządzający albo jednoosobowa spółka Skarbu Państwa (za ich zgodą), jeśli w wyniku inwestycji będzie tam prowadzona działalność w zakresie budownictwa okrętowego lub przemysłów komplementarnych, ■ zwiększenia obszaru strefy na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki, składany na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej, w przypadku gdy ma to na celu rozwój budownictwa okrętowego lub przemysłów komplementarnych. <p><i>O korzyściach wynikających z inwestowania w SSE przeczytasz w Mk nr 15-16/2016.</i></p>
Kredyt technologiczny oraz premia technologiczna dla przedsiębiorców z branży produkcji okrętowej (art. 21 ustawy)	Rada Ministrów będzie mogła określić w drodze rozporządzenia warunki udzielania kredytu technologicznego oraz premii technologicznej przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie budownictwa okrętowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3-15, 18, 20 i 21 ustawy z 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych – Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”

ZMIANY 2017

4. Zwolnienie z PIT wynagrodzeń finansowanych z dotacji obowiązuje tylko do końca roku


Tylko do końca 2016 r. wynagrodzenia wypłacone osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą z otrzymanych przez nie dotacji korzystają ze zwolnienia z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof. Od 1 stycznia 2017 r. wynagrodzenia te będą opodatkowane. Niekorzystna zmiana dotknie m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola, które pełnią w nich funkcje dyrektorów. Zmiana została wprowadzona przez ustawę z 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1010).

Zasady obowiązujące do końca 2016 r.

Z art. 21 ust. 1 pkt 129 updof w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. wynika, że zwolnione z PIT są dotacje w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Organy podatkowe potwierdzają w wydawanych interpretacjach indywidualnych, że na podstawie tego przepisu ze zwolnienia z PIT korzystają środki pochodzące z dotacji w części przeznaczony na sfinansowanie wynagrodzenia osoby

fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która taką dotację otrzymała. Wynagrodzenia te są zatem przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej zwolnionym od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updog i nie należy ich wliczać do podstawy opodatkowania oraz wykazywać w rozliczeniu rocznym.


Do podatników korzystających z ww. zwolnienia należą m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola, które pełnią w nich funkcję dyrektorów. Na finansowanie ich wynagrodzeń z otrzymanych dotacji pozwalają przepisy art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9 sierpnia 2016 r., sygn. DITPB1/4511-518/16/JŁ:

 (...) otrzymane dotacje na prowadzenie przedszkola niepublicznego, o którym mowa we wniosku, są dla Wnioskodawcy przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej, zwolnionym od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.


Takie samo stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacjach indywidualnych z 27 października 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-513/15-2/MH, oraz z 31 sierpnia 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-319/15-5/MM.

Zmiany od 1 stycznia 2017 r.

Od 1 stycznia 2017 r. brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 129 updog ulegnie zmianie. Będzie z niego wynikało, że ze zwolnienia z PIT korzystają:

 dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 36.

Z kolei z ust. 36 dodanego do art. 21 również od 1 stycznia 2017 r. będzie wynikało, że:

 Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 129, nie ma zastosowania do tej części dotacji otrzymanej na prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, która została przeznaczona, na podstawie odrębnych przepisów, na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej tę działalność.

Brzmienie zacytowanych przepisów oznacza, że od 1 stycznia 2017 r. zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 129 updog, nie będzie miało zastosowania do tej części dotacji otrzymanej na prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, która zostanie przeznaczona – na podstawie odrębnych przepisów – na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej tę działalność. Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. wynagrodzenia wypłacone osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą z otrzymanych przez nie dotacji nie będą już korzystały ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updog.

W niekorzystnej sytuacji znajdą się zatem m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola pełniące w nich funkcje dyrektorów, które część otrzymywanych dotacji przeznaczają na swoje wynagrodzenia, na co zezwala im wprost art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Wypłacane wynagrodzenia będą musieli uznawać za opodatkowany przychód z działalności gospodarczej. Jednocześnie wynagrodzenia te będą dla nich stanowiły koszt uzyskania przychodów. Z uwagi na fakt, że w części dotyczącej wypłacanych wynagrodzeń otrzymana dotacja nie będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updog, wydatki te nie będą wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 ust. 1

pkt 56 updof. Przepis ten zakazuje zaliczania do kosztów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa m.in. w art. 21 ust. 1 pkt 129 updof.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 21 ust. 1 pkt 129 i ust. 36 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty – j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 2156; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1010
- art. 3 ustawy z 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r., poz. 1010

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

ZMIANY 2017 5. Wynagrodzenia minimalne – korzystne zmiany dla pracowników i zleceniobiorców

1 stycznia 2017 r. wejdzie w życie nowelizacja ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Zmiany są korzystne przede wszystkim dla pracowników wchodzących na rynek pracy oraz zleceniobiorców. Dzięki nowelizacji pracownicy w pierwszym roku pracy otrzymają pełne minimalne wynagrodzenie (100%) zamiast obniżonego (80%). Gwarancję minimalnego wynagrodzenia otrzymają też zleceniobiorcy. Minimalne wynagrodzenie będzie im przysługiwało za każdą godzinę wykonywania zlecenia lub świadczenia usług.



Zobacz więcej

www.wideoakademia.infor.pl

Od 1 stycznia 2017 r. zacznie obowiązywać większość przepisów ustawy z 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Ustawa nie tylko nowelizuje przepisy o minimalnym wynagrodzeniu pracowników. Wprowadza także nowe regulacje dotyczące minimalnej stawki godzinowej dla osób wykonujących pracę na podstawie umów zlecenia oraz umów o świadczenie usług, do których stosuje się przepisy o zleceniu.

Jedna stawka minimalnego wynagrodzenia

Wysokość wynagrodzenia pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy nie może być niższa od wynagrodzenia ustalonego według zasad określonych ustawą o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Ustawa ta wyznacza dolną granicę wynagrodzenia przysługującego pracownikowi niezależnie od składników wynagrodzenia, systemów czasu pracy, posiadanych kwalifikacji, jak też szczególnych właściwości i warunków pracy. Obecnie przepisy przewidują jeden wyjątek od tej zasady, dotyczący pracowników w okresie pierwszego roku pracy. Ich wynagrodzenie nie może być mianowicie niższe niż 80% wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Jedną ze zmian wprowadzonych nowelizacją jest zniesienie obniżenia do 80% minimalnego wynagrodzenia dla pracowników w pierwszym roku pracy. W ten sposób wszystkich pracowników, niezależnie od stażu pracy, będzie obowiązywała jedna stawka minimalnego wynagrodzenia. Motywacją do wprowadzenia jednolitej stawki było przeświadczenie, że zróżnicowanie minimalnego

wynagrodzenia w obecnej sytuacji gospodarczej nie ma już uzasadnienia. Likwidacja stawki wynoszącej 80% minimalnego wynagrodzenia nastąpi 1 stycznia 2017 r.

Minimalne wynagrodzenie bez dodatku za pracę w porze nocnej

Pracownikowi wykonującemu pracę w porze nocnej za każdą godzinę tej pracy przysługuje dodatek do wynagrodzenia. Jego wysokość wynosi 20% stawki godzinowej wynikającej z minimalnego wynagrodzenia za pracę. Obecnie dodatek ten jest uwzględniany przy obliczaniu minimalnego wynagrodzenia za pracę. Prowadzi to do sytuacji, gdy osoba pobierająca minimalne wynagrodzenie, pomimo wykonywania pracy w porze nocnej (za które przysługuje dodatek), może otrzymywać wynagrodzenie w tej samej wysokości co pracownik, który też otrzymuje minimalne wynagrodzenie, ale nie wykonuje pracy w nocy.

Od 1 stycznia 2017 r. przy obliczaniu wysokości wynagrodzenia pracownika nie będzie uwzględniać się dodatku do wynagrodzenia za pracę w porze nocnej. Oznacza to, że pracownik pobierający minimalne wynagrodzenie, który otrzymał dodatek za pracę w nocy, zarobi więcej niż pracownik, który także otrzymuje wynagrodzenie minimalne, ale nie pracował w nocy.

Minimalna stawka za godzinę dla zleceniobiorcy

Osoby przyjmujące zlecenie oraz świadczące usługi nie są obecnie objęte żadnymi gwarancjami dotyczącymi minimalnych zarobków. Ten stan ulegnie zmianie, bowiem nowelizacja wprowadziła minimalną stawkę godzinową za każdą godzinę wykonania zlecenia lub świadczenia usług. Stawka minimalna będzie corocznie waloryzowana stosownie do wzrostu minimalnego wynagrodzenia za pracę przysługującego osobom zatrudnionym na podstawie stosunku pracy. Obowiązująca od 1 stycznia 2017 r. wysokość minimalnej stawki godzinowej zostanie ustalona w kwocie wynikającej ze zwaloryzowania kwoty 12 zł o wskaźnik wynikający z podzielenia wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę na 2017 r. przez wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującą w 2016 r. Jej wysokość zostanie ogłoszona w „Monitorze Polskim” w terminie do 15 września 2016 r.

Jak wspomniano, stawka minimalna dotyczy osób przyjmujących zlecenie lub świadczących usługi. Należy przez to rozumieć osoby fizyczne przyjmujące zlecenie lub świadczące usługi:

- wykonujące działalność gospodarczą zarejestrowaną w Polsce albo w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej lub państwem Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezatrudniające pracowników lub niezawierające umów ze zleceniobiorcami, albo
 - niewykonywujące działalności gospodarczej
- które przyjmują zlecenie lub świadczą usługi na podstawie umów zlecenia (art. 734 Kodeksu cywilnego) i umów o świadczenie usług, nieuregulowanych innymi przepisami, do których stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu (art. 750 k.c.), na rzecz przedsiębiorcy albo innej jednostki organizacyjnej, w ramach prowadzonej przez te podmioty działalności.

Przepisy definiujące minimalną stawkę godzinową oraz osobę przyjmującą zlecenie lub świadczącą usługi obowiązują od 17 sierpnia 2016 r. Mają one charakter dostosowawczy, dzięki czemu możliwe jest wprowadzenie minimalnej stawki godzinowej dla określonych umów cywilnoprawnych.

Ewidencja wykonywania pracy

W celu kontroli zapewnienia minimalnej stawki godzinowej strony powinny określić w umowie sposób potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług. Jeśli tego nie uczynią, to zleceniobiorca przedłoży w formie pisemnej, elektronicznej lub dokumentowej informację o liczbie godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług, w terminie poprzedzającym wypłatę wynagrodzenia.

W przypadku ustnej umowy zleceniodawca, przed rozpoczęciem wykonania zlecenia lub świadczenia usług, potwierdzi zleceniobiorcy ustalenia co do sposobu potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia lub usługi. Potwierdzenie powinno mieć formę pisemną, elektroniczną lub dokumentową.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1, 7 i 15 ustawy z 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r., poz. 1265
- art. 1 i 6 ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę – j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 2008; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1265
- art. 735 i 750 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 585

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

6. Do 30 września należy wpłacić drugą ratę odpisów na ZFŚS

30 września 2016 r. mija termin przekazania drugiej raty wpłaty na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Pracodawcy obligatoryjnie tworzący ten fundusz powinni przekazać na jego konto niewpłaconą w pierwszej racie część odpisów i zwiększenia fakultatywne.

Wpłaty na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (ZFŚS) pracodawca dokonuje w dwóch ratach. Pierwszą ratę należało przelać na rachunek bankowy funduszu do 31 maja tego roku. Jej kwota powinna stanowić co najmniej 75% równowartości odpisów podstawowych naliczanych za osoby zatrudnione w warunkach normalnych, szczególnie uciążliwych oraz za młodocianych.

W drugiej racie, w terminie do 30 września, pracodawca przekazuje na konto ZFŚS pozostałą część dokonanych na dany rok kalendarzowy odpisów i zwiększenia fakultatywne.

Obowiązek wpłaty w podanych terminach środków na ZFŚS dotyczy tych pracodawców, którzy są zobowiązani do tworzenia tego funduszu. Są to pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku co najmniej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, pod warunkiem że nie podjęli decyzji o nieutworzeniu funduszu. Ponadto ZFŚS obowiązkowo tworzą pracodawcy prowadzący działalność w formie jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, bez względu na liczbę zatrudnianych pracowników.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3, 5 i 6 ustawy 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 800

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

7. Do końca września należy udzielić zaległego urlopu wypoczynkowego

Najpóźniej do 30 września 2016 r. pracodawca powinien udzielić pracownikowi niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego za 2015 r. Pracownik nie musi w tym terminie wykorzystać wszystkich dni zaległego urlopu – wystarczy, że zacznie z niego korzystać.

Obowiązkiem pracodawcy jest udzielenie pracownikowi urlopu wypoczynkowego w tym roku kalendarzowym, w którym pracownik uzyskał do niego prawo.

Zaległy urlop wypoczynkowy

Jeżeli do końca roku urlop nie został wykorzystany zgodnie z ustalonym planem urlopów lub w terminie uzgodnionym z pracownikiem, wówczas staje się urlopem zaległym.

Zaległym urlopem może stać się nie tylko urlop przysługujący na mocy przepisów Kodeksu pracy, ale również dodatkowy urlop wypoczynkowy przysługujący pracownikowi na podstawie przepisów szczególnych. Takim dodatkowym urlopem jest np. urlop przysługujący pracownikom niepełnosprawnym.

Pracodawca powinien udzielić zaległego urlopu w terminie do 30 września następnego roku przypadającego po roku, w którym pracownik nabył do niego prawo. Pracownik nie musi wykorzystać urlopu w tym terminie – wystarczy, jeżeli rozpocznie korzystanie z urlopu najpóźniej 30 września danego roku kalendarzowego.


PRZYKŁAD

Pracownik nie wykorzystał 6 dni urlopu wypoczynkowego należnego mu za 2015 r. Pracodawca udzielił mu urlopu od 30 września 2016 r. do 7 października 2016 r. Pracodawca postąpił prawidłowo, bowiem pracownik zaczął korzystać z zaległego urlopu w ustawowym terminie.

Pracodawca powinien wysłać pracownika na zaległy urlop wypoczynkowy. Jeżeli jednak pracownik nie wyraża na to zgody, to pracodawca nie poniesie – według Państwowej Inspekcji Pracy – odpowiedzialności. Zdaniem PIP pracodawca nie może bowiem wysłać pracownika na urlop bez jego zgody (pismo Głównego Inspektoratu Pracy, sygn. GNP-110-4560-46/07/IPE). Należy jednak zaznaczyć, że według Sądu Najwyższego możliwe jest wysłanie pracownika na urlop bez jego zgody (por. wyrok z 24 stycznia 2006 r., sygn. akt I PK 124/05). Jeżeli więc w interesie pracodawcy jest „przymusowe” wysłanie pracownika na zaległy urlop, to – zdaniem Sądu Najwyższego – może to zrobić. Pracodawca realizuje tu bowiem obowiązek wynikający z Kodeksu pracy.

Przedawnienie

Prawo do zaległego urlopu nie przepada, jeżeli pracownik z jakichś powodów nie wykorzysta go do 30 września następnego roku. Urlop może być wykorzystany także w późniejszym terminie. Należy jednak pamiętać, że prawo do urlopu wypoczynkowego ulega przedawnieniu z upływem 3 lat od dnia, w którym urlop stał się wymagalny. Sąd Najwyższy w wyroku z 11 kwietnia 2001 r. (sygn. akt I PKN 367/00, OSNP 2003/2/38) stwierdził, że:

 (...) rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia roszczenia o urlop wypoczynkowy następuje bądź z końcem roku kalendarzowego, za który urlop przysługuje (art. 161 k.p.), bądź najpóźniej 30 września roku następnego (przyp. red.), jeżeli urlop został przesunięty na ten rok z przyczyn leżących po stronie pracownika lub pracodawcy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 161, 168, art. 282 § 1 pkt 2, art. 291 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeksu pracy – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 1502; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1053

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



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Kiedy podatnik ma prawo do obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowych?

Będziemy korygować deklarację VAT-7 za styczeń 2016 r. Okazało się, że mamy kilkusetzłotową zaległość podatkową, którą oczywiście natychmiast uregulujemy. Czy przy naliczaniu odsetek za zwłokę będziemy mogli skorzystać z obniżonej 50% stawki?



Zobacz więcej

www.wideoakademia.infor.pl

Nie! Żeby skorzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę, trzeba spełnić kilka warunków. W przedstawionej sytuacji podstawowy warunek jest spełniony – podatnik sam wykrył zaległość podatkową i chce ją natychmiast uregulować (ma na to 7 dni od dnia złożenia korekty). Niestety, nie zostanie spełniony drugi z warunków – zaległość musi wynikać z korekty deklaracji złożonej w ciągu 6 miesięcy od dnia upływu terminu złożenia deklaracji. Dlatego podatnik nie będzie miał prawa do korzystania z obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowych.



Marian Szałucki
doradca podatkowy

Co grozi osobie opłacającej 2% ryczałt za nieprowadzenie ewidencji sprzedaży?

Emerytka nieprowadząca działalności gospodarczej dorabia do emerytury, sprzedając na targu własne przetwory (dżemy, kiszzone ogórki itp.). Korzystała z 2% stawki ryczałtu, ale niestety nie prowadziła odpowiedniej ewidencji sprzedaży. Z jakimi konsekwencjami musi się liczyć?

Jeśli podatnik nie prowadzi ewidencji sprzedaży lub prowadzi ją w sposób niezgodny z warunkami uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, musi uwzględnić to, że organ podatkowy sam policzy wartość niezawidencjonowanego przychodu. Może to zrobić także stosując metodę szacowania. W takim przypadku kwota ryczałtu będzie wynosić pięciokrotność stawki 2%. Oznacza to, że podatnik zapłaci wyższy ryczałt, tj. według stawki 10%.



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jak może zostać ukarane biuro rachunkowe, które dostarczyło księgi rachunkowe organowi podatkowemu po terminie?

Biuro rachunkowe prowadzi księgi rachunkowe klienta. Na żądanie organu podatkowego dostarczyło mu księgi rachunkowe, ale odbyło się to po terminie. Co w takiej sytuacji grozi biurach rachunkowym?

W takim przypadku organ podatkowy może wymierzyć karę porządkową. Stosuje się ją wobec właścicieli biur rachunkowych, którym podatnicy zlecają prowadzenie albo przechowanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych. Jeśli biuro bezzasadnie odmówi okazania ksiąg rachunkowych albo dokumentów stanowiących podstawę dokonywania wpisów w księgach rachunkowych, albo nie zrobi tego w wyznaczonym terminie, musi się liczyć z taką reakcją organu podatkowego. W 2016 r. maksymalna kara porządkowa wynosi 2800 zł.

WWW.INFORLEX.PL

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

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1. Jak sprzedawca powinien rozliczyć w księgach zwrot towaru

Zwrot towaru jest na ogół spowodowany złą jakością lub istnieniem ukrytych wad. W takiej sytuacji kupujący może m.in. odstąpić od umowy z żądaniem zwrotu wynagrodzenia lub żądać wymiany wadliwego towaru na nowy, pozbawiony wad. Choć elementem wspólnym obu tych sytuacji jest zwrot towaru, to skutki podatkowe i bilansowe istotnie różnią się od siebie.

1. Dokumentowanie i rozliczanie odstąpienia od umowy skutkującego zwrotem towaru i wynagrodzenia

Dokonany przez nabywcę zwrot towaru oznacza konieczność skorygowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży. Zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT zdarzenie to powoduje obowiązek udokumentowania fakturą korygującą.

1.1. W którym momencie dokonany zwrot towaru koryguje przychód ze sprzedaży

Zwrot towaru powoduje konieczność korekty przychodu uzyskanego wcześniej z tytułu sprzedaży. Przez wiele lat pomiędzy podatnikami a fiskusem toczył się spór co do tego, czy w przypadku wystawienia faktury korygującej zmniejszającej wartość sprzedaży moment dokonania tej korekty wyznacza data wystawienia faktury korygującej (korekta „bieżąca”) czy data powstania przychodu na podstawie faktury pierwotnej (korekta „wstecz”). Obowiązujące do końca 2015 r. przepisy ustaw o podatku dochodowym wyznaczały jedynie moment powstania przychodu z tytułu sprzedaży, nie wskazywały natomiast, w sposób szczegółowy, na moment jego zmniejszenia, np. na skutek zwrotu towaru. Na podstawie ogólnej regulacji dotyczącej momentu powstania przychodu (art. 12 ust. 3 i 3a updop oraz art. 14 ust. 1 i 1c updof) organy podatkowe twierdziły wówczas, że wystawienie faktury korygującej w związku ze zwrotem towaru nie zmienia daty powstania przychodu, koryguje jedynie jego wysokość. Z tego powodu uznawano, że zwrot towaru korygował wysokość przychodu w dacie powstania przychodu wynikającego z faktury pierwotnej.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. do ustaw o podatku dochodowym dodano przepisy szczegółowo wskazujące na moment korekty przychodów. Z art. 12 ust. 3j updop oraz art. 14 ust. 1m updof wynika, że jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą pomyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty. Na tej podstawie zwrot towaru udokumentowany wystawioną fakturą korygującą zmniejsza przychód podatkowy w dacie wystawienia korekty. Potwierdził to również Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 11 lutego 2016 r., sygn. IPPB6/4510-432/15-3/AZ, w której wskazał, że:



(...) na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązujących od 1 stycznia 2016 r. zmniejszenie przychodów Spółki z tytułu zwrotu towarów dokonanych na jej rzecz przez Dystrybutorów/Kluczowe PSD powinno zostać dokonane

poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych przez nią w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiona zostanie faktura korygująca taki zwrot. Zasady te dotyczą zarówno korygowania przychodów powstałych od 1 stycznia 2016 r., jak i przychodów powstałych przed tym dniem, w sytuacji gdy Wnioskodawca wystawi fakturę korygującą po 31 grudnia 2015 r.

1.2. Jak wyznaczyć moment zmniejszenia podstawy opodatkowania VAT z powodu zwrotu towaru

Dla celów VAT zmniejszenia podstawy opodatkowania wraz z kwotą podatku, spowodowanego zwrotem towaru, dokonuje się „na bieżąco” po uzyskaniu przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Termin rozliczenia faktury korygującej, która zmniejsza podstawę opodatkowania i kwotę podatku należnego, wynika z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że w przypadku gdy podstawa opodatkowania ulegnie zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, to obniżenia podstawy opodatkowania podatnik może dokonać pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskał.

O dacie obniżenia podatku należnego wynikającego z faktury korygującej decyduje więc kolejno:

- 1) data potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę – jeśli sprzedawca otrzyma to potwierdzenie przed terminem złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nabywca potwierdził odbiór faktury korygującej,
- 2) data otrzymania przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej – jeśli sprzedawca otrzymał to potwierdzenie w terminie późniejszym niż opisany w pkt 1.

PRZYKŁAD

26 lipca nabywca zwrócił dostawcy towar. W tym samym dniu dostawca potwierdził ten fakt wystawieniem faktury korygującej. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę dostawca otrzymał 16 sierpnia. Z potwierdzenia wynika, że nabywca odebrał fakturę korygującą 29 lipca. Sprzedawca obniży podatek należny wynikający z faktury korygującej w rozliczeniu za okres, w którym nabywca odebrał fakturę korygującą, czyli w deklaracji VAT-7 za lipiec.

