

MK MONITOR księgowego

PODATKI · RACHUNKOWOŚĆ · ZUS · KADRY I PŁACE

Temat numeru Split payment – rozliczenie podatkowe i rachunkowe

6 / 346

czerwiec 2018

I. AKTUALNOŚCI

1. **Zmiany prawa – wchodzi w życie od 23 kwietnia do 1 lipca 2018 r.**
 - 1.1. Fiskus może kwestionować umowy cywilnoprawne podatnika 5
 - 1.2. Nowe wzory formularzy akcyzowych. 5
 - 1.3. Podwyżka jednorazowego odszkodowania za wypadek przy pracy rolniczej 6
 - 1.4. Umowa o pomoc przy zbiorach 6
 - 1.5. Nowe wzory formularzy VAT 7
2. **Oczekują na wejście w życie 11 sierpnia 2018 r. i 1 stycznia 2019 r.**
 - 2.1. Łatwiej o zwrot pieniędzy omyłkowo przesłanych na nieprawidłowe konto. 8
 - 2.2. Koszty komornicze – zmiany istotne dla wierzycieli i dłużników 8
3. **W Sejmie**
 - 3.1. Monitorowanie drogowego przewozu towarów 9
 - 3.2. Zmiany w PIT i CIT. 9
 - ▶ **INFORAKADEMIA** 3.3. Wspieranie nowych inwestycji. 10
 - 3.4. Ustawa o ochronie danych osobowych 10
4. **Projekty**
 - 4.1. Ograniczenie zwrotu akcyzy zawartej w cenie oleju napędowego 10
 - 4.2. VAT od bonów towarowych. 11
 - 4.3. Faktury elektroniczne w zamówieniach publicznych. 11
 - 4.4. Nowa forma spółki kapitałowej (PSA). 11
5. **Ważne terminy czerwiec 2018 r.** 12

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

- NOWOŚĆ!** 1. Kiedy płatność w gotówce może być podejrzana – obowiązki i sankcje dla przedsiębiorców 16

ciąg dalszy spisu treści na stronie 3 >



w komplecie z numerem

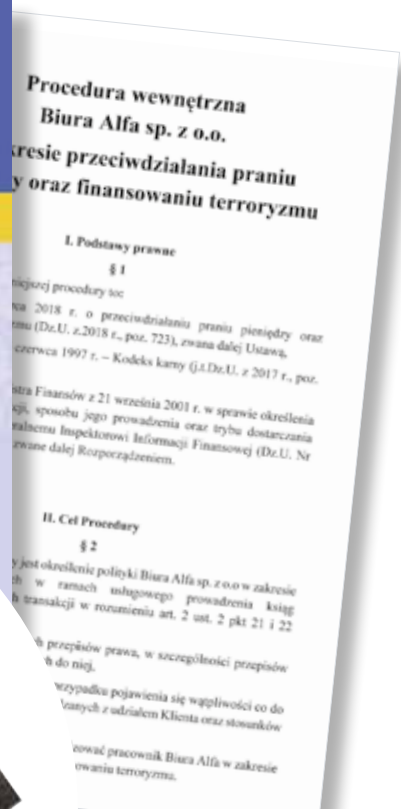


PRZECIWDZIAŁANIE

praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu

UWAGA! Od 13 lipca nowe obowiązki dla przedsiębiorców,
biur rachunkowych, doradców podatkowych,
biegłych rewidentów

NOWOŚĆ



- **WZÓR PROCEDURY WEWNĘTRZNEJ**
– gotowa do zastosowania
- **INSTRUKCJA WYPEŁNIANIA**
nowych obowiązków – krok po kroku
- **WYJAŚNIENIA GENERALNEGO INSPEKTORA**
INFORMACJI FINANSOWEJ
- **AKTYWNE DRUKI** na pendrive



CENA: 99 zł
(w komplecie z pendrive 16 GB)

2. Jak ustalić, czy podatnik dochował należytej staranności, odliczając VAT – wskazówki fiskusa	19
3. Od 1 lipca 2018 r. największa grupa przedsiębiorców zostanie zobowiązana do przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w strukturze JPK	24
4. Fiskus może nadal korzystać ze skargi pauliańskiej – wyrok TK.	25
5. Świadczenia z okazji Dnia Dziecka – przychód pracownika, koszt pracodawcy, składki ZUS.	26
 INFORAKADEMIA 6. Jak rozliczyć używanie przez pracownika samochodu i telefonu służbowego w trakcie urlopu	29
7. Objasnienia prawne – gdzie je znaleźć i jak z nich skorzystać	32
8. Jak liczyć okresy ulg w opłacaniu składek na ZUS	34
9. Zmiana terminu wejścia w życie e-zwolnień.	36
10. Nowy podatek obejmie najlepiej zarabiających – komunikat MF	38
11. Zwolnienie z podatku dochodowego na wspieranie nowych inwestycji	39
12. Nowa ustawa o ochronie danych osobowych	40
O to pytają Księgowi	
Czy odszkodowanie za błędne świadectwo pracy korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego	42
Kiedy dopłata do wypoczynku dzieci pracowników będzie zwolniona od podatku dochodowego.	42
Co zrobić z amortyzacją środka trwałego, który został wymieniony na nowy z powodu uszkodzenia	42
III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO	
 INFORAKADEMIA 1. Split payment – rozliczenie podatkowe i rachunkowe	43
1. Na czym polega stosowanie mechanizmu split payment	43
2. Co to jest rachunek VAT i jakie transakcje są nim objęte	45
3. W jaki sposób podatnik może dysponować środkami zgromadzonymi na rachunku VAT.	48
4. Jakie plusy i minusy wiążą się ze stosowaniem przez podatnika mechanizmu podzielonej płatności	49
5. Co się zmieni w deklaracjach VAT od 1 lipca 2018 r.	53
6. Jak należy ujmować split payment w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym.	53
IV. VAT	
1. Jak rozliczyć VAT w myjni samoobsługowej z automatem gotówkowym	56
2. Jak rozliczyć usługę wynajmu, montażu i demontażu rusztowań dla kontrahenta zagranicznego	59
3. Czy dostawa i montaż dźwigów towarowych przez podwykonawcę jest opodatkowana na zasadzie odwrotnego obciążenia	61
4. Czy na fakturze zakupu samochodu musi być NIP, aby nabywca mógł odliczyć VAT	63
5. Jaka stawka VAT na dostawę i montaż dźwigu w budynku mieszkalnym.	64
6. Jak odliczać VAT w przypadku sporu co do wysokości należności wykazanej na fakturze	65
7. Jak rozliczać VAT w przypadku usług zamawianych za pośrednictwem platformy internetowej	67
8. Jak ustalać przewspółczynnik w samorządowej jednostce budżetowej.	68
9. Zbywanie gruntów jako działalność gospodarcza opodatkowana VAT – wyrok NSA.	70
V. RACHUNKOWOŚĆ	
1. Jak ująć w księgach rachunkowych koszty zastępstwa procesowego.	72
2. Jak ująć w księgach rachunkowych akredytywę dokumentową na zakup środka trwałego	76
3. Jak ująć w księgach rachunkowych opłatę recyklingową od sprzedaży reklamówek	80
4. Jak rozliczyć w księgach rachunkowych paragon za zakup benzyny za granicą.	83

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy od przychodów z umowy leasingu zawartej z polskim oddziałem zagranicznej firmy należy potrącać podatek u źródła **86**
2. Jak przeliczać na złote zwracane pracownikowi koszty delegacji poniesione w walucie obcej **87**
3. Czy VAT zawarty w cenie zakupu towarów oraz usług dokonanych w Szwecji może być kosztem podatkowym **88**
4. Czy limity dotyczące obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczą kwot brutto **89**
5. Czy koszty dyskonta stanowią koszty finansowania dłużnego – interpretacja MF **91**
6. Jak skutecznie zmienić rok podatkowy – interpretacja MF **92**
7. Nieodpłatna służebność przesyłu a przychód w CIT – wyrok NSA **94**

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Czy można opodatkować ryczałtem usługi wodociągowo-kanalizacyjne **96**
2. Jak rozliczyć w kosztach wydatki na projekt hali produkcyjnej **97**
3. Czy można zaliczyć do kosztów odsetki z tytułu uregulowania polis ubezpieczeniowych z opóźnieniem **98**
4. Czy należy pobierać podatek u źródła od rat leasingowych za sprzęt komputerowy wypłacanych na rzecz niemieckiego kontrahenta **99**
5. Czy napiwki opłacane przez pracownika służbową kartą są jego przychodem **101**
6. Czy nawiązanie przez dentystę współpracy z asystentką stomatologiczną spowoduje utratę prawa do karty podatkowej **102**
7. Czy pracownik, który otrzymał kartę przedpłaconą, uzyskuje przychód – interpretacja MF . . . **104**
8. Czy lekarz biorący udział w darmowej konferencji uzyskuje z tego tytułu przychód opodatkowany PIT – interpretacja MF **106**
9. Od kiedy liczyć 5-letni termin wyłączający opodatkowanie PIT przychodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego nabytego od dewelopera – wyrok NSA **108**

VIII. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Jak rozliczyć w pkipr skonto **110**

IX. ZUS

1. Czy ulga na zakup środka trwałego od pracodawcy powinna być oskładkowana **112**
2. Kiedy „wczasy pod gruszą” wypłacane z zfsś podlegają oskładkowaniu **114**

X. KADRY I PŁACE

1. Jak ustalić wynagrodzenie urlopowe w razie zatrudnienia pracownika na dwóch umowach o pracę **117**
2. Co pracodawca powinien odpowiedzieć na zawiadomienie komornika o zajęciu innych wierzycelności skierowane do pracownika **120**

XI. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Kiedy pożyczka zaciągnięta przez fundację może być wyłączona z podatku od czynności cywilnoprawnych **122**
2. Kiedy powstaje obowiązek w podatku od nieruchomości w przypadku kolejnego powstawania budowli wchodzących w skład jednej inwestycji – wyrok NSA **124**

XII. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1. W jaki sposób przeprowadzić sprzedaż przedsiębiorstwa na rzecz byłego pracownika **126**

XIII. NOWOŚCI WYDAWNICZE

1. Praktyczny leksykon VAT 2018 **129**

I. AKTUALNOŚCI

1 Zmiany prawa – wchodzą w życie od 23 kwietnia do 1 lipca 2018 r.

Przygotowane na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 16 kwietnia do 15 maja 2018 r.

23 kwietnia 2018 r.

1.1. Fiskus może kwestionować umowy cywilnoprawne podatnika

23 kwietnia 2018 r. został opublikowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16. TK potwierdził, że organy podatkowe mogą korzystać ze skargi pauliańskiej.

Skarga pauliańska jest regulowana w art. 527 Kodeksu cywilnego. Na podstawie tego przepisu wierzyciel może żądać uznania za bezskuteczną czynności dokonanej przez dłużnika, jeżeli w wyniku dokonania tej czynności dłużnik stał się niewypłacalny lub niewypłacalny w stopniu większym niż dotychczas. Warunkiem zastosowania skargi jest, aby dłużnik działał świadomie w celu pokrzywdzenia wierzyciela, a osoba trzecia, na którą dłużnik przeniósł swój majątek, wiedziała o pokrzywdzeniu wierzyciela. TK potwierdził, że organy podatkowe mogą korzystać z tej instytucji i kwestionować ważność czynności cywilnoprawnych dokonanych w celu wyzbycia się majątku i uchylenia się w ten sposób od zapłaty podatku.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16 – Dz.U. z 2018 r. poz. 760

Na ten temat piszemy w artykule pt. „Fiskus może nadal korzystać ze skargi pauliańskiej – wyrok TK”, s. 25

30 kwietnia 2018 r.

1.2. Nowe wzory formularzy akcyzowych

Od 30 kwietnia 2018 r. obowiązuje nowy wzór:

- wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (WIA-WN),
- wniosku o zwolnienie/przedłużenie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego.

Od 8 maja 2018 r. został też wprowadzony nowy wzór dokumentu potwierdzającego brak obowiązku zapłaty akcyzy na terytorium kraju od nabytego wewnątrzspółnotowo samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju.

Zmiany wzorów tych dokumentów wynikają ze zmian wprowadzonych ustawą z 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 650). Ustawa ta znowelizowała

m.in. ustawę o podatku akcyzowym w zakresie zastąpienia obowiązku postępowania się przez przedsiębiorcę numerem REGON albo równolegle numerem REGON i NIP na rzecz wyłącznie numeru NIP. Zostało to uwzględnione w wymienionych wzorach dokumentów akcyzowych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 kwietnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej – Dz.U. z 2018 r. poz. 783

Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 kwietnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego – Dz.U. z 2018 r. poz. 809

Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 kwietnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzoru dokumentów potwierdzających zapłatę akcyzy na terytorium kraju od samochodu osobowego nabytego wewnątrzspółnotowo lub brak obowiązku zapłaty tej akcyzy – Dz.U. z 2018 r. poz. 832

17 maja 2018 r.

1.3. Podwyżka jednorazowego odszkodowania za wypadek przy pracy rolniczej

Od 17 maja 2018 r. kwota jednorazowego odszkodowania z tytułu wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej za każdy procent stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu została podwyższona z 700 do 809 zł.

Podwyższona kwota odszkodowania ma zastosowanie również w sprawach objętych postępowaniami wszczętymi i niezakończonymi ostateczną decyzją przed 17 maja 2018 r.

Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 12 kwietnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wysokości jednorazowego odszkodowania z tytułu wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej oraz zasiłku chorobowego – Dz.U. z 2018 r. poz. 827

18 maja 2018 r.

1.4. Umowa o pomoc przy zbiorach

Ustawodawca wprowadził nowy rodzaj umowy o pracę, tj. umowę o pomoc przy zbiorach. Wykonywanie pracy na podstawie tej umowy nie jest zatrudnieniem w rozumieniu Kodeksu pracy.

Umowę o pomocy przy zbiorach należy zawierać na piśmie przed rozpoczęciem świadczenia pomocy przy zbiorach chmielu, owoców, warzyw, tytoniu, ziół i roślin zielarskich.

Przed zawarciem umowy o pomocy przy zbiorach pomocnik rolnika powinien złożyć oświadczenie o liczbie dni w danym roku kalendarzowym, przez które świadczył pomoc na podstawie umów o pomocy przy zbiorach zawartych z innymi rolnikami. Łączny czas świadczenia pomocy na podstawie umów o pomocy przy zbiorach zawartych przez jednego pomocnika rolnika nie może przekroczyć 180 dni w roku kalendarzowym.

Wynagrodzenie otrzymywane za pomoc przy zbiorach jest oskładkowane i opodatkowane podatkiem dochodowym.

Należne składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne z tytułu zawarcia umowy o pomoc przy zbiorach ma obowiązek rozliczyć rolnik zatrudniający pomocnika (art. 40 ust. 3 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników i art. 86 ust. 7 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych).

Rolnik nie musi odprowadzać za pomocnika zaliczek na podatek, ale ma obowiązek wystawić pomocnikowi PIT-8C (art. 42a ust. 2 updof). Dochodem z tytułu umowy o pomocy przy zbiorach jest przychód z tego tytułu bez pomniejszania o koszty jego uzyskania (art. 24 ust. 21 updof). Natomiast pomocnik rolnika podatek od dochodu osiągniętego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pomoc przy zbiorach podatek rozliczy w rozliczeniu rocznym PIT. Na poczet rozliczenia rocznego pomocnik rolnika może w ciągu roku odprowadzać zaliczki miesięczne na podatek dochodowy (art. 44 ust. 1g updof).

Ustawa z 13 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 858

1 lipca 2018 r.

1.5. Nowe wzory formularzy VAT

Od 1 lipca 2018 r. obowiązują nowe wzory:

- deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu VAT-12₍₄₎,
- deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7₍₁₈₎,
- deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7K₍₁₂₎,
- deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-8₍₉₎,
- deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-9M₍₈₎.

Nowe wzory deklaracji mają zastosowanie, począwszy od rozliczenia za lipiec 2018 r. (w przypadku deklaracji miesięcznych) lub III kwartał 2018 r. (w przypadku deklaracji kwartalnych). Jedynie w przypadku formularza deklaracji VAT-12 MF dopuścić możliwość składania deklaracji na formularzach według dotychczasowego wzoru, ale nie dłużej niż do rozliczenia za grudzień 2018 r.

Wydanie nowych wzorów deklaracji VAT wynika z wprowadzenia do ustawy o VAT mechanizmu podzielonej płatności (ang. split payment). Regulacje w zakresie podzielonej płatności VAT zaczynają obowiązywać od 1 lipca 2018 r.

Minister Finansów dostosował też do zmian objaśnienia do deklaracji VAT-7 i VAT-7K. Objasnienia te stanowią załącznik do rozporządzenia w sprawie deklaracji VAT (Dz.U. z 2018 r. poz. 856).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 kwietnia 2018 r. w sprawie wzoru skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu – Dz.U. z 2018 r. poz. 837

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 kwietnia 2018 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2018 r. poz. 856

2 Oczekują na wejście w życie 11 sierpnia 2018 r. i 1 stycznia 2019 r.

Przygotowane na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 16 kwietnia do 15 maja 2018 r.

11 sierpnia 2018 r.

2.1. Łatwiej o zwrot pieniędzy omyłkowo przesłanych na nieprawidłowe konto

Od 11 sierpnia 2018 r. wprowadzone zostaną ułatwienia dla osób, które dokonały przelewu, wskazując nieprawidłowy numer konta odbiorcy. Dzięki nowym przepisom osoby te zyskają nowe uprawnienia, które umożliwią im dochodzenie zwrotu nienależnie przesłanych pieniędzy od osób nieuprawnionych do ich otrzymania. Nowo dodane przepisy art. 143a–143c ustawy o usługach płatniczych zakładają, że dostawca płatnika, otrzymując od płatnika zgłoszenie o transakcji płatniczej wykonanej z użyciem nieprawidłowego unikatowego identyfikatora, w terminie 3 dni roboczych od dokonania takiego zgłoszenia zobowiązany jest podjąć określone w tym przepisie działania. Jeżeli prowadzi on rachunek płatniczy odbiorcy, pisemnie zawiadamia odbiorcę o fakcie zgłoszenia wykonania tego rodzaju transakcji, możliwości dokonania zwrotu kwoty transakcji na rachunek zwrotu dostawcy bez pobierania od odbiorcy opłat oraz numerze tego rachunku. Ponadto dostawca obowiązany będzie pisemnie poinformować odbiorcę o dacie i skutkach upływu terminu miesięcznego, o którym mowa w art. 143b ust. 1, a więc o konsekwencjach wynikających z braku dokonania zwrotu środków, tj. o tym, że wówczas na żądanie płatnika dostawca przekaże mu dane odbiorcy niezbędne do wniesienia powództwa celem odzyskania tych środków.

Ustawa z 22 marca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 864

1 stycznia 2019 r.

2.2. Koszty komornicze – zmiany istotne dla wierzycieli i dłużników

1 stycznia 2019 r. wejdzie w życie ustawa o kosztach komorniczych. Ustawa ma zastąpić obecnie obowiązującą ustawę z 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji. Ustawa określa wysokość kosztów komorniczych i zasady ich ponoszenia oraz tryb postępowania w sprawach dotyczących tych kosztów. Zgodnie z nowymi regulacjami:

- komornikowi będzie przysługiwał wyłącznie zwrot wydatków wskazanych w art. 6 tej ustawy,
- komornik zostanie zobowiązany do wykonania czynności, na które została wpłacona zaliczka lub opłata w terminie 7 dni od dnia otrzymania wpłaty (art. 9 i art. 22),

- dobrowolna wpłata należności na konto komornika będzie obciążona opłatą w wysokości 3% wartości wyegzekwowanego w ten sposób świadczenia (zamiast 10%) – art. 27 ust. 1 i 2.

Ustawa z 28 lutego 2018 r. o kosztach komorniczych – Dz.U. z 2018 r. poz. 770

3 W Sejmie

Ustawy uchwalone na 62 posiedzeniu Sejmu VIII kadencji w dniach 8–10 maja 2018 r.

3.1. Monitorowanie drogowego przewozu towarów

Sejm uchwalił zmiany w ustawie o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów. Podstawowym celem nowelizacji jest objęcie systemem monitorowania kolejowych przewozów towarów wrażliwych (paliwa silnikowe i ich pochodne, w tym biodiesel; dodatki do paliw; oleje smarowe; odmrażacze na bazie alkoholu etylowego; rozcieńczalniki i rozpuszczalniki; alkohol etylowy częściowo i całkowicie skażony oraz susz tytoniowy). Nowelizacja ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia publikacji w Dzienniku Ustaw.

Ustawa z 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 2156 – ustawa przekazana Prezydentowi do podpisu

3.2. Zmiany w PIT i CIT

Sejm uchwalił zmiany w ustawach o PIT i CIT. Mają one na celu złagodzenie rozwiązań dotyczących zasad opodatkowania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku lub darowizny. W odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku przewidziano powrót do zasad obowiązujących przed 1 stycznia 2018 r. Natomiast w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny projekt wprowadza możliwość kontynuacji amortyzacji. Projekt zakłada też m.in.:

- wprowadzenie zwolnienia od podatku dochodowego przychodów z tytułu umorzenia zadłużenia związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym,
- wprowadzenie ulgi podatkowej dla twórców (odliczenie 50-proc. kosztów uzyskania przychodów) w działalności twórczej w obszarach: inżynierii budowlanej, tłumaczeń, gier komputerowych oraz działalności naukowej i pracy dydaktycznej prowadzonej na uczelni,
- doprecyzowanie przepisów dotyczących wnoszenia wkładów do spółek kapitałowych i spółdzielni (w ustawie o CIT), tak aby jednoznacznie wynikało, iż nie obejmuje ono wnoszenia do takich podmiotów wkładów pieniężnych.

Zmiany mają wejść w życie po upływie 14 dni od dnia publikacji w Dzienniku Ustaw.

Nowelizacja ma też wprowadzić zmiany dotyczące opodatkowania nieruchomości tzw. minimalnym podatkiem dochodowym. Zmiany w tym zakresie mają wejść w życie 1 stycznia 2019 r.

Ustawa z 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałto-

wanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne – druki sejmowe nr 2291, 2291-A – ustawa przekazana pod obrady Senatu

3.3. Wspieranie nowych inwestycji

Zobacz więcej www.inforakademia.infor.pl 

Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji wprowadza mechanizm udzielania wsparcia przedsiębiorcom w podejmowaniu nowych inwestycji w Polsce. Ma ona zastąpić dotychczasowy system funkcjonujący w specjalnych strefach ekonomicznych (SSE). W nowej koncepcji zachęty podatkowe będą dostępne na całym obszarze Polski, na terenach, na których można prowadzić działalność gospodarczą. W swoim zasadniczym kształcie ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Ustawa z 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji – druk sejmowy nr 2307 – ustawa została przekazana Prezydentowi do podpisu

3.4. Ustawa o ochronie danych osobowych

Uchwalona przez Sejm ustawa o ochronie danych osobowych ma zapewnić lepszą ochronę danych osobowych osób fizycznych. Do nowych przepisów ustawy o ochronie danych osobowych będą musiały dostosować się wszystkie podmioty, które zbierają i przetwarzają dane osobowe.

Ustawa ma doprowadzić do skutecznego stosowania rozporządzenia UE w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych oraz w sprawie ich swobodnego przepływu (RODO). Przypomnijmy, że unijne rozporządzenie o ochronie danych osobowych (RODO) ma bezpośrednie zastosowanie w polskim porządku prawnym i obowiązuje w Polsce od 25 maja 2018 r.

Ustawa z 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych – druk sejmowy nr 2410 – ustawa została przekazana Prezydentowi do podpisu

4 Projekty

Przygotowane na podstawie projektów opublikowanych od 16 kwietnia do 15 maja 2018 r.

4.1. Ograniczenie zwrotu akcyzy zawartej w cenie oleju napędowego

Projektowane zmiany mają ograniczyć proceder dystrybucji nieopodatkowanego paliwa przez grupę podmiotów działających w szarej strefie. Producenci rolni, aby nie utracić prawa do zwrotu akcyzy zawartej w cenie paliwa silnikowego, będą musieli dokonywać zakupów u wiarygodnych dostawców, a unikać zakupu paliwa po okazyjnej cenie. Zgodnie z projektowaną nowelizacją producent rolny, który zakupi paliwo, od którego nie został odprowadzony VAT lub podatek akcyzowy, utraci prawo do otrzymania zwrotu części kosztów zakupu paliwa.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (druk UA38) – opublikowany 27 kwietnia 2018 r.

4.2. VAT od bonów towarowych

Od 1 stycznia 2018 r. projektowane są zmiany w VAT w zakresie opodatkowania bonów towarowych. Projekt w tej sprawie został opublikowany 27 kwietnia 2018 r. Projekt zakłada wprowadzenie podziału bonów towarowych na bony jednego przeznaczenia i bony różnego przeznaczenia. W przypadku bonów pierwszego rodzaju VAT ma być naliczany w chwili sprzedaży bonu, w przypadku drugiego – w chwili skorzystania z bonu.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (druk UC123) – opublikowany 27 kwietnia 2018 r.

4.3. Faktury elektroniczne w zamówieniach publicznych

Projekt ma na celu zobowiązanie organów administracji publicznej wszystkich szczebli do akceptowania ustrukturyzowanych faktur w formie elektronicznej, które są wystawiane przez wykonawców w związku z realizacją umów w trybie zamówień publicznych.

Projekt ustawy o elektronicznym fakturowaniu w zamówieniach publicznych (druk UC114) – opublikowany 27 kwietnia 2018 r.

4.4. Nowa forma spółki kapitałowej (PSA)

16 maja 2018 r. został opublikowany projekt zmian w Kodeksie spółek handlowych. Projekt stanowi część przygotowanego przez Ministerstwo Rozwoju pakietu: 100 zmian dla firm – Pakiet ułatwień dla przedsiębiorców. W ramach projektu proponuje się uregulowanie nowego typu spółki kapitałowej – prostej spółki akcyjnej (PSA). Obecne spółki kapitałowe nie spełniają bowiem potrzeb części nowoczesnych, innowacyjnych przedsiębiorstw (tzw. start-upów).

Biorąc pod uwagę fakt, że start-upy działają w warunkach wysokiej niepewności, wymagającej szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu biznesowym, projektodawcy uznali, że istnieje potrzeba wprowadzenia regulacji, które zapewnią odpowiednią elastyczność i swobodę działania, np. umożliwiających wydawanie akcji w zamian za pracę lub usługi czy uelastycznienia struktury organizacyjnej. Regulacje te mają ułatwić rozwój przedsięwzięć, w szczególności tych opartych na poszukiwaniu nowych rozwiązań.

Projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (UD154) – opublikowany 16 maja 2018 r.

5 Ważne terminy czerwiec 2018 r.



1* czerwca

ZFŚS

- wpłata na rachunek bankowy ZFŚS kwoty stanowiącej równowartość 75% naliczonych odpisów na ten fundusz

ZUS

- osoby pobierające zasiłki i świadczenia przedemerytalne przekazują do ZUS informację o wysokości przychodu osiągniętego w całym ubiegłym okresie rozliczeniowym; obowiązek ten ciąży również na płatnikach składek

KRUS

- rolnik/domownik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą jest zobowiązany do złożenia we właściwym oddziale KRUS zaświadczenia (naczelnika właściwego urzędu skarbowego) albo oświadczenia, że nie została przekroczona kwota graniczna należnego podatku dochodowego za 2017 r. od przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej

NBP

- przekazanie rocznego sprawozdania do NBP za 2017 r.

Inne obowiązki

- złożenie do US właściwego dla nierezydentów (osób fizycznych) informacji ORD-W1 za kwiecień 2018 r. o wynagrodzeniach wypłaconych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami za świadczenie na rzecz rezydenta usług lub pracy; informację składa polski rezydent (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej i osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), na rzecz którego praca lub usługi były świadczone

AKCYZA

- deklaracja w sprawie przedpłaty akcyzy (AKC-PA)



5 czerwca

ZUS

- zapłata składek za maj 2018 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 maj 2018 r.

* Termin przesunięty, bo 31 maja przypada w Boże Ciało.



7 czerwca

PDOF

- zapłata podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych w formie karty podatkowej za maj 2018 r.

PDOP

- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobranego przez płatnika w maju 2018 r.
- przekazanie przez płatnika podatnikowi informacji CIT-7 o wysokości pobranego w maju podatku dochodowego od dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach krajowych osób prawnych
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego pobranego w maju 2018 r. od zagranicznych osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 updog m.in. z tytułu odsetek i należności licencyjnych

Akcyza

- deklaracja o wpłacie akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (dotyczy samochodów osobowych sprzedanych w maju 2018 r.) – AKC-P



10 czerwca

- niedziela objęta zakazem handlu



11 czerwca**

ZUS

- zapłata składek za maj 2018 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i FP przez osoby fizyczne opłacające składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA

INTRASTAT

- złożenie zgłoszeń INTRASTAT za maj 2018 r. (Intrastat-Przywóz, Intrastat-Wywóz)



15 czerwca

Rachunkowość

- Ostateczny termin udostępnienia wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, товариств ubezpieczeń wzajemnych, товариств reasekuracji wzajemnej, spółek akcyjnych oraz spółdzielni (jeżeli zatwierdzenie sprawozdania finansowego następuje 30 czerwca 2018 r.):
 - rocznego sprawozdania finansowego,
 - sprawozdania z działalności jednostki,
 - sprawozdania z badania biegłego rewidenta (jeśli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania).

** Termin przesunięty, bo 10 czerwca przypada w niedzielę.

ZUS

- zapłata składek za maj 2018 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FGŚP i FEP przez płatników niebędących jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi, ani osobami fizycznymi opłacającymi składki wyłącznie za siebie; oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

Podatki lokalne

- zapłata podatku od nieruchomości i podatku leśnego za czerwiec 2018 r. przez osoby prawne i jednostki organizacyjne (w tym spółki) niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych i Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe

**17 czerwca**

- niedziela objęta zakazem handlu

**20 czerwca****PDPD**

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób prawnych za maj 2018 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 maju 2018 r. wynagrodzeń z umowy o pracę, umowy zlecenia i umowy o dzieło
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w maju 2018 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu, dzierżawy i innych podobnych umów (dotyczy też podatników, którzy wybrali uproszczoną metodę opłacania zaliczek oraz podatników opodatkowanych według stawki 19%)
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za maj 2018 r. z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4-5a, 13-16 oraz art. 30a ust. 1 updf
- 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 osób prawnych w organach stanowiących, 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 maj 2018 r.

PFRON

- zapłata składki na PFRON i złożenie deklaracji (DEK-I-O, DEK-I-a, DEK-I-b, DEK-II-a, DEK-II-b, DEK-W, DEK-Z) za maj 2018 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



25 czerwca

VAT

- zapłata VAT i złożenie deklaracji VAT-7 za maj 2018 r.
- złożenie deklaracji VAT-8 przez podatników zarejestrowanych jako VAT-UE dla celów dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT
- złożenie deklaracji VAT-9M oraz zapłata podatku przez podatników niemających obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K, i VAT-8, którzy są zobowiązani do zapłaty podatku z tytułu importu usług oraz dostawy towarów i świadczenia usług opodatkowanych u nabywcy (dotyczy czynności, dla których obowiązek podatkowy powstał w maju 2018 r.)
- zapłata VAT i złożenie skróconej deklaracji VAT-12 w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu za maj 2018 r.
- złożenie informacji podsumowującej VAT-UE za maj 2018 r.
- złożenie informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27 za maj 2018 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-WG, AKC-EN za maj 2018 r.



28 czerwca

Inne obowiązki

- wpłata z zysku w przedsiębiorstwach państwowych i jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa za maj 2018 r. (oraz złożenie deklaracji za maj WZP-1M – przedsiębiorstwa i WZS-1M – spółki)



30 czerwca

Rachunkowość

- zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1 Kiedy płatność w gotówce może być podejrzana – obowiązki i sankcje dla przedsiębiorców

Od 13 lipca 2018 r. przedsiębiorcy, którzy płacą albo przyjmują płatności w gotówce o wartości równej lub przekraczającej 10 000 euro, w momencie dokonania takiej transakcji stają się jednym uczestników systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Obowiązani są zastosować wszystkie środki bezpieczeństwa wskazane w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Za niewykonanie tych obowiązków mogą być ukarani sankcjami administracyjnymi, a nawet karnymi.

Nowa ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (dalej: ustawa) wchodzi w życie 13 lipca 2018 r. Zastąpi ona dotychczas obowiązującą w tym zakresie ustawę pod tym samym tytułem. Celem tej ustawy jest wprowadzenie skutecznego systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. System ten składa się z wielu podmiotów (tzw. instytucji obowiązanych), które zostały zobowiązane m.in. do stosowania środków bezpieczeństwa, procedur bezpieczeństwa oraz do raportowania podejrzanych transakcji.

Dokonywanie transakcji gotówkowych przez przedsiębiorców

Przedsiębiorcy dokonujący płatności gotówkowych lub je przyjmujący znajdują się na liście instytucji obowiązanych do stosowania środków przeciwdziałających praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu od 2009 r., czyli od wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy. Nowa ustawa obniża jednak limit transakcji gotówkowych, który powoduje obowiązek stosowania procedur nałożonych przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy. Poprzedni limit transakcji gotówkowych wynosił 15 000 euro. Po wejściu w życie nowych przepisów limit ten wynosi równowartość 10 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro należy dokonać według średniego kursu waluty ogłoszonego przez NBP, obowiązującego w dniu przeprowadzania transakcji (art. 5 ustawy).

PRZYKŁAD

Załóżmy, że kurs średni euro NBP w danym dniu wynosi: 4,2569. Każda transakcja gotówkowa dokonana w tym dniu, której wartość jest równa lub przekracza 42 569 zł, powoduje po stronie przedsiębiorcy dokonującego lub przyjmującego płatność obowiązek zastosowania wszystkich procedur nakładanych przez ustawę o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy.

Co istotne – nie wystarczy podzielenie wpłat na części, aby uniknąć obowiązków nałożonych ustawą. Przedsiębiorca musi zastosować procedury bezpieczeństwa bez względu na to, czy transakcja jest przeprowadzana jako pojedyncza operacja, czy kilka operacji, które wydają się ze sobą powiązane.

Jakie transakcje gotówkowe podlegają ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy

W relacjach B2B (business to business) przedsiębiorcy zasadniczo nie powinni dokonywać transakcji gotówkowych, jeżeli wartość transakcji przekracza 15 000 zł (art. 19 ustawy – Prawo przedsiębiorców). Transakcje przekraczające ten limit powinny być dokonywane za pośrednictwem rachunku płatniczego. Co więcej, pominięcie rachunku płatniczego wyłącza dokonany wydatek z kosztów podatkowych (art. 15d updog oraz art. 22p updog). Zasadniczo więc w transakcjach B2B przeprowadzanych zgodnie z zasadami Prawa przedsiębiorców ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy nie będzie miała zastosowania. Transakcje te powinny być bowiem co do zasady bezgotówkowe, a transakcje gotówkowe nie powinny przekraczać limitu zobowiązującego do stosowania środków bezpieczeństwa wskazanych ustawą o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy.

Do jakich transakcji gotówkowych stosować procedury bezpieczeństwa

Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy będzie miała zastosowanie przede wszystkim do transakcji gotówkowych, w których przedsiębiorca dokonuje transakcji z podmiotem niebędącym przedsiębiorcą (np. z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, fundacją czy stowarzyszeniem itp.). Jeżeli zatem przedsiębiorca sprzedaje takiej osobie towar (usługę) o wartości równej lub przekraczającej 10 000 euro, a ona płaci mu gotówką, to przedsiębiorca jest obowiązany do zastosowania wszystkich procedur bezpieczeństwa finansowego nakładanych przepisami ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy.

Przedsiębiorca powinien w takiej sytuacji przede wszystkim (i to jeszcze przed dokonaniem transakcji) dokonać identyfikacji klienta (ustalić jego imię, nazwisko, obywatelstwo, PESEL, serię i numer dokumentu tożsamości, adres zamieszkania) oraz dokonać weryfikacji uzyskanych informacji na podstawie dokumentu tożsamości (w przypadku osób reprezentujących osobę prawną lub inną jednostkę organizacyjną należy dokonać identyfikacji i weryfikacji danych takiej osoby) – art. 34 i art. 39 ustawy. Przedsiębiorca obowiązany jest również na etapie przedtransakcyjnym ocenić, czy okoliczności transakcji nie mają podejrzanego charakteru, a w uzasadnionych przypadkach powinien nawet ustalić źródło pochodzenia gotówki.

Jeżeli przedsiębiorca nie może zidentyfikować lub zweryfikować tożsamości klienta oraz zastosować innych środków bezpieczeństwa finansowego wskazanych w art. 34 ustawy, nie może przeprowadzić transakcji (art. 41 ustawy). Ponadto, jeżeli do transakcji nie doszło z powodu braku możliwości zastosowania środków bezpieczeństwa, przedsiębiorca jest też obowiązany do dokonania oceny, czy brak możliwości zastosowania środków bezpieczeństwa stanowi podstawę do zawiadomienia generalnego inspektora informacji finansowej o:

- okolicznościach, które mogą wskazywać na podejrzenie popełnienia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (art. 74 ustawy),
- uzasadnionym podejrzeniu, że określona transakcja lub określone wartości majątkowe mogą mieć związek z praniem pieniędzy lub finansowaniem terroryzmu (art. 86 ustawy).

Jakie obowiązki nakłada ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy

Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy nakłada nie tylko obowiązek stosowania środków bezpieczeństwa finansowego. Zasadniczo każda jednostka obowiązana, czyli również przedsiębiorcy dokonujący okazjonalnych transakcji gotówkowych o wartości równej lub przekraczającej 10 000 euro, jest obowiązana do:

- wyznaczenia osób odpowiedzialnych za wykonanie obowiązków nałożonych ustawą (art. 6, art. 7, art. 8),
- rozpoznawania, oceny i dokumentowania ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu (art. 33),
- przechowywania dokumentów, informacji, dowodów i analiz uzyskanych w wyniku zastosowania środków bezpieczeństwa finansowego przez 5 lat (art. 49),
- wprowadzenia wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, w tym również procedury grupowej – w przypadku jednostek wchodzących w skład grupy (art. 50 i 51),
- zapewnienia udziału osób wykonujących obowiązki związane z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w programach szkoleniowych dotyczących realizacji tych obowiązków (art. 52),
- wdrożenia wewnętrznej procedury anonimowego zgłaszania przez pracowników lub inne osoby wykonujące czynności na rzecz instytucji obowiązanej rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów z zakresu przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (art. 53),
- zachowania w tajemnicy danych gromadzonych i przekazywanych generalnemu inspektorowi informacji finansowej oraz informacji o wstrzymywaniu transakcji i blokowaniu rachunków (art. 54),
- zawiadomienia GIIF o podejrzeniu popełnienia przestępstwa prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (art. 74 i 86),
- złożenia formularza identyfikującego instytucję obowiązana (art. 77).

Za niedopełnienie obowiązków nałożonych ustawą grożą kary administracyjne (m.in. kary pieniężne). Maksymalna wysokość administracyjnych kar pieniężnych wynosi 1 mln euro.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 ust. 1 pkt 23, art. 5, art. 6, art. 7, art. 8, art. 33, art. 34, art. 39, art. 49, art. 50, art. 51, art. 52, art. 53, art. 54, art. 74, art. 77, art. 86 ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – Dz.U. z 2018 r. poz. 723
- art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – Dz.U. z 2018 r. poz. 646
- art. 15d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 22p ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 858

Ewa Sławińska

prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”



UWAGA! Od 13 lipca nowe obowiązki dla przedsiębiorców, biur rachunkowych, doradców podatkowych, biegłych rewidentów

Zamów WYDANIE SPECJALNE na: www.sklep.infor.pl

2 Jak ustalić, czy podatnik dochował należytej staranności, odliczając VAT – wskazówki fiskusa

Organy podatkowe wymagają, aby podatnik dochował należytej staranności przy zawieraniu transakcji opodatkowanych VAT. Brak takiej staranności może pozbawić podatnika prawa do odliczenia. Przedstawiamy opracowane przez fiskusa wytyczne określające, jak, zdaniem organów podatkowych, należy oceniać, czy podatnik dochował należytej staranności w wyborze kontrahenta oraz ocenie okoliczności transakcji. Stosowanie tych zaleceń powinno zabezpieczyć prawo podatników do odliczenia VAT naliczonego.

Jednym z podstawowych celów służb skarbowych jest zwalczanie oszustw i nadużyć w VAT. W ramach tej walki organy mogą m.in. kwestionować prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego. Odmowa prawa do odliczenia VAT naliczonego powinna mieć miejsce w każdym przypadku, gdy podatnik był świadomy tego, że popełnia lub uczestniczy w oszustwie lub nadużyciu. Natomiast nie powinna mieć miejsca, gdy podatnik nie miał świadomości, że w takim procederze uczestniczy. Zatem w przypadku podatnika, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane.

W takiej sytuacji istotne jest ustalenie, czy podatnik, przy zachowaniu należytej staranności, mógł wiedzieć, że transakcja służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT naliczonego.

Metodyka oceny dochowania należytej staranności przyjęta przez MF

Dla dochowania należytej staranności podatnik powinien zweryfikować swojego kontrahenta i okoliczności transakcji z nim zawieranej. Narzędziem pomocnym w realizacji tego zadania może być „Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych” zaprezentowana przez Ministerstwo Finansów 25 kwietnia 2018 r.

Co prawda „Metodykę” kieruje się do Krajowej Administracji Skarbowej, jednakże zawarty tam zbiór wskazówek stanowi również swoisty drogowskaz dla podatników, informujący, czym w ocenie należytej staranności kierują się urzędnicy skarbowki.

Mimo że „Metodyka” nie stanowi obowiązującego aktu prawnego, jej praktycznego znaczenia nie sposób przecenić. Fiskusowi bardzo trudno będzie, w przypadku sporu sądownoadministracyjnego, obronić niekorzystne dla podatników decyzje wymiarowe, gdy podatnicy wykażą, że przestrzegali zasad ujętych w „Metodyce”.

