

Rachunkowość i podatki

BIULETYN 3/2015



Rachunkowość:

Wycena nabytych akcji w księgach rachunkowych na bazie krajowych przepisów prawa bilansowego | 2

Naliczanie diety w tzw. mieszanej podróży służbowej | 4

Podział spółki kapitałowej przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa | 6

Podatki:

Planowane zmiany w cenach transferowych | 14

Zakup nowego środka transportu na gruncie ustawy o VAT | 18

Najważniejsze zmiany w podatku od towarów i usług obowiązujące od 1 lipca 2015 r. | 20



NADZÓR MERYTORYCZNY

Piotr Woźniak
Biegły Rewident, Partner Zarządzający ECA S.A.

e-mail: piotr.wozniak@ecagroup.pl

Swoje doświadczenie zawodowe zdobywał w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie zajmował się przeprowadzaniem badań i przeglądów sprawozdań finansowych. Posiada praktyczną wiedzę i bogate doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych, sporządzania pakietów konsolidacyjnych, przekształceń sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF i HGB oraz realizacji zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Specjalizuje się w obsłudze rynków kapitałowych. Obecnie zarządza w ECA S.A., a w grupie ECA kieruje departamentem audytu. Aktywność zawodową rozwija nie tylko poprzez kierowanie pionem usług audytorskich, ale również poprzez prowadzone szkolenia, artykuły i publikacje z zakresu rachunkowości w tym: „Rachunkowość zabezpieczeń”.

Wycena nabytych akcji w księgach rachunkowych na bazie krajowych przepisów prawa bilansowego

Anna Ceglarek
Starszy konsultant
E-mail: anna.ceglarek@ecagroup.pl

Ujęcie akcji w księgach

Jeśli sprawozdanie finansowe jednostki podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta Spółka taka jest zobligowana do stosowania przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metody wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. nr 149, poz. 1674 ze zm.).

Zgodnie z §5 ust.1 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych akcje powinny być zaklasyfikowane, jako aktywa finansowe przeznaczone do obrotu lub aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.

Jako aktywa finansowe przeznaczone do obrotu klasyfikuje się akcje zakupione w celu osiągnięcia krótkotermini-

nowych korzyści ekonomicznych z ich posiadania, natomiast, jako aktywa finansowe dostępne do sprzedaży ujmuje się akcje, które będą zbyte po upływie roku od dnia bilansowego.

Akcje ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień zakupu w cenie nabycia, to jest w wartości godziwej poniesionych wydatków lub przekazanych w zamian innych składników majątkowych. Zgodnie z §13ust.1 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych ustalając wartość godziwą uwzględnia się poniesione przez jednostkę koszty transakcji m.in. prowizje maklerskie, prowizje za doradztwo, podatki i opłaty wynikające z obowiązujących przepisów.

Niezależnie od tego, do jakiej kategorii zostaną zakwalifikowane posiadane przez Spółkę akcje zgodnie z §14 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych ich wycena bilansowa powinna być oparta na wiarygodnie ustalonej wartości godziwej.

Wycena akcji na dzień bilansowy

Na dzień bilansowy akcje należy wycenić według jednej z dwóch metod:

- **według wiarygodnie ustalonej wartości godziwej** bez jej pomniejszania o koszty transakcji, jakie jednostka poniosłaby, zbywając akcje lub wyłączając je z ksiąg rachunkowych z innych przyczyn, chyba że wysokość tych kosztów byłaby znacząca – w przypadku gdy istnieje cena rynkowa ustalona na aktywnym rynku regulowanym – notowanie na giełdzie papierów wartościowych, albo których wartość godziwa może być ustalona w inny wiarygodny sposób,
- **w cenie nabycia** – w przypadku akcji, dla których nie istnieje cena rynkowa ustalona na aktywnym rynku albo których wartość godziwa nie może być ustalona w inny wiarygodny sposób.