PRZYKŁAD

26 lipca nabywca zwrócił dostawcy towar. W tym samym dniu dostawca potwierdził ten fakt wystawieniem faktury korygującej. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę dostawca otrzymał 30 sierpnia. Z potwierdzenia wynika, że nabywca odebrał fakturę korygującą 29 lipca. Sprzedawca rozliczy fakturę korygującą w deklaracji VAT-7 za sierpień.

Jeśli sprzedawca otrzymałby potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę w kolejnych miesiącach, np. 5 września, to wówczas obniżenia podatku należnego wynikającego z tej korekty dokona w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym uzyskał potwierdzenie, czyli w tym przypadku w deklaracji VAT-7 za wrzesień.

1.3. Jak ująć zwrot towaru w księgach rachunkowych

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają momentu lub okresu, w którym należy rozliczyć zmniejszenie przychodów ze sprzedaży, np. będące skutkiem zwrotu towaru. Problem sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy faktura korygująca, która powoduje zmniejszenie przychodu ze sprzedaży, powinna być rozliczona w dacie jej wystawienia czy w dacie rozliczenia przychodu na podstawie faktury pierwotnej?

Z art. 42 ust. 2 uor wynika, że na wynik działalności operacyjnej wpływają m.in. przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług. Natomiast art. 54 ust. 1 i 2 uor stanowi, że jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, to powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Jeżeli natomiast jednostka otrzymała informacje o tych zdarzeniach już po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Zestawienie tych regulacji, z uwzględnieniem zasady memoriału i zasady współmierności (art. 6 ust. 1 i 2 uor), prowadzi do wniosku, że faktura korygująca wystawiona na okoliczność zwrotu towaru, co do zasady, powinna zmniejszać przychód ze sprzedaży w dacie uzyskania przychodu na podstawie faktury pierwotnej. A zatem w sytuacji gdy faktura korygująca dotyczy sprzedaży dokonanej:

- w tym samym roku, w którym wystawiono tę fakturę, to zasadniczo – jeżeli istnieje taka możliwość – korekty przychodów należy dokonać w księgach miesiąca, w którym osiągnięto przychód pierwotny, i to niezależnie od przyczyn tej korekty; w przypadku braku takiej możliwości ujmuje się ją na bieżąco, czyli w momencie wystawienia faktury korygującej,
- w poprzednim roku obrotowym, to regułą jest, że korekty należy dokonać w księgach rachunkowych roku dokonania sprzedaży. Dotyczy to zwłaszcza wszystkich korekt przychodów, jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (do 31 marca). Natomiast w przypadku gdy korekta nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem – wówczas w zależności od istotności wpływu na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym należy zmienić to sprawozdanie, wprowadzając korektę przychodów do ksiąg poprzedniego roku obrotowego (gdy kwota korekty jest istotna) lub ująć w miesiącu wystawienia faktury korygującej (gdy kwota korekty nie jest istotna). Korekta przychodu po zamknięciu roku obrotowego możliwa jest tylko na bieżąco, tj. w miesiącu wystawienia faktury korygującej.

PRZYKŁAD

Jednostka prowadzi hurtownię artykułów instalacyjno-sanitarnych. Ewidencja magazynowa towarów jest prowadzona w rzeczywistych cenach zakupu. Dla celów przykładu założmy, że:

- 1. Jednostka w grudniu 2016 r. sprzedała towar udokumentowany fakturą. Wartość brutto sprzedaży wyniosła 12 300 zł (wartość netto + VAT = 10 000 zł + 2300 zł).
Wartość towaru według ceny zakupu (bez VAT) wynosiła 8490 zł.*
- 2. W marcu 2017 r. nabywca zwrócił towar. Dostawca w dniu zwrotu wystawił fakturę korygującą.
Wystawienie faktury korygującej nastąpiło przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 2016 r.*
- 3. Dla celów podatku dochodowego jednostka rozliczyła korektę przychodu w 2017 r.*

Ewidencja zdarzeń związanych z korektą sprzedaży spowodowaną zwrotem towaru może przebiegać następująco:

Zapisy w księgach rachunkowych 2016 r.

1. Faktura – sprzedaż towaru handlowego		
a) wartość brutto	Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”	12 300,00 zł
b) wartość netto	Ma konto 730 „Sprzedaż towarów”	10 000,00 zł
c) podatek należny	Ma konto 222/1 „Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego” (w analityce: VAT – do rozliczenia w bieżącym okresie)	2 300,00 zł
2. WZ – wydanie towaru z magazynu		
	Wn konto 735 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	8 490,00 zł
	Ma konto 330 „Towary”	8 490,00 zł
3. Faktura korygująca – zwrot towaru		
a) wartość netto	Wn konto 730 „Sprzedaż towarów”	10 000,00 zł
b) podatek należny	Wn konto 222/2 „Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego” (w analityce: VAT – do rozliczenia w późniejszych okresach)	2 300,00 zł
c) wartość brutto	Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”	12 300,00 zł
4. PK – zmniejszenie wartości (kosztów) sprzedanych towarów		
	Wn konto 335 „Towary poza jednostką”	8 490,00 zł
	Ma konto 731 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	8 490,00 zł

				222/1 – Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego (w analityce: VAT – do rozliczenia w bieżącym okresie)						
730 – Sprzedaż towarów							201 – Rozrachunki z odbiorcami			
(3a)	10 000,00	10 000,00	(1b)		2 300,00	(1c)	(1a)	12 300,00	12 300,00	(3c)

				735 – Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)				222/2 – Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego (w analityce: VAT – do rozliczenia w późniejszych okresach)			
330 – Towary											
(Sp.)	xxx	8 490,00	(2)	(2)	8 490,00	8 490,00	(4)	(3b)	2 300,00		

335 – Towary poza jednostką			
(4)	8 490,00		

Zapisy w księgach rachunkowych 2017 r.

1. PZ – przyjęcie towaru do magazynu

Wn konto 330 „Towary”

8 490,00 zł

Ma konto 335 „Towary poza jednostką”

8 490,00 zł

335 – Towary poza jednostką			330 – Towary		
(Sp.)	8 490,00	8 490,00	(1)	(1)	8 490,00

2. Dokumentowanie i rozliczenie wymiany wadliwego towaru na wolny od wad

Nieco inne skutki powoduje zwrot wadliwego towaru dokonany w celu jego wymiany na towar wolny od wad. Przede wszystkim ta wymiana towarów stanowi kontynuację prawidłowo zrealizowanej i opłaconej dostawy udokumentowanej pierwotnie wystawioną fakturą. Z tego względu wydanie towarów pełnowartościowych w miejsce wadliwych:

- nie powoduje ponownego powstania przychodu w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym,
- nie skutkuje ponownym opodatkowaniem w rozumieniu ustawy o VAT.

W rezultacie przychód ze sprzedaży pojawia się tylko raz, tj. w momencie zrealizowania pierwotnej transakcji. Sprzedawca, przyjmując zwrot wadliwego towaru, nie wystawia faktury korygującej wartość dostawy, a wydając nowy towar wolny od wad – nie wystawia kolejnej faktury sprzedaży.

2.1. Czy wydatki poniesione na wytworzenie lub nabycie towarów wolnych od wad oraz na utylizację wadliwych towarów są kosztem podatkowym

Wymiana towaru wadliwego na pełnowartościowy skutkuje poniesieniem przez sprzedawcę dodatkowych kosztów związanych z wytworzeniem lub nabyciem towaru wolnego od wad. Podatnik może być także zobowiązany do poniesienia kosztów utylizacji towarów wadliwych. Powstaje wówczas pytanie: czy wydatki te można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Zgodnie z ogólną zasadą określoną przez art. 15 ust. 1 updog oraz art. 22 ust. 1 updog kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updog oraz w art. 23 updog. Wymienione wydatki spełniają ten warunek. Jako związane z osiąganiem przychodów i zachowaniem oraz zabezpieczeniem ich źródła, służą one intensyfikacji sprzedaży, co w przyszłości ma skutkować u dostawcy korzyściami ekonomicznymi. Dokonana przez dostawcę wymiana towaru wadliwego na wolny od wad jest działaniem, które ma przede wszystkim potwierdzać wysoką jakość współpracy oferowaną ze strony tego dostawcy. Zachowanie to może być celowe zarówno ze względu na istnienie przepisów prawa zobowiązujących do takiej wymiany, jak i z punktu widzenia dobrych praktyk stosowanych przez dostawcę, które budują jego renomę.


Obowiązek wymiany towarów może wynikać z uprawnień gwarancyjnych przysługujących nabywcy, których podstawą jest prawo cywilne. Wówczas obowiązkiem gwaranta (dostawcy) jest dostarczenie nabywcy towaru wolnego od wad. Zresztą nawet jeśli wymiana towarów nie znajduje swojej podstawy w konkretnych przepisach prawa cywilnego, to zwykle jest ona po prostu

wymuszana przez rynek danego towaru. Konkurencja na rynku jest tak duża, że dostawca, chcąc budować mocną pozycję, która docelowo ma powodować zwiększenie przychodów na tym rynku, musi podejmować tego rodzaju działania.

W większości przypadków podatnicy tak kalkulują ceny sprzedaży towarów, aby uwzględniły one także ewentualną wymianę towarów wadliwych, uszkodzonych, przeterminowanych na pełnowartościowe. Z tych powodów koszty poniesione w związku z tą wymianą spełniają podstawowy warunek ich związku z przychodami. Poza tym nie zostały one wymienione w art. 16 ust. 1 upod. oraz w art. 23 upod. W celu zaliczenia ich do kosztów podatkowych należy pamiętać o właściwym udokumentowaniu dokonanej wymiany (np. w formie protokołu). Po spełnieniu tych warunków wydatki poniesione na wytworzenie lub nabycie towarów wolnych od wad, a także wydatki poniesione na utylizację wadliwych towarów mogą być zaliczone przez podatnika (dostawcę) do kosztów uzyskania przychodów. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 5 grudnia 2013 r., sygn. IPPB3/423-677/13-4/MC.

2.2. Czy wymiana wadliwego towaru na pełnowartościowy podlega VAT

Zwrot towaru dokonany w celu wymiany na towar pełnowartościowy nie jest odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Wydanie pełnowartościowego towaru w miejsce wadliwego nie jest dostawą towarów, która podlega opodatkowaniu. Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 9 listopada 2015 r., sygn. ILPP2/4512-1-625/15-2/EN. W piśmie tym czytamy:

 (...) czynność faktyczna dokonywana przez Spółkę, polegająca na zastąpieniu znajdujących się u Sprzedawców przeterminowanych towarów Spółki (lub takich, dla których upływ terminu przydatności się zbliża) takimi samymi towarami pełnowartościowymi, o których mowa w opisie sprawy – nie będzie stanowić dla Spółki odpłatnej dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ustawy, i w związku z tym nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Izba Skarbowa wskazała również, że opodatkowaniu VAT nie podlega ewentualna wymiana towarów przeterminowanych lub takich, dla których upływ terminu przydatności się zbliża, na inne towary:

- w ramach tej samej grupy cenowej (tj. o takiej samej cenie jednostkowej) i opodatkowanych tą samą stawką VAT, albo
- których łączna wartość odpowiada łącznej wartości towarów podlegających wymianie.

2.3. Jak ująć wymianę w księgach rachunkowych

W przypadku wymiany wadliwego towaru na pozbawiony wad ujęciu w księgach rachunkowych podlega zarówno przyjęcie wadliwego towaru, jak i wydanie pełnowartościowego towaru. Dowodami księgowymi, które stanowią podstawę zapisów w księgach rachunkowych na okoliczność wymiany towarów, są dowody magazynowe: PZ „Przyjęcie z zewnątrz” i WZ „Wydanie na zewnątrz”.

PRZYKŁAD

Jednostka prowadzi hurtownię artykułów instalacyjno-sanitarnych. Ewidencja magazynowa towarów jest prowadzona w rzeczywistych cenach zakupu.

1. Jednostka 11 lipca sprzedała przedsiębiorcy towar, który okazał się wadliwy. Wartość brutto sprzedaży wyniosła 1230 zł (wartość netto + VAT = 1000 zł + 230 zł).

2. 20 lipca przyjęto wadliwy towar i – w tej samej cenie i ilości – wydano towar pełnowartościowy. Wartość zwróconego wadliwego towaru i wydanego w jego miejsce towaru pełnowartościowego wynosi – według ceny zakupu (bez VAT) – 849 zł.

Ewidencja księgowa zdarzeń związanych ze zwrotem wadliwego towaru w celu jego wymiany na wolny od wad może przebiegać następująco:

1. Faktura sprzedaży – sprzedaż towaru handlowego; pod datą 11 lipca
- | | |
|--|-------------|
| a) wartość brutto | |
| Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” | 1 230,00 zł |
| b) wartość netto | |
| Ma konto 730 „Sprzedaż towarów” | 1 000,00 zł |
| c) podatek należny | |
| Ma konto 222 „Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego” | 230,00 zł |
2. WZ – wydanie towaru z magazynu; pod datą 11 lipca
- | | |
|---|-----------|
| Wn konto 735 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” | 849,00 zł |
| Ma konto 330 „Towary” | 849,00 zł |
3. PZ – przyjęcie zareklamowanego towaru do magazynu; pod datą 20 lipca
- | | |
|--|-----------|
| Wn konto 331 „Towary objęte procedurą reklamacyjną” | 849,00 zł |
| Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozliczenia z tytułu reklamacji) | 849,00 zł |
4. WZ – wydanie z magazynu towaru wolnego od wad; pod datą 20 lipca
- | | |
|--|-----------|
| Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozliczenia z tytułu reklamacji) | 849,00 zł |
| Ma konto 330 „Towary” | 849,00 zł |

730 – Sprzedaż towarów		222 – Rozrachunki z tytułu podatku VAT należnego		201 – Rozrachunki z odbiorcami	
	1 000,00	(1b)		230,00	(1c)
				(1a)	1 230,00
330 – Towary		735 – Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)		331 – Towary objęte procedurą reklamacyjną	
(Sp.)	xxx 849,00	(2)	(2) 849,00	(3)	849,00
	849,00	(4)			
240 – Pozostałe rozrachunki		240 – Pozostałe rozrachunki		240 – Pozostałe rozrachunki	
		(w analityce: Rozliczenia z tytułu reklamacji)			
		(4)	849,00	849,00	(3)

Rozliczanie wymiany towarów w ramach reklamacji z użyciem konta 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozliczenia z tytułu reklamacji) ma swoje uzasadnienie, jeśli przyjęcie wadliwego towaru na stan magazynowy i wydanie w jego miejsce towaru wolnego od wad następuje w różnym czasie. Jeśli natomiast wymiana ta, skutkująca przyjęciem niepełnowartościowego

towaru i wydaniem pełnowartościowego towaru, następuje w tym samym czasie, czyli tego samego dnia, to ujęcie tego zdarzenia w księgach rachunkowych może nastąpić z pominięciem konta 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozliczenia z tytułu reklamacji). Wówczas zdarzenie to ujmuje się zapisem:

Wn konto 331 „Towary objęte procedurą reklamacyjną”,
Ma konto 330 „Towary”.

Tabela. Zwrot towaru na skutek odstąpienia od umowy oraz zwrot towaru wadliwego w celu wymiany na wolny od wad – porównanie skutków

Elementy porównania	Zwrot towaru	Zwrot wadliwego towaru w celu wymiany na wolny od wad
Udokumentowanie	Faktura korygująca	Brak obowiązku i brak prawa do udokumentowania wymiany fakturą i fakturą korygującą
Zmniejszenie przychodu ze sprzedaży	TAK – w momencie wystawienia faktury korygującej	Nie występuje
Zmniejszenie podstawy opodatkowania i kwoty VAT	TAK – po otrzymaniu potwierdzenia odbioru przez nabywcę faktury korygującej	Nie występuje

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 1, 1c i 1m, art. 22 ust. 1 i art. 23 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 2016 r., poz. 1206
- art. 12 ust. 3, 3a i 3j, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 6 ust. 1 i 2, art. 42 ust. 2, art. 54 ust. 1 i 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2013 r., poz. 330; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 615
- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 29a ust. 10 pkt 2 i ust. 13, art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228

Aneta Szwech – praktyk, autorka licznych publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

**Polecamy
w cyklu
„Raport
MONITORA
księgowego”**

Przekraczanie rocznych limitów związanych z wynagrodzeniem pracownika w praktyce

Prawidłowe **wyliczanie wynagrodzenia pracowników** po przekroczeniu rocznych limitów podstawy wymiaru składek ZUS i progu w podatku dochodowym to problem wielu płatników. W publikacji prezentujemy jak prawidłowo rozliczać wynagrodzenia **po przekroczeniu tych limitów**. Przedstawiamy też zasady odpowiedzialności pracodawcy jako płatnika w przypadku braku niezbędnych informacji od pracownika lub wprowadzeniu pracodawcy w błąd.

IV. VAT

1. Kiedy otrzymane dotacje podlegają VAT

Dotacje finansujące koszty kwalifikowane projektu nie podlegają VAT. Są to tzw. dotacje zakupowe. Natomiast



Zobacz więcej

www.wideoakademia.infor.pl

opodatkowane tym podatkiem są dotacje sprzedażowe obniżające cenę. Ustalenie, w jakich przypadkach mamy do czynienia z dotacją zakupową, a kiedy z dotacją sprzedażową, może być problematyczne. Sam zapis w umowie o dofinansowanie, że *dotacja finansuje koszty kwalifikowane*, nie oznacza, iż mamy do czynienia z dotacją zakupową wyłączoną z opodatkowania VAT. Należy jeszcze ustalić, czy otrzymana dotacja wpływa bezpośrednio na cenę towarów lub usług. Wiele zależy tu od zapisów umowy o dofinansowanie.

Dotacja zakupowa jest wolna od VAT, jeżeli pokrywa koszty kwalifikowane przedsiębiorcy i tylko pośrednio wpływa na cenę usługi albo towaru. Dotacja sprzedażowa bezpośrednio obniża cenę i dlatego jest opodatkowana VAT – prawo nakazuje o wartość dotacji zwiększyć obrót będący podstawą opodatkowania w VAT (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Cechy dotacji zakupowej i sprzedażowej przedstawiamy w tabeli.

Tabela. Cechy dotacji zakupowej i sprzedażowej

Dotacja zakupowa	Dotacja sprzedażowa
Rodzaj przyznanej dotacji powinien wynikać z umowy o dofinansowanie. Jeżeli dotacja nie ma bezpośredniego wpływu na cenę usługi albo towaru, jest kwalifikowana jako zakupowa. Dotacja zakupowa służy najczęściej sfinansowaniu kosztów kwalifikowanych projektu. Często pozwala to „przy okazji” zmniejszyć cenę usługi świadczonej przy wsparciu dofinansowania, ale w sposób pośredni. Nie zmienia to jednak kwalifikacji dotacji jako zakupowej. Tego rodzaju dotacje nie podlegają opodatkowaniu VAT.	Rodzaj przyznanej dotacji powinien wynikać z umowy o dofinansowanie. W przypadku dotacji sprzedażowych występuje nie pośredni, lecz bezpośredni wpływ na cenę. W przypadku dotacji sprzedażowych umowa o dofinansowanie często zawiera zapis, że dotacja pokrywa określony procent ceny, a jej nabywca płaci np. tylko 15% ceny. Pozbawienie przedsiębiorcy dotacji oznaczałoby konieczność podniesienia ceny. Dlatego dotacje sprzedażowe są traktowane jako element ceny i opodatkowane VAT.

Przedsiębiorcy upraszczają sobie proces rozpoznawania (rozdzielania) dotacji w ten sposób, że przyjmują, iż każda dotacja finansująca koszty kwalifikowane jest zakupowa, czyli wolna od VAT. Podpisują umowy o dofinansowanie z takim opisem dotacji w przekonaniu, że nie grozi im VAT. Jest to błędne przekonanie. Nie wszystkie tego rodzaju dotacje są wolne od VAT. Zdarza się bowiem, że tego rodzaju dotacje mają bezpośredni wpływ na cenę – ze względu na sposób wykorzystania dotacji. A to z kolei oznacza konieczność doliczenia dotacji do ceny towaru/usługi i jej opodatkowania VAT.

Dotacje na wynagrodzenia usługodawcy z VAT

Dotacja zakupowa, np. na sfinansowanie kosztów wynagrodzenia usługodawcy, może podlegać opodatkowaniu VAT, jeżeli ma bezpośredni wpływ na cenę. Zwrócić na to uwagę NSA

w wyroku z 14 lipca 2016 r. (sygn. akt I FSK 773/16). NSA uznał, że koszty kwalifikowane w postaci wynagrodzenia konsultantów udzielających porad prawnych mają bezpośredni wpływ zarówno na cenę usługi, jak i koszty kwalifikowane projektu. Spór, który wygrał fiskus, dotyczył przedsiębiorcy świadczącego usługi rachunkowe i doradztwa podatkowego. W ramach projektu udzielał on w punktach konsultacyjnych porad dla m.in. osób rozpoczynających działalność gospodarczą. Odpłatność za usługę uiszczana przez klienta wynosiła co najmniej 10% kosztów jej świadczenia. Pozostała część kosztów była pokrywana z dotacji.

Wartość wydatków związanych ze świadczeniem każdej usługi doradczej nie mogła przekroczyć kwoty 120 złotych brutto za godzinę jej wykonywania. Przy cenie 120 zł osoba korzystająca z porady była zobowiązana zapłacić jedynie 12 zł – osiągała korzyść o wartości 108 zł jako finalny nabywca usługi. I to zadecydowało, że NSA uznał, iż dotacja ma przełożenie na cenę usługi. Dotacja znacznie wpływała na cenę usługi, redukując ją o 90%. Dlatego spierający się z fiskusem przedsiębiorca błędnie wystawiał faktury na 10% wartości usługi, co odpowiadało uzyskanej od klienta płatności, i w tej wysokości wykazywał w rozliczeniu VAT sprzedaż opodatkowaną ze stawką 23%. Natomiast otrzymane od PARP wsparcie kwalifikował jako refundację poniesionych kosztów – dotacja nie była wykazywana na potrzeby VAT. NSA nie zgodził się na taki sposób rozliczenia dotacji.



(...) dotacja jest korelatem usług, tzn. wypłacana jest tylko w razie świadczenia usług, kwotowo zależy także od ilości świadczonych usług”, a zatem jej „celem jest obniżenie ceny usługi”. Dotacja jest więc w sposób zindywidualizowany i policzalny związana z ceną usługi (nie ma wbrew przekonaniu strony charakteru ogólnego), o czym świadczą zwłaszcza ustalone w umowie z PARP zasady współpłacenia za usługę doradczą przez przedsiębiorców oraz rozliczania dotacji (tylko w razie świadczenia usług doradczych i zależnie od ich ilości) – wyrok z 14 lipca 2016 r., sygn. akt I FSK 773/16.

W sytuacjach podobnych do opisanej należałoby opodatkować 100% kosztu usługi. W tym przypadku koszt usługi odpowiadał bowiem cenie należnej za usługę.

Z powołanego wyroku wynika, że:

- 1) zapis w umowie o dofinansowanie, z którego wynika, że „dotacja finansuje koszty kwalifikowane”, nie oznacza, iż mamy do czynienia z dotacją zakupową wolną od VAT,
- 2) istotne jest, czy wielkość wsparcia jest powiązana z wielkością sprzedaży podmiotu korzystającego z dotacji (w sprawie rozstrzygniętej przez NSA wartość wsparcia zależała od liczby udzielonych przez konsultantów porad. Dlatego NSA uznał dotację za sprzedażową wpływającą na cenę porad).