„Metodyka” określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przez organy podatkowe przy ocenie, czy podatnicy dochowali należytej staranności.

„Metodyka” wskazuje na zasady oceny należytej staranności podatnika w podziale na trzy etapy występujące w ramach współpracy z kontrahentem. Są to:

I. Ocena należytej staranności na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem.

- II. Ocena należytej staranności przy kontynuacji współpracy z kontrahentem.
- III. Ocena dochowania należytej staranności przez podatnika w razie płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności.

Ocena należytej staranności na etapie rozpoczęcia współpracy

Na potrzeby „Metodyki” przyjmuje się, że rozpoczęcie współpracy z kontrahentem stanowi zawarcie transakcji z podmiotem, z którym podatnik wcześniej nie zawierał transakcji handlowych dotyczących towarów. Zgodnie z zasadami „Metodyki” na tym etapie organy podatkowe oceniają zarówno kryteria formalne należytej staranności, tj. czy podatnik zweryfikował swojego kontrahenta w stopniu wystarczającym, jak i kryteria transakcyjne. Przedstawiamy je w tabelach.

Tabela 1. Kryteria formalne, których niedochowanie może wskazywać na brak należytej staranności przy weryfikacji kontrahenta:

Lp.	Brak należytej staranności może być stwierdzony, gdy:
1.	brak rejestracji kontrahenta w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) – o ile rejestracja w KRS lub CEIDG jest wymagana w przypadku kontrahenta
2.	brak rejestracji kontrahenta jako podatnika VAT czynnego – nabywca może to zweryfikować przez usługę „Sprawdzenie statusu podmiotu VAT”, dostępną na Portalu Podatkowym lub poprzez złożenie wniosku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego
3.	istnieje wpis o odmowie rejestracji lub wykreśleniu kontrahenta z rejestru podatników VAT w wykazie prowadzonym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
4.	kontrahent nie posiada lub – pomimo żądania podatnika – nie przedstawił wymaganych koncesji i zezwoleń dotyczących towarów będących przedmiotem planowanych transakcji
5.	osoby zawierające umowę/dokonujące transakcji nie posiadają umocowania do działania w imieniu kontrahenta

Tabela 2. Kryteria transakcyjne, których zaistnienie może wskazywać na brak należytej staranności przy weryfikacji transakcji

Lp.	Brak należytej staranności może być stwierdzony, gdy:
1	2
1.	<p>Transakcja została przeprowadzona bez ryzyka gospodarczego</p> <p>Przykładowo, za nietypową należy uznać sytuację, gdy kontrahent (dostawca) lub podmiot działający w jego imieniu proponuje podatnikowi dalszą sprzedaż dostarczonych przez kontrahenta towarów wskazanemu przez ten podmiot nabywcy, przy czym ten nabywca płaci należność za towar podatnikowi, zanim ten zapłaci swojemu kontrahentowi. Tym samym płatność za towar (od podmiotu wskazanego przez kontrahenta – przez podatnika – do kontrahenta) zabezpiecza transakcję u podatnika, zanim jeszcze dojdzie do dostawy towaru. Podstawową okolicznością, która wskazuje na co najmniej nietypowy przebieg transakcji, jest praktycznie całkowite wyeliminowanie ryzyka gospodarczego dla podatnika. W takiej sytuacji podatnik jest zbędnym ogniwem mającym jedynie stwarzać pozory legalności.</p>

1	2
2.	<p>Transakcja została sztucznie podzielona</p> <p>Przykładowo, podatnik dokonał płatności gotówką lub skorzystał z obniżenia ceny w przypadku płatności gotówką, gdy wartość transakcji przekracza 15 000 zł, przy wyrażeniu zgody na sztuczny podział transakcji na szereg płatności mniejszych niż 15 000 zł w celu ominięcia wymogów wynikających z art. 19 ustawy – Prawo przedsiębiorców.</p>
3.	<p>Podatnik zapłacił za towar przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe, rachunek podmiotu trzeciego lub rachunek zagraniczny</p> <p>Płatność za towar przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe powinna budzić wątpliwości, jeżeli cenę netto za zakupione towary zapłacono na rachunek bankowy wskazany przez kontrahenta, a zawarty w cenie towarów VAT został zapłacony na inny (wskazany przez kontrahenta) rachunek bankowy.</p>
4.	<p>Cena towaru oferowanego podatnikowi przez kontrahenta znacząco odbiega od ceny rynkowej bez ekonomicznego uzasadnienia.</p>
5.	<p>Podatnik nabył od kontrahenta towary, które należą do innej branży niż ta, w której działa kontrahent.</p> <p>Oczywiście nie w każdym przypadku nabycie towarów, które nie stanowią zasadniczej części działalności kontrahenta, musi się wiązać z jego udziałem w procederze oszustw podatkowych. Oferowanie towarów z innej branży niż te, które były wcześniej sprzedawane przez kontrahenta, może mieć bowiem uzasadnienie ekonomiczne, w szczególności gdy zmienia on dotychczasowy profil działalności.</p>
6.	<p>Okoliczności kontaktu z kontrahentem lub osobą go reprezentującą budzą wątpliwości.</p> <p>Przykładowo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – kontrahent (osoba go reprezentująca) nie jest rezydentem w Polsce, a kontakt z nim odbywa się wyłącznie w obcym języku, poprzez zagraniczny adres e-mail, komunikator internetowy albo telefonicznie; – kontrahent nie jest rezydentem w Polsce i nie przedstawił żadnej osoby do kontaktu w Polsce; – kontrahent nie posiada żadnego biura, agencji, oddziału, przedstawicielstwa w Polsce, posiada wyłącznie zagraniczny adres miejsca prowadzenia działalności; – kontrahent (osoba go reprezentująca) nie uwiarygadnia swojej tożsamości, a więc podatnik nie może mieć pewności, z kim faktycznie się kontaktuje. Na przykład kontakt odbywa się z adresu e-mail, którego nie sposób powiązać z działalnością gospodarczą kontrahenta, w e-mailach nie ma żadnych danych kontrahenta, korespondencja jest prowadzona za pomocą komunikatora internetowego; – osobiste spotkanie z kontrahentem lub osobą go reprezentującą (np. agentem, przedstawicielem handlowym) jest niemożliwe; – ta sama osoba występuje jako osoba reprezentująca różne podmioty lub jako osoba, z którą uzgadniało się szczegóły transakcji dotyczących różnych podmiotów; – kontrahent posiada siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem, pod którym brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej.
7.	<p>Wymagany termin płatności jest krótszy niż oferowany przez innych dostawców z tej samej branży bez ekonomicznego uzasadnienia.</p>
8.	<p>Transakcja jest zawierana na warunkach znacznie odbiegających od uznawanych w danej branży za gwarantujące bezpieczeństwo obrotu.</p> <p>Przykładowo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ograniczono możliwości skutecznej reklamacji zakupionego towaru;

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – brak jest ubezpieczenia towarów i gwarancji mimo ich wysokiej wartości – w przypadku gdy nie zastosowano innych form zabezpieczenia; – brak jest możliwości wprowadzenia do umowy dodatkowych zabezpieczeń, np. kar umownych; – brak jest możliwości ustaleń co do transportu, np. transport towarów od podatnika zawsze jest dokonywany własnym transportem kontrahenta lub kolejnego nabywcy, brak jest możliwości ustalenia warunków transportu, magazynowania, miejsca odbioru towaru; – brak jest możliwości dokładnej weryfikacji jakości towarów, np. wystąpił zakaz otwierania opakowań zbiorczych, nakaz wpisywania numerów fabrycznych towarów na opakowaniu zbiorczym bez możliwości porównania tych numerów z faktycznymi numerami na towarach.
9.	Kontrahent dostarcza towary niezgodne z wymaganiami jakościowymi określonymi w przepisach prawa powszechnie obowiązującego (np. funkcjonującymi w zakresie obrotu paliwami ciekłymi).
10.	Transakcja pomiędzy podatnikiem a kontrahentem nie jest udokumentowana umową, zamówieniem lub innym potwierdzeniem warunków tej transakcji.
11.	Kontrahent będący spółką kapitałową dysponuje kapitałem zakładowym rażąco niskim w stosunku do okoliczności transakcji.
12.	Kontrahent nie posiada zaplecza organizacyjno-technicznego odpowiedniego do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej.
13.	Kontrahent nie dysponuje stroną internetową (lub nie jest obecny w mediach społecznościowych) z informacjami odpowiednimi do skali prowadzonej działalności, mimo że jest to przyjęte w danej branży.

Ocena należytej staranności przy kontynuacji współpracy z kontrahentem

Ocena należytej staranności w przypadku kontynuacji współpracy gospodarczej powinna być dostosowana do już istniejącej relacji gospodarczej. Organy podatkowe mogą uznać, że podatnik nie dochował należytej staranności, jeżeli w okresie współpracy z danym kontrahentem:

- podatnik nie weryfikował w sposób regularny, czy kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;
- nie weryfikował w sposób regularny, czy kontrahent nie utracił wymaganych koncesji i zezwoleń;
- nie weryfikował w sposób regularny, czy osoby zawierające umowę/dokonujące transakcji posiadają aktualne umocowania do działania w imieniu kontrahenta;
- kontrahent został wpisany do prowadzonego przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów, które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT, chyba że rejestracja kontrahenta została przywrócona w późniejszym okresie.

Oprócz wymienionych kryteriów formalnych najważniejszym czynnikiem przy ocenie dochowania należytej staranności na tym etapie współpracy jest zmiana – bez ekonomicznego uzasadnienia – dotychczasowych zasad współpracy między podatnikiem a jego kontrahentem. Ponadto podatnik powinien również w trakcie trwania współpracy z kontrahentem weryfikować pozostałe okoliczności transakcji wymienione w rozdziale o rozpo-

części współpracy (zob. tabelę „Kryteria transakcyjne, których zaistnienie może wskazywać na brak należytej staranności przy weryfikacji transakcji”).

Ocena dochowania należytej staranności w razie płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności

W przypadku gdy płatność na rzecz dostawcy towaru zostanie zrealizowana przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności (mechanizm ten zacznie obowiązywać od 1 lipca 2018 r.), należy uznać, że podatnik dochował należytej staranności, jeżeli pozytywnie zweryfikował przesłanki formalne i nie zachodzą inne okoliczności, które w sposób jednoznaczny mogłyby wskazywać na brak dochowania należytej staranności.

Realizacja płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności zwolni nabywcę towaru z:

- odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 105a ust. 1 ustawy o VAT;
- ryzyka nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w trybie art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT oraz art. 112c ustawy o VAT

– do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury.

Należy jednak zauważyć, że wyłączenie odpowiedzialności nie będzie mieć zastosowania w przypadku, w którym podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności:

- została wystawiona przez podmiot nieistniejący;
- stwierdza czynności, które nie zostały dokonane;
- podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością;
- potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tj. czynności prawne sprzeczne z ustawą albo mające na celu obejście ustawy, czynności prawne sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, a także czynności, w przypadku których oświadczenie woli zostało złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów.

Podsumowanie

Pamiętać należy, iż okoliczności określone w „Metodyce” nie mają charakteru zamkniętego – organy podatkowe mają obowiązek brać pod uwagę wszystkie okoliczności, jakie uznają za konieczne dla rzetelnej oceny dochowania przez podatnika należytej staranności. Każda sytuacja powinna być rozpatrywana przez organ podatkowy na tle całokształtu okoliczności towarzyszących danej transakcji gospodarczej.

Mimo tego zastrzeżenia przestrzeganie przez przedsiębiorców zasad ujętych w dokumencie z pewnością uchroni (przynajmniej w dużej mierze) od zawsze kosztownych sporów z fiskusem.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86, 88, 105a, 108a, 108c, 112b i 112c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Ryszard Kubacki

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

3 Od 1 lipca 2018 r. największa grupa przedsiębiorców zostanie zobowiązana do przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w strukturze JPK

Od 1 lipca 2018 r. kolejna grupa podatników będzie zobowiązana do przekazywania ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych na żądanie organów podatkowych w strukturze JPK. Będą to mikro-, mali oraz średni przedsiębiorcy.

Do 30 czerwca 2018 r. obowiązek przekazywania ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w strukturze JPK na żądanie organów podatkowych mają tylko duzi przedsiębiorcy oraz podmioty niebędące przedsiębiorcami, które spełniają kryteria przewidziane dla dużych przedsiębiorców (art. 193a Ordynacji podatkowej w zw. z art. 4 ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw).

Od 1 lipca 2018 r. zostanie rozszerzona grupa podmiotów objętych tym obowiązkiem. Oprócz dużych podatników będą go również mieli mikro-, mali oraz średni przedsiębiorcy. Będzie on dotyczył również podatników niebędących przedsiębiorcami, którzy mogliby być uznani odpowiednio za mikro-, małego lub średniego przedsiębiorcę. Należy podkreślić, że chodzi wyłącznie o podmioty prowadzące księgi podatkowe elektronicznie. Jeżeli przedsiębiorca prowadzi księgi w formie papierowej, to nie ma i nie będzie miał obowiązku ich przesyłania na żądanie organu podatkowego w strukturze JPK. Analogicznie rzecz się ma z dowodami księgowymi. Tylko w przypadku, gdy są one wystawiane elektronicznie, będą musiały być przesyłane w strukturze JPK.

Jakich danych w formie JPK może zażądać urząd

Obowiązek przesyłania danych w strukturze JPK dotyczyć będzie ksiąg podatkowych prowadzonych elektronicznie oraz dowodów księgowych wystawianych w ten właśnie sposób. Co to oznacza w praktyce?

Z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej wynika, że przez księgi podatkowe rozumie się:

- księgi rachunkowe,
- podatkową księgę przychodów i rozchodów,
- ewidencje oraz rejestry,

– do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Oznacza to, że od 1 lipca 2018 r. obowiązek przekazywania JPK na żądanie organów podatkowych obejmie następujące struktury w zakresie ksiąg podatkowych:

- księgi rachunkowe – JPK_KR,
- podatkową księgę przychodów i rozchodów – JPK_PKPIR,
- ewidencję przychodów – JPK_EWP.

Jeżeli zaś chodzi o dowody księgowe, to obowiązek ten obejmie na ten moment następujące struktury:

- faktury sprzedaży – JPK_FA,
- magazyn – JPK_MAG,
- wyciąg bankowy – JPK_WB.

Poszczególne struktury logiczne wymienionych ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych można znaleźć pod adresem: <https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/struktury-jpk>.

Ministerstwo Finansów planuje wprowadzenie kolejnych struktur JPK. Mają one dotyczyć m.in. paragonów fiskalnych. Świadczy o tym projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, zamieszczony na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji (<http://legislacja.rcl.gov.pl>). W uzasadnieniu do tego projektu możemy przeczytać, że jego celem jest cyfryzacja dokumentów i raportów fiskalnych, zapewnienie bezpiecznej transmisji danych z kas do systemów teleinformatycznych Ministerstwa Finansów oraz umożliwienie zaawansowanej analizy danych fiskalnych.

Szczegółowe omówienie zasad przesyłania pkpir i ewidencji przychodów w strukturze JPK znajdują Państwo w broszurach MF dotyczących struktur JPK_PKPIR i JPK_EWP stanowiących dodatki internetowe do bieżącego numeru Mk.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 pkt 4 i art. 193a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa – jt. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost. zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- art. 4 ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r. poz. 846; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1926

Katarzyna Wojciechowska

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

4 Fiskus może nadal korzystać ze skargi pauliańskiej – wyrok TK

Skarb Państwa może dochodzić na drodze cywilnej uznania za bezskuteczną czynności podatnika, który zbywa majątek w obawie przed egzekucją podatkową (wyrok TK z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16). Podatnik nie uniknie więc zapłaty zaległości podatkowych czy zaległości w ZUS, wyzbywając się składników majątku w obawie przed egzekucją.

W prawie cywilnym tradycją sięgającą starożytności jest funkcjonowanie instytucji prawnej, na podstawie której wierzyciel może zaskarżyć czynność dłużnika, który wyzbywa się majątku w celu pokrzywdzenia wierzyciela. To pokrzywdzenie, w najbardziej typowej postaci, polega na tym, że egzekucja wierzytelności z majątku dłużnika okaże się bezskuteczna. Instytucja ta nazywa się skargą pauliańską, a w polskim prawie uregulowana jest w art. 527 Kodeksu cywilnego (dalej: k.c.).

Od wielu lat przy stosowaniu tego przepisu rozważano kwestię, czy może on być stosowany do wierzytelności publicznoprawnych, a zwłaszcza podatkowych. Wątpliwość bierze się stąd, że art. 527 k.c. dotyczy – stosownie do jego brzmienia i umiejscowienia – wierzytelności cywilnoprawnych. A więc stosowanie go do wierzytelności publicznoprawnych nie może nastąpić wprost, a tylko w drodze analogii. Stosowanie przepisów

w drodze analogii jest zabiegiem, ogólnie rzecz biorąc, akceptowanym, ale czy można to zaakceptować w rozpatrywanym przypadku? Początkowo odpowiadano, że nie można. Później jednak ukształtowała się obecna jednolita już linia orzecznicza sądów cywilnych, w myśl której art. 527 k.c. może być stosowany także do wierzytelności publicznoprawnych, w tym także podatkowych.

W 2016 r. linię tę zakwestionował rzecznik praw obywatelskich, wnosząc do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o stwierdzenie, że stosowanie przez analogię art. 527 k.c. do dochodzenia należności publicznoprawnych jest niezgodne z Konstytucją RP, a ściślej – z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 konstytucji). Zdaniem rzecznika taka praktyka narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ponieważ podważa stan bezpieczeństwa prawnego osoby trzeciej działającej jako uczestnik obrotu, który nabywa rzecz lub prawo majątkowe od podmiotu zobowiązanego do uiszczenia należności publicznoprawnej, np. od podatnika.

Istota wyroku TK

Trybunał Konstytucyjny uznał, że Skarb Państwa, a także inny wierzyciel publicznoprawny, ma prawo wnieść pozew cywilny przeciwko dłużnikowi należności publicznoprawnej o uznanie czynności zbycia majątku za stanowiącą pokrzywdzenie finansów publicznych, a w konsekwencji – za bezskuteczną.

Konsekwencje wyroku TK dla podatników

Omawiany wyrok nie stanowi żadnego przełomu, gdyż – jak była o tym mowa – jest on zgodny z obecną praktyką sądów cywilnych. Przełomowy byłby wyrok przeciwny, o co wnosił rzecznik praw obywatelskich, bezskutecznie jednak. Znaczenie wyroku TK można widzieć w tym, że jeśli ktokolwiek miał w rozpatrywanej kwestii wątpliwości, to już ich mieć nie powinien.

Warto dodać, że wyrok dotyczy należności podatkowych nie tylko Skarbu Państwa, ale też samorządowych, a także należności z tytułu składek na ZUS.

Krzysztof Janczukowicz

doktor prawa, nauczyciel akademicki i radca prawny

5 Świadczenia z okazji Dnia Dziecka – przychód pracownika, koszt pracodawcy, składki ZUS

Wielu pracodawców przekazuje swoim pracownikom z okazji Dnia Dziecka różne świadczenia. Mogą być one finansowane ze środków obrotowych firmy albo z ZFŚS. Przedstawiamy tabelaryczny przegląd najpopularniejszych świadczeń przekazywanych pracownikom z tej okazji z wyjaśnieniem, kiedy ich wartość należy doliczać do przychodów pracownika, czy zawsze są dla pracodawcy kosztem oraz czy należy od nich odprowadzić składki ZUS.

Tabela. Świadczenia z okazji Dnia Dziecka – przychód pracownika, koszt pracodawcy, składki ZUS

Rodzaj świadczenia	Źródło finansowania	Przychód pracownika	Koszt pracodawcy	Składki ZUS
1	2	3	4	5
Paczka dla dziecka	ZFŚS	Jest przychodem zwolnionym z podof na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Zwolnienie przysługuje, pod warunkiem że wartość wszystkich otrzymanych przez pracownika świadczeń rzeczowych i pieniężnych sfinansowanych z ZFŚS nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 1000 zł. <i>(art. 21 ust. 1 pkt 67 updof)</i>	Nie jest kosztem pracodawcy. Dla pracodawcy zobowiązanego do tworzenia ZFŚS kosztem uzyskania przychodów są odpisy na ZFŚS. <i>(art. 23 ust. 1 pkt 7 i 42 updof; art. 16 ust. 1 pkt 9 i 45 updof)</i>	Jest wyłączona z podstawy wymiaru składek ZUS pod warunkiem zastosowania kryterium socjalnego. <i>(§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek ZUS)</i>
Paczka dla dziecka	Środki obrotowe	Jest przychodem pracownika. Nie może korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. <i>(art. 12 ust. 1 updof)</i>	Jest kosztem pracodawcy. <i>(art. 22 ust. 1 updof; art. 15 ust. 1 updof)</i>	Jest podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne. <i>(art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)</i>
Bon podarunkowy	ZFŚS	Jest przychodem pracownika. Nie może korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. <i>(art. 12 ust. 1 updof)</i>	Nie jest kosztem pracodawcy. Dla pracodawcy zobowiązanego do tworzenia ZFŚS kosztem uzyskania przychodów są odpisy na ZFŚS. <i>(art. 23 ust. 1 pkt 7 i 42 updof; art. 16 ust. 1 pkt 9 i 45 updof)</i>	Jest wyłączony z podstawy wymiaru składek ZUS pod warunkiem zastosowania kryterium socjalnego. <i>(§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek ZUS)</i>
Bon podarunkowy	Środki obrotowe	Jest przychodem pracownika. <i>(art. 12 ust. 1 updof)</i>	Jest kosztem pracodawcy. <i>(art. 22 ust. 1 updof; art. 15 ust. 1 updof)</i>	Jest podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne. <i>(art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)</i>

1	2	3	4	5
Karta przedpłacona	ZFŚS	Jest przychodem zwolnionym z podof na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof, pod warunkiem że wartość wszystkich otrzymanych przez pracownika świadczeń rzeczowych i pieniężnych sfinansowanych z ZFŚS nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 1000 zł. <i>(art. 21 ust. 1 pkt 67 updof)</i>	Nie jest kosztem pracodawcy. Dla pracodawcy zobowiązanego do tworzenia ZFŚS kosztem uzyskania przychodów są odpisy na ZFŚS. <i>(art. 23 ust. 1 pkt 7 i 42 updof; art. 16 ust. 1 pkt 9 i 45 updof)</i>	Jest wyłączona z podstawy wymiaru składek ZUS pod warunkiem zastosowania kryterium socjalnego. <i>(§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek ZUS)</i>
Karta przedpłacona	Środki obrotowe	Jest przychodem pracownika. <i>(art. 12 ust. 1 updof)</i>	Jest kosztem pracodawcy. <i>(art. 22 ust. 1 updof; art. 15 ust. 1 updof)</i>	Jest podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne. <i>(art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)</i>
Impreza z okazji Dnia Dziecka	Środki obrotowe (nie może być finansowana ze środków ZFŚS)	Nie jest przychodem pracownika. Potwierdził to Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13.	Jest kosztem pracodawcy. <i>(art. 22 ust. 1 updof; art. 15 ust. 1 updof)</i>	Nie jest przychodem pracownika, a więc nie podlega oskładkowaniu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 67, art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 7 i 42 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 858
- art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 9 i 45 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1778; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 771
- § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz.U. z 2017 r. poz. 1949
- art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1938; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 697

Katarzyna Wojciechowska

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

6 Jak rozliczyć używanie przez pracownika samochodu i telefonu służbowego w trakcie urlopu

Zobacz więcej www.inforakademia.infor.pl 

Urlop wypoczynkowy to czas, w którym coraz większa liczba pracowników korzysta z telefonów i samochodów służbowych. W związku z tym pracodawcy mają wątpliwości, czy należy z tego tytułu doliczać pracownikom przychód, a jeżeli tak, to w jaki sposób go ustalić. Przedstawiamy odpowiedzi na pytania, jakie w tej kwestii napłynęły do redakcji.

1. Jak ustalić przychód z tytułu nieodpłatnego udostępnienia pracownikowi samochodu służbowego na czas urlopu

PROBLEM

W lipcu 2018 r. zamierzam udostępnić jednemu z pracowników samochód służbowy na czas urlopu, który będzie trwał 14 dni. Samochód ma pojemność silnika 1800 cm³. Pracownik do tej pory nie korzystał z tego pojazdu do celów prywatnych. Czy powinienem w takim przypadku rozpoznać po stronie pracownika przychód z tego tytułu? Jeżeli tak, to jak go wyliczyć?

RADA

Z tytułu nieodpłatnego użytkowania przez pracownika samochodu służbowego w trakcie urlopu powstanie po jego stronie przychód ze stosunku pracy. Sposób jego wyliczenia wyjaśniamy szczegółowo w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Z tytułu nieodpłatnego użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych po stronie pracownika powstaje przychód ze stosunku pracy. Jego wartość ustala się ryczałtowo, biorąc pod uwagę pojemność silnika samochodu (art. 12 ust. 2a updof).

Miesięczna kwota ryczałtu za nieodpłatne używanie samochodu służbowego do celów prywatnych

Pojemność silnika samochodu służbowego	Wysokość kwoty ryczałtu
do 1600 cm ³	250 zł
powyżej 1600 cm ³	400 zł

Jeżeli pracownik korzysta z samochodu służbowego do celów prywatnych tylko przez część miesiąca, wartość przychodu należy ustalić za każdy dzień, w którym miały miejsce jazdy prywatne. Kwoty te wynoszą odpowiednio za dzień:

- 1) 8,33 zł ($1/30 \times 250$ zł) – w przypadku samochodów służbowych o pojemności silnika do 1600 cm³,
- 2) 13,33 zł ($1/30 \times 400$ zł) – w przypadku samochodów służbowych o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.

PRZYKŁAD

Pracodawca w lipcu 2018 r. udostępnił na 14 dni służbowy samochód o pojemności silnika 1800 cm³ pracownikowi, który udał się nim na urlop wypoczynkowy. W takim przypadku przychód po stronie pracownika wyniesie 186,62 zł, co wynika z następującego wyliczenia:

$400 \text{ zł} : 30 \text{ dni} = 13,33 \text{ zł}$,

$13,33 \text{ zł} \times 14 \text{ dni} = 186,62 \text{ zł}$

Powyższą kwotę należy doliczyć do przychodów pracownika za lipiec 2018 r. i odprowadzić od niej zaliczkę na podatek oraz składki ZUS.

2. Czy należy doliczać do przychodów pracownika wartość paliwa zużytego w trakcie urlopu opłaconego przez pracodawcę

■ PROBLEM

Jeden z naszych pracowników wyjeżdża na 21-dniowy urlop. Udostępni mu w tym czasie samochód służbowy. Wiemy, że z tego tytułu musimy doliczyć pracownikowi zryczałtowany przychód. Czy wyliczony ryczałt obejmuje również koszty paliwa zużytego w trakcie urlopu, za które zapłacimy?

■ RADA

Nie. Zdaniem organów podatkowych ryczałt z tytułu używania przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych nie obejmuje kosztów paliwa pokrywanych przez pracodawcę. Koszty paliwa zużytego w trakcie urlopu pracownika i opłaconego przez pracodawcę należy zatem doliczyć do przychodu pracownika podlegającego opodatkowaniu.

■ UZASADNIENIE

Przepisy art. 12 ust. 2a-2c updog nie dają wprost odpowiedzi na zadane pytanie. Z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej ryczałty z tytułu używania samochodów służbowych do celów prywatnych wynikało, że do ustalenia wartości zryczałtowanego przychodu za każdy miesiąc korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych przyjęto stawkę, która obowiązuje przy kilometrówce. Przyjmuje się, że stawka kilometrówki w wysokości 0,8358 zł/1 km jest skalkulowana w sposób, który uwzględni m.in. zużycie paliwa. Oznacza to, że obliczony na jej podstawie zryczałtowany przychód za wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych w kwocie 250 zł lub 400 zł

także powinien uwzględniać średnie zużycie paliwa. Jeżeli tak by było, pracodawca nie powinien ustalać dodatkowego przychodu z nieodpłatnych świadczeń uzyskanego przez pracownika w związku ze zużyciem przez niego służbowego paliwa do celów prywatnych.

Niestety zdaniem organów podatkowych zryczałtowany przychód za wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych w kwocie 250 zł lub 400 zł nie obejmuje kosztów paliwa. W związku z tym z tytułu finansowania przez pracodawców kosztów paliwa zużywanego przez pracowników do celów prywatnych konieczne jest doliczanie im dodatkowych przychodów. Potwierdza to m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 maja 2017 r., sygn. 1462-IPPB4.4511.173.2017.1.AK. Czytamy w niej, że:

MF *Reasumując, w sytuacji gdy pracodawca decyduje się dodatkowo pokrywać wydatki pracownika na paliwo zużyte w innych celach niż służbowych, wówczas wartość tego paliwa stanowi opodatkowany przychód dla Wnioskodawcy (pracownika) ze stosunku pracy, którego wysokość należy ustalać na podstawie art. 12 ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

PRZYKŁAD

W stanie faktycznym z przykładu 1 pracodawca zdecydował się dodatkowo pokrywać koszty zakupu paliwa zużytego przez pracownika w trakcie urlopu. Koszt ten wyniósł 420 zł. W tym przypadku przychód powstały z tytułu korzystania przez pracownika z samochodu służbowego w trakcie urlopu wyniósł 606,62 zł. Wynika to z następującego wyliczenia:

186,62 zł (ryczałt z tytułu nieodpłatnego używania samochodu służbowego w trakcie urlopu) + 420 zł (koszty paliwa) = 606,62 zł

Powyższą kwotę należy doliczyć do przychodów pracownika za lipiec 2018 r. i odprowadzić od niej zaliczkę na podatek oraz składki ZUS.

Odpowiadając na pytanie, należy dodać, że ze stanowiskiem organów podatkowych nie zgadzają się wojewódzkie sądy administracyjne, które jednolicie uważają, że kwoty ryczałtów, o których mowa, obejmują również koszty paliwa (zob. przykładowo wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1247/16, czy wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Go 363/16). Trzeba jednak zastrzec, że wyroki te są nieprawomocne, gdyż zostały przez Ministra Finansów zaskarżone do NSA. Dotychczas żaden wyrok NSA w tej kwestii nie zapadł.

3. Jak rozliczyć pokrywanie przez pracodawcę kosztów prywatnych rozmów prowadzonych przez pracownika w trakcie urlopu z telefonu służbowego

PROBLEM

Z uwagi na charakter wykonywanej pracy i konieczność bycia dyspozycyjnymi nasi pracownicy w trakcie urlopów będą posiadali telefony służbowe. Czy powinniśmy im doliczyć z tego tytułu przychód, jeżeli będą z nich wykonywali połączenia prywatne?

■ RADA

Jeżeli pracownik w trakcie urlopu wykorzystuje telefon służbowy do wykonywania prywatnych rozmów, uzyskuje z tego tytułu przychód ze stosunku pracy. Wartość rozmów pracodawca może określić na podstawie oświadczenia pracownika opartego na bilingu telefonicznym dotyczącym numeru telefonu przypisanego danemu pracownikowi.

■ UZASADNIENIE

Pracownicy, którzy korzystają w trakcie urlopów z telefonów służbowych, wykonują z nich nie tylko rozmowy służbowe, ale również prywatne. Jeżeli pracodawca pokrywa koszty wszystkich rozmów, to wartość rozmów prywatnych stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 updof). Z uwagi na fakt, że przedmiotem nieodpłatnego świadczenia, jakie pracownik uzyskuje z tego tytułu, jest zakupiona usługa telekomunikacyjna, pracodawca powinien ustalić jego wartość według cen zakupu tej usługi (art. 11 ust. 2a pkt 2 updof w związku z art. 12 ust. 3 updof). Z uwagi na to, że cena ta obejmuje VAT, wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika pracodawca powinien ustalić według ceny zakupu brutto, tj. z VAT. Podstawą do ustalenia wartości rozmów prywatnych odbytych przez pracownika z telefonu służbowego może być oświadczenie pracownika oparte na bilingu telefonicznym dotyczącym numeru telefonu przypisanego temu pracownikowi. Wartość rozmów prywatnych, która jest przychodem pracownika, pracodawca musi również uwzględnić w podstawie wymiaru składek na ZUS.

Należy podkreślić, że obowiązek rozpoznawania przez pracodawcę po stronie pracownika przychodu z tytułu wykorzystywania telefonów służbowych do rozmów prywatnych dotyczy nie tylko okresu urlopowego. W momencie gdy pracodawca nie uregulował tej kwestii w regulaminie użytkowania telefonu służbowego, obowiązek ten istnieje również w trakcie roku. Dlatego w regulaminie użytkowania warto zapisać, że pracownik zobowiązuje się używać telefonu tylko do rozmów służbowych w ramach przyznanego mu limitu, wartość połączeń ponad ten limit jest zaś uznawana za wykonane w celach prywatnych.

Odpowiadając na pytanie, należy też dodać, że po stronie pracowników odbywających prywatne rozmowy z telefonów służbowych w trakcie urlopu nie powstanie przychód ze stosunku pracy, jeżeli zwrócą oni pracodawcy koszty tych rozmów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11 ust. 2a pkt 2, art. 12 ust. 1, ust. 2a-2c i ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 858

Katarzyna Wojciechowska

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

7 Objasnienia prawne – gdzie je znaleźć i jak z nich skorzystać

Obowiązujące od 30 kwietnia 2018 r. Prawo przedsiębiorców zobowiązało organy administracji do wydawania napisanych prostym językiem objaśnień prawnych. Są to pewnego rodzaju opinie prawne wydawane przez urząd.

W publikacji przedstawiamy, jak przedsiębiorcy praktycznie mogą skorzystać z tej instytucji prawnej.

Cel wprowadzenia objaśnień prawnych

Objaśnienia prawne mają w sposób praktyczny wyjaśniać daną regulację prawną i będą wydawane z urzędu lub na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (art. 33 ust. 1 Prawa przedsiębiorców). Zbliżone do nich są wprowadzone wcześniej objaśnienia podatkowe, które od początku 2017 r. wydaje Minister Finansów na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej (zob. art. 14a § 1 O.p.). Co ważne, ustawodawca nakazuje urzędnikom w objaśnieniach prawnych uwzględniać w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Objasnienia prawne wydawać mogą:

- ministrowie oraz
- organy, które na podstawie odrębnych przepisów są upoważnione do opracowywania i przedkładania Radzie Ministrów projektów aktów prawnych (np. Prezes Urzędu Zamówień Publicznych i Prezes Wyższego Urzędu Górniczego).

Warto podkreślić, że przedsiębiorcy nie mogą bezpośrednio wnioskować o wydanie objaśnień prawnych, tak jak ma to miejsce w przypadku np. interpretacji podatkowych. Pozostaje jedynie apelowanie do urzędników, by wyjaśnili nieczytelne przepisy. Warto także tu rozważyć wystąpienie do Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. Może on bowiem wnioskować np. do ministrów o wydanie objaśnień najbardziej skomplikowanych przepisów.

Znaczenie wprowadzenia objaśnień prawnych zależy od tego, czy będą one powszechnie dostępne i będą napisane prostym językiem. W takim wypadku okażą się one pomocne przedsiębiorcom. Niestety doświadczenie uczy, że stopień skomplikowania prawa i urzędniczego języka często prowadzi do tego, że wydane objaśnienia wymagają dalszej interpretacji i nie rozwiewają wątpliwości w interpretacji przepisów. Pomimo tego każda inicjatywa, która może pomóc w zrozumieniu skomplikowanych przepisów prawnych, jest korzystna.

Gdzie przedsiębiorcy znajdą objaśnienia prawne

Objaśnienia prawne mają być zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie właściwego urzędu, pod nazwą objaśnienia prawne, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

Tym samym przedsiębiorcy powinni szukać objaśnień prawnych np.:

- z zakresu zamówień publicznych na stronie BIP prowadzonego przez Urząd Zamówień Publicznych (<https://uzp.bip.gov.pl/>),
- z zakresu prawa pracy na stronie BIP prowadzonego przez Ministerstwo Rozwoju Pracy i Polityki Społecznej (<https://www.mpips.gov.pl/bip>).

Na moment pisania tego tekstu autor nie zna przypadku opublikowanych objaśnień prawnych, brakuje też odpowiednich zakładki w BIP ministerstw i urzędów. O istotnych dla przedsiębiorców objaśnieniach będziemy informowali na łamach „MONITORA księgowego”. Będą one także dostępne w bazach IFK i Inforlex.

Jak skorzystać z objaśnień

Objaśnienia mają praktyczny wymiar dla przedsiębiorcy. I tak, przedsiębiorca nie może być obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do objaśnień (art. 35 ust. 1 w zw. z ust. 3 Prawa przedsiębiorców). Jest to zatem bardzo korzystna zmiana dla wszystkich przedsiębiorców. Należy przy tym pamiętać, że urzędnicy mogą zmienić wydane objaśnienia prawne, jeżeli stwierdzą ich nieprawidłowość (np. po uwzględnieniu orzecznictwa sądów). Przepisy Prawa przedsiębiorców przewidują jednak, że zmiana wydanych objaśnień prawnych nie ma wpływu na sytuację przedsiębiorców, którzy wcześniej zastosowali się do objaśnień prawnych w brzmieniu przed ich zmianą (art. 33 ust. 2 Prawa przedsiębiorców).

Należy tu zaznaczyć, że objaśnienia prawne nie są wiążące dla przedsiębiorcy. Przedsiębiorca nie musi się do nich stosować. Jeżeli jednak to robi, nie może ponosić żadnych negatywnych skutków zastosowania się do objaśnień: ani sankcji administracyjnych, ani finansowych czy karnych. Objasnienia będą też miały znaczenie dla ustalenia utrwalonej praktyki interpretacyjnej i można powołać się na nie w przypadku sporu sądowego z urzędem. Dlatego warto sprawdzać, czy w zakresie dotyczącym wykładni danego przepisu ukazało się objaśnienie prawne. Zastosowanie się do wykładni z tego objaśnienia prawnego może bowiem zapobiec ryzykom wynikającym ze stosowania danego przepisu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 33 i art. 35 ust. 1 i 3 ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – Dz.U. z 2018 r. poz. 646

Sławomir Biliński

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

Czytaj także: „Prawo przedsiębiorców – korzyści dla prowadzących działalność gospodarczą” – na www.mk.infor.pl

8 Jak liczyć okresy ulg w opłacaniu składek na ZUS

Nowe Prawo przedsiębiorców dało początkującym przedsiębiorcom możliwość skorzystania z 6-miesięcznego okresu zwolnienia z opłacania składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej oraz z 24-miesięcznego okresu opłacania składek w obniżonej wysokości. Korzystanie z tych ulg jest dobrowolne, jednak dla początkujących przedsiębiorców, którzy zamierzają z nich skorzystać, istotne jest, jak obliczyć te okresy. Przedstawiamy obowiązujące w tym zakresie zasady.

Okres trwania ulgi na start wynosi 6 miesięcy. Należy ją liczyć od dnia faktycznego rozpoczęcia wykonywania działalności. Jeżeli dzień ten przypada pierwszego dnia miesiąca kalendarzowego, miesiąc ten liczy się już do owych 6 miesięcy. Natomiast niepełny pierwszy miesiąc prowadzenia działalności nie podlega wliczeniu do 6-miesięcznego okresu obowiązywania ulgi.

PRZYKŁAD

Pan Maciej rozpoczął działalność gospodarczą od 7 maja 2018 r. Spełnił warunki określone dla ulgi na start. 6 miesięcy, za które nie będzie opłacać składek na ubezpieczenia społeczne, upłynie 30 listopada 2018 r.

Jeśli w okresie korzystania z prawa do zwolnienia składkowego osoba zawiesi wykonywanie działalności, okres tego zawieszenia nie przerwie biegu 6 miesięcy.

PRZYKŁAD

Pani Magdalena korzysta z nieopłacania składek społecznych od 4 maja 2018 r. Załóżmy, że na dwa miesiące wakacyjne, tj. od 1 lipca do 31 sierpnia 2018 r., zawiesi działalność. Zawieszenie działalności nie przedłużyło okresu korzystania z ulgi. Ulga będzie przystępowała nie dłużej niż do 30 listopada 2018 r.

Jeśli przedsiębiorca zechce zrezygnować z ulgi na start, to nie może do niej powrócić. Ponownie będzie mógł skorzystać z tego przywileju, dopiero gdy zakończy bądź zawiesi działalność gospodarczą, a okres między zakończeniem (bądź zawieszeniem) działalności i ponownym jej rozpoczęciem wyniesie co najmniej 60 miesięcy kalendarzowych. Zatem decyzja o szybszym przystąpieniu do ubezpieczeń powinna być przemyślana, a nie pochopna.

PRZYKŁAD

Pan Seweryn postanowił skorzystać z omawianej ulgi od 1 czerwca do 31 sierpnia 2018 r. (trzy miesiące). Od 1 września 2018 r. zgłosi się do obowiązkowych ubezpieczeń emerytalno-rentowych. Jeśli jednak np. po dwóch miesiącach stwierdzi, że źle postąpił, odchodząc od ulgi, nie będzie mógł do niej wrócić ani wstecznie od 1 września 2018 r., ani na bieżąco od 1 listopada br., ale dopiero po 60 miesiącach od dnia zamknięcia firmy.