Sposób rozliczania finansowych następstw dokonanej wyceny zależy od kategorii aktywów finansowych. Skutki wyceny aktywów sklasyfikowanych,

jako przeznaczone do obrotu zalicza się do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, w którym dokonano wyceny zgodnie z § 21 ust. 1 rozporządzenia. Natomiast skutki wyceny inwestycji zaliczanych do kategorii dostępnych do sprzedaży i wycenianych w wartości godziwej zgodnie z rozporządzeniem można rozliczać na dwa sposoby:

- zaliczając do zysków lub strat z przeszacowania odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiło przeszacowanie,
- odnosząc zyski lub straty z przeszacowania na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Wybór jednej z tych dwóch metod odnoszenia skutków wyceny powinien dotyczyć wszystkich tego rodzaju aktywów (tj. dostępnych do sprzedaży), od dnia ich nabycia lub powstania do dnia

ich wyłączenia z ksiąg rachunkowych. Ponadto wybór ten należy uregulować w polityce rachunkowości jednostki.

Jeżeli przedmiotem inwestycji są akcje w jednostkach podporządkowanych w rozumieniu art.3 ust. 1 UoR, to do ich wyceny nigdy nie stosujemy przepisów rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych, nawet wówczas, gdy sprawozdanie finansowe podlega obligatoryjnemu badaniu przez biegłego rewidenta. Wynika to wprost z §1 ust. 1 pkt 2 tego rozporządzenia, gdzie wyłączono spod jego unormowań właśnie udziały w jednostkach podporządkowanych. Do wyceny i rozliczenia skutków wyceny akcji w jednostkach podporządkowanych stosuje się wyłącznie przepisy ustawy o rachunkowości, stosując albo zasady przewidziane dla długoterminowych inwestycji w aktywa finansowe wskazane w art. 28 ust. 1 pkt 3 UoR, albo przy zastosowaniu

metody praw własności dla akcji w jednostkach stowarzyszonych zdefiniowanej w art. 3 ust. 1 pkt 47 UoR pod warunkiem, że będzie ona stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych z uwzględnieniem zapisów KSR nr 4.

Wycena akcji w jednostkach nie podlegających badaniu przez biegłego rewidenta

Na gruncie ustawy o rachunkowości w przypadku stosowania wyceny inwestycji długoterminowej w akcje, skutki wyceny powodującej zmniejszenie wartości inwestycji odnosi się w ciężar kapitału z aktualizacji wyceny, ale tylko do wysokości kwoty, o którą uprzednio podwyższono ten kapitał z tytułu wcześniejszej wyceny tych udziałów, jeżeli kwota różnicy z przeszacowania nie była do dnia wyceny rozliczona.

Przykład 1

Skutki bilansowej wyceny akcji zakwalifikowanych do *Aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży* odnoszone na wynik finansowy

Spółka ABC. nabyła akcje spółki giełdowej i zakwalifikowała je jako dostępne do sprzedaży. Na dzień bilansowy cena rynkowa 50 szt. akcji zakupionych za: 300 zł/szt. jest niższa od ceny ich zakupu i wynosi: 250 zł/szt. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Kwota odpisu aktualizującego wynosi: 50 szt. × (300 zł/szt. – 250 zł/szt.) = 2.500 zł. Skutki przeszacowania jednostka odnosi na wynik finansowy.

1. PK – zmniejszenie wartości akcji na dzień bilansowy – 2.500zł

Odpisy aktualizujące wartość długoterminowych aktywów finansowych	Koszty finansowe	Długoterminowe aktywa finansowe
2.500 1)	1) 2.500	Sp.) 15.000

Przykład 2

Skutki bilansowej wyceny akcji zaliczanych do Aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny

Spółka z o.o. nabyła 100 szt. akcji notowanych na giełdzie w cenie nabycia: 100 zł/szt. Na dzień bilansowy akcje te zostały wycenione po cenie rynkowej wyższej od ceny nabycia, tj.: 130 zł/szt. Zgodnie z przyjętą zasadą, skutki przeszacowania jednostka odnosi na kapitał z aktualizacji.