Przedsiębiorca korzystający z dotacji powinien więc ustalić, czy kwota dotacji jest zależna od liczby/wartości wykonanych przez niego usług. Jeżeli tak jest, to powinien powiększyć podstawę opodatkowania VAT o kwoty otrzymanych dotacji bezpośrednio wpływających na cenę usługi.

Dotacje zakupowe niepowiązane ze sprzedażą bez VAT

Dotacje zakupowe nie podlegają VAT, jeżeli pokrywają takie koszty kwalifikowane, jak:

- podróże służbowe osób zaangażowanych w realizację projektu,
- zakup usług (np. transportowych, telekomunikacyjnych, pocztowych i komunalnych),
- najem pomieszczeń w celach bezpośrednio związanych z realizacją projektu,
- pokrycie kosztów amortyzacji budynków w zakresie i przez okres ich używania na potrzeby projektu,
- zakup oprogramowania i materiałów biurowych,

- działania promocyjne i informacyjne,
- ubezpieczenie środków trwałych, koszty administracyjne lub bieżącego zarządu,
- zakup środków trwałych,
- obsługa księgową i usługi prawnicze oraz doradcze i eksperckie.

Na wartość ww. kosztów nie ma wpływu to, czy z porad (finansowanych ze środków unijnych) skorzystało 20 czy 200 osób. Ewentualny wpływ ma charakter wyjątkowy (np. jest możliwa wycena usług księgowych w zależności od liczby wpisów w księgach uzależnionej od liczby wyświadczonych usług).

Dotacja zakupowa musi finansować koszty, a nie cenę

Dotacja zakupowa, której fiskus nie opodatkuje VAT, charakteryzuje się tym, że w umowie o dofinansowanie nie ma żadnych zapisów wskazujących na związek między dofinansowaniem a ceną za usługę. Jest to możliwe wtedy, gdy opłata za usługę jest wnoszona jako procent kosztów wykonania usługi. Potwierdził to NSA w wyroku z 5 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 821/13. Zdaniem NSA celem takiej dotacji jest bowiem sfinansowanie wydatków niezbędnych do wykonania projektu, a nie obniżenie ceny usług oferowanych w ramach projektu.

PRZYKŁAD

Institucja pośrednicząca przyznała szkole dofinansowanie na realizację projektu w wysokości stanowiącej nie więcej niż 86,93% całkowitych wydatków kwalifikowalnych. Szkoła zobowiązana była do uzyskania wkładu własnego w wysokości 13,07% wydatków kwalifikowalnych projektu poprzez pozyskanie wkładu prywatnego. Wniesienie wkładu prywatnego przedsiębiorców uczestniczących w szkoleniach bądź przedsiębiorców, którzy delegują swoich pracowników na szkolenia, było warunkiem uczestnictwa w szkoleniu i prawidłowej realizacji projektu. Dotacja pokrywała koszty realizacji projektu, stanowiąc zwrot kosztów poniesionych w związku z zarządzaniem projektem i realizacją szkoleń. Jej celem nie było więc wpływanie bezpośrednio na cenę usługi świadczonej przez podatnika. Uczestnik szkoleń nie płacił 13,07% rzeczywistej ceny za szkolenie, lecz wносił wkład własny na poziomie 13,07%. W takiej sytuacji zgodnie ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z 5 maja 2015 r. (sygn. akt I FSK 821/13) mamy do czynienia z dotacją zakupową. Takiej kwalifikacji nie zmienia to, że uczestnik szkolenia uzyskuje korzyść w postaci niższego kosztu szkolenia.

Z punktu widzenia ekonomicznego w obu powołanych wyrokach NSA efekt ekonomiczny dotacji był podobny. O odmiennej kwalifikacji dotacji zadecydowało jednak sformułowanie samej umowy o dofinansowanie. W pierwszym przypadku podmiot przyznający dotację zawarł w umowie zapis wiążący kwotę dotacji z ceną (cena nie mogła być wyższa niż określona kwota, a dofinansowanie miało stanowić określoną część tej kwoty). W drugim przypadku umowa o dofinansowanie w ogóle nie odnosiła się do ceny świadczonych usług, tylko do kosztów usług, co zadecydowało o wyłączeniu dotacji z podstawy opodatkowania VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228

Tomasz Król – konsultant podatkowy, prawnik specjalizujący się w prawie gospodarczym i podatkowym, trener, autor publikacji fachowych

2. Czy spółce przysługuje prawo do odliczenia VAT przy nabywaniu urządzeń wykorzystywanych przez firmę zewnętrzną

PROBLEM Spółka prowadzi działalność handlową niezwiązaną z gastronomią. Na jej terenie znajduje się kantyna, z której mogą korzystać tylko pracownicy. Posiłki są odpłatne. Umowa z firmą prowadzącą kantynę i zajmującą się przygotowaniem posiłków przewiduje, że wszelkie wyposażenie kuchni dostarczane jest przez spółkę. Czy spółka ma prawo do odliczenia VAT np. od blendera lub wyciskarki do cytrusów?

RADA Tak, spółce przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie wskazanego wyposażenia do kuchni. Warunkiem niezbędnym odliczenia jest, aby zakupione wyposażenie było pośrednio wykorzystywane przez spółkę do wykonywania czynności opodatkowanych. W przeciwnym razie prawo do odliczenia spółce nie przysługuje.

UZASADNIENIE Prawo do odliczenia przysługuje w zakresie, w jakim towary i usługi nabywane przez podatników są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Związek między zakupami dokonywanymi przez podatników a czynnościami opodatkowanymi nie musi być związkiem bezpośrednim – również zakupy pośrednio wykorzystywane przez podatników do wykonywania czynności opodatkowanych pozwalają na odliczenie podatku naliczonego (zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 571/10). Taki pośredni związek może też występować w przypadku zakupu wspomnianego w pytaniu wyposażenia kantyny. Związek zakupu wyposażenia z działalnością opodatkowaną podatnika uprawniający do odliczenia VAT wystąpi, jeżeli:

- 1) sprzedawcą posiłków pracownikom jest spółka; wówczas bowiem urządzenia, o których mowa, należałoby uznać za pośrednio wykorzystywane przez spółkę do opodatkowanej sprzedaży tych posiłków; w tej sytuacji bez znaczenia pozostaje fakt, że wyposażenie to jest bezpośrednio wykorzystywane przez firmę prowadzącą kantynę działającą w charakterze podwykonawcy,
- 2) spółka odpłatnie udostępnia (np. wynajmuje) kantynę firmie, która ją prowadzi; wówczas urządzenia, o których mowa, należałoby uznać za pośrednio wykorzystywane przez spółkę do opodatkowanego świadczenia odpłatnych usług udostępnienia kantyny.

Jeżeli nie występuje związek zakupu wyposażenia z czynnościami opodatkowanymi spółki, nie przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie wskazanego wyposażenia do kuchni. Byłoby tak w szczególności, gdyby spółka udostępniła kantynę na jej prowadzenie nieodpłatnie, a jednocześnie nie była sprzedawcą posiłków w niej sprzedawanych. Co prawda, nawet w takim przypadku można byłoby się doszukiwać pewnego związku z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez spółkę. Jak bowiem wynika z pytania, z kantyny korzystają wyłącznie pracownicy spółki. Zakładając, że ich praca dotyczy działalności opodatkowanej spółki, można by przyjąć, że istnieje tu związek zakupu z działalnością opodatkowaną. Związek ten należy jednak uznać za zbyt nikły, aby przyjąć, że spółka może w takiej sytuacji odliczać podatek naliczony z faktur dokumentujących zakup wyposażenia do kantyny.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228

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

3. Upływ okresu korekty nie zwalnia z ujęcia środka trwałego w remanencie likwidacyjnym – wyrok TSUE

Upływ okresu korekty nie zwalnia podatnika z obowiązku ujęcia w remanencie likwidacyjnym i opodatkowania VAT takiego środka trwałego, który do dnia likwidacji działalności nie był przedmiotem dostawy, jeśli przy jego nabyciu lub wytworzeniu przysługiwało prawo do odliczenia tego podatku.

Taka konkluzja wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 czerwca 2016 r. (sygn. C-229/15), który odpowiedział na pytanie prejudycjalne polskiego NSA zadane w tym przedmiocie. Sprawę, na tle której Trybunał wydał to rozstrzygnięcie, zainicjował sam podatnik, zwracając się o wydanie interpretacji indywidualnej do Ministra Finansów.

Stanowisko podatnika

Podatnik uważał, że w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności nie ma obowiązku ujmowania w remanencie likwidacyjnym i opodatkowywania VAT środka trwałego, którego okres korekty (określony w art. 91 ustawy o VAT) upłynął, jeżeli środek trwały przez cały okres działalności służył wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT. Podatnik zwracał uwagę na fakt, że konieczność wykazania takiego środka trwałego w spisie z natury sporządzonym na dzień likwidacji działalności gospodarczej powoduje, że de facto podatnik musi oddać naliczony podatek od towarów i usług odliczony przy zakupie, mimo że nie dochodzi do dostawy tego środka trwałego. Dlatego też, zdaniem podatnika, zasadne jest przyjęcie, że do środków trwałych wykorzystywanych na potrzeby działalności powinny mieć zastosowanie jedynie regulacje zawarte w art. 91 ustawy o VAT. W związku z tym podatnik powinien być zobowiązany, na dzień likwidacji działalności, do korekty odliczonego podatku naliczonego, jeżeli na dzień likwidacji te składniki majątku byłyby w tzw. okresie korekty. Natomiast upływ tego okresu powoduje, że odliczony podatek naliczony od wytworzenia środka trwałego został już „skonsumowany” na cele firmowe i posiadanie tego środka trwałego w momencie likwidacji działalności gospodarczej nie powinno wywołać już żadnych skutków w VAT.

Stanowisko TSUE

Ze stanowiskiem podatnika nie zgodził się organ podatkowy, sprawa trafiła więc najpierw do WSA w Lublinie, który rozstrzygnął spór na korzyść podatnika, a następnie do NSA, wskutek skargi kasacyjnej Ministra Finansów. Kwestia ta wzbudziła jednak na tyle istotne wątpliwości NSA, że zdecydował się on poprosić TSUE o ich wyjaśnienie.

Odpowiadając na zapytanie polskiego sądu, Trybunał podkreślił, że zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania. Dlatego też, zdaniem Trybunału, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów zatrzymanie

towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy ów podatnik zaprzestaje prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania.


Z kolei przewidziany w dyrektywie VAT mechanizm korekty ma na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT z takim skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do wykonywania dostaw objętych takim podatkiem. Mechanizm ten ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych. Jak bowiem wynika z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, korekty odliczenia VAT należy dokonać w szczególności wtedy, gdy nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia.

Trybunał dostrzegł tu zatem, że cel opodatkowania towarów, które były podstawą odliczenia, na mocy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT jest zbliżony do celu mechanizmu korekt w zakresie, w jakim zmierza on nie tylko do uniknięcia przysporzenia bezpodstawnej korzyści gospodarczej na rzecz podatnika kosztem konsumenta końcowego, który nabywając towar płaci VAT, ale także do zapewnienia związku między odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku należnego. Niemniej jednak, zdaniem TSUE, takie podobieństwo celów nie oznacza, że okres przewidziany do dokonania korekty odliczenia poprzez częściowe płatności przez kilka lat zgodnie z art. 184–187 dyrektywy VAT może odpowiadać okresowi, po upływie którego zgodnie z art. 18 lit. c) dyrektywy opodatkowanie nie jest już możliwe. Opodatkowanie przewidziane w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT opiera się bowiem na wystąpieniu nowej transakcji podlegającej opodatkowaniu w momencie zaprzestania działalności gospodarczej.

Trybunał podkreślił przy tym, że opodatkowanie to uwzględnia zmiany wartości składników majątkowych przedsiębiorstwa podczas całego okresu ich wykorzystywania na potrzeby działalności przedsiębiorstwa, czyli między nabyciem a zaprzestaniem działalności, gdyż podstawą opodatkowania czynności w przypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest wartość tych towarów w chwili tego zaprzestania.

Dlatego też Trybunał uznał, że powinno dojść do opodatkowania VAT towaru dającego prawo do odliczenia, jeśli zachował on wartość końcową w dniu zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, niezależnie od okresu pomiędzy nabyciem tego towaru a datą zaprzestania działalności.

Z tych wszystkich przyczyn Trybunał w konsekwencji orzekł, że:

 *Artykuł 18 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika zatrzymanie towarów przez podatnika, jeżeli podatek od wartości dodanej od owych towarów podlegał odliczeniu w momencie ich nabycia, można uznać za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli upłynął okres korekty przewidziany w art. 187 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162.*

Tomasz Król – konsultant podatkowy, prawnik specjalizujący się w prawie gospodarczym i podatkowym, trener, autor publikacji fachowych

V. VAT – FAKTURY

1. Czy można odliczać VAT z faktur dokumentujących zakup produktów spożywczych dla pracowników i kontrahentów

PROBLEM Spółka ABC jest podatnikiem VAT czynnym wykonującym wyłącznie czynności opodatkowane VAT. ABC sp. o.o. nabywa artykuły spożywcze, takie jak woda, kawa, herbata, cukier, śmietanka, mleko, ciastka, paluszki, orzeszki itp. Produkty te są zużywane przez pracowników i kontrahentów (potencjalnych kontrahentów) podczas różnego rodzaju spotkań i narad.

Czy od nabycia tych towarów spółka ABC ma prawo odliczyć VAT wynikający z faktur potwierdzających ich nabycie? Czy w związku z przekazaniem tych produktów do spożycia przez pracowników należy wykazać VAT od nieodpłatnej dostawy towarów?

RADA Tak, spółka ma prawo odliczyć VAT od zakupu produktów spożywczych zużywanych w czasie spotkań z pracownikami i kontrahentami. Zużycie tych towarów w trakcie spotkań i narad nie podlega opodatkowaniu VAT.

UZASADNIENIE Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług, jeżeli mają one bezpośredni lub pośredni związek z działalnością opodatkowaną VAT.

Odliczenie VAT od zakupu artykułów spożywczych

Nabycie artykułów spożywczych (woda, kawa, herbata, cukier, śmietanka, mleko, ciastka, paluszki, orzeszki itp.) w celu ich zużycia przez pracowników i kontrahentów (potencjalnych kontrahentów) podczas różnego rodzaju spotkań czy narad wykazuje pośredni związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych (oczywiście jeśli przedmiotem działalności podatnika są czynności opodatkowane VAT, jak to ma miejsce w przedstawionym stanie faktycznym).

Nabywane towary nie będą służyć dalszej odsprzedaży ani nie będą wykorzystywane do wytworzenia wyrobów i usług będących przedmiotem obrotu, natomiast przez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości przyczyniają się do generowania przez spółkę obrotu. Oznacza to, że spółka (zarejestrowana jako podatnik VAT czynny) może odliczyć podatek naliczony od nabywanych artykułów spożywczych na potrzeby pracowników, kontrahentów i potencjalnych kontrahentów. Spółka zajmuje się wyłącznie działalnością opodatkowaną VAT, a zatem cały VAT wykazany na fakturach potwierdzających nabycie tych produktów spożywczych będzie podlegać odliczeniu.

Zużycie produktów spożywczych przez pracowników i kontrahentów

Drugie pytanie spółki odnosiło się do kwestii opodatkowania czynności zużycia towarów przez jej pracowników i kontrahentów podatnika. Obowiązek opodatkowania czynności zużycia towarów wynika z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi bowiem, że odpłatną dostawą jest przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:



- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,

2) wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Przepis ten należy rozumieć ściśle. Tylko takie nieodpłatne czynności, które spełniają warunki w nim określone, podlegają opodatkowaniu VAT. Z treści tego przepisu należy natomiast wnioskować, że czynności opisane w pytaniu nie podlegają opodatkowaniu VAT. Nie podlegają bowiem opodatkowaniu nieodpłatne czynności związane z prowadzoną działalnością, takie jak zużycie towarów:

- przez kontrahenta przedsiębiorcy (potencjalnego kontrahenta) – nie zostali oni bowiem wymienieni w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT określającym obowiązek opodatkowania czynności zużycia towarów,
- na cele własne prowadzonej działalności gospodarczej,
- przez pracowników przedsiębiorstwa podczas spotkań służbowych na terenie siedziby firmy, gdyż nie ma tu miejsca zużycie towarów na cele osobiste (prywatne) pracowników.

Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 16 grudnia 2013 r., sygn. IPTPP4/443-678/13-4/MK, i z 15 marca 2012 r., sygn. IPTPP2/443-858/11-4/JN, oraz interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 września 2011 r., sygn. ILPP1/443-843/11-4/NS).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 2, art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228

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

Biuletyn VAT nr 10 poleca „Temat na życzenie” pt.



Podróże służbowe – skutki dla rozliczeń VAT

a w nim m.in.:

- jakie dokumenty potwierdzające wydatki poniesione podczas podróży służbowej można uznać za faktury i odliczyć z nich VAT
- czy VAT od wydatków za przejazd autostradami i parkingi można odliczyć w całości
- czy od zakupu biletu samolotowego należy rozliczyć import usług
- jak rozliczyć wynajem samochodu w kraju i za granicą
- czy udostępnianie samochodu pracownikom przed rozpoczęciem podróży służbowej pozbawia prawa do pełnego odliczania VAT od wydatków samochodowych
- jak prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu podczas podróży służbowej
- jak rozliczyć zakup paliwa i części do samochodu za granicą

VI. RACHUNKOWOŚĆ

1. Jak ująć w księgach rachunkowych należności dochodzone na drodze sądowej

Każdy przedsiębiorca dąży do otrzymania pełnej zapłaty za dostarczone towary i wykonane usługi. Niestety, w praktyce ten cel nie zawsze udaje się osiągnąć. Niektóre należności są kwestionowane przez dłużników, a jeśli nawet nie są kwestionowane, to dłużnik po prostu nie dokonuje ich zapłaty. W takiej sytuacji pozostaje skierowanie sprawy na drogę postępowania sądowego.

1. Moment przeksięgowania należności z tytułu dostaw i usług na należności dochodzone na drodze sądowej

W przypadku sprzedaży z odroczonym terminem zapłaty w księgach rachunkowych, do momentu uzyskania zapłaty, występuje należność od odbiorcy w wysokości, jaką jest on zobowiązany zapłacić za otrzymane towary lub usługi. W trakcie roku obrotowego powstałe należności są ujmowane w księgach rachunkowych według ich wartości nominalnej, wynikającej z dokonanej transakcji, faktycznie należnej od dłużnika. Na wartość tej należności składa się przychód ze sprzedaży oraz kwota VAT – w przypadku gdy sprzedaż podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Z chwilą powstania należności z tytułu dostaw i usług jest ona ujmowana zwykle na kontach 201 jako „Rozrachunki z odbiorcami” lub 240 jako „Pozostałe rozrachunki”.

Jeżeli dłużnik zalega z zapłatą należności i sytuacja ta nie zmienia się pomimo wezwań wierzyciela do jej uregulowania, jest to wystarczający powód do skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. Pod datą skierowania sprawy do sądu należy dokonać przeksięgowania należności z tytułu dostaw i usług na konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej”. Ewidencja analityczna tego rodzaju należności powinna być prowadzona z uwzględnieniem podziału na poszczególnych dłużników.

Przeksięgowanie należności z tytułu dostaw i usług na konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” jest uzasadnione przede wszystkim tym, że tego rodzaju należności wykazują się w odrębnej pozycji aktywów bilansu, a mianowicie w poz. B.II.2 lit. d) jako „Należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek dochodzone na drodze sądowej”.

Wierzyciel, który występuje na drogę postępowania sądowego w celu wyegzekwowania zapłaty, musi na początku ponieść wydatki związane z tym postępowaniem. Zwykle są to opłaty sądowe oraz wydatki związane z obsługą prawną w zakresie dotyczącym sporządzenia pozwu. Wymienione koszty, związane z dochodzeniem zapłaty należności, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Natomiast ewentualne skutki zasądzenia zwrotu tych kosztów są zaliczane do pozostałych przychodów operacyjnych. Wynika to z art. 3 ust. 1 pkt 32 uor.

PRZYKŁAD 1

Jednostka posiada w księgach rachunkowych należność przysługującą jej z tytułu świadczenia usługi dla kontrahenta na kwotę 24 600 zł (wartość netto + VAT = 20 000 zł + 4600 zł). Należność jest wymagalna od ponad 5 miesięcy, a dłużnik do tej pory jej nie uregulował, pomimo że był do tego wielokrotnie wzywany. W dniu 15 marca jednostka skierowała sprawę na drogę postępowania sądowego. W tym samym dniu opłaciła gotówką koszty sądowe w kwocie 1230 zł.

W dniu 30 marca jednostka otrzymała od kancelarii prawnej fakturę za koszty obsługi prawnej (sporządzenie pozwu) na kwotę 1476 zł (wartość netto + VAT = 1200 zł + 276 zł).

Ewidencja zdarzeń związanych ze skierowaniem roszczenia o zapłatę należności na drogę postępowania sądowego może przebiegać następująco:

1. KW – uregulowanie opłaty sądowej w związku z wniesieniem powództwa o zapłatę

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	1 230,00 zł
Ma konto 100 „Kasa”	1 230,00 zł

2. PK – przeksięgowanie należności głównej dochodzonej na drodze sądowej; pod datą złożenia pozwu (nie później niż na dzień bilansowy)

Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	24 600,00 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	24 600,00 zł

3. Faktura zakupu – koszty obsługi prawnej

a) wartość netto	
Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu”	1 200,00 zł
b) podatek naliczony podlegający odliczeniu	
Wn konto 223 „Podatek naliczony i jego rozliczenie”	276,00 zł
c) wartość brutto	
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”	1 476,00 zł

4. PK – zaliczenie kosztów obsługi prawnej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	1 200,00 zł
Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu”	1 200,00 zł

100 – Kasa				765 – Pozostałe koszty operacyjne				201 – Rozrachunki z odbiorcami (w analityce: konto imienne kontrahenta)			
(Sp.)	xxx	1 230,00	(1)	(1)	1 230,00		(Sp.)	24 600,00	24 600,00	(2)	
				(4)	1 200,00						
245 – Należności dochodzone na drodze sądowej (w analityce: konto imienne kontrahenta)				240 – Pozostałe rozrachunki				300 – Rozliczenie zakupu			
(2)	24 600,00				1 476,00	(3)	(3)	1 200,00	1 200,00	(4)	
				223 – Podatek naliczony i jego rozliczenie							
				(3)	276,00						

2. Skutki otrzymania prawomocnego wyroku, jeśli jednostka nie utworzyła odpisu aktualizującego wartość należności

W momencie uprawomocnienia wyroku należności przysługujące od dłużnika tracą charakter bezspornych. W związku z tym powinny zostać z powrotem przeksięgowane na konto należności z tytułu dostaw i usług. W dacie uprawomocnienia wyroku zasądzone od dłużnika odsetki zwiększają przychody finansowe, a zasądzony zwrot kosztów sądowych – pozostałe przychody operacyjne.

PRZYKŁAD 2

W czerwcu jednostka, o której mowa w przykładzie 1, otrzymała korzystny dla niej wyrok zasądający zapłatę:

- należności w kwocie 24 600 zł,
- odsetek za zwłokę w kwocie 1550 zł
- oraz zwrot kosztów postępowania sądowego, obejmujący opłatę sądową i koszty obsługi prawnej, w łącznej kwocie 2430 zł.

Wyrok uprawomocnił się 20 lipca. Dłużnik uregulował całą zasądzoną kwotę 28 lipca.