Czy po uldze na start przedsiębiorca może skorzystać z preferencyjnych składek ZUS

Po wyczerpaniu ulgi na start osoba prowadząca działalność może skorzystać z kolejnej ulgi polegającej na opłacaniu składek społecznych przez 24 miesiące kalendarzowe od zadeklarowanej kwoty nie niższej niż 30% minimalnego wynagrodzenia (w 2018 r. od 630 zł). Podobnie będzie, gdy osoba zrezygnuje z ulgi na start przed upływem 6 miesięcy. W pierwszym przypadku okres 24 miesięcy liczy się od następnego dnia po upływie tych 6 miesięcy, niezależnie od tego, czy osoba będzie miała inne tytuły do ubezpieczeń i będzie objęta tylko ubezpieczeniem zdrowotnym, czy zawiesi wykonywanie działalności bezpośrednio po upływie 6 miesięcznej ulgi startowej. Natomiast w drugiej sytuacji (czyli przed upływem 6 miesięcy) – od dnia wskazanego we wniosku o objęcie ubezpieczeniami społecznymi, który nie może być wcześniejszy od dnia, w którym wniosek został zgłoszony.

Po okresie 6 miesięcy korzystania z ulgi na start (lub wcześniej w razie rezygnacji z niej) należy dokonać wyrejestrowania z ubezpieczenia zdrowotnego na druku ZUS ZWUA, z kodem tytułu ubezpieczenia 05 40 xx i zgłosić się do ubezpieczeń emerytalno-rentowych oraz zdrowotnego na druku ZUS ZUA. Jeśli osoba jest uprawniona do kolejnej ulgi – 24-miesięcznej, musi to zrobić, używając kodu 05 70 xx (lub 05 72 xx – w przypadku prawa do renty z tytułu niezdolności do pracy).

PRZYKŁAD

Załóżmy, że pani Karolina rozpoczęła działalność gospodarczą 1 lipca 2018 r. i korzystała z ulgi na start do końca września 2018 r. (czyli przez 3 miesiące). Następnie 8 października zgłosiła się do ZUS na druku ZUS ZUA do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych z datą powstania obowiązku ubezpieczeń od 1 października 2018 r. Na podstawie tego zgłoszenia ZUS obejmie panią Karolinę obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi dopiero od 8 października (czyli od dnia złożenia wniosku o objęcie ubezpieczeniami), a okres 24 miesięcy, w których będzie opłacała składki społeczne od kwoty nie niższej niż 30% minimalnego wynagrodzenia, będzie trwał od 1 listopada 2018 r. do 31 października 2020 r. (do okresu 24 miesięcy nie wlicza się bowiem października jako niepełnego miesiąca ubezpieczeń).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 18 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – Dz.U. z 2018 r. poz. 646
- art. 79, art. 81 ust. 2, art. 82 ust. 8 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1938; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 858
- art. 6 ust. 1 pkt 5a, art. 18a, art. 18aa ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1778; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 771

Izabela Nowacka

ekonomistka, od wielu lat zajmuje się tematyką wynagrodzeń i rozliczaniem plac, autorka licznych publikacji z dziedziny prawa pracy i ubezpieczeń społecznych

9 Zmiana terminu wejścia w życie e-zwolnień

Realizując postulaty m.in. środowiska lekarskiego, Sejm uchwalił zmianę terminu wejścia w życie zaświadczeń lekarskich wystawianych wyłącznie w formie elektronicznej. Termin ten został przesunięty z 1 lipca na 1 grudnia 2018 r., bowiem nie wszyscy uprawnieni do wystawiania e-zwolnień zdążyli przygotować się do zmiany przepisów (np. nie zainstalowani aplikacji gabinetowej czy też nie zapoznani się ze szczegółami technicznymi). Oznacza to, że lekarze, felczerzy i dentyści jeszcze do końca listopada br. mogą wystawiać zaświadczenia o czasowej niezdolności do pracy w formie papierowej (druki ZUS ZLA).

10 maja 2018 r. Sejm RP uchwalił zmianę ustawy z 15 maja 2015 r. o zmianie ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa oraz niektórych innych ustaw, która przesunęła ostateczny termin wejścia w życie obowiązkowych elektronicznych zwolnień lekarskich na 1 grudnia 2018 r. To właśnie od tej daty papierowe druki zaświadczeń lekarskich ZUS ZLA przestaną obowiązywać.

e-ZLA udogodnieniem dla lekarzy, pacjentów i ZUS

Zaświadczenia lekarskie o czasowej niezdolności do pracy wystawiane w formie dokumentu elektronicznego wystawia się dużo krócej niż ręcznie wypełniany papierowy

formularz ZUS ZLA. Dużym udogodnieniem dla osób upoważnionych do wystawiania e-zwolnień jest tu też możliwość pobierania z systemu teleinformatycznego udostępnionego przez ZUS:

- danych osobowych pacjentów,
- danych osobowych członków ich rodzin, a także
- danych dotyczących ich zatrudnienia.

Wystarczy tylko podać numer identyfikacyjny pacjenta (PESEL), aby skorzystać z tego udogodnienia. A to oznacza, że czas poświęcony na wystawienie zwolnienia lekarskiego w formie elektronicznej znacząco się skraca. Ponadto lekarz (feliczer lub dentysta) przekazuje taki dokument automatycznie do ZUS (nie ma potrzeby wydruku elektronicznego zaświadczenia o czasowej niezdolności do pracy i dostarczania go do ZUS osobiście bądź za pomocą operatora pocztowego).

Warto też przypomnieć, że zaświadczenia papierowe ZUS ZLA są drukami ścisłego zachowania. A zatem osoby upoważnione do ich wystawienia muszą się z nich rozliczać, składając w jednostkach terenowych ZUS pierwszą kopię każdego wystawionego druku, a także informację o każdym przypadku ich zniszczenia, zagubienia lub kradzieży poprzez złożenie w jednostce terenowej ZUS stosownego oświadczenia w tej sprawie. Lekarze, felczerzy i dentyści zasadniczo mają na to 7 dni od daty wystawienia ZUS ZLA. Siedmiodniowy termin obowiązuje również pacjenta, który ma obowiązek dostarczyć papierowy dokument do płatnika zasiłku. Płatnikiem zasiłku może być pracodawca (zleceniodawca) albo ZUS. W przypadku dostarczenia zaświadczenia lekarskiego po upływie 7 dni od daty jego otrzymania zasiłek chorobowy ulega obniżeniu o 25% za okres od 8. dnia orzeczonej niezdolności do pracy do dnia, w którym zaświadczenie zostało dostarczone (włącznie z tym dniem).

W przypadku wystawiania e-zwolnień wskazany termin dostarczenia zwolnienia do pracodawcy lub do ZUS nie obowiązuje. Pracodawca otrzymuje bowiem e-zwolnienie na swój profil informacyjny PUE ZUS.

Reasumując, elektroniczny sposób dokumentowania niezdolności do pracy jest korzystny dla wszystkich odbiorców, tj. dla świadczeniobiorców, lekarzy, pracodawców i ZUS.

E-zwolnienie wystawi też asystent medyczny

Od 1 grudnia 2018 r. do osób uprawnionych do wystawiania e-zwolnień dołączy asystent medyczny. Asystent medyczny będzie wystawiał elektroniczne zwolnienia lekarskie e-ZLA na podstawie upoważnienia udzielonego przez danego lekarza, felczera lub dentystę. Takie rozwiązanie ma odciążyć lekarzy od obowiązków związanych z technicznym wypełnianiem dokumentu zaświadczenia o czasowej niezdolności do pracy, a także spowodować ostateczną likwidację obecnie stosowanych papierowych druków ZUS ZLA.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 1, art. 23, art. 26 ustawy z 15 maja 2015 r. o zmianie ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2015 r. poz. 1066; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 992
- art. 62 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1368
- art. 1 ustawy z 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa oraz niektórych innych ustaw (ustawa oczekuje na podpis Prezydenta)

Agata Pinzuł

specjalista w zakresie ubezpieczeń społecznych, były wieloletni pracownik ZUS,
redaktor „MONITORA księgowego”

10 Nowy podatek obejmie najlepiej zarabiających – komunikat MF

MF zapowiedziało, że najlepiej zarabiające osoby fizyczne od dochodów osiągniętych w 2019 r. zapłacą daninę solidarnościową. Jest to w rzeczywistości nowa dodatkowa stawka podatku dochodowego od osób fizycznych, którą zapłacą podatnicy osiągający najwyższe dochody. Danina ma zasilić tworzony Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Przedstawiamy fragment komunikatu Ministerstwa Finansów w tej sprawie.

MF Daninę solidarnościową będą płacili osoby fizyczne, których dochody w roku podatkowym przekroczą 1 mln zł (suma dochodów będzie pomniejszana o zapłacone składki na ubezpieczenia społeczne). Takich osób w 2019 r. będzie ok. 25 tysięcy.

Danina solidarnościowa od nadwyżki ponad 1 mln zł będzie wynosiła 4%. Po raz pierwszy będzie płacona od dochodów uzyskanych w 2019 r., które podatnik rozliczy, składając zeznanie w 2020 r. (w terminie do 30 kwietnia).

Pieniądze wpłyną do tego samego urzędu skarbowego, w którym rozliczany jest podatek dochodowy, czyli do urzędu właściwego ze względu na miejsce zamieszkania podatnika.

Danina będzie przekazywana przez urzędy skarbowe na Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych.

Opodatkowane daniną solidarnościową będą dochody z następujących zeznań:

- PIT-37 – dochody krajowe z: pracy, emerytur, rent, umów zlecenia, umów o dzieło, praw majątkowych (opodatkowane według skali podatkowej),
- PIT-36 – dochody krajowe i zagraniczne z: działalności gospodarczej, najmu, pracy, emerytur, rent, umów zlecenia, umów o dzieło, praw majątkowych (opodatkowane według skali podatkowej),
- PIT-36L – dochody z działalności gospodarczej (opodatkowane tzw. podatkiem liniowym),
- PIT-38 – dochody z zysków kapitałowych, np. ze zbycia papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych (opodatkowane jednolitą 19% stawką),
- PIT-40A – dochody z emerytur i rent (opodatkowane według skali podatkowej i rozliczane przez organy rentowe, np. ZUS).

Fundusz będzie zasilany z **2 źródeł**

Danina
4%
(ok. 1,15 mld zł rocznie)

Fundusz pracy
0,15%
(ok. 650 mln zł rocznie)

Solidarnościowy Fundusz
Wsparcia Osób Niepełnosprawnych
(ok. 1 800 000 000 zł rocznie)

W warunkach 2019 roku szacujemy,
że otrzymamy

– ponad **2 000 000 000** zł rocznie

Przykłady daniny solidarnościowej dla dochodów z pracy			
	Przykład 1	Przykład 2	Przykład 3
Wynagrodzenie roczne	1 000 000 zł	1 041 885 zł	1 500 000 zł
Koszty uzyskania przychodów	1 335 zł	1 335 zł	1 335 zł
ZUS*	39 508 zł	40 535 zł	51 758 zł
Przychód pomniejszony o koszty i ZUS	959 157 zł	1 000 015 zł	1 446 907 zł
Postawa daniny solidarnościowej (nadwyżka ponad 1 mln zł)	0 zł	15 zł	446 907 zł
Danina solidarnościowa (4% podstawy)	0 zł	1 zł	17 876 zł

* z zastosowaniem limitu dla składek emerytalnej i rentowej z 2018 r., tj. 133 290 zł

Źródło: Komunikat MF z 15 maja 2018 r. „Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych” – opubl. <https://www.mf.gov.pl>

Sławomir Biliński

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

11 Zwolnienie z podatku dochodowego na wspieranie nowych inwestycji

Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji wprowadza nowy mechanizm udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Rozwiązanie przewiduje wsparcie nowych inwestycji w formie zwolnienia od podatku dochodowego.

W przeciwieństwie do rozwiązań przewidzianych w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych (SSE) ograniczonych do inwestycji realizowanych w konkretnych lokalizacjach, o wsparcie przewidziane w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji będą mogli ubiegać się przedsiębiorcy z terenu całego kraju, niezależnie od miejsca prowadzonej działalności gospodarczej. Co istotne, ustawa o wspieraniu nowych inwestycji nie ogranicza możliwości wynikających z obecnie obowiązującej ustawy o SSE.

Co należy rozumieć przez nowe inwestycje

Zgodnie z definicją zawartą w ustawie przez nową inwestycję należy rozumieć inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z:

- założeniem nowego przedsiębiorstwa,
- zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa,
- dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie lub
- zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa.

Z systemu wsparcia zostały wyłączone przedsiębiorstwa, wobec których wszczęte zostało postępowanie upadłościowe lub został złożony wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości.

Wniosek o wsparcie

Podstawą udzielania pomocy przedsiębiorcy zamierzającemu realizować nową inwestycję będzie otrzymanie przez niego decyzji o wsparciu. Stosownie do przepisu art. 14 ustawy uzyskanie tej decyzji będzie uzależnione od spełnienia kryteriów jakościowych i ilościowych. Kryteria te zostaną określone w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy (art. 14 ust. 3 ustawy).

Przedsiębiorca, który zamierza dokonać wydatków na nową inwestycję w rozumieniu przytoczonej wcześniej definicji, będzie mógł wystąpić do Ministra Gospodarki z wnioskiem o wsparcie w postaci zwolnienia od podatku PIT lub CIT. Wraz z wnioskiem będzie musiał złożyć plan realizacji nowej inwestycji. W decyzji o wsparciu określony zostanie okres jej obowiązywania (a co za tym idzie, okres, przez który przedsiębiorca będzie uprawniony do skorzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia od podatku dochodowego). Decyzja wydana zostanie na okres nie krótszy niż 10 i nie dłuższy niż 15 lat. Określone w niej zostaną przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące:

- 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników;
- 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji;
- 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane za koszty kwalifikowane;
- 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej;
- 5) kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca;
- 6) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1, art. 2 pkt 1, art. 3, art. 13, art. 14 i art. 15 ustawy z 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji – do dnia oddania do druku ustawa nie została opublikowana w Dzienniku Ustaw (ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia publikacji w Dzienniku Ustaw)

Ewa Sławińska

prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

12 Nowa ustawa o ochronie danych osobowych

25 maja 2018 r. weszła w życie nowa ustawa o ochronie danych osobowych (dalej uodo), która dotyczy ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych. Ustawa ma na celu uregulowanie kwestii związanych ze stosowaniem w Polsce unijnego rozporządzenia dotyczącego ochrony danych osobowych (RODO). Od 25 maja 2018 r. rozporządzenie to obowiązuje w krajowych porządkach prawnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Pragniemy zwrócić uwagę przedsiębiorców na następujące obszary zmian wprowadzonych uodo.

Urząd Ochrony Danych Osobowych zastąpił GIODO

Od 25 maja 2018 r. – w miejsce obecnego Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych – został powołany Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych (dalej Prezes UODO). Do jego zadań należy prowadzenie postępowań i kontroli z zakresu RODO. Istotne dla polskich podmiotów przetwarzających dane osobowe jest, że Prezes UODO:

- nakłada kary finansowe bezpośrednio po stwierdzeniu naruszenia przepisów ustawy o ochronie danych osobowych,
- wydaje rekomendacje określające techniczne i organizacyjne sposoby zabezpieczenia danych, będących wskazówką dla przedsiębiorców w sprawach związanych ze skutecznym zabezpieczeniem danych osobowych.

UODO określa także zasady postępowania w zakresie naruszenia przepisów RODO i kontroli ich przestrzegania. Dla przedsiębiorców istotne jest to, że podejmowana przez Prezesa UODO kontrola nie będzie mogła trwać dłużej niż 30 dni (art. 89 uodo).

Inspektorzy ochrony danych osobowych

UODO nakłada na podmioty, które wyznaczyły inspektora ochrony danych osobowych, obowiązek zawiadomienia Prezesa UODO o jego wyznaczeniu w terminie 14 dni od dnia wyznaczenia, ze wskazaniem imienia, nazwiska oraz adresu poczty elektronicznej lub numeru telefonu (art. 10 uodo). Osoby pełniące 24 maja 2018 r. funkcję administratora bezpieczeństwa informacji, na podstawie dotychczas obowiązującej ustawy o ochronie danych, stały się inspektorami ochrony danych. Takie osoby pełnią swoją funkcję do 1 września 2018 r., chyba że przed tym dniem administrator danych osobowych zawiadomi Prezesa UODO o wyznaczeniu innej osoby na inspektora ochrony danych (art. 158 uodo). Na temat inspektorów ochrony danych osobowych szerzej pisaliśmy w opracowaniu „RODO – nowe obowiązki w zakresie ochrony danych osobowych” (dostępnym na www.mk.infor.pl).

Certyfikacja w dziedzinie ochrony danych osobowych

Certyfikat w zakresie stosowania RODO to sposób na to, aby przedsiębiorstwo mogło potwierdzić, że zarządza danymi osobowymi w sposób rzetelny. Posiadanie certyfikatu może pomóc w uniknięciu kar nakładanych na podstawie RODO. A przypominamy, że kary za naruszenie przepisów o RODO mogą sięgnąć nawet 20 mln euro lub 4% całkowitego rocznego światowego obrotu przedsiębiorcy z roku obrotowego poprzedzającego naruszenie, w zależności od tego, która z tych kwot będzie wyższa. Certyfikacji dokonuje Prezes UODO lub podmiot certyfikujący, na wniosek administratora, podmiotu przetwarzającego, producenta albo podmiotu wprowadzającego usługę lub produkt na rynek (art. 15 uodo). Należy przy tym zaznaczyć, że posiadanie certyfikatu jest całkowicie dobrowolne. Szerzej na temat uzyskiwania certyfikatów napiszemy w najbliższych numerach „MONITORA księgowego”.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 10, art. 15, art. 89 i art. 158 ustawy z 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych – w dniu oddania numeru do druku ustawa nie została opublikowana

Stawomir Biliński

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

Czytaj także: „RODO – nowe obowiązki w zakresie ochrony danych osobowych”
– www.mk.infor.pl



Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy odszkodowanie za błędne świadectwo pracy korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego

Pracownik dostał od nas błędne świadectwo pracy. Dochodzi teraz odszkodowania z tego tytułu. Czy jeśli sąd przyzna mu takie odszkodowanie, będzie ono objęte zwolnieniem od podatku dochodowego od osób fizycznych?

Tak! W przypadku wydania niewłaściwego świadectwa pracy pracownik może domagać się odszkodowania. Przysługuje ono w wysokości wynagrodzenia za czas pozostawania bez pracy z tego powodu, nie dłuższy jednak niż 6 tygodni. Wysokość odszkodowania i sposób jego ustalenia wynikają wprost z Kodeksu pracy, a to oznacza, że korzysta ono ze zwolnienia od podatku. Nie zostało ono bowiem wyliczone jako świadczenie wyłączone z tego zezwolenia.



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Kiedy dopłata do wypoczynku dzieci pracowników będzie zwolniona od podatku dochodowego

Firma planuje dopłacać pracownikom do wyjazdów wypoczynkowych ich dzieci. Jak to zrobić, żeby pracownicy nie musieli płacić podatku od takiego dofinansowania?

Wszystko zależy od tego, z jakiego źródła będzie finansowana dopłata. Jeśli będzie pochodziła z funduszu socjalnego lub zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, zwolniona będzie cała kwota dopłaty. Jeśli jednak pracodawca zdecyduje się na dokonywanie dopłat ze środków obrotowych, będą one zwolnione do wysokości nieprzekraczającej w 2018 r. kwoty 2000 zł.



Marian Szałucki
doradca podatkowy

Co zrobić z amortyzacją środka trwałego, który został wymieniony na nowy z powodu uszkodzenia

W ramach reklamacji mają nam wymienić jeden środek trwały na drugi. Jak postąpić z amortyzacją tego wymienionego środka trwałego?

Nowy środek trwały amortyzujemy na zasadach ogólnych. A to oznacza, że od ustalonej wartości początkowej tego środka trwałego należy naliczać amortyzację, począwszy od miesiąca następującego po wprowadzeniu go do ewidencji środków trwałych. Skoro jednak odpisy amortyzacyjne od popsutego składnika majątku zaliczane były do kosztów, to odpisy amortyzacyjne od nowo otrzymanego składnika nie będą kosztami w wysokości odpowiadającej wcześniej dokonanyemu odpisowi związanym ze starym środkiem trwałym.

WWW.INFORLEX.PL

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

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1 Split payment – rozliczenie podatkowe i rachunkowe

Zobacz więcej www.inforakademia.infor.pl 

Od 1 lipca 2018 r. podatnicy będą mogli stosować mechanizm podzielonej płatności. Nabywcy towarów i usług wybiorą, czy skorzystają z tego mechanizmu, dokonując zapłaty. Rządzący zapowiadają już jednak, że stosowanie mechanizmu split payment stanie się wkrótce obowiązkowe w branżach, w których zidentyfikowano istotne oszustwa w VAT. W artykule przedstawiamy skutki zastosowania split paymentu dla sprzedawcy i nabywcy w ich rozliczeniach podatkowych i rachunkowych.

1 lipca 2018 r. wejdą w życie przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności (ang. split payment) określone przez art. 108a–108d ustawy o VAT. Zostały one wprowadzone ustawą z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 62. Ich celem jest przeciwdziałanie nadużyciom i oszustwom podatkowym poprzez eliminowanie ryzyka znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym podatkiem VAT. Mechanizm podzielonej płatności jest stosowany wyłącznie w odniesieniu do transakcji pomiędzy przedsiębiorcami (podatnikami), czyli do transakcji B2B (business to business).

Obecnie stosowanie tego mechanizmu jest dobrowolne. Dobrowolność ta przejawia się tym, że zasadniczo to nabywca towarów i usług decyduje o tym, czy otrzymana faktura zostanie przez niego uregulowana z zastosowaniem przepisów dotyczących podzielonej płatności. Dokonanie zapłaty, w sposób właściwy dla split paymentu, może nastąpić wybiórczo, co oznacza, że nie każda faktura musi być uregulowana przez nabywcę z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. To nabywca decyduje, którą fakturę zapłaci z zastosowaniem tego mechanizmu i wobec którego dostawcy go zastosuje.

Na razie stosowanie tego mechanizmu jest dobrowolne, ale należy zaznaczyć, że Ministerstwo Finansów podjęło już działania zmierzające do tego, aby od 1 stycznia 2019 r. jego stosowanie w wybranych branżach było obowiązkowe.

1. Na czym polega stosowanie mechanizmu split payment

Mechanizm podzielonej płatności polega na tym, że na podstawie otrzymanej faktury płatność za nabyty towar lub usługę będzie dokonywana przez nabywcę w taki sposób, że:

- zapłata kwoty podatku VAT (całości lub części) będzie płacona na rachunek VAT, czyli specjalne konto, na którym będą gromadzone środki pieniężne z tytułu zapłaty podatku VAT;
- zapłata wartości sprzedaży netto (całości lub części) będzie płacona na rachunek rozliczeniowy w banku albo na rachunek w SKOK bądź zostanie rozliczona w inny sposób.

Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności dokonywana jest w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez bank lub SKOK, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatek wskazuje:

- 1) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności;
- 2) kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto;
- 3) numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność;
- 4) numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

W praktyce zapłata dokonana przez nabywcę według mechanizmu podzielonej płatności będzie polegała na wypełnieniu jednego dokumentu, tj. komunikatu przelewu, w którym nabywca wskaże kwotę brutto transakcji oraz kwotę VAT, natomiast bank (lub SKOK) na tej podstawie przekaże środki pieniężne:

- w części dotyczącej VAT – na rachunek VAT sprzedawcy prowadzony w związku z rachunkiem rozliczeniowym;
- w pozostałej części – na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy.

Komunikat przelewu nie jest kolejną, obok przelewu, formą rozliczenia bezgotówkowego. Służy on jedynie do realizacji polecenia przelewu. Na sposób przekazywania środków pieniężnych pomiędzy rachunkiem VAT a rachunkiem rozliczeniowym podatnika (tj. zarówno po stronie nabywcy dokonującego zapłaty, jak i po stronie sprzedawcy, który tę zapłatę otrzymuje) wskazuje art. 62c ustawy – Prawo bankowe.

UWAGA!

Płatność dokonywana w procedurze podzielonej płatności przy użyciu komunikatu przelewu może dotyczyć tylko jednej faktury. Wykluczone jest zbiorcze regulowanie jednym komunikatem przelewu np. kilku faktur.

PRZYKŁAD

Nabywca reguluje zobowiązanie wobec dostawcy według mechanizmu podzielonej płatności przy użyciu komunikatu przelewu.

Dane dotyczące komunikatu przelewu:

- wartość brutto: 246 zł,
- kwota VAT: 46 zł,
- numer faktury: 234/2018,
- NIP sprzedawcy: 1234567890.

Wariant 1 (art. 62c ust. 1 i ust. 5 ustawy – Prawo bankowe)

Nabywca posiada środki pieniężne:

- na rachunku rozliczeniowym – w wysokości 250 zł,
- na rachunku VAT – w wysokości 50 zł.

Zgodnie ze złożonym komunikatem przelewu:

- bank nabywcy – przekazuje kwotę 46 zł z rachunku VAT nabywcy na jego rachunek rozliczeniowy, a następnie z rachunku rozliczeniowego przelewa sprzedawcy kwotę 246 zł

Saldo na rachunku rozliczeniowym nabywcy: 50 zł (Sp. 250 zł + 46 zł – 246 zł)

Saldo na rachunku VAT nabywcy: 4 zł (Sp. 50 zł – 46 zł),

- bank sprzedawcy – z kwoty 246 zł otrzymanej na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy przekazuje 46 zł na jego rachunek VAT

Saldo na rachunku rozliczeniowym sprzedawcy: 200 zł (246 zł – 46 zł)

Saldo na rachunku VAT sprzedawcy: 46 zł.

Wariant 2 (art. 62c ust. 2 i ust. 5 ustawy – Prawo bankowe)

Nabywca posiada środki pieniężne:

- na rachunku rozliczeniowym – w wysokości 300 zł,
- na rachunku VAT – 0 zł.

Zgodnie ze złożonym komunikatem przelewu:

- bank nabywcy – z rachunku rozliczeniowego przelewa sprzedawcy kwotę 246 zł
Saldo na rachunku rozliczeniowym nabywcy: 54 zł (Sp. 300 zł – 246 zł)
Saldo na rachunku VAT nabywcy: 0 zł,
- bank sprzedawcy – z kwoty 246 zł otrzymanej na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy przekazuje 46 zł na jego rachunek VAT
Saldo na rachunku rozliczeniowym sprzedawcy: 200 zł (246 zł – 46 zł)
Saldo na rachunku VAT sprzedawcy: 46 zł.

Wariant 3 (art. 62c ust. 3 i ust. 5 ustawy – Prawo bankowe)

Nabywca posiada środki pieniężne:

- na rachunku rozliczeniowym – w wysokości 300 zł,
- na rachunku VAT – 30 zł.

Zgodnie ze złożonym komunikatem przelewu:

- bank nabywcy – przekazuje kwotę 30 zł z rachunku VAT nabywcy na jego rachunek rozliczeniowy, a następnie z rachunku rozliczeniowego przelewa sprzedawcy kwotę 246 zł
Saldo na rachunku rozliczeniowym nabywcy: 84 zł (Sp. 300 zł + 30 zł – 246 zł)
Saldo na rachunku VAT nabywcy: 0 zł (Sp. 30 zł – 30 zł),
- bank sprzedawcy – z kwoty 246 zł otrzymanej na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy przekazuje 46 zł na jego rachunek VAT
Saldo na rachunku rozliczeniowym sprzedawcy: 200 zł (246 zł – 46 zł)
Saldo na rachunku VAT sprzedawcy: 46 zł.

2. Co to jest rachunek VAT i jakie transakcje są nim objęte

Rachunek VAT jest prowadzony w związku z posiadaniem w banku lub SKOK rachunkiem rozliczeniowym. Jest on zakładany dla każdego podmiotu posiadającego rachunek rozliczeniowy w banku oraz analogiczny rachunek imienny dla celów działalności gospodarczej w SKOK.

Rachunek VAT jest prowadzony wyłącznie w walucie polskiej. Jego otwarcie i prowadzenie nie wymaga zawarcia odrębnej umowy. Bank informuje posiadacza rachunku rozliczeniowego o numerze rachunku

UWAGA!

Bank (SKOK) nie jest obowiązany do sprawdzenia prawidłowości obliczenia kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług wskazanej w komunikacie przelewu (art. 62c ust. 10 ustawy – Prawo bankowe).

VAT oraz ustalonych zasadach i terminach informowania o saldzie na rachunku VAT. Jeżeli przedsiębiorca posiada w danym banku (SKOK) więcej niż jeden rachunek rozliczeniowy, bank (SKOK) zasadniczo prowadzi jeden rachunek VAT. W przypadku posiadania więcej niż jednego rachunku rozliczeniowego otwarcie kolejnych rachunków VAT jest możliwe dopiero na wniosek posiadacza.

Otwarcie i prowadzenie rachunku VAT jest wolne od dodatkowych prowizji i opłat dla banku (SKOK).

Dla celów podatku VAT definicję rachunku VAT zawiera art. 2 pkt 37 ustawy o VAT. Z powołanego przepisu wynika, że jest to rachunek VAT, o którym mowa w:

- a) art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876),
- b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2065).

Na katalog czynności, w wyniku których dochodzi do uznania lub obciążenia rachunku VAT, wskazuje art. 62b ust. 1 i ust. 2 ustawy – Prawo bankowe. Jest to katalog zamknięty, co oznacza, że poza czynnościami wymienionymi w tym katalogu nie występują inne, które wpływałyby na zmianę środków pieniężnych na rachunku VAT.

Wpływy środków pieniężnych na rachunek VAT dotyczą wyłącznie otrzymania przy użyciu komunikatu przelewu:

- zapłaty kwoty VAT;
- wpłaty kwoty VAT przez podatnika dokonującego WNT paliw silnikowych na rzecz płatnika w trybie art. 17a i art. 103 ust. 5a ustawy o VAT;
- środków pieniężnych przekazanych z innego rachunku VAT, należącego do posiadacza rachunku VAT, prowadzonego w tym samym banku;
- zwrotu kwoty VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika (sprzedawcę) faktury korygującej skutkującej zmniejszeniem podstawy opodatkowania;
- zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy o VAT, dokonanego przez urząd skarbowy w terminie 25 dni.

Rozchód środków pieniężnych z rachunku VAT dotyczy wyłącznie dokonania:

- zapłaty kwoty VAT z tytułu nabycia towarów i usług na rachunek VAT przy użyciu komunikatu przelewu;
- zwrotu kwoty VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika (sprzedawcę) faktury korygującej skutkującej zmniejszeniem podstawy opodatkowania, na rachunek VAT nabywcy towarów i usług przy użyciu komunikatu przelewu;
- zapłaty na rachunek urzędu skarbowego:
 - zobowiązania z tytułu VAT oraz odsetek za zwłokę z tego tytułu,
 - dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b i art. 112c ustawy o VAT, oraz odsetek za zwłokę z tego tytułu;
- wpłaty kwoty VAT przez podatnika dokonującego WNT paliw silnikowych na rzecz płatnika w trybie art. 17a i art. 103 ust. 5a ustawy o VAT przy użyciu komunikatu przelewu;
- przekazania przy użyciu komunikatu przelewu kwoty VAT na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy przez posiadacza rachunku, który:
 - a) otrzymał płatność przy użyciu komunikatu przelewu oraz
 - b) nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność;

- zwrotu przy użyciu komunikatu przelewu nienależnie otrzymanej płatności na rachunek VAT posiadacza rachunku, od którego otrzymano tę płatność przy użyciu komunikatu przelewu;
- przekazania środków na inny rachunek VAT posiadacza rachunku VAT prowadzony w tym samym banku przy użyciu komunikatu przelewu;
- przekazania środków na rachunek rozliczeniowy posiadacza, wskazany przez naczelnika urzędu skarbowego w informacji przekazanej bankowi lub SKOK, na skutek zgody wydanej przez naczelnika urzędu skarbowego na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy posiadacza;
- przekazania środków na rachunek rozliczeniowy państwowej jednostki budżetowej, w przypadku gdy rachunek VAT prowadzony jest dla rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 196 ust. 1 pkt 2 albo 5 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.);
- realizacji zajęcia na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego, dotyczącego egzekucji należności z tytułu VAT.

Uznanie i obciążenie rachunku VAT jest dokonywane odpowiednio przez obciążenie albo uznanie rachunku rozliczeniowego posiadacza rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku.

2.1. Czy istnieje możliwość opłacania przez podatnika z rachunku VAT zobowiązań w innych podatkach?

Żadne przepisy, w tym wynikające ze znowelizowanej ustawy o VAT oraz ustawy – Prawo bankowe, nie przewidują takiej możliwości. Podatnik nie może uregulować z rachunku VAT zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu podatku od towarów i usług.

2.2. Czy urząd skarbowy może z rachunku VAT egzekwować (np. poprzez zajęcie na podstawie tytułu wykonawczego) swoje należności inne niż VAT, np. z tytułu podatku dochodowego?

Rachunek VAT służy wyłącznie do rozliczenia VAT. Dlatego nie mogą być z niego regulowane zobowiązania podatnika inne niż z tytułu podatku VAT, co wyklucza realizowanie zajęcia dotyczącego egzekucji z tytułu innych zobowiązań podatkowych, np. z tytułu podatku dochodowego. Potwierdza to art. 62d ust. 1 ustawy – Prawo bankowe, zgodnie z którym środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT są wolne od zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji lub zabezpieczenia innych należności niż podatek VAT.

2.3. Czy VAT zawarty w zaliczce na poczet dostawy towarów lub świadczenia usługi również może być przekazywany z rachunku VAT przy użyciu komunikatu przelewu?

Mechanizm podzielonej płatności będzie miał zastosowanie również do zapłaty dokonywanej przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi (przedpłaty, zaliczki, zadatku), pod warunkiem otrzymania przez nabywcę faktury na taką płatność. Konieczność dysponowania przez nabywcę fakturą zaliczkową wynika z tego, że zgodnie z art. 108a ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w komunikacie przelewu należy wskazać numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność. Nabywca w momencie zapłaty zalicz-

ki ma prawo dysponować taką fakturą, ponieważ zgodnie z art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT może ona zostać wystawiona na 30 dni przed otrzymaniem zaliczki.

3. W jaki sposób podatnik może dysponować środkami zgromadzonymi na rachunku VAT

Z założenia środki zgromadzone na rachunku VAT, analogicznie jak w przypadku środków zgromadzonych na rachunku rozliczeniowym, są cały czas środkami należącymi do posiadacza rachunku. Organ podatkowy nie ma dostępu do takiego rachunku i nie może samodzielnie dokonać na nim operacji finansowej (np. uregulowania zobowiązania z tytułu VAT). Jednak w praktyce możliwość zadysponowania środkami zgromadzonymi przez podatnika na rachunku VAT jest dość istotnie ograniczona. Rozchód środków z rachunku VAT może nastąpić wyłącznie na ustawowo określone cele dotyczące zobowiązań związanych z VAT (patrz: punkt 2. „Co to jest rachunek VAT i jakie transakcje są nim objęte”). Jednak, zgodnie z art. 108b ustawy o VAT, podatnik może wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o zgodę na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy, dla którego jest prowadzony rachunek VAT. Dopiero po uzyskaniu takiej zgody podatnik może swobodnie decydować o środkach przeksięgowanych przez bank (SKOK) z rachunku VAT.

W tym celu podatnik musi złożyć do naczelnika urzędu skarbowego wnioski o wydanie zgody na przekazanie środków zgromadzonych przez podatnika na rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w SKOK, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT ze wskazaniem w tym wniosku kwoty, jaka ma zostać przekazana.

W odpowiedzi na otrzymany wniosek organ podatkowy:

- w przypadku zgody na przekazanie środków z rachunku VAT – wydaje postanowienie określające wysokość środków, jaka ma zostać przekazana z rachunku VAT;
- w przypadku odmowy na przekazanie środków z rachunku VAT – wydaje decyzję o odmowie dotyczącej przekazania środków.

Wydanie przez organ podatkowy zgody na przekazanie środków z rachunku VAT skutkuje otrzymaniem przez podatnika postanowienia w tej sprawie, które powinno zostać wydane w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku. Z kolei bank lub SKOK, w którym podatnik posiada rachunek VAT, otrzymuje od organu podatkowego informację o wydanym postanowieniu, która zawiera dane niezbędne do wykonania tego postanowienia (zrealizowania przelewu środków) takie jak:

- 1) numer rachunku VAT wskazany przez podatnika;
- 2) numer rachunku bankowego albo rachunku SKOK, dla których jest prowadzony rachunek VAT;
- 3) wysokość środków, jaka ma zostać przekazana z rachunku VAT.

Organ podatkowy może również odmówić wydania zgody na przekazanie środków pieniężnych z rachunku VAT, co może nastąpić w przypadku:

- posiadania przez podatnika zaległości w podatku VAT;
- istnienia uzasadnionej obawy, że:
 - zobowiązanie podatkowe w podatku VAT nie zostanie wykonane (jeśli np. podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań z tytułu podatku lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań z tytułu podatku) lub

UWAGA!

Postanowienie o uwolnieniu środków z rachunku VAT będzie doręczane podatnikowi, natomiast bank albo SKOK otrzyma informację o tym postanowieniu.

- wystąpi zaległość podatkowa w podatku, lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

4. Jakie plusy i minusy wiążą się ze stosowaniem przez podatnika mechanizmu podzielonej płatności

Dokonanie przez nabywcę zapłaty zobowiązań z uwzględnieniem przepisów o podzielonej płatności powoduje uzyskanie przez niego określonych korzyści. Stosowanie tego mechanizmu nie jest jednak pozbawione zagrożeń.

4.1. Co może zyskać podatnik, który dokonuje płatności z uwzględnieniem przepisów o podzielonej płatności

Korzystanie z mechanizmu podzielonej płatności jest dobrowolne, ale ustawodawca chce, aby korzystało z niego jak najwięcej podatników. W tym celu stworzył stosowne zachęty, których celem jest skłonienie jak największej liczby nabywców (podatników) do dokonywania zapłaty według tego modelu.

W przypadku podatnika, który stosuje mechanizm podzielonej płatności:

- do zwrotu różnicy podatku stosuje się przyspieszony termin zwrotu (25 dni), bez możliwości jego przedłużenia przez naczelnika urzędu skarbowego celem dokonania weryfikacji zwrotu;
- można obniżyć kwotę zobowiązania podatkowego, którego zapłata następuje w całości z rachunku VAT, jeśli podatnik dokona jej przed upływem terminu zapłaty;
- nie stosuje się, pod pewnymi warunkami, podwyższonych odsetek od zaległości podatkowej w VAT;
- do wysokości kwoty VAT wynikającej z otrzymanej faktury, która została zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, nie stosuje się przepisów dotyczących solidarnej odpowiedzialności za brak zapłaty VAT przez sprzedawcę oraz przepisów dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego spowodowanego np. zaniżeniem zobowiązania podatkowego w deklaracji VAT.

Warunki otrzymania przyspieszonego zwrotu VAT

Podatnik, u którego w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego, może wystąpić o zwrot różnicy podatku na rachunek bankowy. Zwrot ten następuje zasadniczo w terminie 60 dni, licząc od dnia złożenia deklaracji podatkowej, której on dotyczy.

Jeżeli jednak podatnik zdecyduje się na zwrot różnicy podatku na rachunek VAT, to zgodnie z art. 87 ust. 6a i 6b ustawy o VAT będzie on dokonany w przyspieszonym terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia deklaracji podatkowej, bez możliwości przedłużenia terminu przez naczelnika urzędu skarbowego celem dokonania weryfikacji zwrotu. Otrzymanie zwrotu podatku na rachunek VAT w terminie 25 dni od złożenia rozliczenia wymaga od podatnika złożenia wniosku w tej sprawie (poprzez zaznaczenie poz. 68 w nowych deklaracjach VAT-7/VAT-7K, które będą obowiązywać od 1 lipca 2018 r. – patrz: punkt 5. „Co się zmieni w deklaracjach VAT od 1 lipca 2018 r.”). Nie wymaga natomiast spełnienia dodatkowych warunków, np. dotyczących opłacenia faktur, z których ten zwrot wynika. Przyspieszony zwrot podatku, dokonany w oparciu o przepisy dotyczące split paymentu, może nastąpić, począwszy od rozliczenia za lipiec 2018 r. albo trzeci kwartał 2018 r.

UWAGA!

Zwrot podatku otrzymany na rachunek VAT, zgodnie z podstawowym przeznaczeniem tego rachunku, może zostać wykorzystany przez podatnika wyłącznie na rozliczenia związane z VAT. Nie może być natomiast przeznaczony na inne cele, takie jak np. wypłata wynagrodzeń dla pracowników, spłata raty kredytu bankowego, zapłata zobowiązania wobec dostawcy w części nie dotyczącej VAT itd.

Urząd skarbowy dokonuje zwrotu podatku przy użyciu komunikatu przelewu, wskazując w nim zwracaną kwotę różnicy podatku, okres rozliczeniowy, którego dotyczy wniosek o zwrot, oraz NIP podatnika.

Warunki obniżenia bieżącego zobowiązania podatkowego o „skonto podatkowe”

Zachętą do korzystania z mechanizmu podzielonej płatności ma być również zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego w VAT o kwotę obliczoną na podstawie ustawowo określonego wzoru, uzależnioną od kwoty zobowiązania, stopy referencyjnej NBP obowiązującej na dwa dni robocze przed dniem zapłaty oraz terminu, w jakim zobowiązanie zostanie uregulowane. Zgodnie z art. 108d ust. 1 ustawy o VAT, jeżeli zapłata zobowiązania podatkowego z tytułu podatku następuje w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty podatku, kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku można obniżyć o kwotę wyliczoną według wzoru:

$$S = Z \times r \times \frac{n}{360}$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

S – kwotę, o którą obniża się kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku,

Z – kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku wynikającą z deklaracji podatkowej przed obniżeniem tego zobowiązania,

r – stopę referencyjną Narodowego Banku Polskiego obowiązującą na dwa dni robocze przed dniem zapłaty podatku,

n – liczbę dni od dnia, w którym obciążono rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, z wyłączeniem tego dnia, do dnia, w którym upływa termin zapłaty podatku, włącznie z tym dniem.

Tak ustaloną kwotę, o którą obniża się kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku, zaokrągla się do pełnych złotych.

UWAGA!