Kwota odpisu aktualizującego wynosi: $100 \text{ szt} \times (130 \text{ zł} - 100 \text{ zł}) = 3.000 \text{ zł}$

1. PK – zwiększenie wartości akcji na dzień bilansowy – 3.000zł

Odpisy aktualizujące wartość długoterminowych aktywów finansowych	Kapitał z aktualizacji wyceny	Długoterminowe aktywa finansowe
1) 3.000	3.000 1)	Sp.) 10.000

* Zasady klasyfikacji i wyceny akcji na gruncie MSR zostaną przedstawione w kolejnym wydaniu biuletynu.

Anna Ceglarek

Naliczanie diety w tzw. mieszanej podróży służbowej

Dorota Majewska
Starszy konsultant
E-mail:
dorota.majewska@ecagroup.pl

Podróż służbowa za granicę, często wiąże się z podróżą krajową, która obejmuje dojazd pracownika z miejsca zamieszkania na lotnisko czy też dojazd do granicy. W takich przypadkach problematyczne staje się naliczenie diety.

Naliczając dietę, istotną kwestią jest czas trwania podróży tj. moment rozpoczęcia oraz zakończenia podróży, a także miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży służbowej – to

zgodnie z §6 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej ustala pracodawca. Miejscowością rozpoczęcia podróży oprócz zakładu pracy, może być miejscowość pobytu stałego lub czasowego pracownika.

Zatem podróż służbowa może trwać od momentu wyjścia z domu, aż do jego powrotu. Jednak ustalając czas trwania podróży zagranicznej należy mieć na uwadze środek transportu, jakim porusza się pracownik.

§12 rozporządzenia wyszczególnia trzy rodzaje środka komunikacji.

Zatem jeżeli pracownik odbywa podróż komunikacją lądową, podróż zagraniczną rozpoczyna w chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze do miejsca docelowego, a kończy w chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze do miejsca zamieszkania, bądź w drodze do zakładu pracy.

W przypadku wyboru komunikacji lotniczej, podróż zagraniczna trwa od momentu startu samolotu z ostatniego portu lotniczego w kraju, do momentu wylądowania na pierwszym polskim

lotnisku. Ostatnim rodzajem komunikacji, jaki wyszczególnia Rozporządzenie jest komunikacja morska.

Podróż zagraniczna rozpoczyna się w chwili wyjścia statku z ostatniego

polskiego portu, kończy natomiast w chwili wejścia statku do pierwszego portu w Polsce. Należność z tytułu diety w podróży krajowej wynosi 30 zł za dobę. Natomiast w podróży zagranicznej wysokość diety zależy od kra-

ju, do którego pracownik został oddelegowany i to rozporządzenie reguluje, jaka dieta należy się pracownikowi za podróż do danego kraju. Nie zawsze pracownikowi przysługuje całość diety; kwota diety zależy od tego ile trwała

czas trwania podróży w godzinach	podróż krajowa	podróż zagraniczna
> 8	nie należy się	1/3 diety
8 -12	50% diety	50% diety
12 <	100% diety	100% diety

Problem pojawia się w momencie, gdy delegacja zagraniczna wiąże się z delegacją krajową. Według jakiej stawki dietę naliczyć?

Przed wejściem nowych przepisów (2013 rok), w interpretacji z 2 lutego 2009 roku **Główny Inspektorat Pracy** (GPP-417-4560-10/09/PE/RP) odniósł się do tzw. podróży mieszanej.

Czas podróży pracownika obejmujący dojazd do granicy państwa, a także powrotu z granicy do miejsca określonego, jako zakończenie delegacji w różnych dobach, to dwie różne delegacje krajowe, które się nie sumują.

Trzecią delegacją, jest delegacja zagraniczna (od momentu przekroczenia granicy, do momentu powrotu na teren Polski).

3 lutego 2009 Departament Prawa Pracy w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej wydał stanowisko, które mówi o tym, że przy ustalaniu diety z podróży zagranicznej połączonej z przejazdem przez obszar kraju, można wziąć pod uwagę łączny czas podróży.