1. PK – otrzymanie prawomocnego wyroku zasądającego:

a) odsetki za zwłokę

Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta) 1 550,00 zł

Ma konto 750 „Przychody finansowe” 1 550,00 zł

b) zwrot kosztów postępowania sądowego

Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta) 2 430,00 zł

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” 2 430,00 zł

2. PK – przeksięgowanie należności głównej, odsetek za wlokę oraz kosztów postępowania sądowego zasądzonych prawomocnym wyrokiem sądowym

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta) 28 580,00 zł

Ma konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta) 28 580,00 zł

3. WB – uregulowanie przez dłużnika zasądzonych należności

Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” 28 580,00 zł

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta) 28 580,00 zł

760 – Pozostałe przychody operacyjne		750 – Przychody finansowe		245 – Należności dochodzone na drodze sądowej (w analityce: konto imienne kontrahenta)	
	2 430,00 (1b)		1 550,00 (1a)	(Sp.) 24 600,00	28 580,00 (2)
				(1a) 1 550,00	
				(1b) 2 430,00	
				28 580,00	28 580,00

201 – Rozrachunki z odbiorcami

(w analityce: konto imienne
kontrahenta)

(2) 28 580,00 | 28 580,00 (3)

131 – Bieżący rachunek bankowy

(3) 28 580,00

3. Skutki otrzymania prawomocnego wyroku, jeśli jednostka utworzyła odpis aktualizujący wartość należności

Zgodnie z art. 35b ust. 1 pkt 3 uor wartość należności aktualizuje się poprzez dokonanie odpisu aktualizującego w odniesieniu do należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna. W takiej sytuacji odpis należy utworzyć do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności nie skutkuje wysięgowaniem należności z ksiąg rachunkowych. Równowartość odpisu jest zaliczana do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych (art. 35b ust. 2 uor). Po jego dokonaniu wartość zagrożonej należności nadal pozostaje ujęta w księgach rachunkowych jako należność przysługująca od wierzyciela. Należność objęta odpisem aktualizującym nie jest natomiast prezentowana w aktywach bilansu. Wynika to z tego, że w bilansie wykazuje się należności pomniejszone o dokonane odpisy aktualizujące.

Zwykle jednostki dokonują odpisu aktualizującego wartość należności już na etapie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego, ponieważ okoliczność ta jest na ogół wystarczająca, by uznać, że należność jest obciążona ryzykiem niewypłacalności dłużnika. Należy jednak podkreślić, że sama okoliczność przekazania sprawy na drogę postępowania sądowego nie stanowi wyłącznej podstawy do utworzenia odpisu. Jednostka nie musi go tworzyć, jeśli uzna, że sytuacja majątkowa i finansowa dłużnika stanowi podstawę do tego, by sądzić, że należność ta zostanie przez niego w całej kwocie uregulowana. W większości tego rodzaju przypadków jest jednak inaczej. Pozostawanie przez dłużnika w zwłoce z zapłatą należności, pomimo wezwań wierzyciela do jej uregulowania, jest wystarczającym powodem do skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego i utworzenia, w związku z tym zdarzeniem, odpisu aktualizującego wartość należności.

W przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość należności, należy rozwiązać dokonany odpis, zaliczając jego równowartość do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych (art. 35c uor). Najczęstszym powodem ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość należności, jest odzyskanie przez wierzyciela tej należności.

PRZYKŁAD 3

Posłużmy się tymi samymi danymi, które wynikają z przykładów 1 i 2. Dodatkowo załóżmy, że z chwilą skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego jednostka dokonała odpisu aktualizującego całą wartość należności, gdyż uznała, że należność ta jest wątpliwa i prawdopodobieństwo odzyskania zapłaty jest niewielkie.

Ewidencja zdarzeń związanych ze skierowaniem i dochodzeniem należności na drodze postępowania sądowego – w przypadku gdy utworzono odpis aktualizujący należność – może przebiegać następująco:

1. KW – uregulowanie opłaty sądowej w związku z wniesieniem powództwa o zapłatę Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	1 230,00 zł
Ma konto 100 „Kasa”	1 230,00 zł
2. PK – przeksięgowanie należności głównej dochodzonej na drodze sądowej; pod datą złożenia pozwu (nie później niż na dzień bilansowy) Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	24 600,00 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	24 600,00 zł
3. PK – odpis aktualizujący wartość należności dochodzonej na drodze sądowej Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	24 600,00 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	24 600,00 zł
4. Faktura zakupu – koszty obsługi prawnej	
a) wartość netto Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu”	1 200,00 zł
b) podatek naliczony podlegający odliczeniu Wn konto 223 „Rozrachunki z tytułu podatku VAT naliczonego”	276,00 zł
c) wartość brutto Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”	1 476,00 zł
5. PK – zaliczenie kosztów obsługi prawnej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	1 200,00 zł
Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu”	1 200,00 zł
6. PK – otrzymanie prawomocnego wyroku zasądającego:	
a) odsetki za zwłokę Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	1 550,00 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	1 550,00 zł
b) zwrot kosztów postępowania sądowego Wn konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	2 430,00 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	2 430,00 zł
7. PK – przeksięgowanie należności głównej, odsetek za zwłokę oraz kosztów postępowania sądowego zasądzonych prawomocnym wyrokiem sądowym Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	28 580,00 zł
Ma konto 245 „Należności dochodzone na drodze sądowej” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	28 580,00 zł
8. WB – uregulowanie przez dłużnika zasądzonych należności Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”	28 580,00 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: konto imienne kontrahenta)	28 580,00 zł
9. PK – rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności w części dotyczącej:	
a) należności głównej Wn konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	24 600,00 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”	24 600,00 zł
b) kosztów sądowych Wn konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	2 430,00 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”	2 430,00 zł

c) odsetek za zwłokę

Wn konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”

1 550,00 zł

Ma konto 750 „Przychody finansowe”

1 550,00 zł

100 – Kasa				765 – Pozostałe koszty operacyjne				201 – Rozrachunki z odbiorcami (w analityce: konto imienne kontrahenta)			
(Sp.)	xxx	1 230,00	(1)	(1)	1 230,00			(Sp.)	24 600,00	24 600,00	(2)
				(3)	24 600,00			(7)	28 580,00	28 580,00	(8)
				(5)	1 200,00				53 180,00	53 180,00	
245 – Należności dochodzone na drodze sądowej (w analityce: konto imienne kontrahenta)				280 – Odpisy aktualizujące wartość należności				760 – Pozostałe przychody operacyjne			
(2)	24 600,00	28 580,00	(7)	(9a)	24 600,00	24 600,00	(3)		24 600,00		(9a)
(6a)	1 550,00			(9b)	2 430,00	1 550,00	(6a)		2 430,00		(9b)
(6b)	2 430,00			(9c)	1 550,00	2 430,00	(6b)				
	28 580,00	28 580,00			28 580,00	28 580,00					
240 – Pozostałe rozrachunki				300 – Rozliczenie zakupu				223 – Rozrachunki z tytułu podatku VAT naliczonego			
		1 476,00	(4c)	(4a)	1 200,00	1 200,00	(5)	(4b)	276,00		
750 – Przychody finansowe				131 – Bieżący rachunek bankowy							
		1 550,00	(9c)	(8)	28 580,00						

4. Przychody i koszty związane z dochodzeniem zapłaty należności – skutki w podatku dochodowym

Od bilansowego rozliczenia zdarzeń związanych ze skierowaniem i dochodzeniem zapłaty należności na drodze postępowania sądowego nie mniej ważne są ich skutki podatkowe.

4.1. Poniesienie kosztów sądowych i otrzymanie ich zwrotu

Wierzyciel, który wstępuje na drogę postępowania sądowego w celu wyegzekwowania zapłaty przysługującej mu wierzytelności, na wstępie ponosi wydatki na opłaty sądowe i wydatki związane z obsługą prawną postępowania toczącego się przed sądem. W przypadku wierzyciela występującego z pozwem o zapłatę przysługującej mu wierzytelności z tytułu sprzedaży towarów i usług, wydatki na opłaty sądowe i wynagrodzenie dla adwokata lub radcy prawnego reprezentującego go w procesie sądowym służą zasadniczo ochronie tego wierzyciela przed uszczupleniem jego majątku. Z tego powodu, jako racjonalnie uzasadnione, mogą zostać zaliczone przez niego do kosztów podatkowych na podstawie art. 15 ust. 1 updog oraz art. 22 ust. 1 updog.

Z kolei zwrócone przez dłużnika koszty postępowania sądowego, w wysokości zasądzonej wyrokiem sądowym, stanowią u wierzyciela przychód podatkowy uzyskany w momencie faktycznego ich otrzymania. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Poznaniu z 30 października 2015 r., sygn. ILPB3/4510-1-358/15-4/JG.

4.2. Otrzymanie odsetek za zwłokę

Odsetki otrzymane od dłużnika za zwłokę w zapłacie należności stanowią dla wierzyciela przychód podatkowy. Powstaje on w momencie faktycznego otrzymania odsetek. W myśl obu ustaw o podatku dochodowym do przychodów podatkowych nie zalicza się kwot należonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności (art. 12 ust. 4 pkt 2 updop oraz art. 14 ust. 3 pkt 2 updof). Dopiero otrzymanie tych odsetek skutkuje u wierzyciela powstaniem przychodu podatkowego.

4.3. Utworzenie odpisu aktualizującego i jego późniejsze rozwiązanie

Dla celów podatku dochodowego odpisy aktualizujące zasadniczo nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Stanowi o tym art. 16 ust. 1 pkt 26a) updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 21 updof. Wyjątkiem jest sytuacja, w której odpis aktualizujący dotyczy należności, w odniesieniu do której zostały spełnione łącznie następujące warunki:

- należność została uprzednio zaliczona do przychodów należnych na podstawie art. 12 ust. 3 updop lub art. 14 updof,
- należność nie uległa przedawnieniu,
- utworzono odpis aktualizujący wartość należności na zasadach określonych przez art. 35b uor,
- nieściągalność należności została uprawdopodobniona na podstawie art. 16 ust. 2a pkt 1 updop lub art. 23 ust. 3 updof, w tym m.in. wtedy, gdy:
 - wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego.

Po łącznym spełnieniu wszystkich wymienionych warunków utworzony przez jednostkę odpis aktualizujący wartość należności może zostać uznany za koszt podatkowy. Gdy warunki wymienione jako dwa ostatnie – tj. związane z utworzeniem odpisu aktualizującego w sposób zgodny z ustawą o rachunkowości oraz uprawdopodobnieniem nieściągalności wierzytelności w sposób zgodny z ustawą podatkową – zostaną spełnione w różnych latach podatkowych (lub miesiącach), zaliczenie należności do kosztów uzyskania przychodów będzie możliwe w roku podatkowym (miesiącu), w którym zostanie spełniony drugi z tych warunków.

PRZYKŁAD 4

Wierzyciel w październiku ubiegłego roku wykonał usługę dla kontrahenta, co spowodowało powstanie u niego przychodu podatkowego. Za wykonanie usługi wierzyciel nie otrzymał zapłaty.

- 1. W dniu 15 marca wierzyciel złożył w sądzie pozew o zapłatę należności. W marcu utworzył w księgach rachunkowych odpis aktualizujący jej całą wartość.*
- 2. W czerwcu sąd zasądził całą wartość należności. Wyrok uprawomocnił się 20 lipca.*
- 3. W dniu 5 września wierzyciel skierował sprawę na drogę postępowania egzekucyjnego.*

Odpis aktualizujący wartość należności, utworzony w marcu, będzie stanowił koszt podatkowy we wrześniu, tj. z chwilą skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego. Wówczas zostaną spełnione przesłanki związane z utworzeniem odpisu w sposób

zgodny z ustawą o rachunkowości oraz uprawdopodobnieniem nieściągalności wierzytelności.

Kosztem podatkowym jest odpis aktualizujący wartość należności głównej w części przypadającej na jej wartość netto. Kosztem podatkowym nie będzie natomiast ta część odpisu, która odpowiada równowartości VAT. Na marginesie warto dodać, że jednostce, będącej czynnym podatnikiem VAT, w związku z nieotrzymaniem zapłaty należności, dla celów podatku od towarów i usług przysługuje prawo do zmniejszenia kwoty należnego VAT, jeżeli nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona na warunkach określonych przez art. 89a ustawy o VAT. W ten sposób jednostka uniknie ponoszenia ekonomicznego ciężaru VAT.

Z kolei rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności, spowodowane ustaniem przyczyny, dla której został utworzony (np. otrzymaniem zapłaty), skutkuje powstaniem przychodu podatkowego (art. 12 ust. 1 pkt 4e updop oraz art. 14 ust. 2 pkt 7c updog).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 2 pkt 7c i ust. 3 pkt 2, art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 21 i ust. 3 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 2016 r., poz. 1206
- art. 12 ust. 3 i ust. 4 pkt 2, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 26a) i ust. 2a pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b), art. 35b ust. 1 pkt 3 i ust. 2, art. 35c ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047

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

2. Jak ująć w księgach rachunkowych faktoring pełny

PROBLEM Spółka ze względu na potrzebę pozyskania gotówki (w celu zakupu materiałów w lepszych cenach) planuje skorzystać z faktoringu pełnego. Jak prawidłowo ująć w księgach rachunkowych faktoring pełny? Czy otrzymane od faktora środki pieniężne w związku z realizacją umowy faktoringu stanowią przychód podatkowy? Czy premia faktora i inne jego koszty stanowią koszt uzyskania przychodów?

RADA Faktoring pełny jest ewidencjonowany w księgach rachunkowych faktoranta (przedsiębiorcy) analogicznie jak sprzedaż wierzytelności, tj. na kontach kosztów i przychodów finansowych. Faktorant w momencie uzyskania zapłaty za wierzytelność nie wykazuje przychodu podatkowego. Kosztem uzyskania przychodów są natomiast koszty związane z usługą faktoringu (tj. wynagrodzenie faktora oraz inne koszty, na jakie została wystawiona przez faktora faktura).

UZASADNIENIE Faktoring pełny (znany również jako faktoring właściwy lub faktoring bez regresu) funkcjonuje w prawie polskim jako umowa nienazwana. Jej stosowanie dopuszcza Kodeks cywilny, a dokładnie – zasada swobody umów zapisana w art. 353¹ k.c. W usłudze faktoringu występują trzy podmioty:

- faktorant, tj. przedsiębiorstwo chcące sprzedać posiadane wierzytelności w celu poprawy swojej płynności finansowej i/lub przeniesienia ryzyka związanego z tym elementem aktywów na inny podmiot (w rozpatrywanym przypadku pytająca się spółka),
- faktor, tj. bank lub wyspecjalizowana instytucja finansowa oferująca usługę faktoringu,

- dłużnik (zwany także czasem dłużnikiem fakturowym), tj. kontrahent, na którym ciąży zobowiązanie pieniężne za dostarczone mu towary i usługi (jednostka, na którą wystawiona jest faktura objęta faktoringiem).

Istotą każdej usługi faktoringowej (w tym i faktoringu pełnego) jest wykup przez faktora należności (faktur) o odroczonej terminie płatności, wystawionych przez przedsiębiorcę (faktoranta) dla jego odbiorców. Posłużenie się faktoringiem sprawia, że przedsiębiorca może otrzymać należną mu kwotę (pomniejszoną o prowizję dla faktora), zanim stanie się ona wymagalna. Ze względu na sposób i moment otrzymania zapłaty za sprzedaną w ramach umowy faktoringu wierzytelność można mówić o faktoringu:

- dyskontowym, tj. gdy faktorant (przedsiębiorca) po przelaniu wierzytelności od razu otrzymuje całą kwotę wierzytelności pomniejszoną o prowizję faktora, lub
- zaliczkowym, tj. gdy faktorant otrzymuje najpierw zwykle ok. 70-90% wartości wierzytelności (pomniejszonej o prowizję faktora); reszta wierzytelności przelewana jest przez faktora w rzeczywistym terminie płatności lub w momencie, kiedy dłużnik ureguluje zobowiązania.

Faktoring pełny w księgach rachunkowych

Faktoring pełny jest ewidencjonowany w księgach rachunkowych faktoranta (przedsiębiorcy) analogicznie jak sprzedaż wierzytelności. Następuje bowiem przeniesienie z faktoranta na faktora zarówno pełni praw, jak i ryzyka związanego z wierzytelnością. Tym samym w dniu przejęcia wierzytelności przez faktora należy wyksięgować wierzytelność z ksiąg rachunkowych (obciążając jednocześnie konto kosztów finansowych). Wpływy środków pieniężnych od faktora za zakupione przez niego wierzytelności zostaną zaewidencjonowane na dobro konta 750 „Przychody finansowe”. Podejmując decyzję o sprzedaży wierzytelności, na które wcześniej były utworzone odpisy aktualizujące, należy pamiętać o rozwiązaniu tych odpisów (Wn konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”/Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące rozrachunki”).

PRZYKŁAD

Spółka A posiada należność z tytułu sprzedaży spółce B towaru na kwotę brutto 123 000 zł, z terminem płatności 60 dni. Ze względu na potrzebę pozyskania gotówki (w celu zakupu materiałów w lepszych cenach) jednostka zdecydowała się na zawarcie z bankiem umowy faktoringu pełnego, przekazując kopię faktur sprzedaży na posiadaną należność od spółki B. Z umowy wynika, że wynagrodzenie banku (faktora) w związku z tą transakcją wynosi 5000 zł netto, VAT 1150 zł. Spółka A otrzymuje jednorazowo 100% wartości wierzytelności pomniejszonej o wynagrodzenie banku (faktora).

1. PK – wyksięgowanie wartości nominalnej wierzytelności w związku z przejęciem jej przez bank na podstawie umowy faktoringu

Wn konto 755 „Koszty finansowe” 123 000,00 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 123 000,00 zł

2. PK – powstanie należności od banku w związku z przejęciem (sprzedażą) wierzytelności na podstawie umowy faktoringu

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”; w analizie: „Rozrachunki z bankiem z tytułu umowy faktoringu” 123 000,00 zł
Ma konto 750 „Przychody finansowe” 123 000,00 zł

3. Faktura – koszty usługi faktoringu		
Wn konto 755 „Koszty finansowe”		5 000,00 zł
Wn konto 223 „Rozliczenie podatku VAT naliczonego”		1 150,00 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”; w analityce: „Rozrachunki z bankiem z tytułu umowy faktoringu”		6 150,00 zł
4. WB – wpływ środków pieniężnych z tytułu sprzedaży wierzytelności		
Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”		116 850,00 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”; w analityce: „Rozrachunki z bankiem z tytułu umowy faktoringu”		116 850,00 zł

240 – Pozostałe rozrachunki
(w analityce: Rozrachunki z bankiem z tytułu umowy faktoringu)

201 – Rozrachunki z odbiorcami			755 – Koszty finansowe			240 – Pozostałe rozrachunki (w analityce: Rozrachunki z bankiem z tytułu umowy faktoringu)		
(Sp.)	123 000,00	123 000,00 (1)	(1)	(1)	123 000,00	(2)	123 000,00	6 150,00 (3)
								116 850,00 (4)
							123 000,00	123 000,00

750 – Przychody finansowe			223 – Rozliczenie podatku VAT naliczonego			131 – Bieżący rachunek bankowy		
		123 000,00 (2)	(3)	(3)	1 150,00	(4)	(4)	116 850,00

Faktoring a koszty i przychody podatkowe

Przedsiębiorca (faktorant) w momencie uzyskania zapłaty za wierzytelność nie wykazuje przychodu podatkowego. Sprzedana wierzytelność była bowiem już raz ujęta w poprzednich okresach jako przychód podatkowy w związku ze zrealizowaniem pierwotnej sprzedaży (towarów, usług). Uznanie jej za przychód w momencie uzyskania zapłaty od faktora powodowałoby powtórne opodatkowanie podatkiem dochodowym. Kosztem uzyskania przychodów są natomiast koszty związane z usługą faktoringową (tj. wynagrodzenie faktora oraz inne koszty widoczne na fakturze wystawionej przez faktora). Wynika to z art. 16 ust. 1 pkt 39 updog (oraz analogicznie art. 23 ust. 1 pkt 34 updog), gdzie wskazuje się, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodu:



strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio, na podstawie art. 12 ust. 3, została zarachowana jako przychód należny.

W przypadku faktoringu mamy zazwyczaj do czynienia z sytuacją, że wierzytelność ta była „uprzednio zarachowana jako przychód należny”. Dlatego przedsiębiorca (faktorant) ma możliwość zaliczenia kosztów usługi faktoringu do kosztów uzyskania przychodów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 23 ust. 1 pkt 34 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 2016 r., poz. 1206
- art. 12 ust. 3, art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 353¹ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 585

Irena Pazio – główna księgowa, praktyk, posiada certyfikat Ministra Finansów uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

3. Czy można ujmować w księgach rachunkowych odpisy amortyzacyjne tylko raz w roku

PROBLEM → Jednostka dokonuje comiesięcznych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych. Czy możliwa jest zmiana częstotliwości dokonywania tych odpisów w księgach rachunkowych, np. z miesięcznych na roczne?

RADA → Tak. Ustawa o rachunkowości nie wymaga dokonywania odpisów amortyzacyjnych z częstotliwością miesięczną. Wybór częstotliwości ich dokonywania jest w gestii kierownika jednostki. Musi to jednak zostać zapisane w zasadach (polityce) rachunkowości danej jednostki.

UZASADNIENIE → Mimo że środki trwałe są zazwyczaj amortyzowane comiesięcznie (ze względu na cykl sporządzania deklaracji dla celów podatkowych), ustawodawca w przepisach bilansowych nie narzuca takiej częstotliwości. Ustawa o rachunkowości (art. 32 ust. 1 uor) dość ogólnie wskazuje, że:

§ *Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.*

Użyte w zacytowanym przepisie wyrażenie „systematycznie” oznacza jedynie, że jednostka musi dokonywać odpisów w stałych odstępach czasu. Tym samym jednostka ma prawo ustalić ów stały odstęp czasu. Najczęściej (analogicznie jak w przepisach podatkowych, tj. zgodnie z art. 16h ust. 4 updog i art. 22h ust. 4 updog) jednostka decyduje się na dokonywanie odpisów:

- w równych ratach co miesiąc,
- w równych ratach co kwartał,
- raz na koniec roku.

Warunkiem dokonywania odpisów amortyzacyjnych co miesiąc, co kwartał, lub jednorazowo na koniec roku jest ustalenie takiej zasady przez kierownika jednostki i zapisanie jej w polityce rachunkowości. Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości każda jednostka zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinna bowiem posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady rachunkowości, w tym między innymi dotyczące zasad amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Należy także pamiętać, że zgodnie z art. 8 ust. 2 uor, jeśli jednostka zdecyduje się na zmianę dotychczas obowiązujących zasad rachunkowości, to bez względu na datę podjęcia decyzji zmienione zasady wchodzi w życie zawsze od pierwszego dnia roku obrotowego (przy czym mogą one w danym roku następować także z mocą wsteczną).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22h ust. 4 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 2016 r., poz. 1206
- art. 16h ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 32 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047

Irena Pazio – główna księgowa, praktyk, posiada certyfikat Ministra Finansów uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy składki ZUS oraz VAT od nieodpłatnego świadczenia usług noclegowych dla pracowników stanowią koszty podatkowe

PROBLEM Spółka posiadająca sieć hoteli umożliwia pracownikom korzystanie z bezpłatnych noclegów w swoich hotelach. Czy VAT należny, który spółka nalicza z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług noclegowych dla pracowników, i obciążające spółkę składki na ubezpieczenia społeczne od przychodów pracowników z nieodpłatnych świadczeń mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów spółki?