Obniżenie zobowiązania podatkowego w VAT może nastąpić tylko wtedy, gdy jego zapłata nastąpi w całości z rachunku VAT.

PRZYKŁAD

Z deklaracji VAT-7 za sierpień wynika zobowiązanie podatkowe w kwocie 30 000 zł. Termin zapłaty tego podatku upływa 25 września. Podatnik ma zamiar uregulować je w całości z rachunku VAT 20 września.

Stopa referencyjna NBP obowiązująca na dwa dni robocze przed dniem zapłaty podatku wynosi 1,5%.

Kwotę obniżającą kwotę zobowiązania podatkowego za sierpień podatnik ustalił następująco:

$$S = 30\,000 \text{ zł} \times 1,5\% \times \frac{5 \text{ dni}}{360} = 6 \text{ zł (po zaokrągleniu do 1 zł)}$$

Podatnik 20 września przekazał z rachunku VAT zapłatę zobowiązania podatkowego wynikającego z deklaracji VAT-7 za sierpień w kwocie 29 994 zł (30 000 zł – 6 zł). Ponadto w poz. 67 deklaracji VAT-7 za sierpień podatnik zaznaczył kwadrat informujący o skorzystaniu z obniżenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 108d ustawy o VAT.

Warunki braku zastosowania podwyższonych odsetek od zaległości podatkowej

Z art. 108c ust. 2 ustawy o VAT wynika, że:

§ *Do zaległości w podatku powstałej za okres rozliczeniowy, za który podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę podatku naliczonego, której co najmniej 95% wynika z otrzymanych przez podatnika faktur, które zostały zapłacone z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, przepisu art. 56b Ordynacji podatkowej nie stosuje się.*

Jednak zasada ta nie jest stosowana do zaległości podatkowej w podatku przekraczającej dwukrotność kwoty podatku naliczonego wykazanej w złożonej deklaracji podatkowej (art. 108c ust. 4 ustawy o VAT).

Na podstawie art. 108c ust. 2 ustawy o VAT nabywca może uniknąć zapłaty podwyższonych odsetek za zwłokę od zaległości w podatku VAT, jeśli:

- w deklaracji podatkowej, której ta zaległość dotyczy, co najmniej 95% podatku naliczonego wynika z faktur zakupu opłaconych zgodnie z zasadami split paymentu oraz
- zaległość podatkowa nie przekracza dwukrotności kwoty podatku naliczonego wykazanej w deklaracji podatkowej.

PRZYKŁAD

Podatnik sporządził deklarację VAT-7 za lipiec, w której wykazał:

- podatek należny w kwocie 20 000 zł,
- podatek naliczony w kwocie 1000 zł (opłacony w 95% zgodnie z zasadami split paymentu).

Zobowiązanie podatkowe w kwocie 19 000 zł uregulował 25 sierpnia.

W toku czynności sprawdzających, dotyczących deklaracji VAT-7 za lipiec, ustalono, że podatnik zaniżył zobowiązanie podatkowe o 12 000 zł. Zaniżenie tego zobowiązania było spowodowane zaniżeniem kwoty podatku należnego, ponieważ podatnik wykazał w deklaracji podatek należny w kwocie 20 000 zł, a powinien ustalić go w kwocie 32 000 zł.

Podatnik nie uniknie zapłaty podwyższonych odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej w kwocie 12 000 zł, ponieważ przekracza ona kwotę 2000 zł, tj. dwukrotność kwoty podatku naliczonego wykazaną w deklaracji VAT.

Warunki braku sankcji dotyczących solidarnej odpowiedzialności oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego

Zgodnie z art. 108c ust. 1 ustawy o VAT:

§ *Do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury, zapłaconej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, przepisów art. 105a ust. 1, art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 112c ustawy o VAT nie stosuje się.*

Z treści przytoczonego przepisu wynika, że w stosunku do podatnika (nabywcy) wykorzystującego przy płatnościach mechanizm split payment nie stosuje się przepisów o:

- solidarnej odpowiedzialności nabywcy za brak zapłaty VAT przez sprzedawcę, o której mowa w art. 105a ust. 1 ustawy o VAT;
- dodatkowym zobowiązaniu podatkowym związanym np. z wykazaniem w deklaracji VAT zaniżonej kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżonej kwoty zwrotu podatku (art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 oraz ust. 112c ustawy o VAT).

Sankcje te nie będą nakładane do wysokości kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury, zapłaconej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Jeżeli np. faktura zakupu, która spowodowała powstanie solidarnej odpowiedzialności nabywcy za brak zapłaty VAT przez sprzedawcę, tylko częściowo została uregulowana w systemie podzielonej płatności, nabywca nie ponosi odpowiedzialności tylko za tę część kwoty VAT, która została opłacona przy użyciu komunikatu przelewu.

Zapłacenie faktury z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności nie pozwoli podatnikowi uniknąć:

- sankcji w postaci solidarnej odpowiedzialności oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego;
- zapłaty podwyższonych odsetek od zaległości podatkowej w VAT;

jeśli podatnik wiedział, że faktura ta nie jest zgodna z rzeczywistym przebiegiem transakcji, tj.:

- 1) została wystawiona przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdza czynności, które nie zostały dokonane,
- 3) podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego.

4.2. Co jest minusem w stosowaniu split paymentu

Zdaniem autora na wprowadzeniu przepisów dotyczących split paymentu korzysta przede wszystkim fiskus, a nie podatnik. „Zachęty” stworzone przez ustawodawcę, w celu dobrowolnego korzystania z mechanizmu podzielonej płatności przez możliwie największą liczbę podatników, są niestety iluzoryczne i nie przynoszą podatnikom istotnie odczuwalnych korzyści, co oparte jest na tym, że:

- zwrot podatku w przyspieszonym terminie 25 dni może być przeznaczony wyłącznie na regulowanie rozliczeń związanych z VAT; wprawdzie podatnik szybko otrzymuje środki pieniężne, ale nie może ich wykorzystać na potrzeby związane z funkcjonowaniem firmy w zakresie wykraczającym poza VAT;
- obniżenie zobowiązania podatkowego z tytułu wcześniejszej zapłaty o „skonto podatkowe” nie daje korzyści, których wysokość byłaby istotna (uwzględniając fakt, że zobowiązania w VAT przeważnie są regulowane w ostatnich dniach przed upływem terminu płatności);
- uniknięcie zapłaty podwyższonych odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej w VAT jest związane z warunkiem polegającym na wyznaczeniu przez ustawodawcę bardzo wysokiego limitu podatku naliczonego (95%) zapłaconego z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, co ogranicza do minimum lub wyklucza transakcje gotówkowe w przedsiębiorstwie podatnika; opłacanie niemal całego podatku naliczonego z rachunku VAT jest warunkiem, który powoduje, że przepis o niestosowaniu podwyższonych odsetek za zwłokę, ze względu na swą

uciażliwość gospodarczą, nie będzie raczej wykorzystywany przez podatników w praktyce.

Dla przedsiębiorców największym zagrożeniem w stosowaniu mechanizmu split paymentu jest obniżenie płynności finansowej przedsiębiorstwa poprzez utrzymywanie części środków pieniężnych na rachunku VAT. Nie bez znaczenia jest również zwiększenie nakładów pracy na obsługę księgową. Z wymienionych powodów dobrowolny split payment prawdopodobnie nie spotka się z oczekiwanym przez fiskusa uznaniem ze strony przedsiębiorców, co – jak można przypuszczać – spowoduje, że z obowiązkowym split paymentem, który obejmie wiele branż, fiskus nie będzie zwlekał. Uwzględniając fakt, że po wprowadzeniu dobrowolnego split paymentu banki będą już przygotowane do jego stosowania, obowiązkowy split payment nastąpi dość szybko i zakres jego stosowania będzie istotny.

Pewną dolegliwością, szczególnie w przypadku drobnych przedsiębiorców będących czynnymi podatnikami VAT, może okazać się również likwidacja rachunku rozliczeniowego, z którym związany jest rachunek VAT. Jeśli na rachunku VAT pozostaną jakieś środki, to ich przekazanie na rachunek rozliczeniowy, zgodnie z art. 62e ustawy – Prawo bankowe, wymagać będzie zgody naczelnika urzędu skarbowego, na którą trzeba czekać 60 dni (i w tym czasie ponosić opłaty za rachunek rozliczeniowy). Likwidacja rachunku rozliczeniowego, dla którego jest prowadzony rachunek VAT, może więc generować dodatkowe koszty.

5. Co się zmieni w deklaracjach VAT od 1 lipca 2018 r.

Wejście w życie przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności spowoduje konieczność dostosowania do nich deklaracji VAT. W związku z tym, począwszy od rozliczenia za lipiec 2018 r. lub odpowiednio trzeci kwartał 2018 r., podatnicy sporządzą rozliczenie podatku na nowych wzorach deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-8, VAT-9M i VAT-12. Zmieni się również treść objaśnień do tych deklaracji.

W zakresie dotyczącym stosowania split paymentu w powszechnie stosowanych deklaracjach VAT-7 i VAT-7K dodano:

- pozycję 58 „na rachunek VAT”, w której na podstawie art. 87 ust. 6a ustawy o VAT wskazuje się kwotę zwrotu podatku na rachunek VAT w terminie 25 dni;
- poz. 67 „Podatnik korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108d ustawy”, w której podatnik zaznacza kwadrat, jeżeli w okresie rozliczeniowym, za który składana jest deklaracja, korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego na zasadach określonych przez art. 108d ustawy o VAT;
- poz. 68 „Podatnik wnioskuje o zwrot podatku na rachunek VAT (wykazany w poz. 58)”, w której podatnik zaznacza kwadrat, jeżeli w okresie rozliczeniowym, za który składana jest deklaracja, wnioskuje o zwrot różnicy podatku na rachunek VAT w trybie określonym przez art. 87 ust. 6a ustawy o VAT.

6. Jak należy ujmować split payment w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym

Przepisy ustawy o VAT w zakresie regulującym split payment wpływają na:

- ewidencjonowanie operacji związanych z podzieloną płatnością;
- ujawnianie w sprawozdaniu finansowym informacji o stosowaniu podzielonej płatności.

Stosowanie mechanizmu podzielonej płatności nie wpływa na sposób ujęcia faktury sprzedaży i faktury zakupu z wykazanym VAT w księgach rachunkowych. Zmienia się natomiast sposób księgowania związany z operacjami na rachunku VAT. Z ksiąg rachunkowych powinny wynikać zmiany na tym rachunku oraz jego saldo, co będzie wymagać wprowadzenia dodatkowego konta analitycznego do rachunku bankowego.

Środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT są wykazywane w aktywach bilansu w poz. B. III.1c) razem ze środkami pieniężnymi zgromadzonymi na innych rachunkach bankowych jednostki.

Prezentacja w bilansie (fragment)

AKTYWA			PASYWA		
Pozycja bilansu	Wyszczególnienie	Stan na 31.12.2018	Pozycja bilansu	Wyszczególnienie	Stan na 31.12.2018
B	Aktywa obrotowe				
III	Inwestycje krótkoterminowe				
1	Krótkoterminowe aktywa finansowe				
c	Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	X			

W związku z mechanizmem podzielonej płatności zwiększy się zakres informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe, zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości, będą zobowiązane do ujawniania w informacji dodatkowej wartości środków zgromadzonych na rachunku VAT. Z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2018 r., wynika, że „Dodatkowe informacje i objaśnienia” obejmują także środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT, o którym mowa w:

- a) art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876, 2361 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62);
- b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2065, 2486 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62).

Jest to informacja dodatkowa do środków pieniężnych wykazanych w aktywach bilansu w poz. B.III.1c. Wykazanie dodatkowej informacji o środkach zgromadzonych na rachunku VAT jest uzasadnione tym, że jednostka może dysponować tymi środkami wyłącznie na określone ustawowo cele, co automatycznie wyklucza dowolne dysponowanie nimi tak jak jest to w przypadku środków zgromadzonych na innych rachunkach bankowych.

PRZYKŁAD

Jednostka dokonała zakupu towarów handlowych udokumentowanego fakturą na kwotę 3690 zł (wartość netto + VAT według stawki 23% = 3000 zł + 690 zł).

Zapłaty za dostawę dokonała według mechanizmu podzielonej płatności, tj. przy użyciu komunikatu przelewu, w którym poza numerem faktury zakupu i NIP dostawcy jednostka wskazała: kwotę brutto – 3690 zł, kwotę podatku – 690 zł.

Jednostka w banku X S.A. posiada rachunek rozliczeniowy z saldem 3200 zł oraz rachunek VAT z saldem 700 zł (środki pochodzące z zapłaty podatku należnego od sprzedaży).

Ewidencja zdarzeń związanych z fakturą zakupu opłaconą według przepisów o podzielonej płatności może przebiegać następująco:

1. Faktura – zakup towarów handlowych

a) wartość netto

Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu” 3000 zł

b) podatek naliczony podlegający odliczeniu

Wn konto 223 „Podatek naliczony i jego rozliczenie” 690 zł

c) wartość brutto

Ma konto 202 „Rozrachunki z dostawcami” 3690 zł

2. WB – obciążenie kwotą VAT rachunku VAT jednostki i uznanie jej rachunku rozliczeniowego

Wn konto 131 „Rachunek bankowy w banku X” (w analityce: rachunek bieżący) 690 zł

Ma konto 131 „Rachunek bankowy w banku X” (w analityce: rachunek VAT) 690 zł

3. WB – zapłata zobowiązania wobec dostawcy

Wn konto 202 „Rozrachunki z dostawcami” 3690 zł

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” 3690 zł

Konto 131			
<i>Rachunek bankowy w banku X</i>			
<i>(w analityce: rachunek bieżący)</i>			
Sp.	3 200 zł	3 690 zł	(3)
(2)	690 zł		
Sk.	200 zł		

Konto 131		
<i>Rachunek bankowy w banku X</i>		
<i>(w analityce: rachunek VAT)</i>		
Sp.	700 zł	690 zł (2)
Sk.	10 zł	

Konto 202			
<i>Rozrachunki z dostawcami</i>			
(3)	3 690 zł	3 690 zł	(1c)

Konto 223		
<i>Podatek naliczony i jego rozliczenie</i>		
(1b)	690 zł	

Konto 300		
<i>Rozliczenie zakupu</i>		
(1a)	3 000 zł	

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 46 ust. 5 pkt 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- art. 56b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 800
- art. 62a, art. 62b, art. 62c, art. 62d, art. 62e ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 864
- art. 2 pkt 37, art. 87 ust. 2, ust. 6a i ust. 6b, art. 89b, art. 105a ust. 1, art. 106i ust. 7 pkt 2, art. 108a-108d, art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 112c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- art. 3b ustawy z 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2065; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 864
- art. 10, art. 11 ustawy z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 62

Aneta Szwech

praktyk, autorka licznych publikacji z zakresu podatków i rachunkowości

IV. VAT

1 Jak rozliczyć VAT w myjni samoobsługowej z automatem gotówkowym

PROBLEM

Osoba fizyczna posiada myjnię samoobsługową. Co dwa dni pobierany jest utarg z myjni i przekazywany do kasy na podstawie dokumentu wewnętrznego. Raz na miesiąc tworzony jest dokument zbiorczy sprzedaży dla osób fizycznych, gdzie obliczony jest VAT do naliczenia. Czy firma postępuje prawidłowo i jak przedstawić sprzedaż nieudokumentowaną dla osób fizycznych w JPK_VAT?

RADA

Przedstawiony sposób ewidencjonowania może być zakwestionowany. Organy podatkowe przyjmują bowiem, że podatnik powinien przy każdym pobraniu utargu z myjni zaewidencjonować go w ewidencji sprzedaży VAT na podstawie sporządzanych dokumentów wewnętrznych. Mimo to podatnik nie powinien jednak ponieść negatywnych konsekwencji zbiorczego ewidencjonowania wszystkich pobranych utargów z danego miesiąca na podstawie dokumentu zbiorczego. Można bowiem przyjąć założenie, że taki sposób ewidencjonowania nie prowadzi do błędnego rozliczenia należnego VAT.

Sprzedaż nieudokumentowaną dla osób fizycznych należy wykazać w JPK_VAT. W tym celu w miejscu przeznaczonym na wpis numeru dowodu należy wpisać informację „sprzedaż bezrachunkowa” oraz wpisać zbiorczą kwotę takiej sprzedaży z danego miesiąca.

UZASADNIENIE

Podatnik świadczący usługi w zakresie bezobsługowego mycia pojazdów powinien pobierać gotówkę z automatu wrzutowego nie rzadziej niż raz w miesiącu (tj. po zakończeniu sprzedaży w ostatnim dniu danego miesiąca). Ustaloną na tej podstawie wartość sprzedaży oraz kwotę podatku należnego trzeba ująć w prowadzonej na potrzeby podatku VAT ewidencji sprzedaży i deklaracji VAT za dany okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, czyli w deklaracji za miesiąc, w którym pobrano gotówkę z automatu.

W przypadku sprzedaży na rzecz osób prywatnych wystarczy jeden zbiorczy wpis w rejestrze sprzedaży VAT. Nawet jeżeli na żądanie klienta przedsiębiorca wystawi fakturę do paragonu, nie musi jej oddzielnie wykazywać w ewidencji ani w JPK_VAT. Podatnik nie ma obowiązku zgłaszania takiej ewidencji do urzędu skarbowego, jednakże w czasie kontroli urzędnicy mają prawo sprawdzenia, czy ewidencja jest prowadzona w sposób terminowy.

Kiedy powstaje obowiązek podatkowy

Ustawa o VAT nie przewiduje żadnego szczególnego obowiązku podatkowego dla sprzedaży świadczonej za pośrednictwem zautomatyzowanych urządzeń, samoczynnie pobierających należność. W związku z tym obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi. W praktyce oznacza to powstanie obowiązku podatkowego każdorazowo z chwilą wrzucenia monety (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Nie ma przy tym znaczenia, czy automaty są wyposażone w licznik dający możliwość ustalenia liczby i wartości wrzucanych monet, czy też nie.

Biorąc jednak pod uwagę, że podatek VAT jest co do zasady rozliczany za okresy miesięczne, opróżnianie automatów na koniec miesiąca i wykazywanie obowiązku podatkowego we właściwej deklaracji (tj. za ten miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy) nie będzie wywoływać negatywnych skutków podatkowych.

Takie stanowisko potwierdza interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. IBPP2/443-1071/14/IK z 6 lutego 2015 r., a także broszura informacyjna wydana przez Ministerstwo Finansów, w której czytamy:

MF *Dla dostawy towarów za pośrednictwem automatów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towarów z automatu. Ponieważ określenie dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy, jest istotne dla ustalenia okresu rozliczeniowego, w którym dana czynność ma być rozliczona, w przypadku automatów, które nie ewidencjonują dnia sprzedaży jest wystarczające, jeśli pieniądze lub żetony będą wyjmowane z automatu w ostatnim dniu miesiąca i do tego dnia zostanie przyporządkowana cała sprzedaż z automatu, jaka miała miejsce w trakcie całego miesiąca.*

Dokumentowanie pobrania gotówki z automatu

Z pytania wynika, że gotówka jest pobierana z automatu co dwa dni, co jest dokumentowane dowodem wewnętrznym. Przepisy nie przewidują szczególnego sposobu dokumentowania sprzedaży wykonywanych za pomocą automatów. Oznacza to, że podatnik ma prawo udokumentować taką sprzedaż w dowolnej formie, np. raportem z pobrania gotówki z automatu (zob. aktualną wciąż interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 lutego 2014 r., sygn. IBPP3/443-1489/13/KG) czy też protokołem inwentaryzacji kasy gotówkowej danego automatu (zob. aktualną wciąż interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 września 2010 r., sygn. IBPP4/443-1329/10/EJ).

Jak czytamy w interpretacji z 26 lutego 2014 r.:

MF *Pomimo braku obowiązku stosowania kasy fiskalnej ciąży na podatniku obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży bezrachunkowej w taki sposób, aby mógł prawidłowo sporządzić deklarację VAT. Przepisy nie precyzują formy, w jakiej ma być prowadzona ewidencja sprzedaży bezrachunkowej. Wystarczającym dokumentem może więc być raport sporządzony z pobrania gotówki z automatu, stanowiący dowód wewnętrzny. Wybrany z automatu bilon może być ujmowany w ewidencji sprzedaży VAT, np. na podstawie dowodu wewnętrznego.*

W powołanych interpretacjach organy podatkowe informują, że dowód wewnętrzny sporządzony na okoliczność pobrania gotówki z automatu powinien być wykazany w prowadzonej ewidencji VAT. Jak czytamy w interpretacji z 21 września 2010 r.:

MF *Bezspornym pozostaje fakt, iż obrót uzyskiwany przy pomocy automatów wrzutowych musi znaleźć swoje odzwierciedlenie w prowadzonej przez podatnika ewidencji sprzedaży. Podatnik będzie rozliczał się miesięcznie z podatku VAT, a moment powstania obowiązku podatkowego przy tego typu usługach należy rozpoznać w terminie wykonania usługi. Dlatego też należy uznać, iż na gruncie podatku VAT wykonane w danym miesiącu usługi podatnik może ewidencjonować w oparciu o zapisy protokołu inwentaryzacji kasety głównej danego automatu przy każdorazowym otwarciu kasety przynajmniej raz w miesiącu na koniec danego miesiąca. Dzięki temu podatek należny z tytułu wykonania usług przez podatnika zostanie obliczony we właściwej wysokości za każdy miesiąc prowadzenia działalności.*

Prawidłowa ewidencja

Z pytania wynika, że podatnik nie ewidencjonuje utargu pobieranego z automatu co dwa dni. Utargi pobierane w ciągu miesiąca ewidencjonuje zbiorczo, na podstawie zbiorczego dokumentu. Przepisy ustawy o VAT nie nakazują szczególnej formy prowadzenia ewidencji sprzedaży dokonywanej przy pomocy automatów. Jak wynika z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, ewidencja sprzedaży prowadzona dla potrzeb podatku VAT powinna przede wszystkim zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT. W związku z tym podatnik może samodzielnie wybrać taki sposób prowadzenia ewidencji, który ułatwi mu terminowe i rzetelne sporządzenie deklaracji podatkowej na podstawie zgromadzonych w ewidencjach danych. Zbiorcze wykazanie pobranych w ciągu miesiąca utargów nie powinno więc powodować negatywnych konsekwencji dla podatnika, pod warunkiem że zaewidencjonowany w ten sposób utarg i podatek zostaną wykazane prawidłowo (we właściwej wysokości i w odpowiednim okresie rozliczeniowym).

UWAGA!

Każdorazowe pobranie gotówki z automatu powinno być udokumentowane dowodem wewnętrznym i wykazane w ewidencji VAT. Pobranie gotówki z automatu powinno nastąpić nie rzadziej niż raz w miesiącu – na koniec miesiąca.

Sprzedaż bezrachunkowa w JPK_VAT

Sprzedaż bezrachunkową należy również wykazać w JPK_VAT. JPK_VAT powinien bowiem odzwierciedlać zapisy ewidencji VAT prowadzonej przez podatnika. Korzystając z udostępnianej przez MF aplikacji e-mikrofirma, w tym celu należy wykorzystać moduł kasy fiskalnej. Należy dodać nowy raport fiskalny dostępny z menu głównego – kafelek Raport fiskalny bądź z ekranu Lista kasa fiskalna (przycisk Dodaj raport), wypełniając wszystkie wymagane pola. Aplikacja w numerze dowodu domyślnie zawiera edytowalny wpis sprzedaż detaliczna, który w razie potrzeby można zmienić np. na sprzedaż bezrachunkowa itp. (zob. www.mf.gov.pl – Jednolity Plik Kontrolny – Pytania i odpowiedzi).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a, art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Katarzyna Czajkowska-Matosiuk

prawnik, ekspert z zakresu prawa pracy i prawa podatkowego

2 Jak rozliczyć usługę wynajmu, montażu i demontażu rusztowań dla kontrahenta zagranicznego

PROBLEM

Przedsiębiorca (podatnik VAT czynny) świadczy usługi wynajmu rusztowań oraz montażu i demontażu wynajmowanych rusztowań. Usługi świadczone są na terenie Polski. Jednym z kontrahentów jest firma mająca siedzibę na terytorium Niemiec (niemiecki podatnik VAT UE). Kontrahent ten nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Polski, świadczy jedynie usługi na rzecz polskich klientów. Dla tej niemieckiej firmy przedsiębiorca świadczy usługi wynajmu rusztowań wraz z usługą montażu i demontażu oraz transportu. Usługa ta związana jest z nieruchomościami na terenie Polski. Poza montażem i demontażem przedsiębiorca nie wykonuje innych prac na postawionych rusztowaniach. Prace te wykonywane są przez kontrahenta. Czy świadczone usługi wynajmu oraz montażu i demontażu rusztowań są opodatkowane w Polsce, według miejsca położenia nieruchomości, czy w Niemczech?

RADA

Miejscem świadczenia i opodatkowania przedmiotowych usług wynajmu rusztowań oraz montażu i demontażu wynajmowanych rusztowań na rzecz niemieckiej firmy są Niemcy. Przedsiębiorca powinien na ich udokumentowanie wystawić fakturę bez stawki i kwoty podatku z adnotacją „odwrotne obciążenie”. Faktura ta powinna także zawierać numery VAT UE przedsiębiorcy i niemieckiego kontrahenta.

UZASADNIENIE

W przypadku świadczenia usług bardzo istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia danej usługi. Od poprawności określenia miejsca świadczenia zależy, czy dana usługa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce czy też nie.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż firma niemiecka jest podatnikiem VAT UE w Niemczech, a zatem spełnia ona definicję podatnika zawartą w art. 28a ustawy o VAT, która ma zastosowanie przy ustalaniu miejsca świadczenia usług.

Stosownie do art. 28b ust. 1 ustawy o VAT miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej (...).

Od ogólnych zasad zawartych w art. 28b ustawy o VAT ustawodawca przewidział wiele odstępstw. Takim odstępstwem jest sytuacja określona w art. 28e ustawy o VAT, w któ-

rym określone jest miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami. Zgodnie z tym przepisem miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Problem wskazany w pytaniu sprowadza się do ustalenia, czy w opisanej w pytaniu sytuacji usługa wynajmu rusztowań powinna być opodatkowana w Polsce – jako usługa związana z nieruchomościami, czy też w Niemczech – według miejsca siedziby usługobiorcy. Aby rozwiązać tę kwestię, należy sięgnąć do definicji usług związanych z nieruchomościami zawartej w art. 31a i art. 31b rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Zgodnie z art. 31a usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy 2006/112/WE, obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

- a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;
- b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Z kolei z art. 31b rozporządzenia wykonawczego 282/2011 wynika, że jeżeli sprzęt jest pozostawiony do dyspozycji usługobiorcy w celu przeprowadzenia prac dotyczących nieruchomości, transakcja ta jest świadczeniem usług związanych z nieruchomościami jedynie wtedy, gdy usługodawca ponosi odpowiedzialność za wykonane prace. Przyjmuje się, że usługodawca, który dostarcza usługobiorcy sprzęt wraz z odpowiednim personelem obsługującym w celu przeprowadzenia prac, bierze odpowiedzialność za wykonanie tych prac. Domniemanie, że usługodawca jest odpowiedzialny za wykonanie prac, można obalić za pomocą jakichkolwiek istotnych przesłanek wynikających ze stanu faktycznego lub prawnego.

Zatem dla uznania świadczonych usług za związane z nieruchomościami musi wystąpić ścisły związek danego świadczenia z konkretną nieruchomością. Usługi te nie mogą mieć jedynie jakiegokolwiek związku z nieruchomością. Warunkiem uznania ich za związane z nieruchomością jest zasadniczo istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem a daną nieruchomością. Usługodawca powinien więc mieć swobodny dostęp do nieruchomości, polegający na możliwości realizacji podstawowego celu usług. Dostęp ten nie może przejawiać się jedynie tym, że umożliwi wykonanie tylko dodatkowych czynności, które nie stanowią głównego założenia świadczenia. Sam fakt świadczenia usługi wynajmu, montażu i demontażu rusztowań, jeżeli są one pozostawione do dyspozycji usługobiorcy lub wynajęte usługobiorcy, nie skutkuje uznaniem tej usługi jako związanej z nieruchomością. Jeżeli dostawca rusztowań ponosi jednak odpowiedzialność za wykonane prace (np. budowę, remont), w szczególności dlatego, że dostarczał odpowiedni personel zajmujący się wykonaniem tych prac, przedmiotowa usługa będzie kwalifikować się jako usługa związana z nieruchomościami.

W przedstawionej sprawie rola przedsiębiorcy ogranicza się wyłącznie do wynajmu, montażu i demontażu rusztowań, pozostałe prace wykonuje już kontrahent. Oznacza to, że przedsiębiorca bierze odpowiedzialność za wykonanie prac związanych z rusztowaniami,

natomiast nie odpowiada za wykonane prace dotyczące danej nieruchomości (np. prace budowlane).

Miejscem świadczenia wykonywanych przez przedsiębiorcę usług wynajmu, montażu i demontażu rusztowań świadczonych na rzecz niemieckiego podatnika VAT UE nie będzie zatem miejsce położenia nieruchomości. W konsekwencji świadczone przez przedsiębiorcę usługi nie podlegają VAT w Polsce, gdyż ich miejscem świadczenia, zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, jest kraj siedziby usługobiorcy, tj. Niemcy. Przedsiębiorca powinien na ich udokumentowanie wystawić fakturę bez stawki i kwoty podatku z adnotacją „odwrotne obciążenie”. Faktura ta powinna także zawierać numery VAT UE przedsiębiorcy i niemieckiego kontrahenta.

Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 grudnia 2017 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.755.2017.1.AJ).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28a, art. 28b i art. 28e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- art. 31a i art. 31b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) Nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.U.UE.L.2011.77.1; ost.zm. Dz.U.UE.L.2017.348.32

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

3 Czy dostawa i montaż dźwigów towarowych przez podwykonawcę jest opodatkowana na zasadzie odwrotnego obciążenia

PROBLEM

Podatnik VAT czynny produkuje na zamówienie dźwigi towarowe i osobowe, a następnie montuje je w budynkach. Z umowy wynika, że do zakresu robót należą: wykonanie dźwigu, wykonanie bramek współpracujących z dźwigiem, transport dźwigu, instalacja dźwigu, serwis gwarancyjny i przeszkolenie wskazanych osób. Cena obejmuje wszystkie te pozycje razem – nie ma wycenionych poszczególnych składników. Prace te podatnik wykonuje jako podwykonawca firmy budowlanej. Czy można wszystkie te czynności uznać za usługę kompleksową (PKWiU 43.29.19.0) i zastosować odwrotne obciążenie, wystawiając fakturę na firmę budowlaną – czynnego podatnika VAT? Czy też w świetle najnowszych interpretacji uznaje się to za dostawę towaru?

RADA

Opisane czynności można uznać za kompleksową usługę sklasyfikowaną w grupowaniu 43.29.19.0 PKWiU. Usługa ta powinna być rozliczona z zastosowaniem mechanizmu odwróconego obciążenia.

UZASADNIENIE

Rozliczenie VAT na zasadzie mechanizmu odwróconego obciążenia ma zastosowanie, jeśli spełnione są następujące warunki:

- usługodawca i usługobiorca są podatnikami VAT czynnymi;
- usługodawca jest podwykonawcą usługobiorcy, czyli usługodawca nie jest generalnym wykonawcą usług i jego sprzedaż nie jest zwolniona na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT;
- świadczenie dotyczy usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT (poz. 2–48), objętych wskazanymi tam symbolami PKWiU

(zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 7 marca 2017 r., sygn. 1061-IPTPP2.4512.626.2016.2.IR).

Opisany mechanizm odwróconego obciążenia wynika z treści art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.

Istota problemu przedstawiona w pytaniu sprowadza się do ustalenia, czy opisane czynności, tj. dokonywana na zamówienie dostawa dźwigów towarowych i osobowych, a następnie ich montaż w budynkach, można uznać za usługę kompleksową (PKWiU 43.29.19.0) czy też dostawę towaru.

Gdyby przyjąć, że opisane czynności stanowią usługę sklasyfikowaną w grupowaniu 43.29.19.0 PKWiU „Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane”, oznaczałoby to objęcie ich mechanizmem odwróconego obciążenia, gdyż obaj kontrahenci są podatnikami VAT czynnymi, a ich dostawca występuje w charakterze podwykonawcy. Usługi sklasyfikowane w grupowaniu 43.29.19.0 PKWiU zostały bowiem wymienione w poz. 29 załącznika nr 14 do ustawy o VAT, a grupowanie to obejmuje m.in. specjalistyczne roboty związane z instalowaniem dźwigów towarowych i wind osobowych, schodów ruchomych i ruchomych chodników, włączając naprawy i konserwację. Natomiast gdyby uznać opisane czynności za dostawę towarów, odwrócone obciążenie nie miałyby zastosowania.

Decydujące znaczenie przy określeniu, czy dana czynność stanowi dostawę towaru czy też usługę, stanowi zamiar stron czynności, tj. czy dla stron danej umowy dominującym elementem świadczenia jest dostawa towaru, czy też usługa montażu tego towaru. W opisanej sytuacji racjonalnie można przyjąć, że nabywcy zależy przede wszystkim na prawidłowym zamontowaniu windy, a więc że dominującym elementem świadczenia jest usługa. Natomiast dźwig jest integralną częścią świadczonej usługi i jest uwzględniany w cenie należności za usługę. Oczywiście nie można wykluczyć, że dla stron umowy to jednak dostawa towaru w postaci windy jest kluczowym elementem świadczenia, a wówczas należałoby przyjąć, że świadczenie jest dostawą towaru (w tym przypadku dostawą windy). Opis świadczenia zawarty w pytaniu sugeruje jednak, że jego przedmiotem jest usługa, a nie dostawa.

Jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 20 grudnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.543.2017.2.IK:

MF (...) strony w umowach cywilnoprawnych określają, co jest przedmiotem sprzedaży. Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest usługa budowlana, budowlano-montażowa lub remontowa, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (materiały, robocizna, transport, zużyta energia, narzędzia itp.). Wyliczenie, co składa się na wykonaną usługę, ma

istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych w nim elementów (dla celów podatkowych). (...).

W opisanej sprawie z umowy wynika, że do zakresu robót należą: wykonanie dźwigu, wykonanie bramek współpracujących z dźwigiem, transport dźwigu, instalacja dźwigu, serwis gwarancyjny i przeszkolenie wskazanych osób. Cena obejmuje wszystkie te pozycje razem – nie ma wycenionych poszczególnych składników. Należy więc przyjąć, że opisane czynności stanowią kompleksową usługę sklasyfikowaną w grupowaniu 43.29.19.0 PKWiU, a to oznacza, uwzględniając całokształt stanu faktycznego, że są one objęte mechanizmem odwróconego obciążenia.

Przykładowo za kompleksową usługę objętą mechanizmem odwróconego obciążenia organy podatkowe uznały np. usługę montażu okien z materiałem (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.758.2017.2.BW).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz poz. 29 załącznika nr 14 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

4 Czy na fakturze zakupu samochodu musi być NIP, aby nabywca mógł odliczyć VAT

PROBLEM

Przedsiębiorca (podatnik VAT czynny) nabył samochód osobowy od dilerka na fakturę z danymi prywatnymi (imię, nazwisko, adres, PESEL). Faktura dokumentująca transakcję zawiera nazwę towaru, kwoty netto, stawkę VAT, VAT oraz kwotę brutto. Przedsiębiorca zakupiony samochód osobowy będzie wykorzystywał w działalności gospodarczej i w konsekwencji chciałby z otrzymanej faktury odliczyć 50% kwoty podatku VAT (przedsiębiorca prowadzi wyłącznie działalność opodatkowaną podatkiem VAT). Na fakturze nie ma numeru NIP przedsiębiorcy. Faktura odzwierciedla rzeczywistą transakcję handlową. Czy konieczne jest wystawienie noty korygującej, aby móc odliczyć VAT w wysokości 50% od tego zakupu?

RADA

Przedsiębiorca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego (w wysokości 50% podatku VAT) z faktury dokumentującej zakup samochodu pomimo braku numeru NIP nabywcy na tej fakturze, ponieważ faktura ta będzie odzwierciedlała prawdziwe zdarzenie gospodarcze. Nie jest konieczne wystawienie przez nabywcę noty korygującej do otrzymanej przez niego faktury.

UZASADNIENIE

Problem dotyczy prawa do odliczenia podatku VAT (w tym przypadku 50% kwoty podatku VAT od nabycia samochodu osobowego) z otrzymanej faktury, która nie zawiera numeru

NIP nabywcy będącego przedsiębiorcą. Czytelnik zastanawia się, czy może dokonać odliczenia VAT z faktury niezawierającej jego NIP, czy też, aby dokonać odliczenia, powinien wystawić notę korygującą.

W przedstawionej sprawie otrzymana przez przedsiębiorcę faktura dokumentuje zakup samochodu osobowego i zawiera dane prywatne przedsiębiorcy (imię, nazwisko, adres, PESEL). Na fakturze nie ma numeru NIP przedsiębiorcy. Faktura dokumentująca transakcję zawiera nazwę towaru, kwoty netto, stawkę VAT, kwotę podatku oraz kwotę brutto. Zakupiony samochód osobowy przedsiębiorca będzie wykorzystywał w działalności gospodarczej i w konsekwencji chciałby z otrzymanej faktury odliczyć 50% kwoty podatku naliczonego.

Przepisy VAT (art. 86 ust. 1 w zw. z art. 88 ustawy o VAT) nie zawierają zakazu odliczenia podatku naliczonego w przypadku braku na fakturze numeru NIP nabywcy. Z tego też względu należy przyjąć, że chociaż faktura nie spełnia formalnych wymogów określonych przepisami prawa, nie można uznać, że zawiera nieprawidłowości, które wykluczają możliwość dokonania odliczenia. Faktura odzwierciedla bowiem rzeczywisty przebieg zdarzenia gospodarczego.

Przyjmuje się, że jeżeli błędy faktury stanowią jedynie wady techniczne, a faktura wystawiona przez dilerą odzwierciedla prawdziwe zdarzenie gospodarcze, czyli w istocie stwierdza fakt nabycia przez przedsiębiorcę samochodu i jednocześnie pozostaje bez znaczenia dla wysokości zobowiązania podatkowego, to tak wystawiona faktura nie pozbawia przedsiębiorcy prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego z niej wynikającej. Wynika to z tego, że nabywca jest czynnym podatnikiem VAT, a nabyty samochód będzie służył m.in. działalności gospodarczej opodatkowanej VAT (obok celów osobistych nabywcy).

Przedsiębiorca ma zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego (w wysokości 50% podatku VAT) z faktury dokumentującej zakup samochodu pomimo braku numeru NIP nabywcy na tej fakturze. Nie jest przy tym konieczne wystawienie przez nabywcę noty korygującej do otrzymanej przez niego faktury (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 lutego 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.658.2017.1.JO).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86, art. 86a, art. 88, art. 106e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

Czytaj także: „Brak NIP-u na fakturze nie zobowiązuje do wstecznej korekty odliczenia VAT – wyrok TSUE” – na www.mk.infor.pl lub www.inforfk.pl

5 Jaka stawka VAT na dostawę i montaż dźwigu w budynku mieszkalnym

PROBLEM

Czynny podatnik VAT produkuje oraz montuje dźwigi osobowe w budynkach mieszkalnych. Czy kompleksowa usługa budowlano-montażowa obejmująca dostawę oraz montaż dźwigu osobowego dla osoby niepełnosprawnej w budynku mieszkalnym objętym społecznym programem mieszkaniowym może być opodatkowana stawką VAT 8%?

■ RADA

Tak, kompleksowa usługa budowlano-montażowa obejmująca dostawę oraz montaż dźwigu osobowego dla osoby niepełnosprawnej w budynku mieszkalnym objętym społecznym programem mieszkaniowym jest opodatkowana obniżoną 8-proc. stawką VAT.

■ UZASADNIENIE

8-proc. stawkę podatku stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (zob. art. 41 ust. 12 w zw. z ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT).

Kompleksowa usługa budowlano-montażowa obejmująca dostawę oraz montaż dźwigu osobowego dla osoby niepełnosprawnej w budynku mieszkalnym objętym społecznym programem mieszkaniowym powinna być opodatkowana obniżoną 8-proc. stawką VAT. W opisanej sytuacji dźwig jest bowiem integralną częścią świadczonej usługi, a nabywcy nie zależy na samym dostarczeniu towaru w postaci windy, ale na prawidłowym jej zamontowaniu i funkcjonowaniu w obiekcie budownictwa mieszkaniowego. Jeżeli zatem z zawartej umowy wynika, że będą wykonywane roboty budowlano-montażowe (montaż dźwigu) w budynku mieszkalnym, wówczas do pełnej wartości usługi podatnik ma prawo zastosować 8-proc. stawkę VAT. Wystawiona faktura w takiej sytuacji powinna zawierać jedną pozycję, w której zostanie wykazana pełna wartość świadczonej usługi (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 sierpnia 2015 r., sygn. IBPP2/4512-518/15/JJ).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 41 ust. 2, ust. 12, art. 146a pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

6 Jak odliczać VAT w przypadku sporu co do wysokości należności wykazanej na fakturze

■ PROBLEM

W maju 2015 r. spółka zawarła umowę o roboty budowlane dotyczące przebudowy budynku biurowego. Spółka zlecała poszczególne zakresy robót innym firmom. Jedną z nich była firma A, która w styczniu 2016 r. wystawiła fakturę za wykonane roboty niezgodnie ze stanem faktycznym w kwocie brutto 492 000 zł, w tym VAT – 92 000 zł. Faktura została zakwestionowana przez spółkę i odesłana do firmy A, ponieważ nie dokumentowała stanu faktycznego. W ocenie spółki faktura została wystawiona na całą wartość umowną, mimo że roboty

nie zostały wykonane w całości. Doszło do sporu sądowego. Zgodnie z wyrokiem sądu w marcu 2018 r. została wpłacona firmie A zasądzona kwota 442 800 zł. Jednocześnie spółka zwróciła się pisemnie do firmy A o przysłanie faktury na wskazaną w wyroku sądowym kwotę. W odpowiedzi firma A przysłała duplikat wymienionej faktury w niezmienionej wysokości, a więc w wysokości niezgodnej z wyrokiem. Z tego względu otrzymane dokumenty zostały wprowadzone przez spółkę do ewidencji w ten sposób, aby ogólna wartość netto i brutto była zgodna z wyrokiem sądowym i odpowiadająca rzeczywistej wartości wykonanych robót, tj. otrzymany duplikat faktury został przez spółkę pomniejszony zarówno w kwocie netto, jak i w podatku VAT o kwotę nieodpowiadającą wyrokowi sądowemu, i wprowadzona do ewidencji w niższych wartościach, niż to wynika z faktury. W efekcie do odliczenia spółka przyjęła podatek VAT od kwoty netto 360 000 zł odpowiadającej faktycznie wykonanym robotom budowlanym i wskazanej w wyroku sądowym, tj. w kwocie 82 800 zł. Czy spółka miała prawo przyjąć faktury i wykazać w rejestrze VAT naliczonego, kwoty netto oraz podatku VAT w części odpowiadającej wartości wykonanej usługi, nie uznając całej wartości faktury wystawionej przez usługodawcę – wystawcę faktury?