Od 1 marca 2013 roku obowiązują nowe przepisy, § 21 rozporządzenia zaznacza, że w przypadku podróży zagranicznej w połączeniu z przejazdem na obszarze kraju, przepisy rozdziału o podróżach krajowych stosuje się odpowiednio. Mając na uwadze ten zapis, należy przyjąć, że każda podróż zagraniczna wiąże się z rozliczeniem dwóch delegacji krajowych oraz jednej delegacji zagranicznej.

Przykład

Na polecenie służbowe pracownik zatrudniony w Lublinie wyruszył w podróż służbową do Helsinek. 14 sierpnia pracownik wyjechał pociągiem z Lublina o godz. 8:45, do Warszawy dotarł o godz. 11:00. O godz. 12:00 wystartował samolot do Helsinek. 16 sierpnia powrotny samolot wylądował w Warszawie o godz. 14:40, natomiast pociąg z Warszawy do Lublina wyjechał o 15:30. Do Lublina pracownik dotarł o godz. 17:40.

Mając na uwadze §21 rozporządzenia należy przyjąć, że pracownik odbył dwie podróże krajowe, za które nie przysługuje dieta, bowiem zarówno pierwsza podróż, jak i druga z lotniska

i na lotniska trwała mniej niż 8 godzin. Podróż zagraniczna rozpoczęła się 14 sierpnia o godz. 12:00, natomiast zakończyła 16 sierpnia o godz. 14:40. Czas podróży zagranicznej to 2 dni 2 godziny i 40 min. Co za tym idzie, pracownikowi przysługuje 2 i 1/3 diety. W przypadku podróży do Finlandii zgodnie z rozporządzeniem pełna dieta wynosi 48 EUR. Zatem za podróż do Helsinek, pracownikowi należy się 112 EUR.

Rozliczając powyższą delegację w księgach, należy pamiętać o właściwym kursie. Dla celów podatkowych, jak i bilansowych, koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na według średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Przyjęto, że dniem poniesienia kosztu, jest dzień w którym pracownik przedłożył rozliczenie delegacji. Przyjmując, że pracownik przedłożył rozliczenie delegacji 18 sierpnia 2014, jako kurs należy przyjąć średni kurs NBP z dnia 14 sierpnia, tj. 4,18. Zatem kwota przysługująca pracownikowi wynosi 468,16 zł (112 EUR x 4,18 zł/EUR).

Księgowania

1. Rozliczenie delegacji pracownika
2. Rozliczenie należności wobec pracownika

Pozostałe koszty
rodzajowe/ Podróże służbowe

1) 468,16

Pozostałe rozrachunki
z pracownikami

2) 468,16 468,16 1)

Rachunek bankowy

Sp.) 10.000 468,16 2)

Dorota Majewska

Źródła:

1. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.
2. Stanowisko Głównego Inspektora Pracy z 2 lutego 2009 r. w sprawie delegacji służbowych przedstawicieli handlowych.
3. Stanowisko Departamentu Prawa Pracy w Ministerstwie Pracy i polityki Społecznej z dnia 3 lutego 2009 r. w sprawie rozliczania podróży służbowej.

Podział spółki kapitałowej przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Anna Kaczmarek

Manager

E-mail:

anna.kaczmarek@ecagroup.pl

Zasady dotyczące podziału spółek regulują przepisy tytułu IV działu II „Podział spółek” ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2000 Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.), zwanej dalej KSH. W myśl art. 528 KSH spółkę kapitałową można podzielić na dwie albo więcej spółek kapitałowych. Nie jest jednak dopuszczalny podział spółki akcyjnej, jeżeli kapitał zakładowy nie został w całości pokryty. Nie może być również dzielona spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka

w upadłości.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie ewidencji księgowej jednej z najczęstszych metod podziału, tj. określonego w **art. 529 § 1 pkt 4 KSH** podziału przez wydzielenie, w ramach którego następuje przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę (spółka przejmująca) lub na spółkę nowo zawiązaną. Przy tym sposobie podziału spółka dzielona nadal zachowuje swój byt prawny, mimo że jej majątek został uszczuplony w wyniku przekazania jego części istniejącej lub nowo zawiązanej spółce. Omówione problemy będą odnosiły się do sytuacji, gdy zarówno majątek pozostający w spółce dzielonej, jak i majątek podlegający wydzieleniu spełniają

definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Sytuacja ta jest bowiem najczęstsza w praktyce, gdyż wydzielenie określonych funkcji gospodarczych do spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej pociąga za sobą przekazanie nie tylko niezbędnego majątku, ale również pracowników, umów czy innych składników niezbędnych do jej funkcjonowania.