RADA Tylko składki na ubezpieczenia społeczne obciążające spółkę z tytułu przekazywania pracownikom nieodpłatnych świadczeń w postaci bezpłatnych noclegów w hotelach mogą być zaliczane przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów. VAT z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług noclegowych dla pracowników nie może być zaliczany przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów.

UZASADNIENIE Podatek od towarów i usług nie stanowi kosztu uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 46 updop). Od zasady tej istnieją jednak wyjątki, które w przypadku podatku należnego wymieniają przepisy art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. b) updop. Żaden z tych wyjątków nie dotyczy jednak podatku należnego z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług na rzecz pracowników. A zatem w przedstawionym stanie faktycznym VAT należny z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług na rzecz pracowników nie stanowi kosztu podatkowego spółki.

Jednocześnie należy wyjaśnić, że art. 16 ust. 1 pkt 40 updop wyłącza możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów składek na ubezpieczenia społeczne (oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw) od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Odpowiednio pozostałe składki na ubezpieczenia społeczne, w tym składki na ubezpieczenia społeczne od nieodpłatnych świadczeń dla pracowników, stanowią koszty uzyskania przychodów pracodawców (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 lipca 2015 r., sygn. ITPB3/4510-186/15-6/PS). Tym samym składki na ubezpieczenia społeczne z tytułu nieodpłatnych świadczeń noclegowych dla pracowników mogą być przez spółkę zaliczane do kosztów podatkowych. Na podstawie art. 15 ust. 4h updop mogą być one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów miesiąca, za który są należne, jeżeli zostaną uregulowane w terminie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 i 4h oraz art. 16 ust. 1 pkt 40 i 46 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

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

Czytaj także: „Czy noclegi sfinansowane pracownikom wykonującym pracę poza zakładem pracy są ich przychodem” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

2. Kiedy powstanie przychód w związku z otrzymaniem odsetek od kredytu kupieckiego

PROBLEM

W przypadku niektórych kontrahentów spółka zawiera porozumienia, na podstawie których wydłużany jest termin płatności za sprzedane wyroby. Porozumienia te są zawierane po dokonaniu sprzedaży wyrobu i wydaniu towaru. Za przesunięcie pierwotnego terminu płatności za sprzedany produkt (czyli udzielenie kredytu kupieckiego) spółka pobiera wynagrodzenie w formie odsetek za okres finansowania kontrahenta. Finansowanie to następuje od dnia następnego po dniu pierwotnej wymagalności danej należności za sprzedane produkty do dnia zapłaty za sprzedany towar – nie później niż do nowo wyznaczonego terminu płatności. Odsetki te są ustalane według uzgodnionej stopy procentowej za każdy dzień finansowania należności.

Ośrodek Standardów Klasyfikacyjnych w Łodzi, na wniosek spółki, wskazał, że czynności te mieszczą się w grupowaniu „Usługi udzielania pożyczek, świadczone poza systemem bankowym”. Kiedy należne odsetki z tytułu udzielenia kredytu kupieckiego spółka powinna rozpoznać jako przychód podatkowy? Czy w dacie ich faktycznego otrzymania czy też naliczenia?

RADA

Spółka powinna wynagrodzenie za odroczenie terminu płatności rozpoznać jako przychód podlegający opodatkowaniu w dacie faktycznej zapłaty odsetek przez kontrahenta. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spółka niektórym kontrahentom udziela kredytu kupieckiego (po zawarciu umowy sprzedaży i wydaniu towaru), pobierając za to wynagrodzenie w formie odsetek liczonych za każdy dzień przedłużenia pierwotnego terminu płatności. Wątpliwości spółki dotyczą momentu, w którym odsetki te powinna wykazać jako przychód podatkowy.

Należy wyjaśnić, że do przychodów nie zalicza się kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów) – art. 12 ust. 4 pkt 2 updop. Zatem odsetki od należności, w tym od udzielonych kredytów (także kredytu kupieckiego) i pożyczek, naliczone, lecz nieotrzymane, nie stanowią u wierzyciela przychodów – odsetki takie są więc przychodem w dacie ich faktycznego otrzymania. Dla spółki oznacza to, że należne od kontrahenta odsetki z tytułu udzielenia kredytu kupieckiego powinna rozpoznać jako przychód podlegający opodatkowaniu CIT w momencie faktycznej ich zapłaty przez kontrahenta. Samo naliczenie odsetek, ale bez faktycznego ich otrzymania, nie powoduje powstania przychodu podatkowego.

Zaprezentowany pogląd podzielają organy podatkowe (interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 maja 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-405/16/MW i sygn. IBPB-1-2/4510-233/16/MW; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 stycznia 2010 r., sygn. ILPB3/423-1007/09-2/AO).

PRZYKŁAD

Spółka sprzedała towary 1 czerwca 2016 r. z terminem płatności do 30 czerwca 2016 r. 10 czerwca 2016 r. zostało zawarte porozumienie w sprawie udzielenia kredytu kupieckiego, które wydłużyło termin płatności do 30 lipca 2016 r. Za okres od 1 do 30 lipca 2016 r. spółce należą się odsetki, które faktycznie otrzymała ona 19 sierpnia 2016 r. Przychód z tytułu tych odsetek od kredytu kupieckiego spółka powinna rozpoznać dopiero w dacie ich otrzymania, tj. 19 sierpnia 2016 r., a nie w dacie ich naliczenia, tj. 30 lipca 2016 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

3. Jak ustalić wartość początkową budynku, gdy konieczne było usunięcie wad budowlanych

PROBLEM Spółka zainwestowała w budowę budynku biurowego. Już po jego zbudowaniu jeden z wykonawców nie był w stanie usunąć stwierdzonej przez nas wady przy budowie jednej ściany. W tej sytuacji spółka zamówiła u innego wykonawcy rozbiórkę ściany i postawienie nowej. Wykonawca wadliwej ściany zwrócił nam natomiast część pieniędzy. Jak w tej sytuacji ustalić wartość środka trwałego? Czy powinniśmy zmniejszyć wartość początkową budynku o kwotę zwróconą przez wykonawcę?

RADA Spółka powinna za swój koszt wytworzenia środka trwałego uznać całą kwotę zapłaconą wykonawcy wadliwej ściany i wartość nakładów związanych z usunięciem wady budowlanej. Obydwa te wydatki stanowią część wartości początkowej budynku. Kwotę zwróconą przez wykonawcę spółka powinna rozpoznać jako przychód.

UZASADNIENIE Spółka wytwarza we własnym zakresie środki trwałe (budynek biurowy). W związku z komplikacjami w rozliczeniach z wykonawcami ma problem z ustaleniem wartości początkowej tego środka. Przypomnijmy, że wartość początkową środków trwałych w razie wytworzenia ich we własnym zakresie stanowi ich koszt wytworzenia (art. 16g ust. 1 pkt 2 updop). Przy czym koszt wytworzenia to wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych (art. 16g ust. 4 updop).

Spółka ma wątpliwości, czy na koszt wytworzenia powinno składać się całe wynagrodzenie wykonawcy, który niesolidnie wykonał usługę. Trzeba podkreślić, że przepisy podatkowe nie wyłącza ją z kosztów wytworzenia wynagrodzeń za wadliwie wykonaną usługę czy wynagrodzeń za prace poprawkowe. Takie stanowisko potwierdzają także organy podatkowe (przykładowo: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 16 września 2013 r., sygn. IPTPB1/415-366/13-4/AG). Usługa w postaci wybudowania ściany została faktycznie wykonana. Wydatek na ten cel został poniesiony w związku z prowadzoną działalnością. Spółka ma zatem wszelkie podstawy, by wydatek ten po zaliczeniu do wartości początkowej budynku rozliczyć poprzez odpisy amortyzacyjne. Do wartości początkowej wytwarzanego budynku spółka powinna zaliczyć wydatek, o którym mowa, w całości. Nie należy go pomniejszać o kwotę zwróconą spółce przez wykonawcę.

Spółka otrzymała od wykonawcy wadliwej ściany zwrot części pieniędzy tytułem rekompensaty. Tego rodzaju rekompensata od wykonawcy robót budowlanych będzie stanowić dla spółki przychód podatkowy w dacie jej otrzymania (art. 12 ust. 1 pkt 1 updop).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1 pkt 1, art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

Marek Smakuszewski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

4. Czy zapłata zagranicznego podatku z polskiego rachunku bankowego skutkuje powstaniem różnic kursowych

PROBLEM Spółka z o.o. jest zarejestrowana jako podatnik VAT w Niemczech. Kwoty niemieckiego VAT do zapłaty są przelewane z rachunku walutowego spółki w polskim banku. Czy w związku z tym w spółce powstają różnice kursowe?

RADA Tak, w tym przypadku powstają różnice kursowe z tytułu wypływu środków w walucie obcej. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Obowiązkiem podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest ustalenie różnic kursowych (art. 9b updop). Zasady, na jakich są ustalane u takich podatników różnice kursowe, określają przepisy art. 15a updop. Możliwa jest także sytuacja, w której podatnicy różnice kursowe określają na podstawie przepisów o rachunkowości; z treści pytania nie wynika jednak, aby chodziło o taką sytuację.

Różnice kursowe powstają między innymi na skutek wypływu środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej (art. 15a ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 updop). Tego typu różnice kursowe (stanowiące przychody jako dodatnie różnice albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice – art. 15a ust. 1 updop) powstają w związku z zapłatą niemieckiego VAT z polskiego rachunku bankowego (zapłata ta skutkuje bowiem wypływem środków w walucie obcej). Są to jedyne różnice kursowe, jakie powstają w przedstawionym stanie faktycznym. Z przepisów art. 15a updop nie wynika, aby opłacanie zagranicznych podatków (w tym niemieckiego podatku Mehrwertsteuer, czyli VAT) samo w sobie generowało różnice kursowe.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9b i art. 15a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

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

Czytaj także: „Jak obliczać różnice kursowe dotyczące przychodów w walutach obcych wpływających na rachunek walutowy” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

5. Kiedy świadczenia przekazywane małżonkowi zmarłego pracownika stanowią koszty podatkowe

PROBLEM W związku ze śmiercią pracownika spółka z o.o. powinna wypłacić na rzecz jego żony zasiłek chorobowy i ekwiwalent za niewykorzystany urlop przysługujące uprzednio temu pracownikowi, jak również odprawę pośmiertną. Czy tego rodzaju wydatki spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów? Czy świadczenia te powinna zaliczyć do kosztów dopiero po ich wypłacie, jeśli jest problem z kontaktem z wdową?

RADA Świadczenia na rzecz osoby uprawnionej (tj. małżonki zmarłego pracownika) spółka może zaliczyć do kosztów podatkowych w momencie ich wypłaty lub postawienia do dyspozycji tej osoby. Tym samym fakt, że spółka umożliwia odbiór świadczeń

osobie uprawnionej, pozwala na zaliczenie ich do kosztów. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Świadczenia spółki na rzecz osoby uprawnionej (matżonka) były związane z łączyącym spółkę ze zmarłym stosunkiem pracy; wynikają one z przepisów prawa pracy, do których przestrzegania pracodawca jest zobowiązany. Jednocześnie nie zostały ujęte w negatywnym katalogu kosztów uzyskania przychodów, określonym w art. 16 ust. 1 updop. Zatem ich wypłata (a nawet samo postawienie do dyspozycji) uprawnionemu członkowi rodziny jest warunkiem wystarczającym, aby zaliczyć te wydatki w ciężar kosztów podatkowych. Jak stwierdzono w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 czerwca 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4510-112/16/BK:

MF *Spółka z o.o. nie dysponuje danymi pozwalającymi zidentyfikować podatkowo męża zmarłej (tj. adresu zamieszkania, PESEL-u, NIP-u). W związku z koniecznością rozliczenia praw majątkowych wynikających ze stosunku pracy po śmierci pracownicy, przy braku danych identyfikacyjnych osoby uprawnionej do odbioru należności, Wnioskodawca wyodrębnił rzeczne należności z majątku Spółki i postawił je do dyspozycji uprawnionego – męża zmarłej pracownicy.*

(...) Wyodrębnienie z majątku Spółki z o.o. i postawienie do dyspozycji wskazanych we wniosku świadczeń należnych uprawnionemu mężowi zmarłej pracownicy oznacza bowiem umożliwienie ich odbioru, a więc możliwość skorzystania z nich przez osobę uprawnioną.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1, art. 16 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

6. Zwrot części kosztów wynagrodzeń otrzymany z Powiatowego Urzędu Pracy jest przychodem – interpretacja MF

Uzyskana przez pracodawcę refundacja części kosztów poniesionych na wynagrodzenia, nagrody oraz składki na ubezpieczenia społeczne skierowanych bezrobotnych do 30. roku życia na podstawie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy stanowi jego przychód. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji, której fragment przedstawiamy. Pełna treść interpretacji jest dostępna na www.mk.infor.pl wraz z bieżącym numerem Mk.

MF *(...) starosta może zawrzeć umowę, na podstawie której refunduje pracodawcy lub przedsiębiorcy przez okres 12 miesięcy część kosztów poniesionych na wynagrodzenia, nagrody oraz składki na ubezpieczenia społeczne skierowanych bezrobotnych do 30. roku życia, w wysokości uprzednio uzgodnionej, nieprzekraczającej jednak kwoty ustalonej jako iloczyn liczby zatrudnionych skierowanych bezrobotnych w miesiącu oraz kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującej w ostatnim dniu zatrudnienia każdego rozliczanego miesiąca i składek na ubezpieczenia społeczne od refundowanego wynagrodzenia.*

Stosownie do art. 150g ust. 1 ww. ustawy, umowy, o których mowa w art. 150f, mogą być zawierane w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. Koszty wynikające z zawartych umów, o których mowa w ust. 1, są finansowane przez starostę w ramach Funduszu Pracy w latach 2016–2018.

Stosownie do art. 103 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, Fundusz Pracy jest państwowym funduszem celowym. Cele, na jakie przeznaczają się środki Funduszu Pracy, określa art. 108 tej ustawy. Przychodami Funduszu Pracy są m.in. obowiązkowe składki na Fundusz Pracy, dotacje budżetu państwa, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej na współfinansowanie projektów finansowanych z Funduszu Pracy (art. 106 ww. ustawy).

Z powyższego wynika, że otrzymane przez Spółkę środki są finansowane z Funduszu Pracy, na który pracodawcy są zobowiązani płacić składki. Dlatego też otrzymane przez Spółkę środki, pomimo że stanowią pomoc de minimis, nie mają powiązania ani z programami operacyjnymi współfinansowanymi ze środków europejskich, ani też nie pochodzą z budżetu państwa czy budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

W rozpatrywanej sytuacji nie znajdzie zatem zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 14 u.p.d.o.p., bowiem analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że aby miało zastosowanie wyłączenie przychodów z opodatkowania, konieczne jest spełnienie dwóch warunków:

- 1) nieodpłatne świadczenie musi być finansowane lub współfinansowane ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych,*
- 2) nieodpłatne świadczenie musi być otrzymane w ramach programu rządowego.*

Natomiast z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca otrzymał środki pieniężne na sfinansowanie działań w zakresie wynagrodzenia, nagród oraz składek na ubezpieczenia społeczne skierowanych bezrobotnych do 30. roku życia. Jak powyżej wyjaśniono, środki te pochodzą z wydzielonej części środków Funduszu Pracy, uzyskanych z obowiązkowych składek wpłacanych przez pracodawców. Tym samym otrzymane przez Wnioskodawcę dofinansowanie nie podlega dyspozycji przepisu art. 12 ust. 4 pkt 14 u.p.d.o.p.

Zatem otrzymane przez Spółkę środki pieniężne na sfinansowanie działań w zakresie wynagrodzenia pracowników (dofinansowanie) stanowią przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 lipca 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-403/16/MS

Od redakcji:

Interpretacja jest niekorzystna dla podatników w części, w której dotyczy uznania refundowanego wynagrodzenia za przychód. Pracodawcy, którzy skorzystali z refundacji i nie zaliczali jej dotychczas do przychodów, uznając, że obejmuje ją art. 12 ust. 4 pkt 14 updop, powinni skorygować swoje rozliczenia podatkowe. Wynika to z tego, że wskazany przepis nie dotyczy świadczeń pochodzących z Funduszu Pracy. Przepis ten obejmuje jedynie sytuacje, w których źródłem refundacji są środki europejskie, budżet państwa czy budżet jednostek samorządu terytorialnego.

Jednocześnie należy jednak dodać, że w tej samej interpretacji przyznano, iż naliczone wynagrodzenie pracownika ujęte w księgach rachunkowych w kwocie wynikającej ze stosunku pracy, zalicza się do kosztów uzyskania przychodu. Jest tak również w przypadku, gdy refundacja nie pokrywa całej kwoty wynagrodzenia. Tym samym pracodawca, który terminowo wypłaca

należności objęte refundacją, może je zaliczyć do kosztów podatkowych już w miesiącu, za który są należne. Moment zaliczenia wynagrodzenia do kosztów nie jest bowiem powiązany z momentem otrzymania refundacji.

Na zakończenie warto przypomnieć, że dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, stanowią przychód zwolniony od podatku (art. 17 ust. 1 pkt 21 updog). Dotyczy to również dotacji otrzymanych na zakup takich środków trwałych z Funduszu Pracy.

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”

Czytaj także: „Pracodawca otrzyma refundację wynagrodzenia i składek ZUS, jeżeli zatrudni bezrobotnego w wieku do 30 lat” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

7. Odszkodowanie za straty w majątku jest przychodem – wyrok NSA

Odszkodowanie od sprawcy wypadku, przeznaczone na pokrycie strat w mieniu, to przychód, od którego trzeba zapłacić podatek dochodowy od osób prawnych – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 1154/14.

Stan faktyczny

Spółka prowadząca terminal kontenerowy zażądała od właściciela promu odszkodowania za zniszczoną przypadkiem suwnicę i inne elementy infrastruktury portu. Do strat tych doszło w wyniku wypadku wychodzącego z portu promu. Spółka wystąpiła o interpretację, czy ewentualnie uzyskane odszkodowanie będzie stanowiło dla niej przychód podatkowy. Zdaniem spółki nie, dlatego że otrzymana kwota odszkodowania pokrywa jedynie wysokość poniesionych strat, nie może być zatem mowy o żadnym przychodzie.

Stanowisko organów podatkowych

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy nie zgodził się z stanowiskiem spółki. Jego zdaniem uzyskanie przychodu podatkowego nie oznacza jedynie osiągnięcia korzyści w sensie ekonomicznym. Na potrzeby podatku dochodowego przychodem będzie bowiem każdy niepodlegający zwrotowi wpływ środków finansowych. Tym samym otrzymane odszkodowanie od właściciela promu będzie przychodem spółki. Spółka zaskarżyła interpretację do sądu administracyjnego.

Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

Sąd zgodził się z fiskusem. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku określił m.in., że odszkodowanie stanowi zwrot wydatków, które można zaliczyć do kosztów jako poniesione w celu ich osiągnięcia. Spółka zaskarżyła rozstrzygnięcie WSA.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną i podzielił pogląd organów skarbowych i WSA, że spółka musi zapłacić podatek od otrzymanego odszkodowania. Jak argumentował NSA, w przepisach ustawy o podatku dochodowym brak jest co prawda legalnej definicji przychodu, należy jednak uznać, że przychód to trwałe przysporzenie powiększające aktywa. W tej definicji mieści się także odszkodowanie dla spółki, które – jak zaznaczył NSA – nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Tym samym odszkodowanie stanowi przychód niepodlegający zwolnieniu.

Od redakcji:

Niestety dla podatników, przepisy updop nie przewidują wyłączeń odszkodowań z przychodu (przewidywały je do końca 1998 r.). Inaczej jest w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie niektóre rodzaje odszkodowań zostały zwolnione z podatku dochodowego. Omawiane orzeczenie NSA jest zgodne z literalną wykładnią ustawy o podatku dochodowym. W ocenie sądów odszkodowanie wyrażone w pieniądzu stanowi niewątpliwie otrzymane pieniądze w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 1 updop i tym samym jest przychodem. Co więcej, także we wcześniejszych orzeczeniach NSA zajmował takie samo stanowisko co do odszkodowań (zob. np. wyrok NSA z 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 732/13.). W przeszłości NSA twierdził jednak, że „przez przychód w rozumieniu ustawy podatkowej rozumieć należy (...) wartości, które wchodząc do majątku podatnika, mogą powiększyć jego aktywa” (tak w wyroku NSA z 25 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1627/08). Obecnie zajmowane stanowisko jest sprzeczne z tym twierdzeniem.

Niestety dla podatników, bezwzględne opodatkowywanie otrzymanych odszkodowań komplikuje niepotrzebnie ich rozliczenia podatkowe. Nie wydaje się też ono słuszne w sytuacji, gdy celem odszkodowania jest wyłącznie odbudowa straconego w sposób niezawiniony majątku. Oczywiście w opisanej w interpretacji sytuacji, gdy rekompensata od właściciela promu jest przychodem, spółka będzie miała prawo do zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków poniesionych na naprawę infrastruktury portu.

Marek Smakuszewski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

Czytaj także: „Czy odszkodowanie za błąd fiskusa jest opodatkowane podatkiem dochodowym – wyrok NSA” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

**Polecamy
dodatek
do MONITORA
księgowego:**

z cyklu „Przegląd orzecznictwa i interpretacji”

Koszty eksploatacji samochodu

Rozliczenie kosztów eksploatacji samochodu w firmie sprawia przedsiębiorcom problemy. W praktyce najczęściej występuje zawyżanie kosztów oraz odliczeń VAT naliczonego. W dodatku prezentujemy przegląd interpretacji podatkowych oraz orzeczeń sądowych wydanych w 2016 r., w których rozstrzygnięto wątpliwości w tym zakresie.

VIII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Jak amortyzować zmywarkę przemysłową

PROBLEM ➤ Kupiłem zmywarkę przemysłową od innej firmy gastronomicznej za 7200 zł netto. Chcę ją wpisać do ewidencji środków trwałych. Do jakiego grupowania KŚT ją zaklasyfikować? Jaką stawką mogę ją amortyzować?

RADA ➤ Nabytą przez Pana zmywarkę przemysłową należy zaklasyfikować do grupowania KŚT o symbolu 578. W przypadku wyboru liniowej metody amortyzacji roczna stawka amortyzacyjna wyniesie 14%. Może Pan również wybrać inne metody amortyzacji zakupionej zmywarki. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE ➤ Aby określić, jaką stawką powinien Pan amortyzować nabytą zmywarkę przemysłową, należy w pierwszej kolejności ustalić, do jakiego grupowania KŚT ją zaklasyfikować.

Krok 1. Ustalenie grupowania KŚT

Zmywarki przemysłowe są klasyfikowane w grupowaniu KŚT o symbolu 578. Grupowanie to obejmuje maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu gastronomicznego.

KŚT (wyciąg)

Symbol KŚT			Wyszczególnienie	Powiązanie z:
grupa	podgrupa	rodzaj		PKWiU 2008
5	57	578	Maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu gastronomicznego	28.29.50.0 28.93.1*

Krok 2. Ustalenie stawki amortyzacyjnej

Metoda liniowa. Zmywarka przemysłowa, o której mowa, należy do grupowania KŚT o symbolu 578. W związku z tym w przypadku amortyzacji metodą liniową roczna stawka amortyzacji wyniesie 14% (art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 05 załącznika nr 1 do updog).

Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych (wyciąg)

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa lub podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych	Powiązanie z KRŚT
1	2	3	4	5
05	14	57	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych	57

Metoda degresywna. Nabyta przez Pana zmywarka przemysłowa może być również amortyzowana metodą degresywną. Wynika to z tego, że jest ona zaliczana do grupy 5 KŚT, a degresywna metoda amortyzacji dotyczy środków trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych. W takim przypadku w pierwszym podatkowym roku jej używania może

Pan zastosować stawkę amortyzacji podwyższoną do maksymalnie 28% (14% x współczynnik 2,0) – zob. art. 22k ust. 1 updog. W następnych latach podatkowych odpisów będzie Pan dokonywał od jej wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat jej używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak ustalona stawka amortyzacji będzie niższa od stawki obliczonej metodą liniową, należy dokonywać dalszych odpisów zgodnie z metodą liniową.

Amortyzacja jednorazowa. Będzie Pan również mógł skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji nabytej zmywarki przemysłowej, jeżeli należy Pan do jednej z podanych kategorii podatników, tzn.:

- jest Pan małym podatnikiem w rozumieniu przepisów updog (w 2016 r. status małego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych posiada podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w 2015 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro, tj. 5 092 000 zł), albo
- rozpoczął Pan prowadzenie działalności gospodarczej w 2016 r.

Jeżeli chciałby Pan skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji jako podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą, musi Pan pamiętać, że obowiązuje tu dodatkowe ograniczenie. Mianowicie nie będzie Pan mógł skorzystać z jednorazowej amortyzacji, jeżeli w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia:

- prowadził Pan działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub
- działalność gospodarczą prowadziła Pana małżonka i istniała w tym czasie między Państwem wspólność majątkowa (art. 22k ust. 7 w zw. z ust. 11 updog).

Amortyzacja według stawki ustalonej indywidualnie. Jeżeli nabyta zmywarka przemysłowa spełnia warunki do uznania jej za używany środek trwały, może Pan ją amortyzować według stawki amortyzacyjnej ustalonej indywidualnie. Zmywarka, o której mowa, może być uznana za używany środek trwały – jeżeli udowodni Pan, że przed jej nabyciem była wykorzystywana co najmniej przez 6 miesięcy (art. 22j ust. 2 updog). W tym celu warto uzyskać np. oświadczenie sprzedawcy o czasie jej używania. Minimalny okres amortyzacji wynosi w takim przypadku 24 miesiące (art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a) updog). Odpowiada to rocznej stawce amortyzacji w wysokości 50%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 05 załącznika nr 1 do updog, art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a) i ust. 2, art. 22k ust. 1, 7 i 11 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 2016 r., poz. 1206
- rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz.U. Nr 242, poz. 1622

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

2. Jak dokonać jednorazowej amortyzacji w przypadku zakupu dwóch samochodów ciężarowych

PROBLEM Zamierzam kupić w kredycie dwa samochody ciężarowe (TIR). Wartość początkowa każdego z nich to 150 000 zł. Czy w 2016 r. mogę w całości zamortyzować jednorazowo jeden z nich, a drugi do wysokości 62 000 zł (czyli łącznie do limitu 212 000 zł, jaki obowiązuje w 2016 r.)?

RADA Jeżeli podatnik jest uprawniony do dokonywania jednorazowej amortyzacji, to pierwszy z samochodów będzie mógł zamortyzować jednorazowo w całości, drugi zaś – do

kwoty 62 000 zł. Dalsza amortyzacja drugiego samochodu będzie możliwa od 2017 r. z zastosowaniem metody liniowej lub degresywnej. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnicy mogą jednorazowo amortyzować m.in. środki trwałe zaliczone do grupy 7 KŚT obejmującej środki transportu (z nieistotnym w omawianym przypadku wyjątkiem dotyczącym samochodów osobowych) – art. 22k ust. 7 updof. Oznacza to, że nabyte przez podatnika samochody ciężarowe będą mogły podlegać jednorazowej amortyzacji.

Trzeba jednak pamiętać, że nie każdy podatnik może skorzystać z jednorazowej amortyzacji. Z art. 22k ust. 7 w zw. z ust. 11 updof wynika, że musi należeć do jednej z podanych kategorii podatników, tzn.:

- być małym podatnikiem w rozumieniu przepisów updof (w 2016 r. status małego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych posiada podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w 2015 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro, tj. 5 092 000 zł) albo
- rozpocząć prowadzenie działalności gospodarczej w 2016 r.

Jeżeli podatnik chciałby skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji jako podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą, musi pamiętać, że obowiązuje tu dodatkowe ograniczenie. Mianowicie nie będzie mógł skorzystać z jednorazowej amortyzacji, jeżeli w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia:

- prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub
- działalność gospodarczą prowadziła jego małżonka i istniała w tym czasie między nimi wspólność majątkowa.

Jeżeli zatem podatnik, o którym mowa w pytaniu, spełnia ww. warunki, będzie uprawniony do dokonania jednorazowej amortyzacji nabytych samochodów ciężarowych.

W 2016 r. jednorazowe odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane do kwoty 212 000 zł. Powoduje to, że w przedstawionym stanie faktycznym podatnik będzie mógł w całości zamortyzować jednorazowo pierwszy z nabywanych samochodów, drugi zaś zamortyzować częściowo, dokonując jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w wysokości 62 000 zł.

Dalsza amortyzacja drugiego samochodu będzie w takim przypadku możliwa od 2017 r. Wynika to wprost z art. 22k ust. 8 zdanie drugie updof. Jednocześnie z przepisu tego wynika również, że podatnik będzie miał do wyboru dwie metody amortyzacji:

- liniową – w przypadku samochodu ciężarowego oznacza to amortyzację według rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 20%, albo
- degresywną – w przypadku samochodu ciężarowego oznacza to amortyzację według rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości maksymalnie 40% (20% x współczynnik 2,0).

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną posiada status małego podatnika. W sierpniu 2016 r. kupił dwa samochody ciężarowe o wartości początkowej 150 000 zł każdy. Oba samochody przedsiębiorca wprowadził w sierpniu 2016 r. do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonał od nich odpisów amortyzacyjnych w wysokości – odpowiednio – 150 000 zł oraz 62 000 zł.

Amortyzację drugiego z samochodów podatnik będzie mógł kontynuować w 2017 r., przy czym:
 1) w przypadku wyboru metody liniowej suma rocznych odpisów amortyzacyjnych od tego samochodu wyniesie w 2017 r. 30 000 zł (150 000 zł x 20%),

2) w przypadku wyboru metody degresywnej suma rocznych odpisów amortyzacyjnych od tego samochodu wyniesie w 2017 r. 35 200 zł ($150\ 000\ \text{zł} - 62\ 000\ \text{zł} = 88\ 000\ \text{zł}$; $88\ 000\ \text{zł} \times 40\% = 35\ 200\ \text{zł}$).

Natomiast w 2018 r. niezależnie od wybranej w 2017 r. metody amortyzacji drugi z samochodów będzie podlegał amortyzacji metodą liniową (zakładając, że w tym czasie nie zostanie on ulepszony i nie zwiększy się jego wartość początkowa). Będzie tak, gdyż roczny odpis amortyzacyjny za 2018 r. dokonany metodą degresywną, tj. 21 120 zł ($88\ 000\ \text{zł} - 35\ 200\ \text{zł} = 52\ 800\ \text{zł}$; $52\ 800\ \text{zł} \times 40\% = 21\ 120\ \text{zł}$), byłby niższy od odpisu amortyzacyjnego za 2018 r. dokonanego metodą liniową, tj. 30 000 zł ($150\ 000\ \text{zł} \times 20\% = 30\ 000\ \text{zł}$).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 07 załącznika nr 1, art. 22k ust. 1, 7–13 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 2016 r., poz. 1206

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

Czytaj także: „Jak traktować podatkowo samochód demonstracyjny używany ponad rok”, „Czy wydatek na wymianę oleju należy doliczyć do wartości początkowej samochodu” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

3. Czy właściciel NZOZ może zaliczyć do kosztów wydatki na szkolenia współpracujących z nim lekarzy

PROBLEM

Prywatny NZOZ ma zawarte umowy kontraktowe ze stomatologami. Właściciel NZOZ-u zamierza wysłać lekarzy na szkolenia, ponosząc całkowicie ich koszt. Czy właściciel będzie mógł koszty tych szkoleń uznać za podatkowe koszty uzyskania przychodu, jeśli stomatolodzy nie są jego pracownikami, lecz prowadzą własną działalność gospodarczą?

RADA

Odpowiedź na pytanie zależy od tego, czy w ramach szkoleń, na które właściciel NZOZ-u zamierza wysłać stomatologów, będą oni uzyskiwali wiedzę, która będzie przydatna we współpracy z właścicielem NZOZ-u. Jeżeli tak (co jest bardzo prawdopodobne), koszty tych szkoleń będą mogły być przez właściciela NZOZ-u zaliczane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. W przeciwnym razie nie będzie to możliwe. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnicy mogą zaliczać do kosztów wydatki ponoszone na finansowanie współpracownikom udziału w szkoleniach, w trakcie których pozyskują oni wiedzę przydatną w dalszej współpracy. Wiedza ta pozwala im na jeszcze lepsze świadczenie usług w ramach współpracy z podmiotem finansującym te szkolenia. W założeniach ma się to przełożyć na osiągnięcie wyższych przychodów z działalności prowadzonej przez podmiot finansujący szkolenia, a zatem tego rodzaju wydatek spełnia definicję kosztu uzyskania przychodów, o której mowa w art. 22 ust. 1 upod. Prawo do rozliczania w kosztach wydatków ponoszonych na szkolenia współpracowników prowadzących działalność gospodarczą potwierdzają również organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach (patrz m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 października 2010 r., sygn. IPPB5/423-448/10-4/JC, czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 stycznia 2014 r., sygn. IPTPB3/423-461/13-2/PM).

Jeżeli zatem właściciel NZOZ-u zamierza wysłać współpracujących z nim stomatologów na szkolenia, w trakcie których uzyskają oni wiedzę przydatną w dalszej współpracy, koszty tych

szkoleń będą mogły być przez właściciela NZOZ-u zaliczane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. W przeciwnym razie nie będzie to możliwe.

Trzeba podkreślić, że koszty szkoleń będą mogły być przez właściciela NZOZ-u zaliczane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów w całości, jeżeli będą się składać wyłącznie z części merytorycznej. Jeżeli oprócz części merytorycznej szkolenia będą się również składać z części integracyjnej czy rozrywkowej, w części tej koszty szkoleń nie będą stanowić podatkowych kosztów uzyskania przychodów (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 czerwca 2014 r., sygn. IBPBI/1/415-324/14/ESZ, czy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 24 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 321/14). W takim przypadku do kosztów uzyskania przychodów będą mogły być zaliczane wyłącznie koszty szkoleń przypadające na część merytoryczną. Do kosztów tych zaliczają się koszty przypadające na wynajęcie wykładowcy lub wykładowców, wynajęcie sali, przejazd, noclegi czy wyżywienie w trakcie szkolenia.

PRZYKŁAD

Osoba fizyczna prowadząca NZOZ wysłała stomatologów współpracujących z nią w ramach prowadzonej działalności gospodarczej na trzydniowe szkolenie medyczne. Szkolenie to obejmowało również elementy rozrywkowe w postaci dwóch wieczornych imprez tanecznych oraz zwiedzania miejscowości, w której odbywa się szkolenie. W części przypadającej na te elementy rozrywkowe osoba fizyczna prowadząca NZOZ nie może zaliczyć kosztów szkolenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku nabywania usług szkoleniowych, w których skład wchodzi również elementy rozrywkowe, w interesie podatników jest uzyskanie od firm organizujących szkolenia informacji co do wysokości kosztów przypadających na te elementy (niekoniecznie musi to wynikać z treści otrzymanych faktur). Brak takich informacji zmusza bowiem podatników do szacowania tych kosztów (co jest dla podatników trudne), rezygnacji z zaliczania kosztów takich szkoleń do podatkowych kosztów uzyskania przychodów (co jest dla podatników nieopłacalne) lub zaliczania kosztów takich szkoleń do podatkowych kosztów uzyskania przychodów w całości (co jest dla podatników ryzykowne).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1 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 2016 r., poz. 1206

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

Czytaj także: „Koszty podatkowe 2016” – dodatek z serii Przegląd orzecznictwa i interpretacji – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

4. Jak rozliczyć użyczenie nieruchomości ojcu na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej

PROBLEM Ojciec prowadzi działalność gospodarczą. Dwóch synów (nieprowadzących działalności gospodarczej) posiada na współwłasność budynek usługowy, który chcieliby nieodpłatnie użyczyć ojcu do celów prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Czy wystarczy podpisać umowę użyczenia? Czy powinna to być jednak umowa najmu? Czy po stronie synów użyczających nieruchomość powstanie jakiś przychód podlegający

opodatkowaniu PIT? Czy będą musieli zapłacić jakiś inny podatek? Czy po stronie ojca powstanie z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu PIT albo innym podatkiem?

RADA Synowie mogą użyczyć ojcu budynek, o którym mowa w pytaniu. Nie muszą zawierać z nim umowy najmu. Ani u synów, ani u ojca nie dojdzie z tego tytułu do opodatkowania, w szczególności do opodatkowania podatkiem dochodowym. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Umowa użyczenia jest regulowana przez art. 710 k.c. Wynika z niego, że przez umowę użyczenia:

§ użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy.

Wzór umowy użyczenia znajduje się na www.inforfk.pl w zakładce Formularze i umowy.

Nie ma żadnych przeszkód, aby umowa użyczenia została zawarta między synami będącymi współwłaścicielami budynku, o którym mowa w pytaniu, a ich ojcem prowadzącym działalność gospodarczą. Umowa taka może zostać zawarta w formie ustnej, jednak ze względów dowodowych warto ją zawrzeć w formie pisemnej. Nie jest zatem konieczne, aby nieruchomości została oddana ojcu na podstawie umowy odpłatnej, tj. umowy najmu.

Brak przychodu po stronie synów użyczających nieruchomości

W związku z zawarciem umowy użyczenia z własnym ojcem u jego synów nie powstaną z tego tytułu przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Przepisy przewidujące powstawanie przychodów z tytułu nieruchomości odstąpionych bezpłatnie w całości lub w części do użytkowania istniały w przeszłości, lecz zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2009 r. (art. 16 updof w brzmieniu obowiązującym do końca 2008 r.). Użyczenie nieruchomości nie wywoła po stronie synów również żadnych skutków w innych podatkach, w szczególności w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Przychód zwolniony po stronie ojca biorącego nieruchomości w używanie

Po stronie ojca z tytułu użyczenia mu nieruchomości, o której mowa w pytaniu, powstaną przychody z nieodpłatnych świadczeń (art. 14 ust. 2 pkt 8 updof). Będą to jednak przychody zwolnione od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 updof. Z przepisu tego wynika, że zwolniona z pdof jest wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczona zgodnie z art. 11 ust. 2–2b updof, otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn. Do I grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn należą m.in. dzieci podatnika. A zatem podobnie jak u synów, również u ojca z tytułu użyczenia mu nieruchomości, o której mowa w pytaniu, nie dojdzie do opodatkowania podatkiem dochodowym, ale – co ważne – również żadnym innym podatkiem.

Wynajem nieruchomości

Nie ma przeszkód, aby zamiast użyczać nieruchomości, o której mowa w pytaniu, synowie zawarli z ojcem umowę najmu. Tego rodzaju umowa jest regulowana przez art. 659 § 1 k.c. W takim przypadku u synów po połowie powstawałyby przychody z najmu (art. 10 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 8 ust. 1 updof). Przychody te mogłyby być opodatkowane na zasadach ogólnych lub ryczałtem od przychodów

ewidencjonowanych według stawki 8,5%. Ojciec byłby natomiast uprawniony do zaliczania kosztów wynajmu do podatkowych kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 659 § 1, art. 710 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 585
- art. 10 ust. 1 pkt 6, art. 8 ust. 1, art. 14 ust. 2 pkt 8 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 125 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 2016 r., poz. 1206

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

Czytaj także: „Czy użyczenie fundacji części wynajmowanego mieszkania podlega opodatkowaniu VAT?”, „Czy użyczenie nieruchomości lub jej części członkowi rodziny podlega VAT” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

5. Podatnik może zaliczyć do kosztów wydatek na studia licencjackie – interpretacja MF

Podatnik może zaliczyć wydatek na studia licencjackie, jeżeli kierunek studiów jest związany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Celem podjęcia studiów jest pozyskanie przez podatnika w przyszłości nowych zleceń od podmiotów, które wymagają posiadania przez podatnika tego rodzaju wykształcenia. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji, której fragment przedstawiamy. Pełna treść interpretacji jest dostępna na www.mk.infor.pl wraz z bieżącym numerem Mk.



Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca od 2013 roku prowadzi działalność gospodarczą – kod PKD 62.01.Z. W ramach tej działalności świadczy on usługi związane z oprogramowaniem. Wnioskodawca nie posiada wykształcenia w zakresie informatyki ani dziedzin z nią powiązanych, a swoją pracę opiera głównie na zdobytym doświadczeniu. W celu zwiększenia swoich możliwości pozyskania nowych klientów (ukończone studia często są wymogiem instytucji poszukujących programistów) Wnioskodawca postanowił rozpocząć zdalne studia licencjackie na kierunku matematyka na zagranicznej uczelni.

Mając na uwadze powyższe, a w szczególności – zawartą w opisie stanu faktycznego – informację, że często wymogiem w instytucjach poszukujących programistów jest wykształcenie, a zatem decyzja o podjęciu studiów spowodowana była potrzebami firmy – stwierdzić należy, że opisane wydatki mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wobec tego za spełnione należy uznać kryterium celowości, wynikające z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że wydatki te mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9 sierpnia 2016 r., sygn. ITPB1/4511-515/16/JŁ

Od redakcji:

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych podkreślają, że aby stwierdzić, czy wydatki na edukację poniesione przez podatnika mogą zostać przez niego zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, każdorazowo należy ustalić, czy:

- 1) wydatki te są związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych, zdobywaniem wiedzy i umiejętności, które są potrzebne w prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej i które mają z nią związek,
- 2) wydatki służą tylko podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia niezwiązanego z prowadzoną przez podatnika działalnością, a więc co do zasady mają charakter osobisty.

Tylko w pierwszym z ww. przypadków podatnik może zaliczyć wydatki na edukację do kosztów podatkowych. Organy podatkowe potwierdzają, że do wydatków edukacyjnych bez wątplenia związanych z prowadzoną działalnością, które mogą być rozliczane w kosztach podatkowych, należą m.in.:

- wydatki na studia podyplomowe na kierunku związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą (patrz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 lutego 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4511-721/15/WRz, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12 stycznia 2016 r., sygn. ITPB1/4511-1105/15/MPŁ),
- wydatki na naukę języka obcego, jeżeli znajomość tego języka jest podatnikowi potrzebna do prowadzenia działalności gospodarczej (patrz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 17 lutego 2016 r., sygn. ITPB1/4511-1231/15/PSZ).

Należy podkreślić, że dla możliwości rozliczenia w kosztach wydatków edukacyjnych nie ma znaczenia, czy edukacja podatnika odbywa się stacjonarnie czy zdalnie, tak jak ma to miejsce w stanie faktycznym przedstawionym w omawianej interpretacji. Bez znaczenia pozostaje również fakt, czy nauka odbywa się na terytorium Polski czy też w innym kraju. Najważniejsze jest, aby pozyskana wiedza była przydatna podatnikowi w prowadzonej działalności gospodarczej.

Jeżeli wydatek edukacyjny nie jest bezpośrednio związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie może stanowić kosztu podatkowego.

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

IX. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Jak ewidencjonować w pkpir koszty wysyłki towaru do klienta

PROBLEM → Prowadzę sklep internetowy. Jestem podatnikiem VAT. Wystawiam faktury sprzedaży, na których wyodrębniam koszt zakupu towaru i koszt jego wysyłki. Czy całość sprzedaży, czyli towar i koszt wysyłki, powinnam księgować w kolumnie 7 pkpir?

RADA → Tak, całość sprzedaży, w tym koszt wysyłki towaru do klienta, powinna Pani ujmować w kolumnie 7 pkpir „Wartość sprzedanych towarów i usług”.

UZASADNIENIE → Z przedstawionej sytuacji wynika, że wystawia Pani faktury za sprzedaż towarów, na których wyodrębnia pozycje dotyczące samych towarów oraz koszty ich wysyłki. Ma

Pani wątpliwość, czy całość sprzedaży, w tym koszty wysyłki towaru do klienta, wpisywać do kolumny 7 pkipr.

Należność za sprzedany towar

Wyodrębniona na fakturze kwota netto za sprzedany towar stanowi przychód ze sprzedaży towaru, który powinna Pani ewidencjonować w kolumnie 7 pkipr „Wartość sprzedanych towarów i usług”.

Koszt wysyłki towaru do klienta

Należna od klienta kwota netto za wysyłkę towaru stanowi przychód, który również powinna Pani ewidencjonować w kolumnie 7 pkipr „Wartość sprzedanych towarów i usług”. Nie należy tego robić w kolumnie 8 pkipr „Pozostałe przychody”. Kolumna 8 jest bowiem przeznaczona do wpisywania pozostałych przychodów, np. z odpłatnego zbycia składników majątku, otrzymanych kar umownych, wynagrodzenia płatnika, a zatem służy do ujmowania w niej innych, poza związanymi ze sprzedażą towarów i usług, przychodów występujących incydentalnie.

PRZYKŁAD

Pan Andrzej Kowalski prowadzi sprzedaż internetową elektronarzędzi. Jest podatnikiem VAT. Pkipr rozlicza metodą kasową. 19 sierpnia 2016 r. zakupił u dostawcy towar – narzędzia o łącznej wartości 5000 zł netto. 29 sierpnia 2016 r. dokonał sprzedaży towaru – wiertarki z tej dostawy o wartości 450 zł netto. Pan Andrzej wysłał towar do klienta pocztą kurierską wraz z wystawioną fakturą. Wyszczególnił na niej cenę netto wiertarki, tj. 450 zł, i koszt przesyłki w wysokości 35 zł netto.

Zapis w pkipr

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wartość sprzedanych towarów i usług		Zakup towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	7		10	
78)	19.08.2016	FV 34/8/2016	Zakup towaru			5000	00
81)	29.08.2016	FV 56/8/2016	Sprzedaż towaru	485	00		

Sposób ewidencji omówionego zdarzenia jest taki sam w pkipr prowadzonej wg wzoru obowiązującego do 7 kwietnia 2016 r., jak w pkipr prowadzonej wg nowego wzoru, wprowadzonego od 8 kwietnia 2016 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- pkt 7 i 8 objaśnień do załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 1037; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 467

Justyna Michałowska – księgowa, praktyk, autorka licznych publikacji

Czytaj także: „Kiedy powstaje obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży na odległość” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

X. ZUS

1. Na jaki okres pracodawca powinien udzielić urlopu macierzyńskiego pracownicy, której zatrudnienie ustało w czasie jego trwania

PROBLEM ➤ Nasza pracownica, z którą umowa o pracę zostanie rozwiązana 30 września, urodziła dziecko 4 września br. Jaki wymiar urlopu macierzyńskiego i rodzicielskiego powinien podać pracodawca (pracownica chce złożyć wniosek o urlop macierzyński i rodzicielski), przekazując do ZUS wypłatę zasiłku macierzyńskiego? Dodam jeszcze, że jesteśmy małą firmą i zasiłki z ubezpieczenia chorobowego są wypłacane przez ZUS.