■ RADA

Tak, spółka słusznie odliczyła od przedmiotowej transakcji kwoty odpowiadające kwotom zasądzonym wyrokiem sądu, tj. podatek VAT w wysokości 82 800 zł, a nie 92 000 zł.

■ UZASADNIENIE

W przedstawionej sprawie spółka, mając uzasadnione powody, zakwestionowała kwoty wykazane w wystawionej przez podwykonawcę fakturze, tj. m.in. kwotę podatku VAT w wysokości 92 000 zł. W efekcie do odliczenia spółka przyjęła podatek VAT w wysokości 82 800 zł naliczony od kwoty netto 360 000 zł odpowiadającej faktycznie wykonanym robotom budowlanym i wskazanej w wyroku sądowym. Istota problemu sprowadza się do ustalenia, czy spółka miała prawo przyjąć do rozliczenia podatek naliczony od nabytej usługi w kwotach innych niż wynikające z otrzymanej od usługodawcy faktury (duplikatu faktury), a odpowiadających kwotom zasądzonym przez sąd.

Podatnik ma prawo odliczyć VAT naliczony wykazany na fakturze, jeżeli:

- są spełnione przesłanki pozytywne (tzn. zakup służy czynnościom opodatkowanym VAT – art. 86 ust. 1),
- nie występują przesłanki negatywne wskazane w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, z których wynikałby zakaz odliczenia.

W przypadku opisanym w pytaniu przesłanki pozytywne odliczenia są spełnione. Jednak występują przesłanki negatywne odliczenia wskazane w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, który stanowi, że:

§ (...) nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

a) *stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności (...)*

Biorąc pod uwagę treść art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, należy stwierdzić, że podstawę do dokonania odliczenia podatku naliczonego może stanowić wyłącznie faktura odzwierciedlająca faktyczne zdarzenie gospodarcze. Faktura musi potwierdzać, że w rzeczywistości doszło do dostawy towarów lub świadczenia usług pomiędzy konkretnymi podmiotami, w zakresie ściśle określonego towaru lub usługi oraz w zakresie ilości danego towaru lub usługi. Niezgodność któregokolwiek z tych aspektów wyklucza odliczenie podatku naliczonego, zawartego w fakturze, która nie odzwierciedla rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Zatem w zakresie, w jakim faktura nie odzwierciedla rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, nie może stanowić podstawy do dokonania odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury.

Oznacza to, iż spółka postąpiła słusznie, przyjmując do rozliczenia opisanej transakcji kwoty odpowiadające kwotom zasądzonym wyrokiem sądu (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-1.4012.41.2018.1.AJ).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 1 i 2, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji podatkowych

7 Jak rozliczać VAT w przypadku usług zamawianych za pośrednictwem platformy internetowej

PROBLEM

Firma A jest właścicielem serwisu (platformy internetowej) służącego do szybkiego zamawiania usług sprzątania pomieszczeń typu mieszkanie, dom lub biuro. Firma A nie jest firmą świadczącą usługi sprzątania i nie zatrudnia osób sprzątających ani podwykonawców w tym zakresie. Jest tylko platformą ułatwiającą proces zamawiania usługi i wyboru usługodawcy. Rolą firmy A jest zbieranie zamówień za pośrednictwem platformy internetowej, dystrybucja zamówień do usługodawców oraz inkasowanie wpływów w postaci przelewów bankowych na jej rachunek. Otrzymane każdorazowo kwoty od klientów zostaną przekazane usługodawcy, który wykona zlecenie sprzątania po potrąceniu prowizji za pośrednictwo. Jednocześnie usługodawca, który będzie chciał zrealizować zlecenie, również dokonuje zapłaty swojej części prowizji przelewem bankowym na konto firmy A. Czy firma A jest podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia usług sprzątania świadczonych za pośrednictwem tego serwisu? Jak ustalić podstawę opodatkowania usług świadczonych przez firmę A?

■ RADA

Firma A jest zobowiązana do rozliczenia podatku VAT tylko od usługi polegającej na prowadzeniu serwisu służącego do szybkiego zamawiania usług sprzątania pomieszczeń. Podstawę opodatkowania tych usług stanowi kwota prowizji pobierana od klientów oraz od usługodawców, pomniejszona o kwotę podatku należnego. Firma A nie rozlicza VAT od usług sprzątania. Usługi sprzątania rozliczają firmy i osoby wykonujące faktycznie te czynności.

■ UZASADNIENIE

W przedstawionej sprawie podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT z tytułu usług sprzątania jest wyłącznie usługodawca (firma sprzątająca lub osoba fizyczna), który świadczy te usługi na rzecz klientów już bez ingerencji firmy A prowadzącej platformę internetową. Na firmie A, która wykorzystując serwis, jedynie łączy klientów zamawiających usługę sprzątania z usługodawcami, nie będzie ciążył obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług sprzątania, gdyż takich usług firma A nie wykonuje.

W opisanej sytuacji firma A jest właścicielem serwisu, za pomocą którego łączy klientów zamawiających usługę sprzątania z usługodawcami wykonującymi takie usługi. Za wykonywane czynności firma A pobiera od obu stron stosowną prowizję za pośrednictwo.

Zatem podstawę opodatkowania usług świadczonych przez firmę A stanowi kwota prowizji pobierana od klientów oraz od usługodawców, pomniejszona o kwotę podatku należnego.

Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 grudnia 2017 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.567.2017.2.MP).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 1 i ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, autor licznych publikacji podatkowych

8 Jak ustalać prewspółczynnik w samorządowej jednostce budżetowej

■ PROBLEM

Samorządowa jednostka budżetowa otrzymała w 2017 r. 2 000 000 zł na wydatki. Z tej kwoty przeznaczyła 500 000 zł na wydatki związane ze sprzedażą opodatkowaną, sprzedaży zwolnionej brak. Z pozostałej kwoty: 20 000 zł to środki na ZFŚS, 5000 zł na trwałe zarząd, 100 000 zł na zadania inwestycyjne, 25 000 zł na zakup gotowych środków trwałych, 6000 zł na ubezpieczenie majątku, 13 000 zł opłata na gospodarowanie odpadami, 4500 zł zaś na podatek od nieruchomości. Mamy wątpliwości, czy prawidłowo obliczyliśmy

współczynnik odliczenia. Naszym zdaniem prewspółczynnik powinien być obliczony w następujący sposób:

Licznik = 500 000 zł (przychód ze sprzedaży opodatkowanej, brak sprzedaży zwolnionej);

Mianownik = 2 000 000 zł – 20 000 zł – 5000 zł – 25 000 zł – 6000 zł – 13 000 zł – 4500 zł = 1 926 500 zł

Prewspółczynnik wynosi zatem 25,95% (500 000 zł : 1 926 500 zł), czyli w zaokrągleniu 26%.

Czy słusznie?

■ RADA

Wskazany sposób obliczenia prewspółczynnika jest nieprawidłowy. O ile w liczniku prawidłowo została uwzględniona kwota 500 000 zł (skoro tyle właśnie wyniósł obrót jednostki), w mianowniku powinna zostać uwzględniona kwota 2 500 000 zł (suma 2 000 000 zł, tj. kwoty otrzymanej na wydatki, oraz 500 000 zł, tj. kwoty rocznego obrotu ze działalności gospodarczej). Daje to prewspółczynnik w wysokości 20%.

■ UZASADNIENIE

Na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy o VAT minister właściwy do spraw finansów publicznych jest upoważniony do określenia, w drodze rozporządzenia, obowiązującego niektórych podatników sposobu określenia prewspółczynnika oraz wskazania danych, na podstawie których obliczana jest kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia prewspółczynnika. Z uprawnienia tego Minister Finansów skorzystał, wydając rozporządzenie z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193).

W rozporządzeniu zostały wskazane zasady określania prewspółczynnika obowiązujące między innymi jednostki samorządu terytorialnego. W ich przypadku rozporządzenie przewiduje odrębne określanie prewspółczynnika dla poszczególnych ich jednostek organizacyjnych, w tym dla samorządowych jednostek budżetowych. Jak stanowi § 3 ust. 3 rozporządzenia, w przypadku tych jednostek obowiązuje wzór:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

W przedstawionej sytuacji roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową wyniósł, jak wynika z treści pytania, 500 000 zł. A zatem nie ulega wątpliwości, że w przypadku jednostki, o której mowa, w liczniku wskazanego wzoru należy uwzględnić tę właśnie kwotę.

Wyjaśnić jednocześnie należy, że z określonej w § 2 pkt 10 rozporządzenia definicji dochodów wykonanych jednostki budżetowej wynika, iż dochody te obejmują między innymi dochody publiczne, w tym wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki budżetowe (zob. art. 5 ust. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych). Z definicji tej nie wynika również, aby dopuszczalne było pomniejszanie dochodów wykonanych jednostki budżetowej o ponoszone przez nią wydatki (z nieistotnym w omawianej sytuacji wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych).

Uważam w związku z tym, że wskazany sposób obliczenia prewspółczynnika jest nieprawidłowy. O ile w liczniku prawidłowo została uwzględniona kwota 500 000 zł (skoro tyle właśnie wyniósł obrót jednostki), w mianowniku należało uwzględnić kwotę 2 500 000 zł (suma 2 000 000 zł, tj. kwoty otrzymanej na wydatki, oraz 500 000 zł, tj. kwoty rocznego obrotu ze działalności gospodarczej). Daje to prewspółczynnik w wysokości 20%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 22 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- § 2 pkt 10 oraz § 3 pkt 3 rozporządzenia z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – Dz.U. z 2015 r. poz. 2193

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

9 Zbywanie gruntów jako działalność gospodarcza opodatkowana VAT – wyrok NSA

W sytuacji nabycia dużego gospodarstwa rolnego, po którym następuje zmiana przeznaczenia nieruchomości w planie zagospodarowania przestrzennego na wniosek podatnika oraz jej podział na kilkadziesiąt działek, wielokrotna sprzedaż kolejnych działek podlega opodatkowaniu podatkiem VAT – wyroki NSA z 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 973/16 i I FSK 974/16.

Stan faktyczny

Małżonkowie nabyli w 2002 r. duże gospodarstwo rolne położone w atrakcyjnej turystycznie okolicy. Nabycie nastąpiło z i do majątku wspólnego małżonków. Kilka miesięcy później, w marcu 2003 r., wystąpili z wnioskiem o dokonanie zmiany przeznaczenia nieruchomości w planie zagospodarowania przestrzennego gminy na tereny pod budownictwo mieszkalne. We wniosku wskazali, że ze względu na niską klasę gruntu nie nadaje się on do uprawy, dodając, że chcą, aby na tym terenie powstało osiedle domków letniskowych. Zobowiązali się do pokrycia kosztów związanych ze zmianą w planie zagospodarowania przestrzennego. Zmiana ta nastąpiła, po czym małżonkowie zainicjowali skutecznie podział nieruchomości na 80 działek o przeznaczeniu: zabudowa letniskowa o charakterze mieszkaniowym, zabudowa letniskowa oraz zieleń urządzona, rekreacyjno-wypoczynkowa. Następnie wystąpili o pozwolenie na budowę sieci wodociągowej na tych działkach i sieć tę zbudowali. W 2008 r. sprzedali szereg działek, na podstawie 13 aktów notarialnych.

Urząd skarbowy wszczął wobec podatników zarówno procedury podatkowe, jak i karnoskarbowe.

Stanowisko organów podatkowych

Zdaniem organów podatkowych obu instancji ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika jednoznacznie, że po zakupie nieruchomości małżonkowie podejmowali aktywne działania, w wyniku których zmianie uległo przeznaczenie gruntu oraz wielkość i liczba działek, wyodrębnione zostały drogi dojazdowe do nowo powstałych działek, umieszczali ogłoszenia w prasie oraz w biurach nieruchomości, a także wybudowali wodociąg. Działania te wymagały zaangażowania zarówno ich czasu, jak i dodatkowych środków finansowych i wskazywały, iż były one przemyślane, nastawione na poprawienie atrakcyjności działek i na uzyskanie, w konsekwencji, przy ich sprzedaży, jak najwyższej ceny. Zasadny jest zatem pogląd, że były to czynności zamierzone i celowe, nakierowane na osiągnięcie przychodu, a więc wyczerpujące znamiona działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Podatnicy złożyli skargę do WSA, podnosząc m.in. rozpiętość czasową pomiędzy nabyciem nieruchomości (2002 r.) a zbyciem działek (2008 r.).

Stanowisko WSA i NSA

Sąd nie miał wątpliwości, że działania małżonków świadczą o intencji zakupu nieruchomości z zamiarem szybkiego przekwalifikowania i stopniowego wyzbycia się posiadanych gruntów. Na stałą i zorganizowaną działalność w zakresie obrotu nieruchomościami wskazują jednoznacznie następujące okoliczności:

- zakup dużego gospodarstwa rolnego,
- wystąpienie po kilku miesiącach o zmianę planu zagospodarowania przestrzennego,
- dokonanie podziału nieruchomości na 80 działek, w tym osiem na drogi wewnętrzne, jedna jako działka budowlana, pozostałe jako działki gruntowe,
- ponoszenie kosztów związanych z wymienionymi zmianami,
- udział w nakładach na zagospodarowanie działek, w tym budowa sieci wodociągowej,
- poszukiwanie nabywców działek przez zamieszczanie ogłoszeń (działania marketingowe),
- sprzedaż działek z dużym zyskiem.

Sąd oddalił więc skargę małżonków.

NSA zgodził się ze stanowiskiem WSA oraz organów podatkowych, a więc skargi kasacyjne małżonków oddalił.

Od redakcji

Spory o kwalifikację podatkową zbywania wielu działek przez osobę fizyczną są liczne. Wynika to z nieostrości kryteriów rozróżnienia działalności gospodarczej od zarządu majątkiem prywatnym. Spory te rozstrzygane są z uwzględnieniem wyroku TSUE w sprawie C-180/10, w którym wskazano, że jeżeli osoba fizyczna w celu dokonania sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców, należy uznać ją za podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Z tą tezą ogólną nikt nie dyskutuje. Spory dotyczą jej zastosowania w konkretnej sprawie. Dlatego warto przyglądać się przykładowym stanom faktycznym i ich rozstrzygnięciom. Choćby po to, by wiedzieć, że w sprawie podobnej do opisanej sądy nie będą raczej miały wątpliwości co do tego, że VAT powinien być zapłacony. Dzięki temu można uniknąć nader przykrych konsekwencji.

Krzysztof Janczukowicz

doktor prawa, nauczyciel akademicki i radca prawny

V. RACHUNKOWOŚĆ

1 Jak ująć w księgach rachunkowych koszty zastępstwa procesowego

PROBLEM

W związku z dochodzeniem na drodze sądowej zapłaty należności zostaliśmy obciążeni przez reprezentującą nas kancelarię prawną kosztami zastępstwa procesowego. Jak ujmować tego typu koszty w księgach rachunkowych? Co zrobić, gdy sąd je później zasądzi od dłużnika na naszą korzyść?

RADA

Koszty zastępstwa procesowego należą do kosztów, które nie są związane z podstawową działalnością przedsiębiorstwa. Tym samym powinny one obciążać konto pozostałych kosztów operacyjnych. Zasądzenie przez sąd zwrotu kosztów zastępstwa procesowego jest księgowane jako pozostały przychód operacyjny (o ile jednostka wcześniej nie utworzyła odpisu aktualizującego na należności dochodzone na drodze sądowe). Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Wynagrodzenie kancelarii prawniczej za korzystanie z jej usług ustalają – co do zasady – strony. Należy jednak wiedzieć, że jeśli jednak przyjdzie do prowadzenia sprawy sądowej, zwrot kosztów reprezentowania przez profesjonalnego pełnomocnika (zastępstwo procesowe) jest ograniczony przepisami. Przepisami tymi są rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 265) oraz w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2015 r. poz. 1800).

Ewidencja w księgach rachunkowych kosztów zastępstwa procesowego

Koszty zastępstwa procesowego należą do kosztów, które nie są związane z podstawową działalnością przedsiębiorstwa. Tym samym powinny one obciążać konto pozostałych kosztów operacyjnych.

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”

Zasądzenie przez sąd zwrotu kosztów zastępstwa procesowego jest księgowane symetrycznie jako pozostały przychód operacyjny:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Rozrachunki z dłużnikiem)

Ma konto 750 „Pozostałe przychody operacyjne”

PRZYKŁAD 1**(JEDNOSTKA NIE TWORZY ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO)**

Jednostka wystąpiła z pozwem do sądu o zwrot niezapłaconej należności w kwocie 98 400 zł. W związku z tym poniesione zostały opłaty sądowe w wysokości 2000 zł oraz koszty zastępstwa procesowego w wysokości 4920 zł. Sąd wydał wyrok zasądający zapłatę przez dłużnika całości należności głównej, kosztów sądowych oraz kosztów zastępstwa procesowego w łącznej kwocie 105 320 zł, które zostały uiszczzone przez dłużnika. Jednostka nie tworzyła wcześniej na należność dochodzoną na drodze sądowej odpisu aktualizującego.

Ewidencja w księgach rachunkowych:

1. Skierowanie pozwu do sądu

Wn konto 244 „Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej”		98 400 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”		98 400 zł
2. KW – opłacenie kosztów sądowych (gotówka)

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”		2 000 zł
Ma konto 100 „Kasa”		2 000 zł
3. Faktura z kancelarii prawnej dotycząca kosztów zastępstwa procesowego

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”		4 000 zł
Wn konto 223 „Rozrachunki z tytułu VAT naliczonego”		920 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”		4 920 zł
4. WB – zapłata zobowiązania z tytułu zastępstwa procesowego

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”		4 920 zł
Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”		4 920 zł
5. Zasądzony zwrot należności głównej

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”		98 400 zł
Ma konto 244 „Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej”		98 400 zł
6. Zasądzony zwrot kosztów sądowych

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”		2 000 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”		2 000 zł
7. Zasądzony zwrot kosztów zastępstwa procesowego

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”		4 920 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”		4 920 zł
8. WB – wpływ zasądzonych należności od dłużnika (98 400 zł + 2000 zł + 4920 zł)

Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”		105 320 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”		105 320 zł

201 – Rozrachunki z odbiorcami			244 – Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej			100 – Kasa		
(Sp.)	98 400,00	98 400,00 (1)	(1)	98 400,00	98 400,00 (5)	(Sp.)	xxx	2 000,00 (2)
(5)	98 400,00	105 320,00 (8)						
(6)	2 000,00							
(7)	4 920,00							
	203 720,00	203 720,00						

765 – Pozostałe koszty operacyjne		223 – Rozrachunki z tytułu VAT naliczonego		240 – Pozostałe rozrachunki		
(2)	2 000,00	(3)	920,00	(4)	4 920,00	4 920,00 (3)
(3)	4 000,00					
131 – Bieżący rachunek bankowy		760 – Pozostałe przychody operacyjne				
(Sp.)	xxx	4 920,00	(4)	2 000,00	(6)	
(8)	105 320,00			4 920,00	(7)	

Jeśli jednostka tworzy zgodnie z art. 35b ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości odpis aktualizujący na należności wątpliwe (a taką jest co do zasady należność skierowana na drogę sądową), to w momencie zasądzenia przez sąd zwrotu kosztów zastępstwa procesowego kwota ta powinna podwyższyć wartość wcześniej utworzonego odpisu aktualizującego:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Rozrachunki z dłużnikiem)

Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”

Rozwiązanie odpisu aktualizującego nastąpi w momencie wpływu należności od dłużnika:

Wn konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

PRZYKŁAD 2

(JEDNOSTKA TWORZY ODPIS AKTUALIZUJĄCY)

Założenia jak w przykładzie 1

Ewidencja w księgach rachunkowych:

- Skierowanie pozwu do sądu

Wn konto 244 „Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej”	98 400 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”	98 400 zł
- KW – zapłata kosztów sądowych (gotówką)

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	2 000 zł
Ma konto 100 „Kasa”	2 000 zł
- PK – utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności spornej

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	98 400 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	98 400 zł
- Faktura z kancelarii prawnej dotycząca kosztów zastępstwa procesowego

Wn konto 765 „Pozostałe koszty operacyjne”	4 000 zł
Wn konto 223 „Rozrachunki z tytułu VAT naliczonego”	920 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”	4 920 zł
- WB – zapłata zobowiązania z tytułu zastępstwa procesowego

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”	4 920 zł
Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”	4 920 zł

6. Zasądzony zwrot należności głównej
Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 98 400 zł
Ma konto 244 „Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej” 98 400 zł
7. Zasądzony zwrot kosztów sądowych – podwyższenie odpisu aktualizującego
Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 2 000 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności” 2 000 zł
8. Zasądzony zwrot kosztów zastępstwa procesowego – podwyższenie odpisu aktualizującego
Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 4 920 zł
Ma konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności” 4 920 zł
9. WB – wpływ zasądzonych należności od dłużnika
(98 400 zł + 2 000 zł + 4 920 zł)
Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” 105 320 zł
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 105 320 zł
10. Rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności
Wn konto 280 „Odpisy aktualizujące wartość należności” 105 320 zł
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” 105 320 zł

201 – Rozrachunki z odbiorcami				244 – Rozrachunki dochodzone na drodze sądowej				100 – Kasa			
(Sp.)	98 400,00	98 400,00	(1)	(1)	98 400,00	98 400,00	(6)	(Sp.)	xxx	2 000,00	(2)
(6)	98 400,00	105 320,00	(9)								
(7)	2 000,00										
(8)	4 920,00										
	203 720,00	203 720,00									
765 – Pozostałe koszty operacyjne				223 – Rozrachunki z tytułu VAT naliczonego				280 – Odpisy aktualizujące wartość należności			
(2)	2 000,00			(4)	920,00			(10)	105 320,00	98 400,00	(3)
(3)	98 400,00									2 000,00	(7)
(4)	4 000,00									4 920,00	(8)
									105 320,00	105 320,00	
240 – Pozostałe rozrachunki				131 – Bieżący rachunek bankowy				760 – Pozostałe przychody operacyjne			
(5)	4 920,00	4 920,00	(4)	(Sp.)	xxx	4 920,00	(5)			105 320,00	(10)
				(9)	105 320,00						

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 35b ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395, ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

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

2 Jak ująć w księgach rachunkowych akredytywę dokumentową na zakup środka trwałego

PROBLEM

Spółka planuje zakup środka trwałego. Producent środka trwałego, chroniąc się przed ewentualnym ryzykiem odmowy dokonania przez spółkę płatności, poprosił o utworzenie akredytywy dokumentowej na ten zakup. W jaki sposób rozliczać w księgach rachunkowych taką akredytywę?

RADA

Otwarcie akredytywy wymaga wykazania na kontach przesunięcia środków pieniężnych z jednego rachunku bankowego na drugi (z rachunku bieżącego na rachunek akredytywy). Z rachunku akredytywy regulowane jest zobowiązanie wobec dostawcy. W przypadku akredytywy w walucie obcej należy zwrócić uwagę, że o ile nie powstaną różnice kursowe przy przesunięciu środków pieniężnych z rachunku walutowego na rachunek (również walutowy) akredytywy, to jednak należy je ustalić w momencie realizacji zobowiązania. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Akredytywa dokumentowa to forma płatności w rozliczeniach zarówno zagranicznych, jak i w krajowych. Zasady jej działania regulują przepisy rozdziału 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (art. 85). Wskazuje się m.in. w nich, że:

§ *Bank, działając na zlecenie klienta, ale we własnym imieniu (bank otwierający akredytywę), może zobowiązać się pisemnie wobec osoby trzeciej (beneficjenta), że dokona zapłaty beneficjentowi akredytywy ustalonej kwoty pieniężnej po spełnieniu przez beneficjenta wszystkich warunków określonych w akredytywie.*

Z regulacji tej wynika zatem, że:

- akredytywę zleca odbiorca towaru/płatnik (zleceniodawca);
- akredytywa jest otwierana w celu zagwarantowania dostawcy/eksporterowi (beneficjentowi) zapłaty za dokumenty handlowe potwierdzające prawidłowość dokonanej dostawy towaru/usługi;
- zapłaty za dokumenty dokonuje bank, który akredytywę otworzył.

Przyczyn otwierania akredytyw jest dużo. Najczęściej jest jednak wykorzystywana przez jednostki w sytuacji braku zaufania między kontrahentami i występującego w związku z tym podwyższonego ryzyka, że transakcja nie będzie zrealizowana zgodnie z ustaleniami między stronami. Dotyczy to głównie sytuacji, gdy wartość zakupu jest znaczna, a do tego:

- w realizację transakcji zaangażowani są nowi, nieznani sobie kontrahenci, albo
- transakcja jest przeprowadzana wprawdzie między stronami, które znają się dobrze, ale istnieje obawa, że np. odbiorca może odstąpić od umowy handlowej, nie zapłacić za zakupiony produkt, dostawca zaś wyśle produkt wadliwy (niespełniający jakościowo ustalonych warunków) itd.

Ewidencja w księgach rachunkowych akredytywy

Utworzenie akredytywy polega na przekazaniu środków pieniężnych na specjalnie wyodrębniony w tym celu rachunek bankowy. Zarezerwowanie przez bank kwoty akredytywy (otwarcie akredytywy) w księgach dłużnika zostanie zatem zaewidencjonowane:

Wn konto 136 „Inne rachunki bankowe – akredytywa”

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”

Wydatki ponoszone przez podmiot zlecający akredytywę związane z jej otwarciem (w postaci opłat i prowizji) są ewidencjonowane:

Wn konto 755 „Koszty finansowe”

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”

Gdy jednak uruchomienie akredytywy wiąże się z nabyciem środka trwałego (jak mamy do czynienia w rozpatrywanym przypadku) i równocześnie wydatki dotyczące jej otwarcia zostały poniesione przed jego przekazaniem do używania, wówczas opłaty i prowizje bankowe powinny zwiększyć wartość początkową tego środka trwałego (zgodnie z art. 28 ust. 8 uor):

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie”

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” lub **135** „Rachunek walutowy” (w przypadku akredytywy w walucie obcej).

PRZYKŁAD

Jednostka kupuje środek trwały o wartości 100 000 zł + 23% VAT. Producent środka trwałego, chroniąc się przed ewentualnym ryzykiem odmowy dokonania przez spółkę płatności, poprosił o utworzenie akredytywy dokumentowej na ten zakup. Zgodnie z umową akredytywy jednostka przekazała na wyodrębniony rachunek kwotę 123 000 zł, ponosząc przy tym koszty z tym związane w wysokości 200 zł. Producent wystawił fakturę na kwotę 123 000 zł brutto oraz przedstawił bankowi ustalone w umowie akredytywy dokumenty.

Ewidencja w księgach rachunkowych jednostki dokonującej zakupu środka trwałego:

- | | | |
|--|--|------------|
| 1. WB – otwarcie akredytywy | | |
| Wn konto 136 „Inne rachunki bankowe – akredytywa” | | 123 000 zł |
| Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” | | 123 000 zł |
| 2. Opłaty i prowizje związane z otwarciem akredytywy | | |
| Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” | | 200 zł |
| Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” | | 200 zł |
| 3. Faktura związana z zakupem środka trwałego | | |
| Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” | | 100 000 zł |
| Wn konto 223 „Rozliczenie podatku VAT naliczonego” | | 23 000 zł |
| Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” | | 123 000 zł |
| 4. WB – przekazanie pieniędzy z konta akredytywy na rachunek wierzyciela | | |
| Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” | | 123 000 zł |
| Ma konto 136 „Inne rachunki bankowe – akredytywa” | | 123 000 zł |
| 5. OT – przyjęcie środka trwałego do używania | | |
| Wn konto 010 „Środki trwałe” | | 100 200 zł |
| Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” | | 100 200 zł |

131 – Bieżący rachunek bankowy			136 – Inne rachunki bankowe – akredytywa			080 – Środki trwałe w budowie		
(Sp.)	xxx	123 000,00 (1)	(1)	123 000,00	123 000,00 (4)	(2)	200,00	100 200,00 (5)
		200,00 (2)				(3)	100 000,00	
223 – Rozliczenie podatku VAT naliczonego			240 – Pozostałe rozrachunki			010 – Środki trwałe		
(3)		23 000,00	(4)	123 000,00	123 000,00 (3)	(5)	100 200,00	

Akredytywy są również wykorzystywane w rozliczeniach zagranicznych. Jeżeli otwarcie akredytywy następuje na rzecz kontrahenta zagranicznego, to w ramach posiadanego rachunku walutowego następuje przeniesienie uzgodnionej w umowie sumy pieniędzy na wyodrębniony rachunek walutowy akredytywy. Samo przeniesienie waluty między rachunkami walutowymi nie spowoduje powstania różnic kursowych (wycena następuje bowiem według kursu historycznego). Różnice kursowe powstaną jednak przy regulacji zobowiązań. Wartość początkową środka trwałego należy korygować (zmniejszać lub zwiększać) o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

PRZYKŁAD

Jednostka kupuje środek trwały o wartości 100 000 euro. Producent środka trwałego, chroniąc się przed ewentualnym ryzykiem odmowy dokonania przez spółkę płatności, poprosił o utworzenie akredytywy dokumentowej na ten zakup. Zgodnie z umową akredytywy jednostka przekazała na wyodrębniony rachunek kwotę 100 000 euro, przenosząc tę kwotę z bieżącego rachunku walutowego na rachunek bankowy akredytywy. W polityce (zasadach) rachunkowości jednostka posiada zapis, że rozchód z rachunku walutowego następuje według metody FIFO. Koszty związane z otwarciem akredytywy wyniosły 200 euro.

Na rachunku walutowym jednostka posiada 220 000 euro. Na kwotę tę składają się według kolejności wpływu:

- 80 000 euro wycenione po kursie 4,20 zł/euro
- 140 000 euro wycenione po kursie 4,15 zł/euro

Ewidencja w księgach rachunkowych jednostki dokonującej zakupu środka trwałego:

1. WB – otwarcie akredytywy

$$80\,000 \text{ euro} \times 4,20 \text{ zł/euro} + 20\,000 \text{ euro} \times 4,15 \text{ zł/euro} = 419\,000 \text{ zł}$$

Wn konto 137 „Inne rachunki walutowe – akredytywa” 419 000 zł

Ma konto 135 „Rachunek walutowy” 419 000 zł

2. Opłaty i prowizje związane z otwarciem akredytywy (kurs średni NBP z dnia poprzedzającego naliczenie opłat i prowizji wyniósł 4,16 zł/euro)

$$200 \text{ euro} \times 4,16 \text{ zł/euro} = 832 \text{ zł}$$

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” 832 zł

Ma konto 135 „Rachunek walutowy” 832 zł

3. Różnice kursowe od własnych środków trwałych w związku z pobraniem przez bank prowizji
(200 x 4,16 zł/euro) – (200 euro x 4,15 zł/euro) = 2 zł
Wn konto 135 „Rachunek walutowy” 2 zł
Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” 2 zł
4. Faktura związana z zakupem środka trwałego (kurs średni z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury wynosił 4,22 zł/euro)
 100 000 euro x 4,22 zł/euro = 422 000 zł
Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” 422 000 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” 422 000 zł
5. WB – przekazanie pieniędzy z konta akredytywy na rachunek wierzyciela (kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień zapłaty wynosił 4,30 zł/euro)
 100 000 x 4,30 zł/euro
Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” 430 000 zł
Ma konto 137 „Inne rachunki walutowe – akredytywa” 430 000 zł
6. Różnica kursowa od własnych środków pieniężnych
 100 000 euro x 4,30 zł/euro – (80 000 euro x 4,20 zł/euro + 20 000 euro x 4,15 zł/euro) = 11 000 zł
Wn konto 137 „Inne rachunki walutowe – akredytywa” 11 000 zł
Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” 11 000 zł
7. Różnica kursowa na rozrachunkach
 100 000 x 4,30 zł/euro x 100 000 x 4,22 zł/euro = 8 000 zł
Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” 8 000 zł
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” 8 000 zł
8. OT – przyjęcie środka trwałego do używania
Wn konto 010 „Środki trwałe” 419 830 zł
Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” 419 830 zł

135 – Rachunek walutowy				137 – Inne rachunki walutowe – akredytywa				080 – Środki trwałe w budowie			
(Sp.)	917 000,00	419 000,00	(1)	(1)	419 000,00	430 000,00	(5)	(2)	832,00	2,00	(3)
(3)	2,00	832,00	(2)	(6)	11 000,00			(4)	422 000,00	11 000,00	(6)
					430 000,00	430 000,00		(7)	8 000,00	419 830,00	(8)
									430 832,00	430 832,00	
240 – Pozostałe rozrachunki				010 – Środki trwałe							
(5)	430 000,00	422 000,00	(4)	(8)	419 830,00						
		8 000,00	(7)								
	430 000,00	430 000,00									

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 85 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1878, ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

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

3 Jak ująć w księgach rachunkowych opłatę recyklingową od sprzedaży reklamówek

PROBLEM

Jak ujmować w księgach rachunkowych opłatę recyklingową od sprzedaży reklamówek? Kiedy opłata recyklingowa stanowi koszt, przy założeniu, że będzie ona wpłacona dopiero w 2019 r.

RADA

Opłatę recyklingową od sprzedaży lekkich toreb zakupowych z tworzywa sztucznego należy ewidencjonować na koncie podstawowej działalności operacyjnej 403 „Podatki i opłaty” (oraz na koncie 509 „Koszty sprzedaży” – o ile jednostka prowadzi ewidencję na kontach zespołu 5). Opłata ta stanowi koszt bilansowy w miesiącu sprzedaży toreb, lecz podatkowo będzie stanowiła koszt uzyskania przychodów dopiero po jej wniesieniu (jednostki mają czas na wniesienie tej opłaty do 15 marca roku następnego po roku kalendarzowym, w którym torba objęta opłatą recyklingową została sprzedana). Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Zasady ustalania i pobierania opłaty recyklingowej od reklamówek regulowane są przez ustawę o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U z 2016 r. poz.1863) oraz przez rozporządzenie Ministra Środowiska w sprawie stawki opłaty recyklingowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2389). W wymienionym rozporządzeniu stawka opłaty recyklingowej wynosi 20 gr za jedną torbę (§ 1 pkt 2 rozporządzenia). Muszą ją pobierać przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego od nabywającego lekką torbę na zakupy z tworzywa sztucznego, przeznaczoną do pakowania produktów oferowanych w tej jednostce. Opłata ta podlega przy tym opodatkowaniu VAT (23%). Potwierdza to komunikat Ministerstwa Finansów z 2 grudnia 2017 r. umieszczony na stronie internetowej www.mf.gov.pl. Powoduje to, że na paragonie fiskalnym (fakturze) musi również zostać uwzględnione 5 gr tego podatku (jest to element należności za dostawę lekkiej torby).

Ewidencja opłaty recyklingowej od reklamówek w księgach rachunkowych

Opłata recyklingowa stanowi dochód budżetu państwa, który wymaga wpłaty do 15 marca roku następnego po roku kalendarzowym, w którym torba została sprzedana. Tym samym przekazanie środków z tego tytułu za rok 2018 nastąpi po raz pierwszy w terminie do 15 marca 2019 r. Należy jednak zwrócić uwagę, że chociaż wpłata opłaty recyklingowej dokonywana jest raz na rok, to dla celów rachunkowych oraz VAT wskazane jest obliczanie tej opłaty co najmniej w cyklach miesięcznych. Wynika to z tego, że opłata ta stanowi wartość toreb, a tym samym

powinna być księgowana w miesiącu ich sprzedaży (wpływa na wynik finansowy jednostki w momencie sprzedaży toreb). Zapis w księgach rachunkowych będzie zatem następujący:

1. Przychody ze sprzedaży lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego
Wn konto 100 „Kasa” (gotówka) lub **konto 139** „Środki pieniężne w drodze” (karta płatnicza), lub **konto 201** „Rozrachunki z odbiorcami (faktura)
Ma konto 730 „Sprzedaż towarów”
Ma konto 222 „Rozrachunki z tytułu VAT należnego”
2. Rozchód sprzedanych lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego
Wn konto 735 „Wartość sprzedanych towarów według ceny zakupu (nabycia)”
Ma konto 330 „Towary” (w analityce: Lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego)
3. Odniesienie w koszty w miesiącu sprzedaży naliczonej opłaty recyklingowej; sposób ustalania wysokości opłaty recyklingowej jest dość prosty, gdyż wystarczy przemnożyć liczbę sprzedanych w miesiącu toreb i stawki opłaty
Wn konto 403 „Podatki i opłaty” i/lub **konto 509** „Koszty sprzedaży (jeśli jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 5)
Ma konto 220 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki publicznoprawne z tytułu opłaty recyklingowej)
4. Przekazanie opłaty na rachunek bieżący dochodów Ministerstwa Środowiska (do 15 marca 2019 r. za torby sprzedane w 2018 r.)
Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy”
Ma konto 220 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki publicznoprawne z tytułu opłaty recyklingowej)

PRZYKŁAD

Na podstawie raportu fiskalnego jednostka ustaliła, że wartość sprzedaży brutto wyniosła 22 755 zł (sprzedaż netto – 18 500 zł; 4255 zł – 23% VAT). W kwocie 18 500 zł mieści się sprzedaż 100 lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego objętych opłatą recyklingową. Wartość sprzedanych towarów (w tym toreb) w cenach zakupu wynosi 12 000 zł.

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. Dobowy raport fiskalny

Wn konto 100 „Kasa” – wartość brutto utargu (w tym i utarg brutto ze sprzedaży toreb)	22 755 zł
Ma konto 222 „Rozrachunki z tytułu VAT należnego” (w tym i 23% VAT od sprzedaży 100 toreb)	4255 zł
Ma konto 730 „Sprzedaż towarów” – wartość utargu netto	18 500 zł
2. Rozchód sprzedanych towarów (w tym toreb objętych opłatą recyklingową)

Wn konto 735 „Wartość sprzedanych towarów według cen nabycia (zakupu)”	12 000 zł
Ma konto 330 „Towary” (w analityce: Lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego)	12 000 zł

3. Ustalenie opłaty recyklingowej (100 reklamówek x 0,20 zł)

Wn konto 403 „Podatki i opłaty” (w analityce: Opłaty z tytułu opłaty recyklingowej) 20 zł

Ma konto 220 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki publicznoprawne z tytułu opłaty recyklingowej) 20 zł

730 – Sprzedaż towarów		222 – Rozrachunki z tytułu VAT należnego		100 – Kasa	
	18 500,00 (1)		4 255,00 (1)	(1)	22 755,00
330 – Towary (w analityce „Lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego”)		735 – Wartość sprzedanych towarów według cen nabycia (zakup)		„220 – Rozrachunki publicznoprawne (w analityce „Rozrachunki publicznoprawne z tytułu opłaty recyklingowej”)	
(Sp.)	xxx 12 000,00 (2)	(2)	12 000,00		20,00 (3)
		403 – Podatki i opłaty (w analityce: „Opłaty z tytułu opłaty recyklingowej”)			
		(3)	20,00		

Opłata recyklingowa a rozliczenie podatkowe

O ile dla celów rachunkowych zarówno przychód, jak i koszt z tytułu opłaty recyklingowej powstaje w momencie sprzedaży toreb, to przepisy podatkowe wskazują, że:

- przychód z tytułu opłaty recyklingowej pobranej od klienta powstanie w momencie pobrania (tj. ujęcia na paragonie fiskalnym przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych lub wykazania na fakturze – na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 11 updop oraz art. 14 ust. 2 pkt 18 updof),
- koszt uzyskania przychodu powstaje dopiero w momencie jej wpłaty do budżetu państwa (art. 15 ust. 1aa updop i art. 22 ust. 1aa updof wskazują bowiem, że kosztem uzyskania przychodu jest wniesiona – a nie poniesiona – opłata recyklingowa), a więc nie w momencie ujęcia go w księgach rachunkowych jako koszt).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1 pkt 11, art. 15 ust. 1aa ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 14 ust. 2 pkt 18, art. 22 ust. 1aa updof ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- § 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Środowiska w sprawie stawki opłaty recyklingowej – Dz.U. z 2017 r. poz. 2389

Paweł Muż

ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista ds. rachunkowości

4 Jak rozliczyć w księgach rachunkowych paragon za zakup benzyny za granicą

PROBLEM

Spółka prowadząca księgi rachunkowe wysłała pracowników na delegację do Niemiec służbowym samochodem. Pracownicy przynieśli do zaksięgowania paragon za paliwo z niemieckiej stacji benzynowej. Spółka przeliczyła paragon na złotówki i wypłaciła należną kwotę w złotówkach. Jak zaksięgować taki paragon? Na podstawie jakiego dokumentu?