Procedura podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie

Do podziału przez wydzielenie stosuje się przepisy o podziale spółek dotyczące odpowiednio spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej. Pierwszym sformalizowanym elementem procedury podziału spółki przez wydzielenie jest sporządzenie przez za-

rzędy spółek mających uczestniczyć w podziale pisemnego sprawozdania uzasadniającego podział spółki, jego podstawy prawne i ekonomiczne, a zwłaszcza stosunek wymiany udziałów lub akcji, oraz kryteria ich podziału. W przypadku szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów albo akcji spółki dzielonej, sprawozdanie powinno wskazywać na te trudności. Równocześnie sporządzany jest plan podziału, który wymaga pisemnego uzgodnienia między spółką dzieloną a spółką przejmującą (w przypadku podziału przez zawiązanie nowej spółki plan podziału sporządza w formie pisemnej spółka dzielona) i który powinien zawierać co najmniej:

- typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale,
- stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej i wysokość ewentualnych dopłat,
- zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółce przejmującej lub w spółce nowo zawiązanej,
- dzień, od którego udziały lub akcje wymienione powyżej uprawniają do uczestnictwa w zysku spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej,
- prawa przyznane przez spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej,
- szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane,
- dokładny opis i podział składników

majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej,

- podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej oraz zasady podziału.

Do planu podziału należy dołączyć:

- projekt uchwały o podziale,
- projekt zmian umowy lub statutu spółki przejmującej lub projekt umowy lub statutu spółki nowo zawiązanej,
- ustalenie wartości majątku spółki dzielonej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału,
- oświadczenie zawierające informację o stanie księgowym spółki, sporządzoną dla celów podziału na ww. dzień, przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny (w informacji tej nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji, a wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zmienione tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych - należy wówczas uwzględnić tymczasowe odpisy amortyzacyjne i zapasy oraz istotne zmiany w aktualnej wartości niewykazane w księgach; informacji tej nie sporządza spółka publiczna, jeżeli zgodnie z przepisami o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych publikuje i udostępnia akcjonariuszom półroczne sprawozdania

finansowe).

Obowiązek badania przez biegłego rewidenta

Zważywszy na zabezpieczenie interesów udziałowców bądź akcjonariuszy spółki dzielonej, istnieje wymóg badania planu podziału przez biegłego (wyznaczonego przez sąd rejestrowy właściwy według siedziby spółki dzielonej na podstawie wspólnego wniosku spółek uczestniczących w podziale) w zakresie poprawności i rzetelności. Sporządzona na piśmie szczegółowa opinia biegłego, złożona wraz z planem podziału sądowi rejestrowemu oraz zarządom spółek uczestniczących w podziale, powinna zawierać co najmniej:

- stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji jest ustalony należycie,
- wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania,
- wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji dzielonej spółki.

Zgłoszenie w sądzie rejestrowym i ogłoszenie w MSiG

Plan podziału, łącznie z wspomnianym wcześniej wnioskiem o wyznaczenie biegłego do zbadania planu podziału, powinien być zgłoszony (oczywiście po jego zatwierdzeniu przez Zgromadzenie Wspólników / Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy) do sądu rejestrowego spółki dzielonej lub spółki przejmującej, a w przypadku podziału przez zawiązanie nowej spółki - do sądu rejestrowego spółki dzielonej. Plan podziału należy ogłosić w Monitorze Sądowym i Gospodarczym nie później niż

na sześć tygodni przed dniem powzięcia pierwszej uchwały w sprawie podziału, a więc złożenie wniosku o ogłoszenie powinno nastąpić stosownie wcześniej. Spółka dzielona albo spółka przejmująca nie jest obowiązana do ogłoszenia planu podziału, gdy nie później niż na sześć tygodni przed dniem rozpoczęcia Zgromadzenia Wspólników / Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy, na którym ma być powzięta pierwsza uchwała w sprawie podziału, nieprzerwanie do dnia zakończenia Zgromadzenia podejmującego uchwałę w sprawie podziału, bezpłatnie udostępni do publicznej wiadomości plan podziału na swojej stronie internetowej.