RADA ➤ Pracodawca powinien udzielić urlopu macierzyńskiego za okres ustalony przepisami Kodeksu pracy jako okres urlopu macierzyńskiego trwającego w czasie zatrudnienia. Jednak ustanie zatrudnienia w okresie przebywania na urlopie macierzyńskim nie pozbawia pracownicy prawa do złożenia wniosku (nie później niż w terminie 21 dni od daty porodu) o udzielenie jej bezpośrednio po urlopie macierzyńskim urlopu rodzicielskiego w pełnym wymiarze. Złożenie takiego wniosku skutkuje wypłatą zasiłku macierzyńskiego w tzw. uśrednionej wysokości 80% podstawy wymiaru zasiłku za cały wnioskowany okres, bez względu na to, czy pełny okres zasiłku macierzyńskiego będzie przysługiwał w czasie zatrudnienia czy po jego ustaniu. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE ➤ Z Państwa pytania wynika, że wypłaty zasiłku macierzyńskiego przypadającego za okres zatrudnienia dokona ZUS (zakład pracy na 30 listopada 2015 r. zatrudniał mniej niż 21 osób podlegających ubezpieczeniu chorobowemu). Jeżeli Państwa pracownica wystąpi z wnioskiem do pracodawcy o udzielenie jej po wykorzystaniu urlopu macierzyńskiego pełnego urlopu rodzicielskiego, zakład pracy udziela tylko urlopu macierzyńskiego na okres nie dłuższy niż do końca trwania umowy i przekazuje dokumenty do wypłaty zasiłku macierzyńskiego do jednostki terenowej ZUS według siedziby płatnika składek, jeżeli rozpoczęła ona wypłatę zasiłku podczas trwania zatrudnienia. Oprócz aktu urodzenia dziecka pracodawca składa:

- zaświadczenie o okresie udzielonego pracownicy urlopu macierzyńskiego i dacie złożenia wniosku o udzielenie urlopu rodzicielskiego,
- zaświadczenie płatnika składek ZUS Z-3 oraz
- oświadczenie pracownicy o:
 - braku zamiaru korzystania przez drugiego z rodziców dziecka z zasiłku macierzyńskiego za okres ustalony jako okres urlopu rodzicielskiego w terminie wskazanym we wniosku, albo
 - okresie, w którym drugi z rodziców dziecka zamierza korzystać z zasiłku macierzyńskiego za okres tego urlopu w terminie objętym wnioskiem, dołączonym do wniosku pracownika o udzielenie urlopu rodzicielskiego.

UWAGA!

Informację na temat wymiaru udzielonego urlopu macierzyńskiego i daty złożenia wniosku pracodawca podaje w pkt 10 druku Z-3.

Po rozwiązaniu umowy o pracę pracownica nie będzie już miała prawa do pozostałej części urlopu macierzyńskiego i urlopu rodzicielskiego, ale będzie miała prawo do zasiłku macierzyńskiego za okresy ustalone przepisami Kodeksu pracy jako okresy tych urlopów.

PRZYKŁAD

Ewa K. zatrudniona w firmie ABC do 30 września 2016 r. urodziła dziecko 4 września br. Z wnioskiem o udzielenie jej urlopu rodzicielskiego na okres od 22 stycznia do 2 września 2017 r. bezpośrednio po urlopie macierzyńskim (140 dni), który zakończy się 21 stycznia 2017 r., wystąpiła do pracodawcy 22 września 2016 r. (tj. 18 dni po porodzie). Pracodawca udzielił Ewie K. urlopu macierzyńskiego na okres zatrudnienia, tj. od 4 do 30 września 2016 r., i przekazał niezbędne dokumenty do wypłaty zasiłku macierzyńskiego do ZUS. Na podstawie udzielonego urlopu macierzyńskiego ZUS dokonał wypłaty zasiłku macierzyńskiego za okres od 4 do 30 września 2016 r., a od 1 października 2016 r. będzie wypłacał zasiłek macierzyński za okres odpowiadający okresowi pozostałej części urlopu macierzyńskiego i urlopu rodzicielskiego. Ewie K. przysługuje zasiłek macierzyński za cały okres wszystkich urlopów związanych z rodzicielstwem w wysokości 80% podstawy wymiaru, ponieważ wniosek złożyła w ciągu 21 dni od daty porodu, tj. 19 dnia od urodzenia dziecka.

Wzór wypełnionego pkt 10 formularza Z-3

10. Udzielono: (należy zaznaczyć właściwy kwadrat)

<input checked="" type="checkbox"/> urlopu macierzyńskiego	<input type="checkbox"/> urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego	<input type="checkbox"/> dodatkowego urlopu macierzyńskiego
<input type="checkbox"/> dodatkowego urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego	<input type="checkbox"/> urlopu rodzicielskiego	<input type="checkbox"/> urlopu ojcowskiego
Data od (dd/mm/rrrr) od dnia: 0 4 0 9 2 0 1 6	Data do (dd/mm/rrrr) do dnia: 3 0 0 9 2 0 1 6	Data wniosku: 2 2 0 9 2 0 1 6
Data od (dd/mm/rrrr) od dnia: [][][][][][][][][]	Data do (dd/mm/rrrr) do dnia: [][][][][][][][][]	Data wniosku: [][][][][][][][][]
Data od (dd/mm/rrrr) od dnia: [][][][][][][][][]	Data do (dd/mm/rrrr) do dnia: [][][][][][][][][]	Data wniosku: [][][][][][][][][]
Data od (dd/mm/rrrr) od dnia: [][][][][][][][][]	Data do (dd/mm/rrrr) do dnia: [][][][][][][][][]	Data wniosku: [][][][][][][][][]

Tabela. Wymiar urlopu macierzyńskiego i rodzicielskiego

Wymiar urlopu macierzyńskiego zależy od liczby dzieci urodzonych przy jednym porodzie i wynosi:	Wymiar urlopu rodzicielskiego po wykorzystaniu urlopu bądź zasiłku macierzyńskiego wynosi:
<ul style="list-style-type: none"> ■ 20 tygodni (140 dni) w przypadku urodzenia jednego dziecka przy jednym porodzie, ■ 31 tygodni (217 dni) w przypadku urodzenia dwójga dzieci przy jednym porodzie, ■ 33 tygodnie (231 dni) przypadku urodzenia trojga dzieci przy jednym porodzie, ■ 35 tygodni (245 dni) w przypadku urodzenia czworoga dzieci przy jednym porodzie, ■ 37 tygodni (259 dni) przypadku urodzenia pięciorga i więcej dzieci przy jednym porodzie. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 32 tygodnie (224 dni) w przypadku urodzenia jednego dziecka przy jednym porodzie, ■ 34 tygodnie (238 dni) w przypadku urodzenia więcej dzieci przy jednym porodzie.

Stawka procentowa podstawy wymiaru zasiłku

Miesięczny zasiłek macierzyński za okres:

- urlopu macierzyńskiego (140 dni), a także
- urlopu rodzicielskiego w wymiarze:

- do 6 tygodni (42 dni) w przypadku urodzenia jednego dziecka przy jednym porodzie,
 - do 8 tygodni (56 dni) w przypadku urodzenia więcej dzieci przy jednym porodzie
- wynosi 100% podstawy wymiaru zasiłku.

Natomiast zasiłek macierzyński za okres urlopu rodzicielskiego przypadający odpowiednio po 6 lub 8 tygodniach tego urlopu (tj. za pozostały jego okres) przysługuje w wysokości 60% podstawy wymiaru zasiłku.

Jeżeli jednak wniosek o udzielenie bezpośrednio po urlopie macierzyńskim urlopu rodzicielskiego w pełnym wymiarze pracownica złoży nie później niż w ciągu 21 dni po porodzie, wówczas zasiłek macierzyński za cały okres zostanie jej wypłacony w wysokości 80% podstawy wymiaru zasiłku w wysokości „uśrednionej”, bez względu na to, czy zasiłek macierzyński jest wypłacany w czasie zatrudnienia czy po jego ustaniu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 179¹ § 1, art. 180 § 1, art. 182^{1a} § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 1502; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1053
- art. 31 i 61 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 372; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1265

Małgorzata Kowalska – doradca ds. wynagrodzeń i zasiłków, wieloletnia pracownica ZUS

2. Kontynuowanie działalności po śmierci współnika spółki jawnej

PROBLEM → Czy trzyosobowa spółka jawna po śmierci jednego ze współników może kontynuować działalność wspólnie z jego żoną, będącą jedynym spadkobiercą? Jeżeli tak, to od kiedy staje się ona współnikiem i na potrzeby ubezpieczeń społecznych traktowana jest jako osoba prowadząca działalność gospodarczą? A jeśli żona nie może kontynuować działalności, to kiedy powinno nastąpić rozliczenie z tytułu udziału kapitałowego zmarłego współnika?

RADA → Tak, żona zmarłego współnika może wejść w jego miejsce i kontynuować prowadzoną przez męża działalność gospodarczą w formie spółki jawnej, jeżeli umowa spółki przewiduje taką możliwość. Jeżeli żona jako spadkobierca przyjmie spadek po mężu, to wstąpi do spółki w charakterze współnika ze skutkiem od chwili otwarcia spadku (tj. śmierci spadkodawcy) i od tego momentu w świetle przepisów susowskich postrzegana będzie jako osoba prowadząca działalność gospodarczą. W sytuacji gdy żona nie wstępuje w miejsce zmarłego współnika (bo umowa tego nie przewiduje), to z rozliczeniem, o którym mowa w pytaniu, należy wstrzymać się do dnia uzyskania prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku bądź sporządzonego przez notariusza aktu poświadczenia dziedziczenia.

UZASADNIENIE → Śmierć współnika jest, co do zasady, powodem rozwiązania spółki jawnej. Ustawodawca nie zamknął jednak w takich okolicznościach możliwości kontynuowania działania spółki. Na podstawie art. 60 i 64 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych sposobem na uniknięcie rozwiązania spółki mogą być odpowiednie zapisy zamieszczone w umowie spółki. Zgodnie z nimi spółka w razie śmierci jednego ze współników może funkcjonować albo w zmniejszonym składzie, albo wraz ze spadkobiercami. W tym drugim przypadku wstępują oni do spółki w miejsce zmarłego współnika. Jeżeli umowa spółki nie zawiera w tym względzie szczególnych postanowień, to do wykonywania tych praw spadkobiercy powinni wskazać spółce jedną osobę.

Jeśli w umowie spółki omawiana kwestia nie została uregulowana, to podstawą dla dalszej działalności spółki może być porozumienie jej wspólników. Powinno ono być zawarte niezwłocznie na piśmie. W razie zwtłoki spadkobiercy zmarłego wspólnika mogą domagać się przeprowadzenia likwidacji spółki.

W doktrynie przeważa pogląd, że w odniesieniu do spółek dwuosobowych, przed automatycznym rozwiązaniem spółki na wypadek śmierci wspólnika, chroni jedynie zawarcie w umowie spółki klauzuli zezwalającej spadkobiercy/spadkobiercom zmarłego wspólnika na wejście do spółki w jego miejsce.

Spadkobierca, przystępując do spółki, nie musi w związku z tym składać żadnego odrębnego oświadczenia. Na skutek dziedziczenia nabywa on, jako nowy wspólnik, wszystkie prawa i obowiązki wspólnika spółki jawnej, takie jak np.:

- prowadzenie spraw spółki,
- reprezentowanie jej,
- prawo udziału w zyskach.

Warto wiedzieć, że spadkobierca może żądać przekształcenia spółki jawnej w spółkę komandytową i przyznania mu statusu komandytariusza, którego odpowiedzialność za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli ograniczona jest wyłącznie do wysokości sumy komandytowej wskazanej w umowie spółki. Odpowiedzialność ta jest dodatkowo limitowana w granicach różnicy pomiędzy sumą komandytową a wniesionym przez komandytariusza wkładem. W sytuacji, w której wartość wkładów wyrówna sumę komandytową, komandytariusz nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

Powstanie obowiązku ubezpieczeń spadkobiercy zmarłego wspólnika

Odrębną kwestią jest ustalenie momentu nabycia przez spadkobiercę statusu wspólnika spółki jawnej. Otóż status ten jest uzyskiwany w chwili otwarcia spadku, czyli śmierci wspólnika – spadkodawcy. Przesądza o tym brzmienie art. 924 i 925 Kodeksu cywilnego. W przypadku gdy spadkobierca przyjął spadek, to wstępuje on do spółki ze skutkiem od dnia śmierci spadkodawcy. Oznacza to, że od tego dnia spadkobierca przystępujący do spółki dla celów ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego jest traktowany jak osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą.

Przypomnijmy, że wspólnik spółki jawnej podlega zgłoszeniu do ZUS w terminie 7 dni od daty powstania obowiązku ubezpieczeń:

- jako płatnik składek – na formularzu ZUS ZFA dostępnym do wypełnienia w sądach rejestrowych, za pośrednictwem których może zostać przekazany do terenowej jednostki ZUS właściwej ze względu na adres siedziby płatnika składek (dokumenty zgłoszeniowe wspólnik może przekazać również samodzielnie – bez pośrednictwa sądu – do jednostki ZUS osobiście lub za pośrednictwem poczty),
- jako ubezpieczony – na druku ZUS ZUA lub ZUS ZZA (jeśli z tytułu bycia wspólnikiem spółki podlega wyłącznie ubezpieczeniu zdrowotnemu).

PRZYKŁAD

9 sierpnia 2016 r. zmarł wspólnik trzyosobowej spółki jawnej, pozostawiając jednego spadkobiercę – żonę. Umowa wspomnianej spółki stanowi, że w przypadku śmierci któregośkolwiek ze wspólników w jego miejsce wchodzi ich spadkobiercy. W opisanej sytuacji żona zmarłego stała

się więc współnikiem spółki i od 9 sierpnia 2016 r. w świetle przepisów zusowskich jest traktowana jako osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą i w terminie 7 dni od tej daty podlega zgłoszeniu do ubezpieczeń w ZUS. Oznacza to konieczność naliczania i opłacania składek począwszy od 9 sierpnia. Jeżeli wdowa zdecyduje o przyjęciu spadku dopiero po upływie pewnego czasu od śmierci męża (na podjęcie decyzji o przyjęciu bądź odrzuceniu spadku ma 6 miesięcy), wówczas zaistnieje konieczność zapłaty zaległych składek wraz z odsetkami za okres począwszy od 9 sierpnia.

Rozliczenie udziału kapitałowego zmarłego współnika

Gdy wolą współników spółki jawnej po śmierci jednego z nich jest dalsze funkcjonowanie spółki bez następców prawnych zmarłego, pojawia się konieczność rozliczenia jego udziału kapitałowego. Z tym rozliczeniem warto jednak poczekać aż do momentu pozyskania dokumentów potwierdzających, że w konkretnych okolicznościach mamy do czynienia ze spadkobiercą/spadkobiercami. Chodzi tu o prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku bądź sporządzony przez notariusza zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 58, 60, 64–65 i 583 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1202
- art. 924–925 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 585
- art. 8 ust. 6 pkt 4, art. 13 pkt 4, art. 36 ust. 1, 3–4 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 963
- art. 5 pkt 21 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 581; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 960

Mariusz Pigulski – ekspert ds. prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, autor licznych opracowań i publikacji z dziedziny kadrowo-płacowej

XI. KADRY I PŁACE

1. Jak należy obliczać wynagrodzenie w razie zmiany wymiaru etatu

Obniżenie wymiaru zatrudnienia pracownika w trakcie miesiąca zwykle powoduje proporcjonalne zmniejszenie wynagrodzenia ustalonego w stawce miesięcznej. Pracodawca powinien wówczas skalkulować wynagrodzenie za okres sprzed i po zmianie wielkości etatu. Należy zatem ustalić płacę za czas od początku miesiąca do dnia zmiany etatu. Następnie wyznacza się wynagrodzenie za przepracowane godziny od dnia zmiany etatu do końca miesiąca. Na koniec należy zsumować obie wyliczone wartości.

Wynagrodzenie określone w stałej miesięcznej stawce

Przepisy nie wskazują sposobu obliczania wynagrodzenia przysługującego za miesiąc, w którym miało miejsce zmniejszenie bądź zwiększenie wymiaru czasu pracy. Pomocne w rozstrzygnięciu

tęgo zagadnienia jest stanowisko Głównego Inspektoratu Pracy wyrażone w piśmie z 6 kwietnia 2009 r. (sygn. GPP-471-4560-24/09/PE/RP). Stwierdzono w nim, że w opisanych okolicznościach, do pracowników opłacanych stałą stawką miesięczną należy stosować odpowiednio § 12 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy.

Postępując zgodnie z wytycznymi GIP, powinniśmy:

Krok 1. Podzielić pensję przysługującą pracownikowi przed modyfikacją warunków zatrudnienia przez liczbę godzin, które przypadają do przepracowania przez cały miesiąc w „starym” wymiarze etatu.

Krok 2. Pomnożyć otrzymaną stawkę godzinową przez liczbę godzin faktycznie wypracowanych w wymiarze czasu pracy sprzed zmiany.

Krok 3. Podzielić nową stawkę miesięcznego wynagrodzenia należnego zatrudnionemu przez liczbę godzin, przypadających do przepracowania przez cały miesiąc w „nowym” wymiarze etatu.

Krok 4. Obliczyć iloczyn skalkulowanej stawki godzinowej i liczby godzin przepracowanych w nowym wymiarze etatu.

Krok 5. Zsumować kwoty wyliczone za pracę przed i po zmianie warunków zatrudnienia.

PRZYKŁAD

Pracownik od 1 stycznia 2015 r. do 16 września 2016 r. był zatrudniony na 3/4 etatu z wynagrodzeniem wynoszącym 1900 zł. W tym okresie świadczył pracę w podstawowej organizacji czasu pracy od poniedziałku do piątku po 6 godzin dziennie. Porozumieniem zmieniającym od 17 września 2016 r. zmniejszono mu wymiar etatu do 1/4 i obniżono pensję do 525 zł brutto. Obecnie wykonuje obowiązki służbowe w podstawowym systemie czasu pracy od poniedziałku do piątku po 2 godziny na dobę.

W opisanych okolicznościach, ustalając wysokość wrześniowego wynagrodzenia, należy dokonać następujących przeliczeń:

■ pensja za okres od 1 do 16 września:

1900 zł : 132 godz. nominalnie do przepracowania we wrześniu przy 3/4 etatu = 14,39 zł

14,39 zł x 72 godz. faktycznej pracy w okresie od 1 do 16 września (12 dni x 6 godz.) = 1036,08 zł

■ wynagrodzenie za okres od 17 do 30 września:

525 zł : 44 godz. nominalnie do przepracowania dla pracowników zatrudnionych na 1/4 etatu we wrześniu = 11,93 zł

11,93 zł x 20 godz. faktycznej pracy w okresie od 17 do 30 września (10 dni x 2 godz.) = 238,60 zł

■ łączne wynagrodzenie należne za wrzesień 2016 r.:

1036,08 zł + 238,60 zł = 1274,68 zł.

Za wrzesień 2016 r. pracownikowi przysługuje wynagrodzenie w wysokości 1274,68 zł.

Wynagrodzenie godzinowe, akordowe lub prowizyjne

Wyliczanie wynagrodzenia przy zmianie wymiaru etatu nie powinno nastręczać większych problemów w odniesieniu do pracowników wynagradzanych stawką godzinową, akordową bądź prowizyjną.

W przypadku pracowników opłacanych godzinowo kwotą pensji należnej za okres przed i po zmianach warunków zatrudnienia oblicza się odrębnie na podstawie wysokości stawki płacy i liczby godzin pracy obowiązujących przed i po modyfikacjach.

W systemach wynagradzania akordowego i prowizyjnego pensja nie jest bezpośrednio uzależniona od wymiaru etatu pracownika, lecz od wyników pracy. Na poziom płacy wpływ mają przede wszystkim osiągnięte przez zatrudnioną osobę efekty, np. liczba wytworzonych produktów lub wysokość sprzedaży.

W systemie akordowym za czas przepracowany wypłaca się po prostu wynagrodzenie będące iloczynem jednostek wykonanej pracy i stawki akordowej, zaś w systemie prowizyjnym – iloczynem podstawy wynagrodzenia prowizyjnego i stawki procentowej.

PRZYKŁAD

Pracownik pracuje na akord, szyjąc skórzane torby. Do 14 września 2016 r. był zatrudniony na pół etatu, zaś po tym dniu świadczy pracę w pełnym wymiarze godzin. Zarówno przed zmianą wymiaru etatu, jak i po niej za uszycie jednej torby otrzymuje 50 zł brutto. Do momentu zmiany warunków zatrudnienia wykonał on 18 toreb, a w okresie od 15 do 30 września – 31 toreb. W związku z tym jego wrześniowa pensja powinna wynieść 2450 zł brutto (49 szt. x 50 zł).

Zmiana wymiaru etatu a płaca minimalna

Pracownicy, jak wiadomo, nie mogą otrzymywać w skali miesiąca wynagrodzenia niższego niż obowiązująca w danym roku ustawowa płaca minimalna wyznaczona w proporcji do wymiaru etatu. Ustalanie tego, czy miesięczne wynagrodzenie pracownika osiąga pułap gwarantowanego minimum płacowego, bywa utrudnione w razie zmiany wymiaru etatu w trakcie miesiąca, szczególnie przy akordowym i prowizyjnym systemie wynagradzania.

W celu sprawdzenia, czy w miesiącu zmiany wymiaru czasu pracy zatrudnionemu przysługuje bądź nie wyrównanie do minimalnej płacy, należy:

Krok 1. Obliczyć kwotę minimalnego wynagrodzenia ustaloną dla etatu przed i po zmianie wymiaru czasu pracy.

Krok 2. Porównać sumę skalkulowanego w ten sposób wynagrodzenia z wysokością łącznej pensji uzyskanej przez pracownika w danym miesiącu.

PRZYKŁAD

Wieloletnia pracownica, otrzymująca wynagrodzenie prowizyjne, jest zatrudniona w podstawowym systemie czasu pracy. Do 15 września 2016 r. pracowała na 1/2 etatu (po 4 godz. dziennie od poniedziałku do piątku), zaś od następnego dnia realizuje zadania służbowe na 3/4 etatu (6 godz. na dobę). Jej łączne wynagrodzenie wrześniowe wyniosło 1170 zł brutto. Aby w analizowanym przypadku sprawdzić, czy pracownica osiągnęła lub przekroczyła pułap płacy minimalnej, powinniśmy wykonać następujące obliczenia:

■ minimalne wynagrodzenie ustalone dla okresu od 1 do 15 września:

$$1850 \text{ zł} \times 1/2 \text{ etatu} = 925 \text{ zł}$$

$$925 \text{ zł} : 88 \text{ godz. nominalnie do przepracowania we wrześniu przy } 1/2 \text{ etatu} = 10,51 \text{ zł}$$

$$10,51 \text{ zł} \times 44 \text{ godz. pracy z okresu od 1 do 15 września} = 462,44 \text{ zł}$$

■ minimalne wynagrodzenie ustalone dla okresu od 16 do 30 września:

$$1850 \text{ zł} \times 3/4 \text{ etatu} = 1387,50 \text{ zł}$$

$$1387,50 \text{ zł} : 132 \text{ godz. nominalnie do przepracowania we wrześniu przy } 3/4 \text{ etatu} = 10,51 \text{ zł}$$

$$10,51 \text{ zł} \times 66 \text{ godz. pracy z okresu od 16 do 30 września} = 693,66 \text{ zł}$$

■ łączne wynagrodzenie minimalne obowiązujące we wrześniu:

$$462,44 \text{ zł} + 693,66 \text{ zł} = 1156,10 \text{ zł}$$

Pracownica we wrześniu zarobiła 1170 zł, czyli więcej niż stanowi wyliczona płaca minimalna przysługująca za ten miesiąc. Z tego względu nie przysługuje jej żadne wyrównanie.