RADA

Paragon za paliwo zakupione za granicą powinien zostać dołączony do dokumentu rozliczenia delegacji (najczęściej jest nim formularz polecenia wyjazdu służbowego lub dowód wewnętrzny „Rozliczenie kosztów podróży służbowej”) i przeliczony według kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji. Poniesione przez pracownika koszty w ramach podróży służbowej należy zaksięgować na koncie 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych). Wyjątkiem jest sytuacja, gdy koszty podróży służbowej dotyczą nabycia (wytworzenia) środka trwałego – wówczas zwiększają one wartość początkową nabywanego (wytworzonego) składnika majątku.

UZASADNIENIE

Przy rozliczaniu kosztów dotyczących zakupu paliwa w ramach zagranicznych podróży służbowych zasadą jest, że jeśli pracownik:

- przedkłada paragony niezawierające danych nabywcy (tj. niewystawione na pracodawcę) – to powinny być one przeliczane według kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji; paragony takie są dołączane do dokumentu rozliczenia delegacji,
- przedkłada faktury wystawione na pracodawcę – to powinny być one przeliczone przy zastosowaniu średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury; faktury takie nie są dołączane do rozliczania kosztów podróży służbowej.

Potwierdzenie stosowania takich zasad można znaleźć np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 grudnia 2017 r. (sygn. 0115-KDIT2-3.4010.225.2017.2.MK).

Paragon za zakup paliwa jako dowód księgowy i dokument pozwalający na zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów

Delegacje służbowe rozliczane są zazwyczaj na podstawie „Polecenia wyjazdu służbowego” lub „Rozliczenia kosztów podróży służbowej”. Paragony (w tym paragon za

paliwo) nie zawierają wszystkich danych wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości dotyczących uznania danego dokumentu za dowód księgowy stwierdzający dokonanie operacji gospodarczej. Tym samym w celu nadania paragonowi cechy dowodu księgowego należy uzupełnić go poprzez umieszczenie na nim danych nabywcy i podpisu osoby dokonującej opłat oraz opisu operacji gospodarczej. Jest to też istotne z punktu widzenia podatku dochodowego, gdyż często urzędy skarbowe twierdzą, że tylko paragony uzupełnione o dodatkowe dane (tj. spełniające wymogi dowodu księgowego) mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Odpowiedni opis paragonu za zakup paliwa za granicą i fakt, że wchodzi w skład dokumentacji dotyczącej określonej podróży służbowej, powinny jednoznacznie rozwiewać wątpliwości fiskusa co do istnienia związku między poniesionym wydatkiem a poleceniem pracownikowi wykonywania określonych zadań mających wpływ na osiągnięcie przez spółkę przychodów.

Rozliczenie paragonu za zakup paliwa w ramach podróży służbowej w księgach rachunkowych

Dla celów bilansowych wszelkie koszty poniesione w ramach podróży służbowej pracownika (w tym i paragon za zakup paliwa) należy zaliczyć do kosztów działalności operacyjnej, ujmując je na koncie 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych). W jednostkach, które rozliczają dużo delegacji służbowych, wydzielane jest odrębne konto syntetyczne w ramach zespołu 4 „Podróże służbowe”. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy koszty podróży służbowej dotyczą nabycia (wytworzenia) środka trwałego – wówczas zwiększają one wartość początkową nabywanego (wytworzonego) składnika majątku.

PRZYKŁAD

Pracownik odbył w maju zagraniczną podróż służbową firmowym samochodem. Na zagraniczną podróż służbową nie otrzymał zaliczki (należy zauważyć, że jest to niezgodne z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej – w którym wskazuje się, że pracownik co do zasady powinien otrzymać zaliczkę na niezbędne koszty podróży zagranicznej, w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów – por. § 20 tego rozporządzenia). Po powrocie 11 maja 2018 r. pracownik przedstawił rozliczenie kosztów podróży służbowej na formularzu „Polecenie wyjazdu służbowego”, załączając do niego:

- paragon za zakup paliwa do służbowego samochodu w wysokości 90 euro,
- paragon za przejazd autostradą w wysokości 15 euro.

Pracownikowi w związku z odbytą podróżą służbową należy się ponadto dieta w wysokości 98 euro oraz zwrot kosztów noclegu w wysokości 120 euro, na które przedstawił fakturę wystawioną na pracodawcę wystawioną w dniu 9 maja 2018 r.

Dla celów przykładu założmy dodatkowo, że:

- kurs średni NBP z 10 maja 2018 r. wyniósł 4,20 zł/euro
- kurs średni NBP z 8 maja 2018 r. wyniósł 4,22 zł/euro

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. Rozliczenie podróży służbowej – dieta (98 euro x 4,20 zł/euro kurs z dnia poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji, tj. z 10 maja 2018 r.)

Wn konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych) 411,60 zł

Ma konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 411,60 zł

2. Rozliczenie podróży służbowej – paragon za zakup paliwa za granicą (90 euro x 4,20 zł/euro kurs z dnia poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji, tj. z 10 maja 2018 r.)

Wn konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych) 378,00 zł

Ma konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 378,00 zł

3. Rozliczenie podróży służbowej – paragon za przejazd zagraniczną autostradą (15 euro x 4,20 zł/euro kurs z dnia poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji, tj. z 10 maja 2018 r.)

Wn konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych) 63,00 zł

Ma konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 63,00 zł

4. Faktura za nocleg pracownika (120 euro x 4,22 zł/euro kurs z dnia poprzedzającego dzień poniesienia kosztu, tj. z 8 maja 2018 r.)

Wn konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych) 506,40 zł

Ma konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 506,40 zł

5. KW – wypłata gotówki pracownikowi z tytułu wydatków poniesionych za granicą w związku z podróżą służbową

Wn konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 1 359,00 zł

Ma konto 100 „Kasa” 1 359,00 zł

100 – Kasa		234 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami			409 – Pozostałe koszty rodzajowe (w analityce: „Koszty podróży służbowych”)				
(Sp.)	xxx	1 359,00	(5)	(5)	1 359,00	411,60	(1)	(1)	411,60
						378,00	(2)	(2)	378,00
						63,00	(3)	(3)	63,00
						506,40	(4)	(4)	506,40
					1 359,00	1 359,00			

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395, ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- § 20 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej – Dz.U. z 2013 r. poz. 167

Irena Pazio

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

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1 Czy od przychodów z umowy leasingu zawartej z polskim oddziałem zagranicznej firmy należy potrącać podatek u źródła

PROBLEM

Polska spółka akcyjna zawarła umowę leasingu z leasingodawcą będącym polskim oddziałem niemieckiej spółki (GmbH). Czy w tej sytuacji spółka jest obowiązana do potrącania podatku u źródła? Czy spółka ma obowiązek sporządzania informacji IFT-2R?

RADA

W przedstawionej sytuacji polska spółka akcyjna nie ma obowiązku poboru podatku u źródła. Warunkiem jest uzyskanie niemieckiego certyfikatu rezydencji leasingodawcy oraz oświadczenia, że należności z tytułu umowy leasingu są związane z działalnością jego zakładu (oddziału) w Polsce. Spełnienie tych warunków nie wyłączy jednak obowiązku sporządzenia informacji IFT-2R.

UZASADNIENIE

W określonych przepisami przypadkach podatek z tytułu przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski przez podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym (w uproszczeniu – nierezydentów) pobierany jest w formie ryczałtu (zob. art. 21 ust. 1 updop). W przypadkach takich do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego obowiązane są, jako płatnicy, polskie osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne (zob. art. 26 ust. 1 updop). Jest to podatek u źródła.

Dotyczy to m.in. przychodów za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego. Podatek u źródła od takich przychodów pobierany jest, co do zasady, w wysokości 20% tych przychodów (zob. art. 21 ust. 1 pkt 1 updop). Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów opodatkowanych podatkiem u źródła na rzecz podatników nieposiadających w Polsce siedziby, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat. Warunkiem jest tu udokumentowanie miejsca siedziby zagranicznego podatnika, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład, uzyskaniem od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskanie pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu (zob. art. 26 ust. 1d updop).

A zatem w przedstawionej sytuacji polska spółka akcyjna nie ma obowiązku poboru podatku u źródła, pod warunkiem uzyskania niemieckiego certyfikatu rezydencji leasingodawcy oraz oświadczenia, że należności z tytułu umowy leasingu są związane z działalnością jego zakładu (oddziału) w Polsce. Spełnienie tych warunków nie wyłącza jednak obowiązku sporządzenia informacji IFT-2R (art. 26 ust. 1d updog przewiduje bowiem odpowiednie stosowanie art. 26 ust. 3d updog). Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 stycznia 2017 r. (sygn. 0461-ITPB3.4510.712.2016.1.JG). Czytamy w niej, że:

MF (...) w zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku Spółka nie będzie zobowiązana do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w stosunku do należności leasingowych wypłacanych firmie niemieckiej działającej poprzez Oddział w Polsce, natomiast będzie na niej spoczywał obowiązek złożenia informacji o wysokości pobranego podatku u źródła na formularzu IFT-2R wynikający z powołanych wyżej regulacji.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1, art. 26 ust. 1d i 3d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Tomasz Krywan

prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej,
autor komentarza do VAT 2018 wydanej przez INFOR PL S.A.

2 Jak przeliczać na złote zwracane pracownikowi koszty delegacji poniesione w walucie obcej

PROBLEM

Spółka wysyła pracowników w delegacje. Jaki kurs przeliczeniowy stosować przy dokonywaniu pracownikom zwrotu kosztów delegacji poniesionych w walucie obcej?

RADA

Do przeliczania na złote poniesionych w walutach obcych kosztów delegacji spółka powinna stosować kurs średni ogłoszony przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień złożenia przez pracownika rozliczenia kosztów podróży. Przy tym ten sposób rozliczenia dotyczy tych wydatków, których nie udokumentowano fakturami lub rachunkami.

UZASADNIENIE

Obowiązujące dla celów podatku dochodowego od osób prawnych zasady przeliczania kosztów poniesionych w walutach obcych wynikają z art. 15 ust. 1 zdanie drugie updog. Przepis ten stanowi, że wydatki poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Przyjmuje się przy tym, jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 września 2014 r. (sygn. IPPB5/423-560/14-2/IS), że:

MF *W celu zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wydatków związanych z delegacją zagraniczną stosuje się średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji. Za dzień rozliczenia podróży służbowej należy rozumieć datę złożenia przez pracownika rozliczenia kosztów podróży.*

Z kolei Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 kwietnia 2017 r. (sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.86.2017.1.MM) wyjaśnił, że:

MF *(...) w przypadku wydatków nieudokumentowanych fakturami lub rachunkami należy zastosować średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień złożenia przez pracownika dokumentu rozliczenia podróży służbowej.*

A zatem do przeliczania na złote poniesionych w walutach obcych kosztów delegacji spółka powinna stosować (w zakresie wydatków nieudokumentowanych fakturami lub rachunkami) kurs średni ogłoszony przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień złożenia przez pracownika rozliczenia kosztów podróży.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 zdanie drugie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Tomasz Krywan

prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej,
autor komentarza do VAT 2018 wydanej przez INFOR PL S.A.

3 Czy VAT zawarty w cenie zakupu towarów oraz usług dokonanych w Szwecji może być kosztem podatkowym

PROBLEM

Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej Y sp. z o.o. (podatnik VAT czynny) nabyła towary i usługi w Szwecji. W cenie zapłaconych faktur znajdował się szwedzki podatek od wartości dodanej. Spółka wystąpiła z wnioskiem do szwedzkiego organu podatkowego o zwrot podatku VAT, który jednak odmówił zwrotu. Czy podatek od wartości dodanej zawarty w cenie zakupu towarów oraz usług dokonanych w Szwecji stanowi koszt uzyskania przychodu?

RADA

Spółka może zaliczyć do kosztów podatkowych podatek od wartości dodanej związany z zakupami w Szwecji. Warunkiem jest związek dokonanych zakupów z prowadzoną działalnością i uzyskiwanymi przychodami oraz właściwe udokumentowanie tego wydatku. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych co do zasady wyłącza z kosztów podatkowych VAT (zob. art. 16 ust. 1 pkt 46 updop). Wyjątki od tej zasady zostały także określone w art. 16 ust. 1 pkt 46 updop, ale nie mają one w sytuacji spółki zastosowania.

Spółka powinna zwrócić uwagę, że ilekroć w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jest mowa o ustawie o podatku od towarów i usług, oznacza to ustawę o VAT (zob. art. 4a pkt 7 updop). Z kolei przez podatek od wartości dodanej należy rozumieć podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego ustawą o VAT (art. 2 pkt 11 ustawy o VAT). Tym samym należy rozróżnić pojęcie podatku od wartości dodanej i pojęcie podatku od towarów i usług. Sformułowanie „podatek od towarów i usług” jest określeniem podatku od wartości dodanej obowiązującym wyłącznie w Polsce, a nie w innych krajach UE. Oznacza to, że nie można utożsamiać podatku od wartości dodanej obowiązującego w innym państwie niż Polska z podatkiem i od towarów usług obowiązującym w Polsce.

W konsekwencji należy stwierdzić, że art. 16 ust. 1 pkt 46 updop nie będzie miał w przedmiotowej sprawie zastosowania, ponieważ dotyczy podatku od towarów i usług, a nie podatku od wartości dodanej. Ponieważ wydatek spółki nie jest objęty tym przepisem, może ona uwzględniać w kosztach podatkowych wartość faktur dokumentujących poniesione koszty związane z zakupami w Szwecji w kwocie brutto. Wszystko to pod warunkiem, że wydatki spółki pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów (zob. art. 15 ust. 1 updop). Każdy wydatek wymaga zatem indywidualnej oceny pod kątem związku z przychodem i racjonalności działania podatnika. Zaprezentowane stanowisko dzielą organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 listopada 2017 r., sygn. 0115-KDIT2-3.4010.266.2017.1.AW; interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.388.2017.1.EN).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 2 pkt 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

4 Czy limity dotyczące obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczą kwot brutto

PROBLEM

Czy w przypadku podatnika CIT dokonującego nabycia od podmiotów powiązanych, posiadającego pełne prawo do odliczenia podatku VAT w danej transakcji z podmiotem powiązany (a zatem gdy podatek VAT naliczony nie stanowi kosztu uzyskania przychodu) oraz dokonującego sprzedaży na rzecz

podmiotów powiązanych (gdy podatek VAT należny nie stanowi ani przychodu podatkowego ani kosztu uzyskania przychodu), jako wartość transakcji, o której mowa w art. 9a ust. 1d i 1e ustawy o CIT należy rozumieć kwotę netto dokonywanej transakcji?

▣ RADA

Limity dotyczące obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczą kwot brutto. Szczegóły – w uzasadnieniu.

▣ UZASADNIENIE

Obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej (cen transferowych) podlegają szeroko rozumiane transakcje zawierane z podmiotami powiązаныmi, tj. zarówno transakcje przychodowe, jak i kosztowe, o ile zostaną przekroczone wskazane w tych przepisach limity kwotowe (zob. art. 9a updop). Przy tym przykładowo w orzecznictwie wskazuje się, iż dla celów stosowania art. 9a ust. 1 i ust. 2 updop termin „transakcja” jest synonimem pojęcia „umowa” (zob. wyrok NSA z 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2849/12). Transakcją może zatem być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług.

Wskazać tutaj należy, że art. 9a ust. 1 updop odsyła do ustalania wysokości przychodów lub kosztów na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Dlatego też zamieszczenie regulacji dotyczących dokumentowania transakcji w ustawie o CIT, gdzie VAT jest co do zasady neutralny, nie stanowi przesłanki do ustalenia wartości transakcji bez podatku od towarów i usług, tj. w wartości netto. Tym samym wartość transakcji ustala się w kwocie brutto, tj. z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Tak ustalona wartość transakcji świadczy o „istotności transakcji” (zob. art. 9a ust. 1d updop), a przekroczenie ustalonego na podstawie tego przepisu limitu wskazuje na konieczność uznania transakcji za istotną i rodzi obowiązki dokumentacyjne.

Limity dotyczące obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej (cen transferowych) dotyczą zatem kwot brutto, tj. z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lutego 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.460.2017.1.AW).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9a ust. 1, 1d, 1e i 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Czytaj także: „Jak ustalać progi dokumentacyjne – interpretacja ogólna MF” i „Jak rozumieć przepisy o cenach transferowych – nowe interpretacje ogólne MF” – na www.mk.infor.pl

5 Czy koszty dyskonta stanowią koszty finansowania dłużnego – interpretacja MF

Koszty dyskonta stanowiącego wynagrodzenie dla banku nabywającego wierzytelność nie stanowią kosztów finansowania dłużnego. Tym samym nie obejmie ich regulacja art. 15c updop nakazująca wyłączenie z kosztów podatkowych nadwyżki kosztów finansowania dłużnego ponad określony w tym przepisie limit. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF Wnioskodawca (dalej również: „Spółka”) w ramach swojej działalności zawiera umowy przede wszystkim z podmiotami publicznymi (np. jednostkami samorządu terytorialnego). Niejednokrotnie z uwagi m.in. na dużą wartość zawieranych przez Spółkę transakcji Spółka dokonuje sprzedaży pojazdów na rzecz kontrahentów (dalej: „Kontrahent”) za wynagrodzeniem płatnym w ratach. W takim przypadku Spółka uzgadnia z Kontrahentem, że wynagrodzenie Spółki zostanie powiększone o tzw. koszty finansowania, które są związane z późniejszym otrzymaniem środków finansowych przez Spółkę.

Następnie Spółka może dokonać sprzedaży swojej wierzytelności z tytułu wynagrodzenia (dalej: „Wierzytelność”) na rzecz odpowiedniej instytucji finansowej (dalej: „Bank”). W zamian za nabytą Wierzytelność Bank dokonuje całościowej zapłaty na rzecz Spółki w wysokości wynagrodzenia pomniejszonego o uzgodnione koszty finansowania (dalej także: „Koszty Dyskonta”). Zapłata otrzymana przez Spółkę odpowiada wynagrodzeniu, jakie Spółka otrzymałaby, gdyby wynagrodzenie było rozliczane jednorazowo (bez rozłożenia na raty).

Po dokonaniu sprzedaży Wierzytelności poszczególne raty wynagrodzenia regulowane są przez Kontrahenta bezpośrednio na rzecz Banku. Wartość rat spłacanych przez Kontrahenta uwzględnia wynagrodzenie za nabyte pojazdy oraz koszty finansowania związane z rozłożeniem płatności na raty. Kontrahent ponosi tym samym wszelkie koszty finansowania oraz całe ryzyko związane ze spłatą długu wobec Banku.

W rezultacie po dokonaniu sprzedaży Wierzytelności Bank ma regres tylko w stosunku do kontrahenta. Bank nie ma regresu w stosunku do Spółki, gdyby kontrahent nie wywiązywał się ze swoich zobowiązań (tj. w szczególności zaprzestał dokonywania spłaty rat).

W związku z powyższym Spółka powzięła wątpliwość, czy Koszty Dyskonta stanowią koszty finansowania dłużnego Spółki w rozumieniu art. 15c ust. 12 updop.

Zauważyć należy, że z opisu sprawy przedstawionego przez Wnioskodawcę nie wynika, aby na którymkolwiek etapie przeprowadzania opisywanych transakcji uzyskiwał on bądź korzystał ze środków finansowych innych podmiotów.

W związku ze sprzedażą pojazdów na rzecz Kontrahenta dochodzi do przeniesienia własności przedmiotu sprzedaży, za które Wnioskodawcy przysługuje wynagrodzenie, a z racji umożliwienia Kontrahentowi rozłożenia płatności na raty - również dodatkowe środki wynikające z późniejszego otrzymania wynagrodzenia (Koszty Dyskonta).

Następnie zbywając na rzecz Banku wierzytelność własną, powstałą w wyniku wyżej opisanego transakcji, Spółka uzyskuje przychód w wysokości ceny określonej w zawartej z tym Bankiem umowie. Z chwilą zbycia wierzytelności zobowiązanie Kontrahenta względem Spółki staje się zobowiązaniem względem Banku.

Mając powyższe na względzie, należy zauważyć, że zarówno w przypadku transakcji przeprowadzonej pomiędzy Spółką i Kontrahentem, jak i Spółką i Bankiem, Wnioskodawca w żaden sposób nie korzysta ani nie uzyskuje środków finansowych od innych podmiotów, w rozumieniu art. 15c updop.

Podkreślenia wymaga również, że Kosztów Dyskonta nie sposób traktować jako formy zabezpieczenia realizacji wierzytelności, które należy zaliczać do kosztów finansowania dłużnego:

- w przedstawionych okolicznościach sprawy dochodzi w istocie do zbycia tej wierzytelności, a nie jej zabezpieczenia;
- w art. 15 ust. 12 updop jako jeden z kosztów finansowania dłużnego wymieniono koszty zabezpieczenia zobowiązań, a nie wierzytelności - koszt taki jest zatem ponoszony wówczas, gdy podatnik zabezpiecza jako dłużnik swoje zobowiązania, a nie jako wierzyciel swoje wierzytelności.

Reasumując, koszty Dyskonta nie są dla Spółki kosztami finansowania dłużnego.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2018 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.46.2018.1.JKT

Od redakcji:

Stanowisko organu podatkowego jest korzystne dla podatników. Przypomnijmy, że art. 15c ust. 1 updop zobowiązuje podatników do wyłączenia z kosztów podatkowych finansowania dłużnego. Wyłączenie następuje w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów podatkowych pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Przy czym przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów (także niepowiązanych) środków finansowych i z korzystaniem z tych środków (art. 15c ust. 12 updop). Są to w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione. W przywołanej interpretacji organ podatkowy zgodził się ze stanowiskiem podatnika, który uznał, że koszty dyskonta związanego z uzyskiwaniem wynagrodzenia od banku nie mieszczą się w definicji nadwyżki kosztów finansowania dłużnego. Tym samym nie wejdą one do wydatków, których dotyczą ograniczenia w zakresie rozpoznawania kosztów podatkowych z tytułu finansowania dłużnego.

Sławomir Biliński

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

6 Jak skutecznie zmienić rok podatkowy – interpretacja MF

Warunkiem skutecznej zmiany roku podatkowego jest wpis do Krajowego Rejestru Sądowego. Tym samym nie wystarczy samo podjęcie uchwały wspólników o zmianie roku podatkowego i terminowe wysłanie zawiadomienia o zmianie roku podatkowego do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, aby

podatnik CIT zmienił rok podatkowy. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Zgodnie z opisanym we wniosku stanem faktycznym, rok podatkowy Spółki od dnia zawiązania Spółki był zbieżny z rokiem kalendarzowym i obejmował okres od 1 stycznia do 31 grudnia. Uchwałą zgromadzenia wspólników sporządzoną w formie aktu notarialnego, dokonano zmiany roku podatkowego. Zmieniony rok podatkowy Spółki trwa dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych, licząc od 1 lipca do 30 czerwca. Postanowiono przy tym, że pierwszy rok podatkowy po zmianie rozpocznie się 1 stycznia 2018 r., a zakończy 30 czerwca 2019 r. Wniosek o zmianę wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym został wysłany do Sądu Rejonowego. W dniu 17 stycznia 2018 r. wysłane zostało do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie o zmianie roku. Sąd Rejonowy wydał w dniu 8 stycznia 2018 r. postanowienie o zmianie wpisu w KRS dotyczącego roku podatkowego Spółki.*

Biorąc pod uwagę opisany we wniosku stan faktyczny, należy zauważyć, że skuteczna zmiana roku obrotowego znajdująca odzwierciedlenie w KRS została dokonana 8 stycznia 2018 r. W tym momencie trwał już kolejny rok podatkowy Spółki, który rozpoczął się w dniu 1 stycznia 2018 r., a zakończy się 31 grudnia 2018 r. Podkreślić należy, że zmiana roku podatkowego w trakcie jego trwania nie jest możliwa – dany rok podatkowy musi się najpierw zakończyć i dopiero wtedy można przyjąć rok zmieniony. Zatem skutki prawne ww. zmiany umowy Spółki nastąpią dopiero po zakończeniu trwającego roku obrotowego, tj. po dniu 31 grudnia 2018 r. Pierwszy po zmianie rok obrotowy trwać będzie od 1 stycznia 2019 r. i zakończy się 30 czerwca 2020 r. Powyższe wynika z przytoczonego na wstępie art. 8 ust. 3 upodop. Fakt terminowego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zmianie roku podatkowego pozostaje zatem bez znaczenia, skoro rok obrotowy/podatkowy nie został skutecznie zmieniony.

Podsumowując, stwierdzić zatem należy, że Spółka nie dokonała skutecznej zmiany roku podatkowego w taki sposób, że obecny rok trwał będzie od 1 stycznia 2018 r. do 30 czerwca 2019 r. Wpis do KRS dotyczący zmiany umowy Spółki został bowiem dokonany już w trakcie trwania nowego roku podatkowego. Skutki prawne zmiany umowy nastąpią zatem dopiero po zakończeniu trwającego roku obrotowego, tj. po dniu 31 grudnia 2018 r.

Zatem stanowisko Spółki w zakresie potwierdzenia skuteczności zmiany roku podatkowego jest nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.74.2018.1.AG

Od redakcji:

Stanowisko fiskusa zajęte w przedstawionej interpretacji jest niekorzystne dla podatników. Należy także zauważyć, że stanowisko, zgodnie z którym zmiana roku podatkowego zależy od dokonania wpisu do KRS, dzielają również sądy administracyjne (zob. wyrok NSA z 8 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1851/15). Jak podnoszą sądy administracyjne, regulacje kodeksu spółek handlowych (k.s.h.) wyraźnie stanowią, iż tego rodzaju zmiany, jak zmiana roku podatkowego, wymagają nie tylko zgłoszenia do KRS, lecz także zaakceptowania ich przez sąd rejestrowy (zob. np. art. 255 i art. 256, art. 430 §1 i 2 k.s.h.).

Stawomir Biliński

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

7 Nieodpłatna służebność przesyłu a przychód w CIT – wyrok NSA

Ustanowienie nieodpłatnej służebności przesyłu nie oznacza powstania przychodu podatkowego po stronie korzystającego – wyrok NSA z 12 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 882/16.

Stan faktyczny

Przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, wykonujące zadania własne gminy, posiada sieci wodociągowe oraz kanalizacyjne, które niejednokrotnie położone są na nieruchomościach stanowiących własność osób trzecich. Sieci te składają się z różnych urządzeń przesyłowych, które są odrębnymi rzeczami ruchomymi i nie są częściami składowymi żadnej nieruchomości, a więc są własnością przedsiębiorstwa wodociągowego jako jego części składowe (zob. art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, dalej: k.c.). Przedsiębiorstwo zawiera z właścicielami nieruchomości umowy o ustanowienie służebności przesyłu (at. 305¹ k.c.), przy czym często są to umowy nieodpłatne.

Dotychczas przedsiębiorstwo przekazywało takie umowy rzeczoznawcy majątkowemu, który dokonywał wyceny hipotetycznego wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu i wycena ta służyła przedsiębiorstwu do rozpoznania przychodu z nieodpłatnie otrzymanego świadczenia, podlegającego opodatkowaniu podatkiem CIT. Przedsiębiorstwo dostrzegło jednak, że – w myśl orzecznictwa dotyczącego opodatkowania świadczeń nieodpłatnych – zasadne jest uznanie, iż w opisanej sytuacji przychód podatkowy nie występuje, wobec czego złożyła wniosek o potwierdzenie tego stanowiska w drodze interpretacji podatkowej.

Stanowisko organu podatkowego

Organ nie zgodził się ze stanowiskiem przedsiębiorstwa. Zdaniem organu powstanie przychodu ze świadczeń nieodpłatnych należy rozważyć zawsze wtedy, gdy podatnik CIT otrzymuje jakieś świadczenia bez obowiązku świadczenia wzajemnego. Może to być też sama możliwość korzystania z cudzych rzeczy lub praw. Wobec tego ustanowiona nieodpłatnie służebność przesyłu rodzi po stronie przedsiębiorstwa przysporzenie majątkowego na gruncie CIT, albowiem wykorzystywanie w sposób nieodpłatny obcych gruntów w celu prowadzenia działalności gospodarczej ma konkretny wymiar finansowy. Przedsiębiorstwo nie musi płacić za grunt, na którym posadowione są urządzenia służące prowadzonej działalności. Dla właścicieli gruntów, na których ustanowiona jest służebność, stanowi ona natomiast obciążenie, tj. nie mogą oni w pełni wykorzystywać posiadanych gruntów. Tak więc przedsiębiorstwo powinno rozpoznać przychód na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 updof.

Stanowisko WSA

WSA, rozpoznając skargę, uznał, że rację ma przedsiębiorstwo. Czynność nieodpłatna nie wywołuje przychodu w sytuacji, gdy:

- 1) czynność danego rodzaju jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna (np. nabycie następuje w drodze zasiedzenia służebności przesyłu);

2) gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej.

Przychód podatkowy powstawałby wtedy, gdyby podatnik, zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonywał jej jako nieodpłatnej. W takim przypadku powinien liczyć się z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi.

Stanowisko NSA

NSA zaakceptował stanowisko WSA, a więc oddalił skargę kasacyjną fiskusa.

Od redakcji

Stanowisko sądu jest korzystne dla podatników. Należy podkreślić, że nie jest to pierwsze takie orzeczenie w omawianej kwestii. Tym samym kształtuje się dominująca linia orzecznicza, zgodnie z którą nie należy rozpoznawać przychodu podatkowego w związku z nieodpłatną służebnością przesyłu. Z przedstawionej korzystnej wykładni korzystać mogą nie tylko przedsiębiorstwa wodociągowe, ale, zdaniem autora, także wszystkie przedsiębiorstwa dystrybuujące tzw. media. W argumentacji przemawiającej za brakiem przychodu podatkowego nie wspomina się bowiem o rodzaju urządzeń przesyłowych objętych służebnością.

Krzysztof Janczukowicz

doktor prawa, radca prawny, specjalista w zakresie prawa podatkowego i karnego

Wkrótce na łamach Mk:

Wszystko o kolejnych zmianach w PIT i CIT

Zmiany dotyczą:

- **amortyzacji** środków trwałych nabytych w drodze spadku lub darowizny,
- przychodów z tytułu **umorzenia zadłużenia** związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym,
- opodatkowania **wygranych** w kasynach gry,
- 50-procentowych **kosztów** uzyskania przychodów dla twórców,
- katalogu **zwolnień** PIT,
- definicji **wkładów do spółek** kapitałowych i spółdzielni,
- **opodatkowania nieruchomości** tzw. minimalnym podatkiem dochodowym.

Redakcja „MONITORA księgowego” przedstawi praktyczny komentarz do zmian w PIT i CIT oraz skutki ich wprowadzenia w trakcie roku podatkowego.

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1 Czy można opodatkować ryczałtem usługi wodociągowo-kanalizacyjne

PROBLEM

Klient mojego biura rachunkowego zamierza od lipca 2018 r. założyć działalność gospodarczą w zakresie robót związanych z wykonywaniem instalacji wodociągowych, kanalizacyjnych i odwadniających (PKWiU 43.22.11.0; PKD 43.22). Usługi będzie świadczył na rzecz spółki, w której był zatrudniony na umowę o pracę do 31 maja 2018 r. na stanowisku kosztorysanta (PKD 71.12.Z). Czy mój klient może skorzystać w takim przypadku z opodatkowania w formie ryczałtu ewidencjonowanego?

RADA

Tak. Przychód, który klient pani biura rachunkowego będzie uzyskiwał z działalności gospodarczej wymienionej w pytaniu, może być opodatkowany w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

UZASADNIENIE

Wątpliwości co do możliwości skorzystania przez pani klienta z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych wynikają z całą pewnością z brzmienia art. 8 ust. 2 uzpd. Z przepisu tego wynika, że jeżeli podatnik prowadzący działalność samodzielnie, który wybrał opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, uzyska z tej działalności przychody ze sprzedaży towarów handlowych lub wyrobów lub ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik:

- 1) wykonywał w roku poprzedzającym rok podatkowy lub
- 2) wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym

– w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, podatnik ten traci w roku podatkowym prawo do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i, poczynając od dnia uzyskania tego przychodu do końca roku podatkowego, opłaca podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Z przedstawionego w pytaniu stanu faktycznego wynika, że ograniczenie, o którym mowa w art. 8 ust. 2 uzpd, nie znajdzie tutaj zastosowania. Pani klient zamierza świadczyć usługi związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających (PKWiU 43.22.11.0) na rzecz byłego pracodawcy. Usługi te nie będą się jednak pokrywały z czynnościami wykonywanymi przez niego do końca maja 2018 r. na rzecz byłego pracodawcy. Potwierdza to inna klasyfikacja tych dwóch rodzajów usług. Dla wykonywanych dotychczas usług PKD to 71.12.Z, dla usług zaś, które pani klient zamierza zacząć świadczyć PKD, to 43.22. W związku z tym pani klient będzie mógł opodatkować ryczałtem usługi związa-

ne z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających świadczone na rzecz byłego pracodawcy. Usługi te stanowią roboty budowlane. W związku z tym będą opodatkowane ryczałtem w wysokości 5,5% (art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a) uzpd). Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2018 r., sygn. 0113-KDIPT2-1.4011.497.2017.2.MM).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8 ust. 2, art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2157; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

2 Jak rozliczyć w kosztach wydatki na projekt hali produkcyjnej

PROBLEM

Planuję inwestycję na działce, którą mam wpisaną do ewidencji środków trwałych. Otrzymałam fakturę za projekt budowlany hali, która ma powstać na tej działce (na kilkanaście tysięcy złotych netto). Czy mogę ten wydatek zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów?

RADA

Koszt projektu budowlanego stanowi element wartości początkowej przyszłej hali jako środka trwałego. Nie może on zatem zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio.

UZASADNIENIE

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów między innymi wydatków na wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych (art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b updof). Wydatki takie powiększają wartość początkową wytwarzanych środków trwałych (art. 22g ust. 1 pkt 2 oraz art. 22g ust. 4 updof). W związku z tym należy je rozliczać w kosztach uzyskania przychodów pośrednio, przez odpisy amortyzacyjne. Definicję kosztu wytworzenia środka trwałego prezentujemy w ramce.

DEFINICJA

Za **koszt wytworzenia** uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania (art. 22g ust. 4 updof).

Z definicji tej wynika, że na koszt wytworzenia środka trwałego składają się wydatki ponoszone od momentu rozpoczęcia inwestycji do momentu przekazania środka trwałego

do używania. Do wydatków takich w przypadku budynków należą między innymi wydatki ponoszone w celu uzyskania pozwolenia na budowę, w tym koszty projektów budowlanych (por. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 10 stycznia 2014 r., sygn. IPTPB3/423-383/13-4/IR). W konsekwencji koszty takie należą do kosztów wytworzenia, a tym samym nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio. Należy je rozliczać w kosztach przez odpisy amortyzacyjne.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4, art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Tomasz Krywan

prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej,
autor komentarza do VAT 2018 wydane przez INFOR PL S.A.

Czytaj także: „Jaką wartość początkową budowli przyjmować na potrzeby amortyzacji w kolejnych latach”, „Koszt nabycia narzędzi w wartości początkowej wytworzonych środków trwałych – interpretacja MF” – na www.mk.infor.pl

3 Czy można zaliczyć do kosztów odsetki z tytułu uregulowania polis ubezpieczeniowych z opóźnieniem

PROBLEM

Polisy ubezpieczeniowe za samochody ciężarowe opłaciłem po terminie. W związku z tym musiałem zapłacić odsetki za zwłokę. Czy odsetki te mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

RADA

Tak, odsetki z tytułu uregulowania polis ubezpieczeniowych z opóźnieniem mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

UZASADNIENIE

Kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone przez podatników w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (art. 22 ust. 1 updo). Kosztami uzyskania przychodów są zatem zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Taki charakter mają odsetki za zwłokę w regulowaniu płatności, o ile płatności te są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, co oznacza, że mogą być one zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Do omawianych odsetek nie mają zastosowania wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wskazane w:

- art. 23 ust. 1 pkt 32 updof, który wyłącza możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek od zobowiązań naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych. W tym przypadku odsetki zostały zapłacone, a więc mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów;
- art. 23 ust. 1 pkt 18 updof, który wyłącza z kosztów uzyskania przychodów odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Odsetki, o których mowa w pytaniu, nie należą do tej kategorii odsetek, a więc mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Co istotne, stanowisko o dopuszczalności zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek za zwłokę w regulowaniu płatności reprezentują również organy podatkowe. Tytułem przykładu wskazać można interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 sierpnia 2014 r., sygn. IBPBI/1/415-561/14/JS czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 16 grudnia 2014 r., sygn. IPTPB3/423-325/14-2/KJ. Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji:

MF (...) zapłacone odsetki za zwłokę mogą stanowić dla dłużnika koszt uzyskania przychodów związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Z uwagi na powyższe oraz brak innych przepisów, które wyłączałyby wprost z kosztów odsetki za zwłokę w opłacaniu polis ubezpieczeniowych dotyczących samochodów, podatnik może je zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 18, 32 i 47 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Tomasz Krywan

prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii podatkowej,
autor komentarza do VAT 2018 wydanej przez INFOR PL S.A.

4 Czy należy pobierać podatek u źródła od rat leasingowych za sprzęt komputerowy wypłacanych na rzecz niemieckiego kontrahenta

PROBLEM

Od maja 2018 r. dokonuję płatności z tytułu opłat za leasing komputerów na rzecz niemieckiego przedsiębiorcy (osoby fizycznej będącej niemieckim rezydentem podatkowym). Mam certyfikat rezydencji niemieckiego kontrahenta. Raty leasingowe uiszczam do 15. dnia każdego miesiąca z góry. Leasingowane komputery mają służyć do prac biurowych. Czy mam obowiązek pobierania podatku u źródła od wynagrodzenia wypłacanego na rzecz niemieckiego kontrahenta z tytułu rat leasingowych płaconych za te komputery na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 updof?

■ RADA

Zdaniem sądów administracyjnych przedsiębiorca nie jest zobowiązany do pobierania podatku u źródła od wynagrodzenia wypłacanego na rzecz niemieckiego kontrahenta z tytułu rat leasingowych za komputery, które mają służyć do prac biurowych.

■ UZASADNIENIE

Podatek dochodowy od przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez osoby, które nie mają tutaj miejsca zamieszkania z tytułu należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, wynosi 20% przychodu (art. 29 ust. 1 pkt 1 updof). Podatek ten pobiera się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Z art. 12 ust. 1 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika, że należności licencyjne powstające w Polsce i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Niemczech mogą być opodatkowane w Niemczech. Jednakże, na podstawie art. 12 ust. 2 tej umowy, należności te mogą być opodatkowane w Polsce, jeżeli osoba do nich uprawniona ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w Niemczech. Należnościami licencyjnymi w rozumieniu tej umowy są należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (art. 12 ust. 3 umowy). Nabyte przez przedsiębiorcę komputery nie są urządzeniami naukowymi ani handlowymi. Czy są zatem urządzeniami przemysłowymi? Z orzecznictwa sądowego wynika, że nie. Jak bowiem wyjaśnił WSA w wyroku z 8 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1857/09:

WSA (...) „urządzeniem przemysłowym” będzie takie urządzenie, które przeznaczone jest do wykorzystania w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się ściśle z tą dziedziną. Natomiast komputer to urządzenie elektroniczne sterowane przez program, przetwarzające informacje zapisane cyfrowo, służące do przetwarzania, porządkowania i wyszukiwania danych oraz sterowania pracą innych urządzeń. (...)

W konsekwencji WSA stwierdził, że komputery nie są urządzeniami przemysłowymi, gdyż nie są ze swej istoty przeznaczone do procesu masowej produkcji. W konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła z tytułu należności licencyjnych, o których mowa w przywołanym na wstępie art. 29 ust. 1 pkt 1 updof.

Stanowisko, iż opłaty za najem sprzętu komputerowego, na podstawie przepisów polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie stanowią należności licencyjnych, od których należy pobrać podatek u źródła, potwierdził również NSA w wyrokach z 21 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1476/10, oraz z 18 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1180/15, WSA w Poznaniu w wyroku z 31 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Po 844/13, oraz WSA w Bydgoszczy w wyroku z 10 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 1112/14. Takie samo stanowisko w tej sprawie zajął m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 października 2017 r., sygn. ITPB1/415-536/14-1/17-S/DP, oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 19 czerwca 2012 r., ILPB3/423-405/09/12-S/DS.

Z uwagi na to, że w przeszłości zdarzały się orzeczenia sądowe oraz interpretacje organów podatkowych, z których wynikało, że komputery stanowią urządzenia przemysłowe,

a zatem powinien od ich najmu być pobrany podatek u źródła (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 maja 2015 r., sygn. ILPB4/4510-1-90/15-2/DS), zalecamy potwierdzenie zaprezentowanego stanowiska, występując o wydanie interpretacji indywidualnej w tej sprawie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 12 ust. 1 i ust. 3 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. – Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

5 Czy napiwki opłacane przez pracownika służbową kartą są jego przychodem

PROBLEM

Pracownik naszej spółki w ramach pełnienia swoich obowiązków pracowniczych spotkał się z kontrahentami w restauracji. Za usługę gastronomiczną oraz napiwek zapłacił firmową kartą płatniczą. Napiwek został udokumentowany wyciągiem bankowym z karty płatniczej. Fakt spotkania tego pracownika z kontrahentami był pracodawcy znany i pracodawca zgodził się na pokrycie kosztów spotkania, w tym napiwku. Czy zapłacony firmową kartą płatniczą napiwek stanowi przychód pracownika, a spółka jako płatnik powinna naliczyć i odprowadzić zaliczkę na PIT?

RADA

Napiwek zapłacony przez pracownika firmową kartą płatniczą podczas spotkania biznesowego z kontrahentem w restauracji nie stanowi dla tego pracownika przychodu ze stosunku pracy. Na spółce nie ciąży zatem z tego tytułu obowiązek pobrania i odprowadzenia zaliczki na PIT.