Zarząd spółki dzielonej zawiadamia zarządy spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej w organizacji o wszelkich istotnych zmianach w zakresie składników majątkowych (aktywów i pasywów), które nastąpiły między dniem sporządzenia planu podziału a dniem powzięcia uchwały o podziale.

W odniesieniu do spółki nowo zawiązanej czynności zarządów spółek uczestniczących w podziale omówione powyżej wykonuje zarząd spółki dzielonej.

Jeżeli wszyscy wspólnicy każdej ze spółek uczestniczących w podziale wyrazili zgodę, nie jest wymagane:

- sporządzenie oświadczenia zawierającego wspomnianą wcześniej informację o stanie księgowym spółki lub
- udzielenie informacji o wszelkich istotnych zmianach w zakresie składników majątkowych, które nastąpiły między dniem sporządzenia planu podziału a dniem powzię-

cia uchwały o podziale, lub

- badanie planu podziału przez biegłego i jego opinia.

Sporządzenie wspomnianego już oświadczenia zawierającego informację o stanie księgowym spółki oraz pisemnego sprawozdania uzasadniającego podział spółki, a także badanie planu podziału przez biegłego i jego opinia nie są wymagane również w przypadku podziału przez zawiązanie nowej spółki, jeżeli plan podziału przewiduje, że wspólnicy spółki dzielonej zachowają udział posiadany w kapitale zakładowym spółki dzielonej w kapitale zakładowym spółki nowo zawiązanej.

Zarządy uczestniczących w podziale spółek powinny zawiadomić wspólników dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie, w sposób przewidziany dla zwoływania Zgromadzeń Wspólników / Walnych Zgromadzeń Akcjonariuszy, o zamiarze dokonania podziału spółki dzielonej i przeniesienia części jej majątku na spółkę przejmującą bądź spółkę nowo zawiązaną, w terminie nie później niż na sześć tygodni przed planowanym dniem powzięcia uchwały o podziale. Zawiadomienie to powinno zawierać co najmniej:

- numer Monitora Sądowego i Gospodarczego, w którym dokonano ogłoszenia planu podziału, chyba że zawiadomienie to jest przedmiotem ogłoszenia,
- miejsce oraz termin, w którym wspólnicy mogą się zapoznać z dokumentami; termin ten nie może być krótszy niż miesiąc przed planowanym dniem powzięcia uchwały o podziale.

Uchwała o podziale spółki

Podział spółki wymaga uchwały Zgromadzenia Wspólników / Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy spółki dzielonej oraz spółki przejmującej, powziętej większością trzech czwartych głosów, przedstawiających co najmniej połowę kapitału zakładowego, chyba że umowa / statut spółki przewiduje surowsze warunki.

Podział spółki przez zawiązanie nowej spółki wymaga uchwały Zgromadzenia Wspólników / Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy spółki dzielonej oraz uchwały wspólników spółki nowo zawiązanej w organizacji, powziętej większością trzech czwartych głosów, przedstawiających co najmniej połowę kapitału zakładowego, chyba że umowa / statut spółki przewiduje surowsze warunki.

Podział spółki publicznej wymaga uchwały Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy powziętej większością dwóch trzecich głosów, chyba że statut spółki przewiduje surowsze warunki.

W każdym z omówionych przypadków wspomniana uchwała o podziale spółki (umieszczona w protokole sporządzonym przez notariusza) powinna zawierać również **zgody spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej** na plan podziału, a także na proponowane zmiany umowy / statutu spółki przejmującej.