Obniżanie pensji o nieobecność obejmującą czas przed i po zmianie etatu

W praktyce zdarzają się przypadki, w których w miesiącu zmiany etatu (i wysokości wynagrodzenia) pracownik przez pewien czas jest nieobecny w pracy (np. z powodu choroby lub urlopu bezpłatnego). Tego typu sytuacje dodatkowo komplikują proces kalkulacji kwoty przysługującej pensji. Aby wyliczenia były prawidłowe, należy:

Krok 1. Ustalić wynagrodzenie za okres przed i po podwyżce oraz modyfikacji wymiaru czasu pracy (według wytycznych przedstawionych w pierwszej części tekstu).

Krok 2. Odpowiednio pomniejszyć pensję za czas absencji w pracy.

Sposób wspomnianego pomniejszenia zależy od przyczyny nieobecności pracownika.

Tabela. Metody obliczania wynagrodzenia pracownika przy absencji w pracy w miesiącu zmiany wymiaru etatu

Lp.	Powód nieobecności w pracy przez część miesiąca	Sposób liczenia wynagrodzenia, gdy w trakcie miesiąca doszło do zmiany etatu i nieobecności w pracy
1	2	3
1.	Choroba, wypadek, macierzyństwo lub opieka nad członkiem rodziny, za czas których należne jest wynagrodzenie chorobowe lub świadczenie z ubezpieczenia chorobowego bądź wypadkowego	<p>Przy stałym miesięcznym wynagrodzeniu:</p> <p>Krok 1. Podzielenie miesięcznej stawki wynagrodzenia przez 30 (bez względu na to ile dni ma dany miesiąc kalendarzowy).</p> <p>Krok 2. Pomnożenie otrzymanej kwoty przez liczbę dni nieobecności pracownika w pracy.</p> <p>Krok 3. Odjęcie wyliczonego iloczynu od wynagrodzenia należnego w stałej miesięcznej stawce.</p> <p>Jeśli absencja obejmowała zarówno czas przed, jak i po zmianie wysokości etatu i pensji, kwotę jej pomniejszenia ustala się przez podzielenie odpowiednio „starej” i „nowej” stawki wynagrodzenia przez 30 i pomnożenie ich przez liczbę dni nieobecności przypadającej odpowiednio na czas obowiązywania warunków zatrudnienia przed i po modyfikacji.</p> <p>Przy wynagrodzeniu godzinowym, akordowym lub prowizyjnym pracownik powinien otrzymać pensję za przepracowany czas lub stosownie do osiągniętych wyników.</p>
2.	Nieobecności z innych przyczyn niż wymienione w poz. 1 tabeli, za czas których pracownik nie zachowuje prawa do wynagrodzenia (np. urlop bezpłatny lub nieobecność nieusprawiedliwiona)	<p>Przy stałym miesięcznym wynagrodzeniu:</p> <p>Krok 1. Podzielenie pełnego miesięcznego wynagrodzenia przez liczbę godzin przypadających do przepracowania w danym miesiącu (stosownie do wysokości etatu).</p> <p>Krok 2. Pomnożenie uzyskanej stawki godzinowej przez liczbę godzin nieprzepracowanych z powodu absencji w pracy.</p> <p>Krok 3. Odjęcie otrzymanego iloczynu od wynagrodzenia przysługującego za cały miesiąc.</p>

1	2	3
		<p>Jeśli absencja przypadła zarówno na czas przed, jak i po zmianie wysokości etatu i pensji, wówczas wyliczenia należy wykonać oddzielnie dla okresu przed zmianami warunków zatrudnienia oraz dla okresu po tych zmianach.</p> <p>Przy wynagrodzeniu godzinowym, akordowym lub prowizyjnym pracownikowi pensję nalicza się za faktycznie przepracowany czas lub za osiągnięte efekty pracy.</p>

PRZYKŁAD

Pracownik zatrudniony w podstawowym systemie czasu pracy wykonywał obowiązki służbowe we wrześniu 2016 r. najpierw na cały etat, a następnie na 1/2 etatu. Zmiana w tym zakresie nastąpiła od 12 września i była połączona z obniżką wynagrodzenia: z kwoty 3000 zł brutto do 1600 zł. Przed modyfikacjami pracownik pracował od poniedziałku do piątku po 8 godz., a po zmianach po 4 godz. dziennie w tych dniach.

W okresie od 8 do 14 września zatrudniony przebywał na zwolnieniu lekarskim. Uwzględniając to, obliczenie wynagrodzenia należnego za czas pracy we wrześniu 2016 r. powinno wyglądać następująco:

■ wynagrodzenie za okres od 1 do 11 września:

3000 zł : 176 godz. nominalnie do przepracowania we wrześniu przy pełnym etacie = 17,05 zł
 17,05 zł x 56 roboczogodzin z okresu od 1 do 11 września (8 godz. x 7 dni) = 954,80 zł

■ wynagrodzenie za okres od 12 do 30 września:

1600 zł : 88 godz. nominalnie do przepracowania we wrześniu przy 1/2 etatu = 18,18 zł
 18,18 zł x 60 roboczogodzin z okresu od 12 do 30 września (4 godz. x 15 dni) = 1090,80 zł

■ kwota pomniejszenia wynagrodzenia za chorobę:

3000 zł (stara stawka pensji przypadająca na czas choroby w okresie: 8–11.09) : 30 = 100 zł x
 x 4 dni choroby z okresu: 8–11.09 = 400 zł

1600 zł (nowa stawka pensji przypadająca na czas choroby w okresie: 12–14.09) : 30 = 53,33 zł x
 x 3 dni choroby = 159,99 zł

400 zł + 159,99 zł = 559,99 zł

■ łączne wynagrodzenie za wrześniową pracę:

954,80 zł + 1090,80 zł – 559,99 zł = 1485,61 zł.

We wrześniu 2016 r. pracownikowi przysługuje wynagrodzenie w kwocie 1485,61 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 80 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 1502; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1053
- § 11–12 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy – Dz.U. Nr 62, poz. 289; ost.zm. Dz.U. z 2015 r., poz. 2000

Mariusz Pigulski – ekspert i praktyk, zajmujący się od wielu lat prawem pracy i ubezpieczeń społecznych, absolwent Podyplomowego Studium Prawa Pracy na Uniwersytecie Łódzkim, autor licznych opracowań i publikacji z dziedziny kadrowo-płacowej

XII. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Wystawienie towarów przed kioskiem oznacza konieczność uiszczenia opłaty targowej – wyrok WSA

Ekspozycja towaru przed kioskiem stanowi przedmiot opłaty targowej, nawet jeśli sama sprzedaż jest prowadzona jedynie w kiosku i podatnik korzysta ze zwolnienia podatkowego od tej sprzedaży – wyrok WSA w Szczecinie z 15 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 98/16.

Stan faktyczny


Podatniczka prowadząca sprzedaż w kiosku korzystała ze zwolnienia podmiotowego od obowiązku ponoszenia opłaty targowej przewidzianego w art. 16 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol). Jest to zwolnienie dla osób, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach. Podatniczka płaciła podatek od nieruchomości od kiosku, nie płaciła zatem opłaty targowej. Inkasent opłaty targowej stwierdził jednak, że przed kioskiem podatniczka wystawia w celach reklamowych towar. Zdaniem inkasenta i wójta wystawka tego towaru zajmuje powierzchnię targowiska i od tej powierzchni powinna być płacona opłata targowa. Podatniczka złożyła odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (SKO). Jej zdaniem opłata targowa została nałożona za powierzchnię, na której nie prowadziła sprzedaży.

Stanowisko SKO

SKO odrzucił odwołanie. Jego zdaniem dokonywanie sprzedaży rozumiane jako korzystanie z targowiska ma miejsce zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz kiosku. Wysokość opłaty targowej jest zależna od powierzchni, którą zajmuje sprzedający. Tym samym wystawka przygotowana przez podatniczkę, na której był wyeksponowany oferowany towar, stanowi przedmiot opłaty targowej. Podatniczka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie.

Stanowisko WSA

Sąd zgodził się z fiskusem. Zdaniem WSA przez objęcie opłatą targową dokonywanie sprzedaży na targowisku należy rozumieć wszelkie czynności podejmowane w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, składowanie na stoisku, oczekiwanie na kontrahentów. Sąd administracyjny uznał, iż samo zajęcie miejsca na targowisku i wyeksponowanie towaru jest wystarczającą przesłanką dla poboru opłaty targowej przez inkasenta. Jak stwierdzono w wyroku:

 (...) dla obowiązku uiszczenia opłaty targowej nie jest istotne, czy osoba, będąca podatnikiem podatku od nieruchomości na targowisku, korzysta z pozostałej części targowiska bezpośrednio dla dokonywania czynności sprzedaży, czy też wykorzystuje ją na cele ekspozycji towarów w celu reklamy. Wystawa towarów w miejscu sprzedaży lub w bezpośrednim sąsiedztwie z miejscem sprzedaży mieści się w zakresie działalności handlowej lub targowej.

Dodatkowo WSA podkreślił, że samo zwolnienie od opłaty targowej, na podstawie art. 16 upol, obowiązuje jedynie w zakresie wielkości wydzierżawionej nieruchomości (w tym przypadku kiosku podatniczki).

Marek Smakuszewski – doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

XIII. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1. Jakie kroki podjąć przed śmiercią małżonka będącego wspólnikiem w małżeńskiej spółce cywilnej

PROBLEM Razem z mężem jesteśmy wspólnikami w spółce cywilnej. Zatrudniamy 2 pracowników. Mamy podpisane umowy. Mąż poważnie zachorował. Czy w przypadku zgonu męża będę mogła nadal prowadzić działalność? Czy trzeba będzie przeprowadzić postępowania spadkowe, a wcześniej zamknąć działalność? Czy istnieje możliwość, żeby teraz za życia męża załatwić tę sprawę, aby bez przeszkód prowadzić później działalność?

RADA W przypadku śmierci męża będzie Pani mogła prowadzić działalność samodzielnie, jednak przed jego śmiercią warto podjąć działania, które wyłączą niekorzystne podatkowo skutki rozwiązania spółki cywilnej. W tym celu można:

- 1) wprowadzić do umowy spółki zapis, że spadkobiercy wchodzi do spółki w miejsce zmarłego wspólnika (jeżeli umowa nie zawiera takiego zapisu), albo
 - 2) przekazać przedsiębiorstwo spółki cywilnej Pani.
- Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że śmierć męża będącego razem z Panią wspólnikiem dwuosobowej spółki cywilnej nie wyłączy możliwości prowadzenia przez Panią działalności gospodarczej. Działalność taką będzie Pani mogła prowadzić samodzielnie.

Należy jednak zauważyć, że w związku z rozwiązaniem spółki cywilnej (na skutek śmierci męża) może wystąpić konieczność opodatkowania VAT tzw. remanentu likwidacyjnego (art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Do rozwiązania spółki cywilnej dochodzi zaś, między innymi, jeżeli na skutek wystąpienia lub śmierci wspólnika (wspólników) spółki cywilnej pozostaje w niej tylko jeden wspólnik (zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 września 1995 r., sygn. akt II SA 775/94, wyrok Sądu Najwyższego z 4 lutego 2000 r., sygn. akt II CKN 735/98, oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 3 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1074/08).

Wstąpienie spadkobierców w miejsce wspólnika

Dwuosobowa spółka cywilna nie zostanie rozwiązana w związku ze śmiercią jednego ze wspólników, jeżeli umowa spółki przewiduje wstąpienie spadkobiercy (spadkobierców) w miejsce zmarłego wspólnika. Na podstawie art. 872 Kodeksu cywilnego można bowiem zastrzec, że spadkobiercy wspólnika wejdą do spółki na jego miejsce. W takich przypadkach nie dochodzi więc do rozwiązania spółki cywilnej, a w konsekwencji nie powstaje obowiązek opodatkowania remanentu likwidacyjnego. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 3 sierpnia 2012 r., sygn. IPTPP2/443-488/12-2/PR, czy Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 30 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-300/14-2/AW. W drugiej ze wskazanych interpretacji czytamy, że:


MF (...) w przypadku śmierci jednego ze wspólników i – zgodnie z postanowieniami umowy spółki cywilnej – wejścia spadkobierców na jego miejsce spółka nadal będzie istnieć, zatem nie dojdzie do jej rozwiązania i nie powstanie konieczność opodatkowania podatkiem VAT w myśl art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy towarów własnej produkcji i towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy.

Aby uniknąć opodatkowania remanentu likwidacyjnego, należy więc aneksem wprowadzić do umowy spółki zapis, że spadkobiercy wchodzi do spółki w miejsce zmarłego współnika, oczywiście jeżeli umowa wcześniej takiego zapisu nie zawierała. Należy też dodać, że rozwiązuje to problem tylko w przypadku, gdy poza Panią mąż posiada innych spadkobierców, np. Państwa dzieci, którzy wejdą do spółki na jego miejsce.


Zmiany w umowie spółki w tym zakresie warto wprowadzić za życia męża. Co prawda przyjmuje się, że do rozwiązania umowy spółki nie dochodzi również w przypadku stosownej umowy zawartej po śmierci współnika (stronami takiej umowy są pozostały przy życiu współnik oraz spadkobiercy zmarłego współnika; skuteczność takich umów potwierdziło Ministerstwo Finansów w piśmie z 11 marca 1996 r., sygn. PP3-8218-2872/95), jednak przyjęcie takiego stanowiska jest obarczone pewnym ryzykiem.

Nieodpłatne przekazanie przedsiębiorstwa

Innym możliwym rozwiązaniem jest, aby przed śmiercią małżonka dokonali Państwo nieodpłatnego przekazania całego przedsiębiorstwa spółki cywilnej Pani. Co istotne, takie przekazanie nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT ze względu na brzmienie art. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi bowiem, że przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Organy podatkowe również potwierdzają, że nieodpłatne przekazanie przedsiębiorstwa nie podlega opodatkowaniu VAT. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 grudnia 2013 r., sygn. IPPP2/443-1116/13-2/MM:

 (...) w przedmiotowej sprawie małżonkowie zamierzają rozwiązać prowadzoną przez siebie w formie Spółki cywilnej działalność i przenieść nieodpłatnie przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego tylko na jednego z małżonków, który będzie ją kontynuował, będąc czynnym podatnikiem VAT. Należy zatem uznać, że w omawianej sytuacji dojdzie do przekazania przez Spółkę cywilną całego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego na rzecz jednego ze współników Spółki (będącego małżonkiem drugiego współnika). Zatem czynność taka będzie wyłączona z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy o VAT, jako niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT.

W przypadku gdy dokonają Państwo nieodpłatnego przekazania przedsiębiorstwa na Pani rzecz (będzie Pani dalej prowadziła przedsiębiorstwo w formie jednoosobowej działalności gospodarczej), nie dojdzie również do opodatkowania VAT remanentu likwidacyjnego. W momencie rozwiązania spółki cywilnej nie będzie ona bowiem posiadała majątku, który podlegałby opodatkowaniu w ramach tego remanentu. Odpowiednie zastosowanie w takim przypadku znajdzie, przykładowo, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 marca 2015 r., sygn. IBPP3/4512-7/15/JP, w której czytamy, że:

 (...) w związku z przeniesieniem ze spółki jawnej do jednoosobowej działalności gospodarczej jednego ze współników przedsiębiorstwa przed zakończeniem działalności gospodarczej spółki jawnej, Wnioskodawca nie jest zobowiązany do sporządzenia „spisu z natury” towarów, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy, ponieważ na dzień zaprzestania działalności nie wystąpią towary podlegające opodatkowaniu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6 pkt 1 i art. 14 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1228
- art. 872 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 585

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

XIV. IFK Platforma KSIĘGOWYCH I KADROWYCH podpowiada

Poznaj zmiany planowane na 2017

Choć do początku roku 2017 jest jeszcze kilka miesięcy, IFK Platforma Księgowych i Kadrowych (www.inforfk.pl) już dziś informuje, jakie zmiany w prawie wejdą w życie z nowym rokiem. Wszystkie informacje o zmianach oraz artykuły i porady dotyczące przyszłych regulacji są na bieżąco gromadzone w nowej zakładce ZMIANY 2017.

TEMATY NA CZASIE

ZMIANY 2017

JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

PRAWO PRACY I ZUS 2016

Zakładka ZMIANY 2017 cały czas jest wzbogacana o nowe materiały, zapewniając kompleksowość zawartej tam wiedzy.

↑ Powrót do menu głównego

ZMIANY 2017

- Podatki (14 dokumentów)
- Kadry i Płace (3 dokumenty)
- Obrót gospodarczy (3 dokumenty)
- Rachunkowość firm (2 dokumenty)
- ZUS (1 dokument)

NAJPOPULARNIEJSZE

- JPK a podmioty niebędące przedsiębiorcami –...
- JPK a podmioty niebędące przedsiębiorcami –...
- Obowiązek przesyłania ewidencji VAT – po raz pierwszy
- Kto od rozliczenia za lipiec 2016 r. musi przesyłać do MF...
- Od 1 stycznia 2017 r. nie zaliczymy do kosztów wydatków...
- Obowiązek przesyłania ewidencji VAT – po raz pierwszy

Centralizacja rozliczeń VAT w samorządzie – jakie obowiązki wprowadza nowa ustawa

Artykuł aktualny | data dodania: 29.08.2016

Jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane do podjęcia wspólnego rozliczania VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r. Nowa ustawa, która ustala zasady dokonania centralizacji, daje jednostkom samorządowym czas do końca roku na połączenie rozliczeń VAT. Reguluje zasady korekty rozliczeń i ewentualnych zwrotów otrzymanych dotacji w części, w jakiej finansowały niedoliczony VAT.

Jakie zmiany w wynagradzaniu zleceniobiorców i samozatrudnionych będą obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.

Porada aktualna | data dodania: 20.08.2016

Od 1 stycznia 2017 r. do osób fizycznych przyjmujących zlecenie oraz świadczących usługi jednoosobowo w ramach samozatrudnienia należy stosować minimalną stawkę za godzinę pracy. Godzinowa stawka minimalna będzie miała zastosowanie do każdego tego rodzaju umowy zlecenia, niezależnie od sposobu ustalania wynagrodzenia przez jej strony, tj. godzinowego, dziennego, tygodniowego czy miesięcznego. Przy założeniu, że w 2017 r. minimalne wynagrodzenie wyniesie 2000 zł brutto, minimalna stawka za godzinę nie będzie mogła być niższa niż 13 zł brutto. Takie rozwiązania przewiduje ustawa o zmianie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę oraz niektórych innych ustaw.

Wyższe limity przychodów zobowiązujących do prowadzenia ksiąg rachunkowych – projekt zmian w ustawie o rachunkowości

Artykuł aktualny | data dodania: 23.08.2016

Minister Rozwoju przekazał do konsultacji publicznych projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców. Projekt ten zakłada między innymi zmiany w ustawie o rachunkowości. Dotyczą one podniesienia limitu przychodów, do którego podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogą prowadzić podatkowe księgi przychodów i rozchodów, z 1 200 000 euro (obecnie obowiązujących) do 2 000 000 euro. Zmiany te zaczęłyby obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.

Od 1 stycznia 2017 r. nie zaliczymy do kosztów wydatków powyżej 15 000 zł opłaconych w całości gotówką

Artykuł aktualny | data dodania: 23.08.2016

Od 1 stycznia 2017 r. z 15 000 euro do 15 000 zł zostanie obniżony limit wartości transakcji zawieranych między przedsiębiorcami, za które płatność może nastąpić gotówką. Będzie temu towarzyszyć wprowadzenie przepisów wyliczających możliwość zaliczania przez podatników do kosztów uzyskania przychodów wydatków powyżej 15 000 zł opłaconych w całości gotówką.

Wybierz najlepszą ofertę!

IFK Platforma Księgowych i Kadrowych plus „MONITOR księgowego”

Zamówienia: bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, faks 22 761 30 31 (32), www.sklep.infor.pl

POLECAMY

w następnym numerze MONITORA księgowego:

- ▶ Jak ująć w księgach rachunkowych przejęcie długu
- ▶ Jak rozliczyć w księgach rachunkowych ulgę na zakup kasy fiskalnej
- ▶ W jaki sposób amortyzować metodą uproszczoną budynek wynajmowany częściowo
- ▶ Kiedy rozpoznać przychód ze sprzedaży przez Internet

w kolejnych numerach MONITORA księgowego:

- ▶ Korekta deklaracji i odsetki za zwłokę po zmianach w Ordynacji podatkowej
- ▶ Przekroczenie rocznego limitu podstawy wymiaru składek

PRENUMERATA

MONITOR księgowego

na 12 miesięcy

w cenie 698 zł brutto

KOMPLET MONITOR księgowego plus IFK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy

w cenie 1190 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy

w cenie 598 zł brutto

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy

w cenie 499 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy

w cenie 589 zł brutto



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

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

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

Redaktor naczelna
Ewa Sławińska

Zespół redakcyjny
Sławomir Biliński – redaktor
Adam Kachlicki – sekretarz redakcji
Tomasz Kowalski – redaktor
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
www.mk.infor.pl

Biurowo Reklamy:
Aneta Dmowska
e-mail: aneta.dmowska@infor.pl

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Obsługi Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
faks: 22 761 30 31
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: GRYFIS

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-00-93-066

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

OPŁAĆ PRENUMERATĘ LUB ABONAMENT NA ROK 2017 I ODBIERZ PREZENTY¹:



Torba z ekoskóry (w kolorze granatowym, szarym albo czerwonym²)
lub
Książka „Wielka Księga Prawa Pracy”³
Zamówienie o wartości do 1000 zł⁴



Srebrny komplet
pereł z łańcuszkiem APART
Zamówienie o wartości powyżej 1000 zł⁴

Prezent gwarantowany – kalendarz książkowy 2017

¹ Warunkiem otrzymania prezentów (wybranego prezentu i kalendarza książkowego) jest opłacenie zamówienia na okres minimum 12 miesięcy w terminie **do 30 września 2016 r.**

² Torba z ekoskóry zostanie wysłana w wybranym losowo kolorze.

³ Wyboru prezentu można dokonać na stronie www.infor.pl/oferta.

⁴ Wartość netto po rabacie.



fakt

Oprogramowanie księgowo dla Twojej firmy

www.fakt.com.pl

JPK
e-Deklaracje

Pełna
Księgowość
i
KPIR

Sprzedaż
Zakupy
Magazyn

Współpraca
z
Płatnikiem

Kadry
Płace
ZUS

Deklaracje
VAT PIT
CIT



fakt

FAKT Dystrybucja sp. z o.o.

ul. Wielkopolska 21/2, 81 - 552 Gdynia

Dział handlowy 58 622 66 00

www.fakt.com.pl email: biuro@fakt.com.pl