UZASADNIENIE

Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się nie tylko pieniądze, lecz także wartość otrzymanych świadczeń w naturze czy nieodpłatnych świadczeń poniesionych na rzecz pracownika (art. 12 ust. 1 updof). Wobec niezdefiniowania w przepisach updof pojęcia „nieodpłatne świadczenie” zasadne jest odwołanie się do znaczenia tego pojęcia ukształtowanego w orzecznictwie. TK w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 stwierdził, że do warunków opodatkowania nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez pracowników od pracodawców należy m.in.:

1) spełnienie ich w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy),

2) powstanie z tego tytułu po stronie pracownika korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który pracownik musiałby ponieść.

W przedstawionej sprawie stwierdzić należy, że zapłatę firmową kartą płatniczą za napiwek w lokalu gastronomicznym w trakcie spotkania biznesowego z kontrahentami należy traktować po stronie pracownika spółki jako narzędzie służące prawidłowemu wykonywaniu przez niego obowiązków służbowych. Pracownik otrzymał od pracodawcy przyzwolenie na pozostawienie napiwku, co oznacza, że wydatek ten jest ściśle związany z wykonywanymi przez pracownika czynnościami służbowymi, a więc jest ponoszony w interesie pracodawcy, a nie pracownika. Zatem nie jest wydatkiem na jego prywatne potrzeby i nie stanowi po stronie pracownika przychodu ze stosunku pracy podlegającego opodatkowaniu PIT. W konsekwencji na spółce jako płatniku nie ciąży obowiązek naliczenia i pobrania od tego napiwku zaliczki na PIT. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lutego 2018 r., sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.410.2017.1.MS).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Czytaj także: „Czy napiwki otrzymywane przez kelnerów należy doliczać do obrotów restauracji” – na www.mk.infor.pl

6 Czy nawiązanie przez dentystę współpracy z asystentką stomatologiczną spowoduje utratę prawa do karty podatkowej

PROBLEM

Jestem lekarzem stomatologiem korzystającym z opodatkowania kartą podatkową. Wykonuję zabiegi chirurgiczne i implantologiczne, do których wskazana jest asysta. W związku z tym chciałbym nawiązać współpracę z asystentką stomatologiczną. Osoba ta nie zostanie przeze mnie zatrudniona, gdyż prowadzi samodzielną działalność gospodarczą. Czy nawiązanie takiej współpracy spowoduje utratę prawa do karty podatkowej?

RADA

Tak. Nawiązanie współpracy z asystentką stomatologiczną spowoduje utratę przez czytelnika prawa do karty podatkowej. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej mogą płacić m.in. podatnicy prowadzący działalność w wolnych zawodach, polegającą na świadczeniu usług

w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego w warunkach określonych w części VIII tabeli stanowiącej załącznik do uzpd (art. 23 ust. 1 pkt 8 uzpd). Definicję wolnego zawodu prezentujemy w ramce.

DEFINICJA

Wolny zawód – oznacza pozarolniczą działalność gospodarczą wykonywaną osobiście przez lekarzy, lekarzy stomatologów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felcerów, położne, pielęgniarki, tłumaczy oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny, jeśli działalność ta nie jest wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej, z tym że za osobiste wykonywanie wolnego zawodu uważa się wykonywanie działalności bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu (art. 4 ust. 1 pkt 11 uzpd).

Podatnicy prowadzący taką działalność podlegają opodatkowaniu w formie karty podatkowej, jeżeli m.in. przy jej prowadzeniu nie korzystają z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne (art. 25 ust. 1 pkt 3 uzpd).

Zatem korzystanie przy prowadzeniu działalności gospodarczej z usług osób niezatrudnionych na podstawie umowy o pracę czy z usług innych zakładów, z wyjątkiem usług specjalistycznych, jest okolicznością wykluczającą możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej. Z pytania wynika, że asystentka stomatologiczna nie zostanie przez czytelnika zatrudniona na podstawie umowy o pracę. Aby określić, czy współpraca z nią spowoduje utratę prawa do karty podatkowej, należy odpowiedzieć na pytanie, czy świadczone przez nią usługi będą usługami specjalistycznymi w rozumieniu przepisów uzpd. Definicję usług specjalistycznych prezentujemy w ramce.

DEFINICJA

Za usługi specjalistyczne uważa się czynności i prace wchodzące w inny niż zgłoszony zakres działalności, niezbędne do całkowitego wykonania wyrobu lub świadczonej usługi, w tym również czynności i prace towarzyszące, o których mowa w załączniku nr 4 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (art. 25 ust. 3 uzpd).

Zatem, aby uznać usługi za usługi specjalistyczne, muszą być one niezbędne do całkowitego wykonania wyrobu lub świadczonej usługi. Z przywołanej definicji nie wynika jednak, aby usługi specjalistyczne faktycznie miały być czynnościami wysoce wyspecjalizowanymi, których wykonanie wymagałoby specjalistycznych wiadomości, umiejętności, wyposażenia. Chodzi tu o usługi specjalistyczne względem prowadzonej działalności, których wykonywania nie zgłoszono, a jednak są niezbędne do prowadzenia własnej działalności.

W przypadku działalności prowadzonej przez czytelnika za usługi specjalistyczne należy uznać czynności i prace spoza zakresu usług stomatologicznych, które są niezbędne do całkowitego wykonania świadczonej usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego. W takim ujęciu – usług świadczonych na rzecz dentysty przez asystentkę stomatologiczną prowadzącą działalność gospodarczą – nie można uznać za usługi specjalistyczne, gdyż nie są to usługi niezbędne do wykonania usług stomatologicznych. Dentysta, prowadząc działalność gospodarczą w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, nie musi bowiem korzystać z pomocy asystentki stomatologicznej, aby móc wykonać usługę stomatologiczną, w tym zabieg chirurgiczny lub implantologiczny. Oznacza to, że jeżeli czytelnik (dentysta) skorzysta z usług asystentki stomatologicznej prowadzącej działalność gospodarczą, to utraci prawo do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie kar-

ty podatkowej. Takie samo stanowisko w tej sprawie zajmują organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2018 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.49.2018.1.KF).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4 ust. 1 pkt 11, art. 23 ust. 1 pkt 8, art. 25 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2157; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Czytaj także: „Czy wykonywanie przedmiotów na specjalne życzenie klientów odbiera prawo do korzystania z karty podatkowej” – na www.mk.infor.pl

7 Czy pracownik, który otrzymał kartę przedpłaconą, uzyskuje przychód – interpretacja MF

Pracownik, który otrzymał kartę przedpłaconą, osiąga przychód ze stosunku pracy. Jeżeli środki, którymi zasilono kartę, pochodzą z ZFŚS, przychód ten korzysta ze zwolnienia z PIT do kwoty 1000 zł w roku podatkowym. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Stosownie natomiast do art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bonny, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi;*

Jak wynika z powołanego powyżej przepisu, skorzystanie ze zwolnienia możliwe jest, jeżeli są spełnione łącznie następujące przesłanki:

- świadczenie ma charakter świadczenia rzeczowego lub świadczenia pieniężnego,
- źródłem finansowania są w całości środki z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- świadczenie ma związek z finansowaniem działalności socjalnej.

Przy czym ze zwolnienia korzysta tylko wartość świadczenia w kwocie 1000 zł.

W związku z powyższym zwolnieniem zawartym w ww. art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych objęte są również otrzymane przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, świadczenia pieniężne z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. (...)

Z wniosku wynika, że Wnioskodawca zamierza utworzyć zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu socjalnym. Obecnie Wnioskodawca rozważa możliwość, w ramach prowadzonej działalności socjalnej, przekazania pracownikom środków pieniężnych pochodzących z zakła-

dowego funduszu świadczeń socjalnych. Zamiast przekazania ich w formie gotówkowej, Spółka zamierza zakupić karty przedpłacone „Karta Podarunkowa dla Dzieci, które zostaną następnie zasilone środkami pieniężnymi z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Karty przedpłacone zasilone środkami pieniężnymi zostaną następnie przekazane pracownikom. Pracownik Spółki będzie mógł płacić za towary i usługi w punktach akceptujących płatności kartami działającymi w systemie MasterCard. Sieć punktów, w których będzie można dokonać płatności Kartą przedpłaconą, zostanie ograniczona do branż takich, jak np. sklepy z zabawkami, sklepy z obuwiem, sklepy z odzieżą dziecięcą i niemowlęcą, sklepy z gramiami, księgarnie, parki rozrywki, cukiernie czy kina, z zastosowaniem tzw. kodów MCC. Wynika to z faktu, że celem Wnioskodawcy jest, aby przekazywane pracownikom środki pieniężne były przeznaczone na realizację ściśle określonych celów.

Zgodnie z art. 2 pkt 15a ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2003, ze zm., w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy - Prawo bankowe (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1876 z późn. zm.), karta płatnicza to karta uprawniająca do wypłaty gotówki lub umożliwiająca złożenie zlecenia płatniczego za pośrednictwem akceptanta lub agenta rozliczeniowego, akceptowana przez akceptanta w celu otrzymania przez niego należnych mu środków, w tym karta płatnicza w rozumieniu art. 2 pkt 15 rozporządzenia (UE) 2015/751.

Stosownie do art. 63 ust. 1 ustawy - Prawo bankowe, rozliczenia pieniężne mogą być przeprowadzane za pośrednictwem banków, jeżeli przynajmniej jedna ze stron rozliczenia (dłużnik lub wierzyciel) posiada rachunek bankowy. Rozliczenia pieniężne przeprowadza się gotówkowo lub bezgotówkowo za pomocą papierowych lub informatycznych nośników danych.

Na podstawie art. 63 ust. 3 pkt 4 Prawa bankowego rozliczenia bezgotówkowe przeprowadza się w szczególności kartą płatniczą.

Karta przedpłacona to swoisty rodzaj karty płatniczej. Wydawana jest bez konieczności posiadania rachunku osobistego w banku, nie jest też przyznawany jej użytkownikowi kredyt. Rolą tych kart jest zapewnienie użytkownikowi karty (np. pracownikom) środków pieniężnych bez konieczności wydawania (posiadających formę materialną) znaków pieniężnych (np. banknotów) lub znaków legitymacyjnych. Z technicznego punktu widzenia karta przedpłacona jest bardzo zbliżona do karty debetowej. Zatem kartę tę należy co do zasady uznać za świadczenie pieniężne z uwagi na jej zaklasyfikowanie jako instrumentu dostępu do określonych wartości pieniężnych, co finalnie umożliwi regulowanie zobowiązań pieniężnych.

Mając na uwadze przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe oraz powołane wyżej przepisy prawa, należy stwierdzić, że w przypadku otrzymania przez pracownika karty przedpłaconej, zasilonej środkami pochodzącymi z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, przychód pracownika z tego tytułu będzie korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych do kwoty 1000 zł w roku podatkowym, zgodnie z brzmieniem art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT i w rezultacie, po stronie Wnioskodawcy nie powstaną obowiązki płatnika z tego tytułu, w tym obowiązek doliczenia wartości świadczenia do przychodu podatkowego danego pracownika oraz pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.159.2018.1.MK

Od redakcji:

Niezwykle popularną wśród pracodawców formą obdarowywania pracowników jest przekazywanie im kart przedpłaconych. Pozwala ona na samodzielne podjęcie przez pra-

cownika decyzji o tym, na co i kiedy wyda przekazane mu środki. Należy pamiętać, że organy podatkowe od lat konsekwentnie stoją na stanowisku, że karta przedpłacona to świadczenie pieniężne, które, jeżeli nie pochodzi ze środków ZFŚS, należy doliczyć do przychodów pracownika ze stosunku pracy. Jeżeli jest finansowana ze środków tego funduszu, ma do niej zastosowanie zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Od 1 stycznia 2018 r. zwolnienie to zostało podniesione z 380 zł do 1000 zł w roku podatkowym. Należy dodać, że pracodawca, który zamierza przekazać pracownikom karty przedpłacone ze środków ZFŚS, powinien pamiętać o zachowaniu kryterium socjalnego, a więc aby pracownicy nie zostali obdarowani kartami o jednakowej wartości, ale w zależności od ich sytuacji materialnej. Brak tego kryterium może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe w trakcie ewentualnej kontroli podatkowej.

Katarzyna Wojciechowska

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

8 Czy lekarz biorący udział w darmowej konferencji uzyskuje z tego tytułu przychód opodatkowany PIT – interpretacja MF

Lekarz biorący udział w nieodpłatnej konferencji uzyskuje z tego tytułu przychód z innych źródeł. Organizator kongresu ma obowiązek wystawić mu PIT-8C. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Z powodu niejedności stanowisk sądowych dotyczących kwestii „nieodpłatnego świadczenia” zasadniczego znaczenia nabrał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 (Dz.U. z 2014 r., poz. 947), w którym Trybunał Konstytucyjny dokonał ustalenia, jakie kryteria decydują o zakwalifikowaniu nieodpłatnego świadczenia jako przychodu pracownika z tytułu stosunku pracy. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że za przychód pracownika mogą być uznane takie świadczenia, które:*

- zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- korzyść ta jest wymierna (również w postaci zaoszczędzenia wydatku) i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

W tym miejscu zauważyć należy, że zasadniczą część rozważań w wyroku Trybunału była oparta na art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który definiuje pojęcie „przychodu” nie tylko z tytułu stosunku pracy, lecz także z innych tytułów prawnych, zatem uwagi zawarte w wyroku Trybunału mają zastosowanie także w stosunku do dochodów uzyskanych z innych źródeł.

Na tle opisu stanu faktycznego, analizując cechy, jakie musi spełniać świadczenie, aby uznać je za przychód, należy wskazać, że pierwsza z przesłanek wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny została spełniona z uwagi na to, że lekarz biorący udział w kongresie medycznym świadomie podpisuje umowę sponsoringu, w której spółka informuje go o potencjalnych świadczeniach, które sfinansuje w związku z udziałem lekarza w kongresie medycznym. Powyższa przesłanka jest również spełniona w przypadku lekarza, z którym spółka nie zawiera umowy sponsoringu, który potwierdza chęć uczestnictwa w kongresie czy

konferencji, odpowiadając na zaproszenie spółki, wysyłając zgłoszenie i wskazując swoje dane (warunki uczestnictwa, możliwość zdobycia punktów zawodowych, etc.), a spółka rejestruje takie zgłoszenie. Należy zatem uznać, że osoba uczestnicząca w takich wydarzeniach korzysta z nich w pełni dobrowolnie i z tytułu pokrywania przez spółkę lekarzowi kosztów organizacji w kongresie medycznym, po stronie uczestnika powstaje przychód w postaci nieodpłatnego świadczenia.

Dokonując analizy, czy druga przesłanka wskazana przez Trybunał została spełniona, należy podkreślić, na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu podlega każda forma przysporzenia majątkowego, mająca konkretny wymiar finansowy. Przysporzenie to może polegać na zwiększeniu majątku bądź uniknięciu jego pomniejszenia (zaoszczędzenie wydatków). Zatem pokrycie przez Spółkę kosztów organizacji kongresów medycznych w postaci kosztów wynajmu sali, wyżywienia (catering), pokrycia kosztów prelegenta, kosztów podróży, zapewnienia hotelu, niezależnie od tego, czy między spółką a lekarzem została zawarta umowa sponsoringu, czy też nie, powoduje powstanie po stronie lekarza biorącego udział w tym wydarzeniu przychodu, ponieważ pokrycie kosztów przez stronę trzecią oznacza bowiem wymierne i konkretne przysporzenie majątkowe po stronie, która tych wydatków nie musi pokrywać ze swoich środków. Zatem należy uznać, że wydatki z tytułu ww. opłat zostały poniesione w imieniu lekarza.

W przedmiotowej sprawie spełniona została również trzecia przesłana wynikająca z wyroku Trybunału Konstytucyjnego sygn. akt K 7/2013, ponieważ korzyść uzyskana przez lekarza, w postaci pokrycia przez Wnioskodawcę kosztów organizacji kongresu medycznego w postaci kosztów wynajmu sali, wyżywienia (catering), pokrycia kosztów prelegenta, kosztów podróży, zapewnienia hotelu jest wymierna i przypisana konkretnej osobie (nie jest bowiem dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). (...)

Tym samym dla wszystkich lekarzy uczestniczących w kongresach medycznych (lekarz nie występuje wobec spółki jako przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą), wartość tychże świadczeń należy zakwalifikować do przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. do przychodów z innych źródeł.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 lutego 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-3.4011.446.2017.4.IM

Od redakcji:

Stanowisko organu podatkowego jest niekorzystne dla lekarzy biorących udział w nieodpłatnych kongresach. Zdaniem organu lekarze, którzy biorą udział w tego rodzaju kongresach i rejestrują się jako osoby nieprowadzące działalności gospodarczej, uzyskują z tego tytułu przychód podatkowy, który należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł. Wartość nieodpłatnego świadczenia, które otrzymują, trzeba ustalać na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 updof. Z przepisu tego wynika, że wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń – jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – ustala się według cen zakupu. W związku z tym podatnik organizujący taki kongres jest zobowiązany do sporządzania informacji PIT-8C i przekazania ich lekarzom.

Należy podkreślić, że w przywołanej interpretacji organ podatkowy zakwestionował możliwości skorzystania przez lekarzy ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof. Z przepisu tego wynika, że wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem do wysokości określo-

nej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Zdaniem organu podatkowego pojęcie podróży osoby niebędącej pracownikiem należy rozumieć jako wykonywanie zadań poza miejscowością, w której znajduje się siedziba podmiotu, na rzecz którego te zadania są wykonywane. W związku z uczestnictwem przez lekarzy w kongresie – zdaniem organu podatkowego – nie dochodzi do wykonywania na rzecz jego organizatora żadnego zadania (świadczenia), co oznacza, że nie jest spełniony warunek konieczny do zastosowania ww. zwolnienia. Należy mieć na uwadze, że takie stanowisko może oznaczać zmianę linii orzeczniczej organów podatkowych. W latach poprzednich dopuszczały możliwość korzystania przez lekarzy biorących udział w nieodpłatnych konferencjach ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updog (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 września 2016 r., sygn. IPPB2/4511-558/16-2/MM oraz z 29 grudnia 2016 r., sygn. 1462-IPPB4.4511.1150.2016.1.GF).

Katarzyna Wojciechowska

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

9 Od kiedy liczyć 5-letni termin wyłączający opodatkowanie PIT przychodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego nabytego od dewelopera – wyrok NSA

5-letni termin wyłączający opodatkowanie PIT przychodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego należy liczyć od momentu wpisu odrębnej własności tego lokalu do księgi wieczystej – wyrok NSA z 7 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 576/16.

Stan faktyczny

M.K. zawarł w listopadzie 2003 r. z deweloperem typową umowę o wybudowanie i przeniesienie własności lokalu mieszkalnego. W wykonaniu tej umowy strony zawarły w październiku 2004 r. umowę sprzedaży lokalu w formie aktu notarialnego. M.K. zapłacił całą cenę, zamieszkał w lokalu i złożył wniosek o dokonanie wpisu do księgi wieczystej potwierdzającego, że jest właścicielem odrębnego lokalu mieszkalnego. Ze względu na błędy w podziale geodezyjnym gruntów, na których został wybudowany budynek wielorodzinny, sąd pozostawił jednak ten wniosek bez rozpoznania. Deweloper oraz właściciele podjęli skomplikowane procedury naprawcze, które zaowocowały sprostowaniem aktu notarialnego sprzedaży kolejnym aktem notarialnym sporządzonym w kwietniu 2009 r. W maju 2009 r. M.K. złożył nowy wniosek o wpis do księgi wieczystej i wpis ten nastąpił w tym samym miesiącu.

W czerwcu 2014 r. M.K. sprzedał przedmiotowy lokal, sądząc, że 5-letni okres, wyłączający opodatkowanie tej sprzedaży, już minął i z tym nastawieniem złożył wniosek o wydanie interpretacji, która miała to potwierdzić.

Stanowisko organu interpretującego

Organ nie zgodził się jednak z M.K. Przywołał art. 7 ust. 2 ustawy o własności lokali, zgodnie z którym do powstania odrębnej własności lokalu niezbędny jest wpis do księgi wieczystej. Brak tego wpisu oznacza więc, że M.K. nie stał się wcześniej właścicielem lokalu, a więc nie nabył go w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 updof. M.K. nie miał więc racji, twierdząc, że lokal nabył z chwilą podpisania aktu notarialnego (zawarcia umowy sprzedaży jako kupujący).

Stanowisko WSA

Sąd uchylił powyższą interpretację, nakazując organowi przyjęcie, że M.K. nabył lokal z chwilą zawarcia aktu notarialnego, a więc w 2004 r. Od tej chwili M.K. wykonywał swoje prawo własności poprzez zamieszkiwanie w nabytym lokalu. Posiadał tzw. ugruntowaną ekspektatywę uzyskania formalnego potwierdzenia własności w księdze wieczystej, obejmującą swoją treścią prawo do wyłącznego posiadania i dysponowania już istniejącym samodzielny lokalem. Opóźniony o ponad 4 lata, z przyczyn niezależnych od M.K., wpis do księgi wieczystej nie mógł, zdaniem sądu, prowadzić do takiej interpretacji art. 10 ust. 1 pkt 8 updof, że datą nabycia, w rozumieniu tego przepisu, własności lokalu jest wyłącznie data złożenia skutecznego wniosku o wpis (założenie księgi wieczystej dla lokalu).

Stanowisko NSA

NSA uznał jednak, rozpoznając skargę kasacyjną organu, że ma on rację. Na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o własności lokali do powstania odrębnej własności lokalu niezbędny jest wpis w księdze wieczystej. Wpis ten ma charakter konstytutywny, czyli dopiero wpis kreuje własność lokalu. Regulacja ta służy bezpieczeństwu obrotu nieruchomościami, a więc jest racjonalna. Dlatego M.K. nabył lokal – w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a updof – dopiero w 2009 r., a nie w 2004 r.

Od redakcji

Mamy niezmierny i olbrzymi szacunek do orzecznictwa sądów administracyjnych, bez którego trudno byłoby sobie wyobrazić funkcjonowanie polskiego systemu podatkowego. Nie będziemy jednak kryli, że szacunek ten bierze się stąd, że takie orzeczenia jak omawiany wyrok NSA trafiają się nader sporadycznie. Jeśli ktoś szukałby czystego przykładu orzeczenia cechującego się skrajnym i nadmiernym formalizmem, i przez to nietrafnego, to ma tego najlepszy przykład w powołanym wyroku NSA.

Nie ma tu miejsca na kontrargumentację. Trzeba jednak wskazać, że orzeczenie to stoi na przekór wielu innym wyrokom, w których przyjmowano, że zawarcie umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego jest nabyciem w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 updof. Należy więc mieć nadzieję, że omawiany wyrok NSA jest wypadkiem przy pracy, który pozostanie odosobniony.

Krzysztof Janczukowicz

doktor prawa, nauczyciel akademicki i radca prawny. Specjalizuje się w prawie podatkowym i karnym, prowadząc liczne zajęcia i szkolenia w tym zakresie.

Autor wielu publikacji internetowych i książkowych

VIII. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1 Jak rozliczyć w pkpir skonto

PROBLEM

Prowadzę jednoosobową działalność gospodarczą. Rozliczam się według pkpir. Z jednym z unijnych kontrahentów uzgodniliśmy, że w przypadku wcześniejszej zapłaty udzielę mu skonta w wysokości 3%. Jest to kontrahent unijny, który nie chce przyjmować ode mnie faktur korygujących. Jak rozliczyć to zdarzenie w pkpir?

RADA

W przypadku udzielenia skonta po wystawieniu faktury podatnik powinien wystawić fakturę korygującą in minus do faktury pierwotnej. Wystawienie faktury korygującej in minus daje prawo podatnikowi do zmniejszenia przychodu o wartość skonta w dacie jej wystawienia.

UZASADNIENIE

Skonto jest obniżką ceny udzielaną kontrahentowi, który zapłacił przed wyznaczonym terminem za towar lub wykonaną usługę. Skonto jest rozwiązaniem dobrowolnym, zależnym od woli stron, ale jego udzielenie związane jest z obowiązkiem odpowiedniego rozliczenia na fakturach. Informacja o udzielonym skoncie powinna znaleźć się na fakturze, o ile nie zostało ono skalkulowane w cenie jednostkowej netto (art. 106e ust. 1 pkt 10 ustawy VAT). Faktura powinna zawierać informację o kwotach udzielonych upustów i obniżkach cen, a nie tylko o samym fakcie zastosowania zniżki. W przypadku gdy skonta udzielono po wystawieniu faktury, podatnik ma obowiązek wystawić fakturę korygującą (art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy VAT).

Skonto to czynność warunkowa. Przyznanie skonta uzależnione jest od wcześniejszej zapłaty. Dopiero z chwilą zrealizowania skonta staje się ono prawnie skuteczne i tym samym wpływa na podstawę opodatkowania. W efekcie wystawić należy fakturę korygującą in minus do faktury pierwotnej. Wystawienie faktury korygującej in minus daje prawo podatnikowi do zmniejszenia przychodu o wartość skonta w dacie wystawienia faktury korygującej. Jeżeli bowiem korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca (art. 14 ust. 1m updof). Przepisy podatku dochodowego nie wymagają w takim przypadku potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę.

PRZYKŁAD

Podatnik świadczył usługę na rzecz kontrahenta unijnego. W zakresie VAT usługa jest opodatkowana według siedziby usługobiorcy. Wartość faktury wyno-

siła 2000 euro. Usługa została wykonana 26 kwietnia 2018 r. i w tym dniu została też wystawiona faktura. Po przeliczeniu po kursie NBP z 25 kwietnia 2018 r. (4,2159) dało to kwotę 8431,80 zł. Dla podatnika jest to przychód, który należy rozliczyć w kolumnie 7 pkipr w dacie 26 kwietnia 2018 r. Termin zapłaty faktury to 15 maja 2018 r. Kontrahent zapłacił w dniu 30 kwietnia 2018 r. Podatnik udzielił mu skonta w wysokości 3%, czyli 60 euro. Do udzielonego skonta wystawił fakturę korygującą 2 maja 2018 r. Wartość skonta przeliczył po kursie euro z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury pierwotnej. Dało to kwotę zmniejszenia w wysokości 252,95 zł (60 euro x 4,2159). Kwotę zmniejszenia należy zaewidencjonować w kolumnie 7 pkipr w dacie wystawienia faktury korygującej, czyli 2 maja 2018 r.

Zapis w pkipr

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Przychody ze sprzedaży towarów i usług		Razem przychody	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	7		9	
	Kwiecień 2018						
245	26.04.2018	F 1234/04/18	Przychód	8 431	80	8 431	80
	Maj 2018						
249	02.05.2018	FK 1/05/18	Korekta przychodu	- 252	95	- 252	95

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 1m ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- art. 106e ust. 1 pkt 10, art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

Grzegorz Ziółkowski

doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego,
autor komentarza do PIT 2018 wydanej przez INFOR PL S.A.

Czytaj także: „Nie można wystawiać z góry faktur dokumentujących skonto” – na www.mk.infor.pl

W następnym numerze Mk:

dodatek z serii „Ściąga księgowego”

Jak ustalać wartość początkową środka trwałego

Instrukcja ustalania wartości początkowej środka trwałego nabytego odpłatnie, nieodpłatnie lub w formie wkładu niepieniężnego.

IX. ZUS

1 Czy ulga na zakup środka trwałego od pracodawcy powinna być oskładkowana

PROBLEM

Zatrudnianym pracownikom spółka zamierza umożliwić odkupywanie od niej środków trwałych będących jej własnością (np. aut lub sprzętu komputerowego). Sprzedaż ma być dokonywana po cenie niższej niż detaliczna, co będzie wynikać z zapisów regulaminu wynagradzania. Czy tego typu korzyść majątkowa będzie mogła być zwolniona z opodatkowania na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego?

RADA

Nie. Świadczenie, o którym mowa w zapytaniu, powinno podlegać oskładkowaniu. W przedstawionych okolicznościach do podstawy składek ZUS powinna wchodzić wartość odsprzedawanych pracownikowi środków trwałych należących do pracodawcy (po uprzednim pomniejszeniu jej o kwotę odpłatności ponoszonej przez zatrudnionego). Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Jak stanowi § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego, z podstawy składkowej wyłączone są korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzyści z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji.

A zatem, aby móc uniknąć konieczności naliczania należności zusowskich od określonego świadczenia, musi ono:

- wynikać z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu;
- przybierać formę niepieniężną;
- być współfinansowane przez zatrudnionych (poprzez wnoszenie choćby symbolicznej opłaty).

Wskazane powyżej warunki muszą zostać spełnione łącznie.

Niestety przywołana regulacja nie znajduje zastosowania w stosunku do środków trwałych odkupowanych przez zatrudnione osoby od swego pracodawcy po preferencyjnej cenie. Potwierdził to ZUS w interpretacji z 27 listopada 2017 r., sygn. DI/100000/43/1174/2017, z której wynika, że:

- przepis § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego posługuje się sformułowaniem niektórych artykułów, przedmiotów lub usług i z uwagi na ten fakt każdorazowo istotnym jest jednoznaczne ustalenie, o jaki artykuł, przedmiot lub usługę chodzi;

- pracodawcy w praktyce niejednokrotnie próbują nadużywać zwolnienia ustanowionego w omawianej regulacji, uznając za zasadne nieodprowadzanie składek zusowskich na poszczególne ubezpieczenia od takich świadczeń, które ze względu na swój charakter nie spełniają warunku korzyści wymienionego przez ustawodawcę w treści przedmiotowego przepisu;
- za korzyść, o której mowa powyżej, nie można uważać stworzenia pracownikom możliwości zakupywania od podmiotu ich zatrudniającego środków trwałych (np. samochodów, telefonów czy sprzętu komputerowego) po cenie niższej niż detaliczna;
- czym innym jest udostępnienie przez pracodawcę pracownikom po cenach niższych niż detaliczne określonych usług i towarów, które pracodawca nabywa z wyraźnym przeznaczeniem na ten cel, a czym innym udostępnienie składników własnego majątku (czy też środków trwałych).

W konsekwencji wartość składników majątku zakładu pracy sprzedawanego zatrudnionym osobom po preferencyjnych warunkach, czyli po cenie niższej od detalicznej, stanowi dla kupujących przysporzenie majątkowe. Z jego tytułu w podstawie składek ZUS (w tym składek na ubezpieczenia społeczne i składki zdrowotnej) powinna być uwzględniona wartość sprzedanej rzeczy, pomniejszona o kwotę zapłaty wniesionej przez zatrudnionego.

ZUS, analizując to, czy płatnik w danych okolicznościach może skorzystać z konkretnego zwolnienia składkowego czy też nie, wyraźnie akcentuje, że:

- wyłączenia z podstawy wymiaru składek ubezpieczeniowych zawarte w rozporządzeniu składkowym stanowią wyjątek od ogólnej zasady, iż ozusowaniu podlega przychód;
- z tego powodu przepisy ww. aktu prawnego nie podlegają wykładni rozszerzającej i należy je interpretować ściśle.

Takie stanowisko ZUS prezentuje w wydawanych przez siebie interpretacjach, np. z 17 kwietnia 2017 r., sygn. DI/100000/43/449/2017, oraz z 20 listopada 2017 r., sygn. DI/100000/43/1030/2017.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. zgodnie z unormowaniami zawartymi w regulaminie wynagradzania umożliwia swojej załodze nabywanie od niej składników majątku, takich jak laptopy, drukarki i telefony komórkowe po cenach niższych niż detaliczne. Korzystając z tej opcji, jeden z jej pracowników w maju nabył drukarkę laserową za kwotę 150 zł. Wartość rynkowa tejże drukarki w momencie sprzedaży wynosiła 500 zł. W związku z tym podwładny uzyskał przysporzenie majątkowe w wysokości 350 zł (500 zł – 150 zł). Kwota ta powinna zostać doliczona do ogólnej sumy majowych przychodów podlegających zarówno opodatkowaniu, jak i oskładkowaniu. Biorąc pod uwagę to, iż ww. pracownik otrzymuje co miesiąc stałą pensję na poziomie 3700 zł brutto oraz że jest uprawniony do podstawowych kosztów uzyskania przychodu oraz kwoty zmniejszającej miesięczną zaliczkę podatkową (46,33 zł), jego lista płac za 05/2018 powinna wyglądać jak niżej:

Lp.	Składniki	Wartości (w zł)
1	2	3
1.	Wynagrodzenie za pracę	3700,00
2.	Wartość korzyści majątkowej podlegającej opodatkowaniu i osusowaniu	350,00

1	2	3
3.	Składka na ub. emerytalne w części finansowanej przez ubezpieczonego (poz. 1 + poz. 2) × 9,76%	395,28
4.	Składki na ub. rentowe w części finansowanej przez ubezpieczonego (poz. 1 + poz. 2) × 1,5%	60,75
5.	Składka na ub. chorobowe (poz. 1 + poz. 2) × 2,45%	99,23
6.	Suma składek na ub. społeczne finansowanych przez ubezpieczonego (poz. 3 + poz. 4 + poz. 5)	555,26
7.	Podstawa wymiaru składki na ub. zdrowotne (poz. 1 + poz. 2 – poz. 6)	3494,74
8.	Składka na ub. zdrowotne naliczona (poz. 7 × 9%)	314,53
9.	Składka na ub. zdrowotne do odliczenia od podatku (poz. 7 × 7,75%)	270,84
10.	Koszty uzyskania przychodu	111,25
11.	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. 1 + poz. 2 – poz. 6 – poz. 10)	3383,00
12.	Zaliczka na podatek ((poz. 11 × 18%) – 46,33 zł)	562,61
13.	Zaliczka na podatek do przekazania na rachunek urzędu skarbowego po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. 12 – poz. 9)	292,00
14.	Kwota netto (poz. 1 – poz. 6 – poz. 8 – poz. 13)	2538,21
15.	Kwota potrącenia z tytułu zapłaty za drukarkę	150,00
16.	Kwota pensji do wypłaty (poz. 14 – poz. 15)	2388,21

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost. zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 858
- § 2 ust. 1 pkt. 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1949

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

2 Kiedy „wczasy pod gruszą” wypłacane z zfsś podlegają oskładkowaniu

PROBLEM

Będziemy tworzyć zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Chcemy wypłacać pracownikom tzw. wczasy pod gruszą. Wysokość dopłaty uzależnimy od dochodów pracowników, przy czym nie będzie ona przewyższać kwoty 1000 zł. Czy kwotę tę należy opodatkować i oskładkować?

■ RADA

Dopłata do wypoczynku pochodząca ze środków zfsś nie będzie podlegać opodatkowaniu, jeżeli nie przekroczy 1000 zł w roku kalendarzowym. Natomiast zwolnienie ze składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne dotyczy dopłaty w każdej przyznanej wysokości – nie ma w tym zakresie żadnego ograniczenia kwotowego. Jednak warunkiem zastosowania wskazanych ulg jest przyznanie dopłaty do wypoczynku z uwzględnieniem kryterium socjalnego, tj. uzależnienie jej wysokości od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej pracownika.

■ UZASADNIENIE

Dopłata do wypoczynku, tzw. wczasy pod gruszą, to jedna z form działalności socjalnej, której źródłem finansowania są najczęściej środki pochodzące z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Niekiedy w ten sposób określa się również świadczenie urlopowe, które co prawda jest uregulowane w ustawie o zfsś, ale pracodawca finansuje je ze środków obrotowych. Podmiot, o którym mowa w pytaniu, będzie tworzył zfsś, a zatem dopłata do wypoczynku będzie pochodzić ze środków funduszu. Pomimo iż nie określono, czy działalność socjalna będzie prowadzona z obowiązku czy dobrowolnie, zasady przyznawania wsparcia z zfsś i warunki zwolnienia ze składek i podatku otrzymanych przez pracowników świadczeń są identyczne. Od 1 stycznia 2018 r. podwyższono do kwoty 1000 zł rocznie limit świadczeń finansowanych z funduszu socjalnego zwolnionych z podatku (limit ten nie dotyczy zapomóg przyznanych z zfsś w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci, które są nieopodatkowane bez względu na wysokość). W zakresie zwolnienia ze składek ZUS wsparcia przyznane z funduszu nadal nie ma tu ograniczeń kwotowych.

Podstawowym warunkiem skorzystania ze zwolnień podatkowo-składkowych jest jednak sposób przyznawania pracownikom dopłaty z funduszu, który musi być zgodny z ustawą o zfsś. W jednym z najnowszych wyroków Sąd Apelacyjny w Szczecinie (wyrok z 8 czerwca 2017 r., sygn. akt III AUa 627/16) podkreślił, że:

„Przy wypłacaniu świadczeń z ZFŚS konieczne jest rozróżnienie ich wysokości na rzecz poszczególnych pracowników w zależności od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej konkretnego beneficjenta. Pobieranie od pracowników oświadczeń, w których dobrowolnie ujawniają oni wysokości dochodów przypadających na członka rodziny, jest wystarczające, aby w sposób obiektywny rozdzielić środki z funduszu pomiędzy załogę zakładu pracy”.

Zatem o niezaliczeniu świadczeń pochodzących z zfsś do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne decyduje socjalny charakter tych świadczeń wyrażający się różnicowaniem ich wartości w zależności od sytuacji majątkowej, rodzinnej i finansowej (wyrok Sądu Najwyższego z 8 stycznia 2014 r., sygn. akt I UK 202/13). Analogiczne zasady dotyczą zwolnienia podatkowego, mimo obowiązującego w tym zakresie ograniczenia wartości świadczenia (z powołanym wcześniej wyjątkiem dotyczącym zapomóg). Jednocześnie ujawnianie przez pracowników informacji o ich sytuacji socjalnej do celów uzyskania wsparcia z zfsś powinno być dobrowolne. Niezłożenie np. oświadczenia w tym zakresie będzie uzasadniać nieprzyznanie osobie uprawnionej ewentualnego wsparcia.

PRZYKŁAD

Pracodawca zdecydował o utworzeniu zfsś (zatrudnia 25 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty). W zakładzie nie działa organizacja związkowa. W ramach działalności socjalnej będzie wypłacał wyłącznie dofinansowanie do wypoczynku w kwocie nieprzekraczającej 1000 zł rocznie na 1 pracownika. Pracodawca opracował regulamin przyznawania dofinansowania do wypoczynku i określił w nim wysokość dopłaty w następujący sposób:

Wysokość dochodu brutto przypadająca na 1 osobę prowadzącą wspólne gospodarstwo domowe na podstawie oświadczenia osoby uprawnionej	Wysokość dopłaty do wypoczynku
do 500 zł	1000 zł
od 501 zł do 800 zł	800 zł
od 801 zł do 1000 zł	600 zł
od 1001 zł do 1200 zł	400 zł
od 1201 zł do 1400 zł	200 zł
powyżej 1401 zł	dopłata nie przysługuje

Postępowanie pracodawcy jest prawidłowe. Świadczenia wypłacane na powyższych zasadach podlegają zwolnieniu zarówno z podatku, jak i ze składek.

Należy przypomnieć, że od 1 stycznia 2017 r. obowiązek tworzenia zfsś mają pracodawcy zatrudniający na 1 stycznia danego roku co najmniej 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. Natomiast pracodawcy zatrudniający według stanu na ten dzień co najmniej 20 i mniej niż 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty tworzą fundusz na wniosek zakładowej organizacji związkowej. W przypadku pracodawców, którzy zatrudniają na 1 stycznia danego roku mniej niż 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, istnieje możliwość tworzenia funduszu lub wypłaty świadczenia urlopowego albo rezygnacji z tych form działalności/dofinansowania. Wówczas konieczne jest poinformowanie pracowników o rezygnacji do końca stycznia danego roku. Zrezygnować z tworzenia funduszu mogą też pracodawcy, którzy zostali zobowiązani do prowadzenia działalności socjalnej. Takie działanie musi być jednak poprzedzone zgodą organizacji związkowej, a w przypadku jej braku – przedstawiciela pracowników. Aprobata związku zawodowego lub przedstawiciela pracowników będzie też wymagana w sytuacji zmniejszenia wysokości odpisu na fundusz.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 1, pkt 5, art. 3, art. 5g, art. 8, art. 10 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2191; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 2371
- art. 21 ust. 1 pkt 26 lit. a, pkt 67 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685
- § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1949

Bożena Pęsko

specjalista z zakresu prawa pracy, praktyk z wieloletnim doświadczeniem w dziale kadrowo-płacowym

X. KADRY I PŁACE

1 Jak ustalić wynagrodzenie urlopowe w razie zatrudnienia pracownika na dwóch umowach o pracę

PROBLEM

Od ponad 4 lat zatrudniamy pełnoetatowego pracownika na stanowisku informatyka. Od początku 2018 r. zawarliśmy z nim dodatkowo drugą umowę o pracę, w ramach której pełni on obowiązki specjalisty ds. kadrowych na ¼ etatu. Jak w takich okolicznościach wyliczać wynagrodzenie należne za urlop wypoczynkowy?

RADA

W opisanym przypadku wynagrodzenie urlopowe trzeba obliczyć odrębnie z obu umów o pracę, wyznaczając osobno podstawy do obliczeń.

UZASADNIENIE

Przepisy nie zabraniają zawierania z pracownikiem więcej niż jednej umowy o pracę, przy czym każda z umów musi dotyczyć innego rodzaju zadań służbowych. Oznacza to, że gdy pracodawca zawarł dwie umowy o pracę z tą samą osobą, to praca świadczona na podstawie drugiej umowy musi różnić się rodzajowo od pracy wykonywanej w oparciu o pierwszą umowę. Sąd Najwyższy w wyroku z 13 marca 1997 r. (sygn. akt I PKN 43/97, OSNP 1997/24/494) zaakcentował, że „z tym samym pracodawcą, w zakresie wykonywania pracy tego samego rodzaju pracownik może pozostawać tylko w jednym stosunku pracy”.

Jeśli pracownika łączą z podmiotem zatrudniającym dwie umowy o pracę, z obu jest on uprawniony m.in. do:

- wynagrodzenia za pracę (nie tylko zasadniczego, lecz także innych składników takich jak dodatki stażowe, za godziny nadliczbowe, za pracę w nocy itd.);
- urlopu wypoczynkowego, którego wymiar ustala się odrębnie w każdej umowie;
- świadczeń chorobowych, ekwiwalentu i wynagrodzenia urlopowego, których podstawę wymiaru i wysokość wyznacza się oddzielnie dla każdego stosunku pracy.