Bezpośrednio przed powzięciem uchwały o podziale spółki wspólnikom należy ustnie przedstawić istotne elementy treści planu podziału, sprawozdania zarządu i opinii biegłego oraz wszelkie istotne zmiany w zakresie aktywów i pasywów, które nastąpiły między dniem sporządzenia planu podziału a dniem powzięcia uchwały.

Zarząd każdej ze spółek uczestniczących w podziale powinien **zgłosić do sądu rejestrowego uchwałę o podziale spółki** w celu wpisania do rejestru wzmianki o takiej uchwale ze wskazaniem, czy spółka uczestnicząca w podziale jest spółką dzieloną, spółką przejmującą, czy spółką nowo zawiązaną.

Wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu do rejestru. W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę, wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia).

Spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem wydzielenia jedynie w te prawa i obowiązki spółki dzielonej, które wskazane zostały w planie podziału. Na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem wydzielenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

Tak więc mamy w tym przypadku do czynienia nie z sukcesją o charakterze generalnym, jak to ma miejsce w przypadku łączenia spółek, a z sukcesją o charakterze szczególnym, której zakres określa plan podziału danej spółki.

Należy pamiętać, iż **wydzielenie nie łączy się z przyznaniem akcji bądź udziałów** samej spółce dzielonej, bowiem akcje / udziały przypadają jej wspólnikom. W przypadku istniejącej

już spółki, wspólnicy spółki dzielonej otrzymują akcje / udziały w kapitale podwyższonym spółki przejmującej. W przypadku tworzenia nowej spółki, wspólnicy spółki dzielonej otrzymują akcje / udziały za wniesione składniki majątku.

Obniżenie kapitału zakładowego

Wpisu do rejestru podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie dokonuje się niezwłocznie po zarejestrowaniu obniżenia kapitału zakładowego spółki dzielonej. Nie ma jednak konieczności obniżania kapitału zakładowego w sytuacji, gdy kapitały rezerwowe i zapasowe spółki dzielonej przyznają możliwość dokonania wydzielenia bez przymusu obniżenia kapitału zakładowego. Wspólnicy spółki dzielonej mogą otrzymać obok akcji lub udziałów spółki nowo zawiązanej lub spółki przejmującej dopłaty w gotówce nieprzekraczające łącznie 10% wartości nominalnej przyznanych akcji lub udziałów właściwej spółki nowo zawiązanej bądź 10% wartości bilansowej przyznanych akcji lub udziałów właściwej spółki przejmującej. Dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki.

Ogłoszenie o podziale spółki jest dokonywane na wniosek spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej.

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Jak już wcześniej wspomniano, w planie podziału następuje identyfikacja składników majątku (aktywów i pasywów), które w ramach podziału mają przypadać spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej. Te wydzielane składniki majątku w praktyce spełniają najczęściej definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Definicję przedsiębiorstwa zawiera **art. 55¹ ustawy Kodeks cywilny**.

Z treści powołanego przepisu wynika, że przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

1. oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa),
2. własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości,
3. prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych,
4. wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne,
5. koncesje, licencje i zezwolenia,
6. patenty i inne prawa własności przemysłowej,
7. majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne,
8. tajemnice przedsiębiorstwa,
9. księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl **art. 55² Kodeksu cywilnego** czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści

czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

Z kolei **definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawierają przepisy podatkowe**, tj. art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 5a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 2 pkt 27e ustawy o podatku od towarów i usług. Z treści powołanych przepisów wynika, że należy przez to rozumieć organizacyjne i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Podstawowym wymogiem jest więc to, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła **zespół składników materialnych i niematerialnych** (w tym zobowiązań). Kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu **w istniejącym przedsiębiorstwie**. Wdzielenie to ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych). Elementami zespołu składników materialnych i niematerialnych, stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa, powinny być w szczególności aktywa trwałe, obrotowe, a także czynnik ludzki, czyli kadra pracownicza.