Reasumując, pracownik pozostający w dwóch stosunkach pracy z tym samym pracodawcą ma prawo do pensji z każdego z nich z osobna (z gwarancją płacy minimalnej stosownie do wymiaru czasu pracy), a także do innych świadczeń związanych z pracą. Dotyczy to również np. wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy. Jego obliczenia dokonywać należy odrębnie dla każdej umowy o pracę.

Za okres płatnego wypoczynku pracownikowi należy się wynagrodzenie, jakie by otrzymał, gdyby w tym czasie pracował (art. 172 Kodeksu pracy). W podstawie urlopowej uwzględniamy:

- składniki wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej, w stałej wysokości – w wysokości przysługującej pracownikowi w miesiącu wykorzystywania urlopu wypoczynkowego;
- składniki zmienne za okresy nie dłuższe niż 1 miesiąc – w przeciętnej kwocie wypłaconej pracownikowi w okresie 3 miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu, a gdy są znaczne wahania między ich wysokością w poszczególnych miesiącach – w średniej kwocie wypłaconej w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających urlop.

Sposób obliczania należności za urlop wypoczynkowy zależy od rodzaju uzyskiwanych przez zatrudnionego składników płacy. Szczegóły w tym zakresie przedstawiono w tabeli:

Charakter płacy pracowniczej	Reguły wyliczenia wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy
Stały	<ul style="list-style-type: none"> ■ kwotę stałych składników wynagrodzenia należnych za okresy nie dłuższe niż miesiąc dzielimy przez nominalny czas pracy z miesiąca korzystania z urlopu wypoczynkowego; ■ obliczoną stawkę mnożymy przez liczbę godzin wykorzystanego urlopu. <p>Pracodawcy nierzadko nie wyodrębniają wynagrodzenia urlopowego ze stałych elementów pensji, wypłacając je w miesiącu korzystania przez pracownika z urlopu w pełnej należnej wysokości.</p>
Zmienny	<ul style="list-style-type: none"> ■ sumę zmiennych składników płacy wypłaconych w okresie 3 lub maksymalnie 12 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu dzielimy przez liczbę godzin, w czasie których pracownik świadczył pracę w okresie, z którego została ustalona podstawa urlopową; ■ otrzymaną stawkę mnożymy przez liczbę godzin wykorzystanego urlopu.
Mieszany	Jeśli pracownik jest opłacany zarówno stałymi, jak i zmiennymi składnikami pensji, wówczas wynagrodzenie za urlop ustalamy według wyżej opisanych zasad właściwych dla danej grupy składników.

Dokonując rozliczeń podatkowo-składkowych pracownika, z którym pracodawca zawarł dwie umowy o pracę, należy pamiętać, iż:

- zryczałtowane koszty uzyskania przychodów przysługują pracownikowi w każdym miesiącu, z każdej umowy o pracę, pod warunkiem że w danym miesiącu osiągnął on przychód ze stosunku pracy;
- stosuje się jedną kwotę, o którą pomniejsza się miesięczną zaliczkę na podatek (pod warunkiem złożenia przez pracownika PIT-2);
- składki ZUS wyznacza się od sumy podstaw wymiaru składek uzyskiwanych w ramach danego miesiąca z obu umów (składki te deklarujemy w jednym bloku raportu ZUS RCA).

PRZYKŁAD

Spółka akcyjna z Łodzi zawarła ze swoim pełnoetatowym pracownikiem dodatkową umowę o pracę na ¼ etatu, w ramach której wyznaczyła mu zupełnie inny zakres obowiązków niż przy podstawowym zatrudnieniu. Pierwsza umowa jest opłacana stawką godzinową (25 zł brutto/godz.) oraz regulaminowymi premiami, z tytułu drugiej umowy zaś co miesiąc należna jest stała pensja w kwocie 800 zł brutto.

W czerwcu 2018 r. pracownik ten przez 5 dni przebywał na urlopie wypoczynkowym. W okresie od marca do maja 2018 r. z racji pełnoetatowego zatrudnienia otrzymał on następujące wypłaty:

- marzec: 4400 zł brutto (wyn. godzinowe za 176 godz. pracy) + 300 zł premii;
- kwiecień: 4000 zł brutto (wyn. godzinowe za 160 godz. pracy) + 250 zł premii;
- maj: 4000 zł brutto (wyn. godzinowe za 160 godz. pracy) + 340 zł premii.

Wynagrodzenie za urlop wypoczynkowy przy całym etacie w tej sytuacji powinno zostać obliczone jak niżej:

- $(4400 \text{ zł} + 300 \text{ zł} + 4000 \text{ zł} + 250 \text{ zł} + 4000 \text{ zł} + 340 \text{ zł}) : (176 \text{ godz.} + 160 \text{ godz.} + 160 \text{ godz.}) = 13\,290 \text{ zł} : 496 \text{ godz.} = 26,79 \text{ zł};$
- $26,79 \text{ zł} \times 40 \text{ godz. urlopu} (5 \times 8 \text{ godz.}) = 1071,60 \text{ zł}.$

Przy umowie zawartej na $\frac{1}{4}$ etatu spółka nie wyodrębniła w czerwcu wynagrodzenia urlopowego, naliczając pełną pensję w kwocie 800 zł.

Uwzględniając fakt, że:

- czerwcowe wynagrodzenie godzinowe za pracę wyniosło 3200 zł brutto, premia za ten miesiąc wyniosła zaś 290 zł;
- pracownik ma prawo do podstawowych kosztów uzyskania przychodu oraz do kwoty zmniejszającej miesięczną zaliczkę podatkową (46,33 zł);

rozliczenie czerwcowej listy płac powinno wyglądać następująco:

Wyszczególnienie	Wartości w zł
1	2
kwota wynagrodzenia godzinowego z tytułu pierwszej umowy o pracę + premia + + wynagrodzenie urlopowe (3200 zł + 290 zł + 1071,60 zł)	4561,60
kwota wynagrodzenia z tytułu drugiej umowy o pracę	800,00
łącznie przychód pracownika osiągnięty w miesiącu (4561,60 zł + 800 zł)	5361,60
podstawa wymiaru składek na ub. społeczne	5361,60
składka na ub. emerytalne (9,76%) [5361,60 zł x 9,76%]	523,29
składka na ub. rentowe (1,5%) [5361,60 zł x 1,5%]	80,42
składka na ub. chorobowe (2,45%) [5361,60 zł x 2,45%]	131,36
łącznie kwota składek na ub. społeczne (523,29 zł + 80,42 zł + 131,36 zł)	735,07
podstawa wymiaru składki na ub. zdrowotne (5361,60 zł – 735,07 zł)	4626,53
składka na ub. zdrowotne (pobrana) (9%) (4626,53 zł x 9%)	416,39
składka na ub. zdrowotne do odliczenia od podatku (7,75%) (4626,53 zł x 7,75%)	358,56
koszty uzyskania przychodu (111,25 zł x 2)	222,50
podstawa obliczenia zaliczki na podatek po zaokrągleniu do pełnych złotych [5361,60 zł – 735,07 zł – (111,25 zł x 2)]	4404,00

1	2
zaliczka na podatek $[(4404 \text{ zł} \times 18\%) - 46,33 \text{ zł}]$	746,39
zaliczka na podatek do przekazania na rachunek urzędu skarbowego po zaokrągleniu do pełnych złotych $(746,39 \text{ zł} - 358,56 \text{ zł})$	388,00
kwota do wypłaty $(5361,60 \text{ zł} - 735,07 \text{ zł} - 416,39 \text{ zł} - 388 \text{ zł})$	3822,14

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 § 1, art. 172 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 108; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 357
- § 6-12 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop – Dz.U. Nr 2, poz. 14; ost.zm. Dz.U. z 2009 r. Nr 174, poz. 1353

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

2 Co pracodawca powinien odpowiedzieć na zawiadomienie komornika o zajęciu innych wierzytelności skierowane do pracownika

PROBLEM

Otrzymaliśmy dwa zajęcia od komornika – zajęcie wynagrodzenia za pracę i zajęcie wierzytelności. Pracownik będący dłużnikiem ma zawartą z nami jedynie umowę o pracę. Jak powinniśmy postąpić w przypadku zajęcia wierzytelności, co ono obejmuje? Co należy odpowiedzieć komornikowi na takie zawiadomienie?

RADA

Przez inne wierzytelności należy rozumieć m.in. przychody z umów cywilnoprawnych. Informację w tym zakresie powinno zawierać zawiadomienie komornika. Po otrzymaniu zawiadomienia komornika dotyczącego Państwa pracownika o zajęciu wierzytelności powinni Państwo w terminie 7 dni skierować do komornika pismo informujące o tym, że dłużnik nie otrzymuje ich od Państwa.

UZASADNIENIE

Zajęcie wynagrodzenia za pracę dotyczy wszystkich świadczeń otrzymanych przez pracownika od pracodawcy w wyniku zatrudnienia i bez względu na sposób jego nawiąza-

nia – a zatem przez umowę o pracę, powołanie, mianowanie lub wybór. Obejmuje ono w szczególności okresowe wynagrodzenie za pracę i wynagrodzenie za prace zleczone oraz nagrody i premie przysługujące dłużnikowi za okres jego zatrudnienia, jak również związany ze stosunkiem pracy zysk lub udział w funduszu zakładowym oraz wszelkich innych funduszach, pozostających w związku ze stosunkiem pracy (art. 881 § 2 zd. 2 Kodeksu postępowania cywilnego, dalej: k.p.c.). Należy przyjąć, że wynagrodzenia za prace zleczone nie należy utożsamiać z wynagrodzeniem przysługującym z umów cywilnoprawnych, np. zlecenia czy o dzieło zawieranych z własnym pracownikiem. Trzeba je uznać za dodatkowe wynagrodzenie przysługujące pracownikowi za inne wykonywane przez niego czynności nadal wynikające ze stosunku pracy.

Zajęcie wierzytelności dotyczy natomiast innych świadczeń niż wynagrodzenie za pracę w rozumieniu ww. przepisu Kodeksu postępowania cywilnego. Mogą je stanowić m.in. wynagrodzenia z umów cywilnoprawnych (w tym również wynikające z faktur czy rachunków, a także przysługujące pracownikom zawierającym tego rodzaju umowy z własnym pracodawcą), umowy o roboty budowlane, zasiłki z ubezpieczenia społecznego, a także świadczenia rzeczowe, jeżeli osoba niebędąca pracownikiem nabyła do nich prawo. Zatem źródłem uzyskania wierzytelności jest inny stosunek prawny łączący strony niż zatrudnienie pracownicze. Ponadto przy egzekucji z wierzytelności zajęcie wierzytelności obejmuje tylko wierzytelność istniejącą i przysługującą dłużnikowi na podstawie określonego stosunku prawnego. Egzekucję z wierzytelności powstałych później, na podstawie innego stosunku prawnego – chociażby pomiędzy tymi samymi stronami – można prowadzić tylko na podstawie nowego zajęcia.

Zasady dokonywania potrąceń z wynagrodzenia za pracę i innych wierzytelności są inne – wynikają one z różnych przepisów prawa i ich stosowanie jest odrębne.

PRZYKŁAD

Pracownik przez cały maj 2018 r. przebywał na zwolnieniu lekarskim i z tego tytułu nabył prawo do zasiłku chorobowego. Ponadto w maju otrzymał wynagrodzenie za umowę cywilnoprawną wykonaną w kwietniu.

W maju pracodawca otrzymał zajęcie wynagrodzenia za pracę skierowane do tego pracownika. Należy przyjąć, że takie zawiadomienie nie jest podstawą do dokonania potrącenia z zasiłku i wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy cywilnoprawnej. Jest nią zawiadomienie komornika o zajęciu innych wierzytelności albo o zajęciu wynagrodzenia za pracę i innych wierzytelności.

Pomimo że samo zajęcie innych wierzytelności nie będzie mogło być zastosowane do Państwa pracownika (ponieważ takich wierzytelności nie ma), należy złożyć komornikowi oświadczenie w tym zakresie w terminie tygodnia od otrzymania zawiadomienia o zajęciu. Nie można zawiadomienia pozostawić bez odpowiedzi. W oświadczeniu należy stwierdzić:

- czy i w jakiej wysokości przysługuje dłużnikowi zajęta wierzytelność, czy też podmiot zobowiązany do dokonania potrącenia odmawia zapłaty i z jakiej przyczyny;
 - czy inne osoby roszczą sobie prawa do wierzytelności, czy i w jakim sądzie lub przed jakim organem toczy się lub toczyła się sprawa o zajętej wierzytelności oraz czy i o jakie roszczenie została skierowana do zajętej wierzytelności egzekucja przez innych wierzycieli
- art. 896 § 2 k.p.c.

Wzór odpowiedzi na zawiadomienie komornika

Macrot Sp. z o.o.
02-790 Warszawa
ul. Ludna 5

Warszawa, dnia 24 maja 2018 r.

Sygn. akt Km 7317/17

Komornik Sądowy
przy Sądzie Rejonowym dla Warszawy-Mokotowa
Kancelaria Komornicza

W odpowiedzi na zajęcie wierzytelności skierowane do Pana Marka Kwietnia, PESEL 89122548789, zam. w Krośnie Odrzańskim (66-600), ul. Piękna 14, informujemy, że ww. nie otrzymuje od Macrot Sp. z o.o. wierzytelności określonych przez komornika w zawiadomieniu z dnia 21 maja 2018 r.

Pan Marek Kwiecień pozostaje w zatrudnieniu pracowniczym w ww. spółce i osiąga przychody ze stosunku pracy.

Na podstawie powyższego zajęcie wynagrodzenia za pracę nie może zostać dokonane.

Wnosimy o zmianę rodzaju zajęcia.

Ilona Kot
starszy specjalista ds. płac

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 881 § 2, art. 896 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 155; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 771
- art. 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 108; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 357

Bożena Pęsko

specjalista z zakresu prawa pracy,
praktyk z wieloletnim doświadczeniem w dziale kadrowo-płacowym

XI. INNE PODATKI I OPŁATY

1 Kiedy pożyczka zaciągnięta przez fundację może być wyłączona z podatku od czynności cywilnoprawnych

PROBLEM

Celem statutowym fundacji jest m.in. krzewienie nauki, edukacji, oświaty i wychowania. Fundacja zamierza zaciągnąć pożyczki od osób fizycznych na działalność statutową. Wartość pożyczek przekroczy 5000 zł od jednej osoby w ciągu 3 kolejnych lat kalendarzowych oraz wartość 25 000 zł od wielu podmiotów, w okresie trzech kolejnych lat kalendarzowych. Tym samym zaciągnięte pożyczki nie będą korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 9 pkt 10 lit. d) ustawy o PCC. Fundacja nie posiada statusu organizacji pożytku publicznego. Z uwagi na to nie będzie mogła skorzystać również ze zwolnienia na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o PCC. Zaciągnięte pożyczki mają być przeznaczone na realizację celów statutowych fundacji. Z zaciągniętej pożyczki fundacja zamierza nabyć środki trwałe oraz wyposażenie nie stanowiące środków trwałych potrzebne do wykonywania

działalności naukowej, szkolnej i oświatowej. Rzeczy te będą stanowiły pomoce naukowe i dydaktyczne. Zaciągnięta pożyczka nie będzie objęta (zwolniona ani opodatkowana) podatkiem VAT, a zatem nie znajdzie zastosowania wyłączenie określone w art. 2 pkt 4 ustawy o PCC. Czy pożyczki, które zamierza zaciągnąć fundacja będą podlegały podatkowi od czynności cywilnoprawnych?

■ RADA

Pożyczki, które zamierza zaciągnąć fundacja, a które będą przeznaczone na nabycie środków trwałych oraz wyposażenia, stanowiących pomoce naukowe i dydaktyczne, nie będą podlegać PCC. Szczegóły – w uzasadnieniu.

■ UZASADNIENIE

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają m.in. umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy o PCC). Nie oznacza to jednak, że każda pożyczka podlega opodatkowaniu PCC. W ustawie o PCC przewidziano bowiem sytuacje, w których czynności mieszczące się w zakresie przedmiotowym ustawy o PCC są wyłączone z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Takim przepisem jest m.in. art. 2 pkt 1 lit. f) ustawy o PCC, zgodnie z którym nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne w sprawach nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej oraz zdrowia.

Jako że pojęcie „sprawa” ma charakter ogólny, to należy przyjąć, że wskazane uregulowanie będzie dotyczyło tych wszystkich spraw, dla których materialnoprawna podstawa rozstrzygnięcia zawarta jest w przepisach regulujących kwestie wymienione w art. 2 pkt 1 lit. f) ustawy o PCC. Przepisy dotyczące spraw podlegających wyłączeniu z opodatkowania PCC w zakresie dotyczącym nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej znajdują się w:

- ustawie z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2017 r., poz. 59, ze zm.),
- ustawie z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2017 r., poz. 2198, ze zm.),
- ustawie z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2017 r., poz. 2183, ze zm.),
- ustawie z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2017 r., poz. 1869, ze zm.).

Ustawodawca nie określił szczegółowo zakresu wyłączenia przewidzianego w art. 2 pkt 1 lit. f) ustawy o PCC. Przyjmuje się, iż wszelkie wyłączenia i zwolnienia stanowią odstępstwo od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, przepisy je określające powinny być interpretowane ściśle i zgodnie z ich literalnym brzmieniem. Zasadne jest więc uznanie, iż celem ustawodawcy było objęcie wyłączeniem jedynie tych czynności cywilnoprawnych, które dokonywane są bezpośrednio w sprawach nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej. Zgodnie z art. 44 ust. 1 Prawa oświatowego szkoły i placówki podejmują niezbędne działania w celu tworzenia optymalnych warunków realizacji działalności dydaktycznej, wychowawczej i opiekuńczej oraz innej działalności statutowej, zapewnienia każdemu uczniowi warunków niezbędnych do jego rozwoju, podniesienia jakości pracy szkoły lub placówki i jej rozwoju organizacyjnego.

Zatem odnosząc się do pożyczek zaciągniętych przez fundację, przeznaczonych na nabycie środków trwałych oraz wyposażenia niestanowiącego środków trwałych, które to rzeczy będą stanowiły pomoce naukowe i dydaktyczne, stwierdzić należy, że są to czynności cywilnoprawne bezpośrednio związane ze sprawami nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej. W konsekwencji pożyczki, które zamierza zaciągnąć fundacja, a które będą przeznaczone na nabycie środków trwałych oraz wyposażenia, stanowiących po-

moce naukowe i dydaktyczne, nie będą podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 1 lit. f) ustawy o PCC.

Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 marca 2018 r., sygn. 0111-KDIB4.4014.24.2018.2.BB).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b), art. 2 pkt 1 lit. f) ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r., poz. 1150

Marcin Szymankiewicz

doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

2 Kiedy powstaje obowiązek w podatku od nieruchomości w przypadku kolejnego powstawania budowli wchodzących w skład jednej inwestycji – wyrok NSA

Samoistną przesłanką powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości wobec budowli będącej w posiadaniu przedsiębiorcy jest samo zakończenie jej budowy. Dla powstania tego obowiązku nie ma konieczności uzyskania pozwolenia na użytkowanie oraz faktycznego rozpoczęcia jej użytkowania. Jeżeli budowa niektórych budowli w ramach prowadzonej inwestycji zostaje zakończona przykładowo w 2017 r., to obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w stosunku do tychże budowli powstaje z dniem 1 stycznia 2018 r. Bez znaczenia jest to, że cała inwestycja zostanie oddana do eksploatacji pod koniec 2018 r., po wybudowaniu wszystkich obiektów oraz ich próbnym rozruchu, oraz to, że budowle zostaną ujęte w ewidencji środków trwałych w 2018 r. Takie stanowisko zajęto w wyroku NSA z 27 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 350/16.

Stan faktyczny

Huta w 2015 r. złożyła wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, podając następujący stan faktyczny. Huta realizuje program inwestycyjny, w ramach którego budowa poszczególnych obiektów budowlanych – budowli będzie zakończona w różnych terminach – będą takie budowle, w których prace zostaną zakończone prawdopodobnie w 2015 r. Następne obiekty budowlane zostaną poddane rozruchom próbnym, a rozpoczęcie rozruchu jednych obiektów jest uzależnione od zakończenia rozruchu innych. Wszystkie obiekty budowlane realizowane w ramach tego projektu inwestycyjnego są połączone ze sobą, a ich praca jest wzajemnie uzależniona – cały kompleks będzie nadawał się do eksploatacji (pełny rozruch) po wybudowaniu wszystkich obiektów. Po pozytywnym zakończeniu prac rozruchowych rozpoczną się formalności związane z uzyskaniem pozwolenia na użytkowanie budowli. Po uprawomocnieniu się decyzji o pozwoleniu na użytkowanie zostaną one ujęte w ewidencji środków trwałych, a następnie będą amortyzowane, co przewidywane jest na koniec 2016 r.

Huta spytała, w jakim miesiącu powstanie obowiązek podatkowy w odniesieniu do budowli składających się na inwestycję. Zdaniem huty powstanie on – w odniesieniu do wszystkich budowli – 1 stycznia 2017 r.

Stanowisko organu

Organ nie zgodził się ze stanowiskiem spółki i stwierdził, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do budowli zakończonych w 2015 r. powstanie 1 stycznia 2016 r. Przypomniat, że zgodnie z art. 6 ust. 2 upol obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli przed jej ostatecznym wykończeniem, a wystarczy zaistnienie jednej z tych okoliczności, by powstał obowiązek podatkowy. Natomiast zakończenie budowy rozumiane jest jako pewien stan fizyczny związany z zakończeniem prac budowlanych, a nie z określonymi w przepisach prawa budowlanego warunkami formalnymi.

Podstawą opodatkowania (w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 upol) jest koszt wytworzenia budowli, bo ta wielkość – zgodnie z przepisami o podatku dochodowym – stanowi wartość początkową środka trwałego. A koszt wytworzenia jest podatnikowi znany, wobec czego późniejsze wprowadzenie budowli do ewidencji środków trwałych nie może być przeszkodą w określaniu podatku od nieruchomości.

Huta zaskarżyła interpretację do WSA.

Stanowisko WSA

Sąd oddalił skargę, a więc utrzymał interpretację w mocy. Uznał, że stanowisko huty oznaczałoby, że obowiązek podatkowy powstaje w momencie, w którym podatnik przyjął budowlę do użytkowania i wprowadził ją do ewidencji środków trwałych, a to byłoby niezgodne z art. 6 ust. 2 upol. Skoro poszczególne budowle da się wyodrębnić (uzyskano na nie odrębne pozwolenia na budowę), to nie ma podstaw, by obowiązek podatkowy ustalać łącznie. Jeśli chodzi zaś o ustalenie podstawy opodatkowania, to huta nie ma racji, twierdząc, że nie sposób jej określić przed zakończeniem całej inwestycji. Podstawą opodatkowania nie jest bowiem wartość, jaką przyjął podatnik na potrzeby obliczenia amortyzacji, czy też wartość wynikająca z ewidencji środków trwałych, ale wartość obliczona zgodnie z przepisami CIT dla potrzeb amortyzacji. Wartość ta powinna być ustalona przez hutę na podstawie art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 upol jako koszt wytworzenia budowli.

Stanowisko NSA

Również NSA uznał, że stanowisko huty jest nieprawidłowe. Sąd ten podkreślił, że samoistną przesłanką powstania obowiązku podatkowego wobec budowli będącej w posiadaniu przedsiębiorcy jest samo zakończenie jej budowy, bez konieczności uzyskania pozwolenia na użytkowanie oraz faktycznego rozpoczęcia jej użytkowania. Rozpoczęcie użytkowania budowli skutkuje powstaniem tego obowiązku jedynie w przypadku, gdy nastąpi ono przed jej ostatecznym wykończeniem. Nie stanowi także warunku powstania obowiązku podatkowego wprowadzenie budowli do ewidencji środków trwałych ani rozpoczęcie jej amortyzowania.

Co do określania podstawy opodatkowania NSA zasugerował alternatywę w postaci przyjęcia wartości rynkowej (na podstawie art. 4 ust. 5 upol), ale kwestii tej – jako wykraczającej poza zakres zaskarżenia – nie rozwinął.

Od redakcji

Z ogólnoeconomicznego punktu widzenia wydawałoby się, że huta ma rację. Skoro inwestycja nie może funkcjonować bez jej całkowitego ukończenia, to wcześniejsze opodatkowanie

jej poszczególnych składników jawi się jako niesłuszne. Niestety jednak dla podatników sądy obu instancji nie miały wątpliwości, że w związku z brzmieniem art. 6 ust. 2 upol konieczne jest opodatkowanie powstających budowli w sposób zgodny ze stanowiskiem fiskusa.

Warto zwrócić uwagę na to, że powstająca w tej sytuacji kwestia określenia podstawy opodatkowania nie została rozwiązana definitywnie, bo pojawiły się tu dwie możliwości (koszt wytworzenia albo wartość rynkowa). W swoim wyroku NSA zasugerował, że stosowanie tej pierwszej możliwości, przyjęte przez organ podatkowy i przez WSA, nie jest oczywiste.

Krzysztof Janczukowicz

doktor prawa, radca prawny, specjalista w zakresie prawa podatkowego i karnego

XII. PRAWO GOSPODARCZE W ROZLICZENIACH KSIĘGOWYCH

1 W jaki sposób przeprowadzić sprzedaż przedsiębiorstwa na rzecz byłego pracownika

PROBLEM

Przedsiębiorca jest osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą i czynnym podatnikiem VAT. W firmie pracuje trzech pracowników, wszyscy są zatrudnieni na mocy umów o pracę. Z powodu osiągnięcia wieku emerytalnego podatnik rozważa możliwość sprzedaży przedsiębiorstwa na rzecz jednego z pracowników. W jaki sposób prawidłowo przeprowadzić taką transakcję? Jaką stawkę VAT zastosować? Czy pozostali pracownicy pozostaną zatrudnieni w przedsiębiorstwie?

RADA

Transakcji sprzedaży przedsiębiorstwa należy dokonać na podstawie pisemnej umowy z notarialnie potwierdzonymi podpisami. Jeżeli w skład sprzedawanego przedsiębiorstwa wchodzi nieruchomości, wymagana jest forma aktu notarialnego. Jednocześnie po stronie kupującego powstaje obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Sprzedaż przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Pozostali pracownicy pozostaną zatrudnieni na dotychczasowych zasadach. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnik może zawrzeć ze swoim pracownikiem umowę sprzedaży przedsiębiorstwa, przy czym w zależności od składników przedsiębiorstwa może mieć ona postać aktu notarialnego (jeżeli zbyciu podlegają także nieruchomości) lub postać umowy na piśmie z notarialnie potwierdzonymi podpisami (art. 75¹ Kodeksu cywilnego). Ponadto zespół składników majątku, aby został uznany za przedsiębiorstwo, powinien spełnić wiele warunków. Jak wyjaśnił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 31 stycznia 2018 roku, sygn. 0114-KDIP2-1.4010.328.2017.2.JF:

MF (...) za „przedsiębiorstwo” nie można uznać każdego – przypadkowego – zbioru składników majątku należących do podatnika. Konieczne jest bowiem, aby składniki te pozostawały we wzajemnych interakcjach, w taki sposób, że należy je traktować jako powiązany funkcjonalnie zespół, służący wykonywaniu określonej działalności (...).

Innymi słowy, dla ustalenia, czy dany zespół składników materialnych i niematerialnych stanowi „przedsiębiorstwo”, najistotniejsze znaczenie ma okoliczność, czy zbywany majątek stanowi na tyle zorganizowany kompleks praw, obowiązków i rzeczy, że zdolny jest do realizacji zadań gospodarczych przypisywanych przedsiębiorstwu. W szczególności istotne jest, aby zespół taki dla nabywcy stanowił o możliwości kontynuowania prowadzenia działalności gospodarczej.

W umowie sprzedaży przedsiębiorstwa w klarowny sposób powinny zostać przedstawione sprzedawane składniki przedsiębiorstwa, takie jak: jego nazwa, wchodzące w jego skład nieruchomości, prawa wynikające z umów, rzeczy ruchome, w tym urządzenia, materiały, towary i wyroby, know-how, bazy klientów, prawa autorskie i pokrewne, koncesje, licencje etc.

Obowiązki sprzedawcy związane ze sprzedażą przedsiębiorstwa

Na sprzedawcy, który wraz ze sprzedażą przedsiębiorstwa ma zamiar zakończyć prowadzenie działalności, ciążyą obowiązki likwidacyjne. Do tych obowiązków należy sporządzenie remanentów dla celów podatku dochodowego i rozliczenia VAT, zgłoszenie zaprzestania prowadzenia działalności w CEIDG oraz zgłoszenie zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Powinien on również rozliczyć się z przychodu z działalności powstałego na skutek sprzedaży przedsiębiorstwa, przy czym przychód powstaje także w sytuacji, kiedy sprzedaż następuje po likwidacji działalności.

Obowiązki nabywcy przedsiębiorstwa

Kupujący powinien zarejestrować się w CEIDG jako osoba prowadząca działalność nie później niż w dniu jej rozpoczęcia. Dużym ułatwieniem dla podatników jest możliwość wcześniejszego złożenia wniosku rejestracyjnego ze wskazaniem późniejszej daty, od której podatnik zamierza rozpocząć działalność.

Skutki podatkowe sprzedaży przedsiębiorstwa – VAT i PCC

Sprzedaż przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest szczególnym przypadkiem sprzedaży majątku firmy. Nie podlega, co do zasady, podatkowi od towarów i usług (zob. art. 6 pkt 1 ustawy o VAT). Nabywca przedsiębiorstwa musi jednak rozliczyć podatek od czynności cywilnoprawnych. Na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) i art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) i lit. b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych transakcja podlega PCC jako sprzedaż rzeczy i praw majątkowych w odniesieniu do poszczególnych jego składników, a nie jako całości. Stawki podatku wynoszą:

- 2%, gdy przedmiot umowy stanowią nieruchomości, rzeczy ruchome, prawo użytkownika wieczystego, własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz wynikające z przepisów prawa spółdzielczego: prawo do domu jednorodzinnego oraz prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym;
- 1%, gdy przedmiotem umowy są inne prawa majątkowe.

Jeżeli w umowie zostaną wyodrębnione składniki przedsiębiorstwa, dla których zastosowanie mają różne stawki podatku od czynności cywilnoprawnych, podatek należy co do zasady uiszczyć zgodnie z nimi. Jeśli zabraknie takiego rozróżnienia, obliczenia podatku dokonuje się według stawki 2%, co potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 20 lutego 2018 r., sygn. 0111-KDIB4.4014.20.2018.1.ASZ.

PRZYKŁAD

10 marca 2018 r. strony zawarły umowę w formie aktu notarialnego, potwierdzając tym samym sprzedaż przedsiębiorstwa, w którego skład wchodził budynek, towary handlowe (odzież i galanteria), wyposażenie sklepu itp. Dodatkowo sprzedaży podlegało również prawo do domeny internetowej, ponieważ dotychczasowy właściciel przedsiębiorstwa prowadził także sprzedaż w internecie. W umowie wyszczególniono następujące wartości:

- nieruchomości – 350 000,00 zł
- towary handlowe – 50 000,00 zł
- wyposażenie sklepu – 48 000,00 zł
- domena internetowa – 2000,00 zł

Łączna wartość przedsiębiorstwa wyniosła zatem 450 000,00 zł, przy czym 448 000,00 zł podlega opodatkowaniu PCC według stawki 2%, a jedynie wartość domeny internetowej jako inne prawo majątkowe może być opodatkowana według niższej stawki 1%.

Sprzedaż przedsiębiorstwa a jego pracownicy

Zupełnie odrębną kwestią jest przejście pracowników do nowego zakładu pracy. Procedurę tę reguluje art. 231 Kodeksu pracy. Zgodnie z nim nowy pracodawca staje się z mocy prawa stroną w obowiązujących dotychczas stosunkach pracy (nie następuje rozwiązanie stosunków pracy) i wraz z poprzednim pracodawcą solidarnie odpowiada za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed przejściem firmy.

Należy pamiętać o poinformowaniu pracowników na piśmie o przewidywanej dacie przejścia zakładu pracy na nowego pracodawcę oraz o wszelkich skutkach, jakie z tego tytułu mogą wobec pracowników wyniknąć (np. o zmianie warunków pracy i płacy). Informacja powinna zostać przedstawiona pracownikom co najmniej na 30 dni przed przewidywanym terminem przejścia. Każdy z pracowników powinien potwierdzić zapoznanie się z nią.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 i art. 7 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 115
- art. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 23¹ ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 108; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 357
- art. 75¹ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 398

Dominika Gałka

specjalistka z zakresu prawa podatkowego, pracownik kancelarii doradztwa podatkowego

XIII. NOWOŚCI WYDAWNICZE

1 Praktyczny leksykon VAT 2018

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2018 to unikatowa publikacja, w której kompleksowo omówiono zagadnienia dotyczące rozliczeń VAT.

W książce przedstawiono wszystkie istotne zagadnienia występujące w obrocie gospodarczym, które mogą sprawić podatnikom wiele problemów ze względu na sporadyczność, np. aport, barter, odszkodowania. Treści zawarte w omawianej publikacji są pomocne w rozliczaniu transakcji zagranicznych, takich jak: WDT, WNT, import, eksport, a także w ustaleniu miejsca świadczenia lub dostawy. Wyjaśniono w niej również bieżące problemy związane z rozliczeniem VAT.

Praktycznie – na przykładach – pokazano, jak prawidłowo:

- odliczać VAT,
- wystawiać faktury,
- ustalać datę powstania obowiązku podatkowego,
- rozliczyć VAT od samochodu,
- ustalać VAT od marży,
- stosować proporcję i preproporcję i rozliczać korektę roczną,
- wystąpić o zwrot VAT,
- składać informacje podsumowujące,
- rozliczać faktury korygujące,
- określać wysokość podstawy opodatkowania.

Wyjaśnienia poparte zostały aktualnymi interpretacjami organów podatkowych i orzecznictwem sądów oraz licznymi przykładami, wzorami dokumentów. W publikacji opisano przypadki zmiany stanowisk organów podatkowych, mimo że nie uległy zmianie przepisy.

W leksykonie uwzględniono również zmiany w VAT wprowadzone w styczniu 2018 r. oraz te, które wejdą w życie 1 lipca 2018 r. Split payment to niejedyna, choć najważniejsza zmiana w VAT, jaka wchodzi w życie w 2018 r. Jest ich wiele więcej, dotyczą m.in.:

- ewidencji VAT, która musi być prowadzona w formie elektronicznej,
- obowiązku wysyłania przez podatnika VAT czynnego ewidencji w formacie JPK_VAT,
- możliwości obniżenia VAT do wpłaty wynikający z deklaracji,
- możliwości uniknięcia sankcji za nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, gdy skorzystamy ze split payment,
- wzrostu stawki VAT na wybrane produkty,
- nowej grupy podatników, która musiała obowiązkowo wprowadzić kasy rejestrujące,
- zmienionych zasad ubiegania się o zwrot VAT w przyspieszonym terminie,
- nowych powodów wykreślenia podatnika z rejestru VAT,
- wykazu podatników VAT, których wykreślono z rejestru VAT lub którym odmówiono rejestracji,
- obowiązku przekazywania przez podatnika na żądanie organów podatkowych faktur w formacie JPK.

Czytając tę publikację, poznają Państwo wszystkie opisane w niej zmiany i zyskają pewność, że nic Państwa nie ominie. Zachęcam do lektury.



Joanna Dmowska
redaktor naczelna „Biuletynu VAT”

POLECAMY

w następnym numerze **MONITORA księgowego:**

- W jaki sposób refakturować nakłady poniesione na inwestycję
- Jak udokumentować rekompensatę z tytułu wzrostu cen materiałów
- Jak ustalić wartość początkową środka trwałego
- Jak ująć w księgach rachunkowych zatrzymanie kaucji z tytułu najmu
- Jak ująć w księgach rachunkowych likwidację ulepszenia w obcym środku trwałym
- Jak rozliczyć w księgach rachunkowych umorzenie pożyczki byłemu pracownikowi
- Dlaczego warto zarejestrować znak towarowy

w kolejnych numerach **MONITORA księgowego:**

- Sukcesja firmy po śmierci przedsiębiorcy – nowe rozwiązania prawne
- Ulga badawczo-rozwojowa – wyższe ulgi dla podatników

PRENUMERATA 2018

MONITOR księgowego

na 12 miesięcy w cenie 748 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy w cenie 679 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy w cenie 789 zł brutto

FK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto

Wideoakademia księgowych i biur rachunkowych

na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto



Zal. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

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

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

Redaktor naczelna
Ewa Sławińska

Zespół redakcyjny
Sławomir Biliński – redaktor
Tomasz Kowalski – redaktor
Paweł Muż – z-ca redaktora naczelnego
Agata Pinzuł – redaktor
Katarzyna Wojciechowska – redaktor
Edyta Wojtecka – redaktor graficzna
Agnieszka Wójcik – sekretarz redakcji
Firma Korektorska UKKLW

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

Biuro Reklamy:
Kamilla Alchimowicz
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

Zamówienia na prenumeratę:

Biurowo 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.

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

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

Nakład 14 200 egz.

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

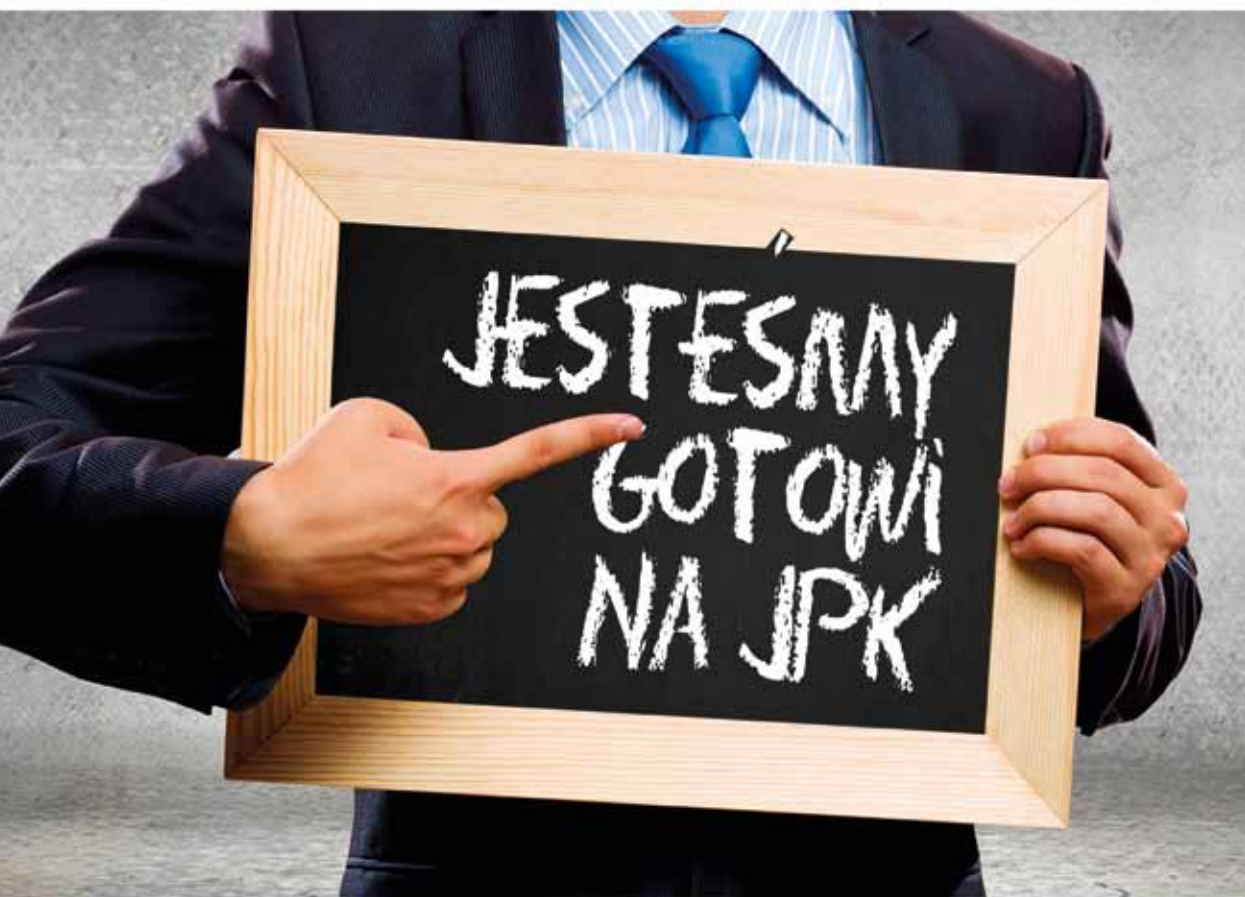


INFORLEX Księgowość i Kadry SUPERPREMIUM zawiera m.in.:

- ✓ **RODO** – specjalistyczny podserwis z wyjaśnieniami ekspertów i urzędników po wejściu w życie unijnego rozporządzenia
- ✓ **VAT 2018. Komentarz, PIT 2018. Komentarz, CIT 2018. Komentarz** – praktyczne komentarze do każdego artykułu ustawy
- ✓ **Nową ustawę o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu**, która wejdzie w życie 13 lipca 2018 r.

Nie masz **INFORLEX Księgowość i Kadry SUPERPREMIUM**?
Skontaktuj się z nami!

inforlex.pl



☉ **Niezawodność**

Ponad 20 000 zadowolonych klientów

☉ **Ciągłe aktualizacje**

Uaktualnienia według bieżących przepisów prawa

☉ **Pomoc techniczna i księgowo**

Bezpłatna pomoc dla klientów z abonamentem

☉ **Obsługa kas i drukarek fiskalnych**

Obsługa najpopularniejszych urządzeń fiskalnych