Wyodrębnienie organizacyjne finansowe i funkcjonalne

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej istniejącego

przedsiębiorstwa jako dział, wydział, oddział itp. Przy czym, w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze.

Wyodrębnienie finansowe najpełniej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Natomiast wyodrębnienie funkcjonalne należy rozumieć jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić funkcjonalnie odrębną całość – obejmować elementy niezbędne do samodzielnego prowadzenia działań gospodarczych, którym służy w strukturze istniejącego przedsiębiorstwa. Aby zatem część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, musi ona – obiektywnie oceniając – posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania jako samodzielny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą zatem umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa.

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą więc składniki, będące we wzajemnych relacjach, takich by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspól-

ną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Brak zaistnienia którejkolwiek z omawianych powyżej przesłanek **wyklucza uznanie zespołu składników majątkowych przedsiębiorstwa za jego zorganizowaną część**. Oznacza to, że zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest sumą poszczególnych składników, przy pomocy których w przyszłości będzie można prowadzić odrębny zakład, lecz pewnym zorganizowanym zespołem tych składników, przy czym punktem odniesienia jest tutaj rola, jaką te składniki majątkowe odgrywają w funkcjonowaniu istniejącego przedsiębiorstwa (na ile stanowią w nim wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość).

Na podstawie przedstawionych powyżej przepisów możemy zatem stwierdzić, że ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa mamy do czynienia, jeżeli spełnione są wszystkie następujące przesłanki:

- istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań,
- składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych,
- zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie (spółce dzielonej),
- zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze.

Ujęcie podziału przez wydzielenie w księgach rachunkowych spółek uczestniczących w podziale

Omawiany w niniejszym artykule podział przez wydzielenie sprowadza się

do tego, że wspólnicy spółki dzielonej, w zamian za wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa i przekazanie tej części do innej już istniejącej lub nowo zawiązanej spółki, obejmują udziały / akcje w spółce przejmującej, która w tym celu dokonuje podwyższenia kapitału zakładowego lub w spółce nowo zawiązanej. Natomiast spółka dzielona w procedurze podziału przez wydzielenie obniża swój kapitał zakładowy, chyba że użyte zostaną inne, dostępne i przewidziane w planie podziału jej kapitały własne.

Księgowe rozliczenie

Jak już wspomniano wcześniej, dzień wpisu do rejestru sądowego spółki nowo zawiązanej, a w przypadku spółki przejmującej dzień wpisu do rejestru sądowego podwyższenia jej kapitału zakładowego jest dniem wydzielenia, a więc dniem, na który powinno być dokonane księgowe rozliczenie zakończonej procedury podziału przez wydzielenie, zarówno w spółce dzielonej, jak i przejmującej lub nowo zawiązanej.

W myśl przepisów art. 12 ust. 3a UoR można nie zamykać ksiąg rachunkowych, jeżeli podział jednostki następuje przez wydzielenie. Przy procedurze podziału przez wydzielenie spółka dzielona nie ma zatem obowiązku zamykania ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji i sporządzania sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający dzień wydzielenia. Dla celów księgowych spółka dzielona powinna sporządzić szczegółowy inwentarz aktywów i zobowiązań, które w następstwie podziału z dniem wydzielenia przechodzą na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną. Aktywa i pasywa spółka dzielona

wycenia w tym inwentarzu w wartości księgowej na dzień wydzielenia. Również spółka przejmująca (jako spółka już istniejąca) nie ma obowiązku zarówno zamykania ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji sporządzania sprawozdania finansowego, na dzień poprzedzający dzień wydzielenia, jak i otwierania ksiąg rachunkowych na dzień wydzielenia. Przy czym w tym przypadku poszczególne składniki aktywów i pasywów wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa przyłączanej do spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej powinny zostać wprowadzone do ksiąg rachunkowych według wartości godziwej, ustalonej zgodnie z przepisami art. 44b ust. 4 UoR (zastosowanie zasad analogicznych, jak do stosowanych przy łączeniu spółek metodą łączenia udziałów jest możliwe jedynie wtedy, gdy na skutek podziału przez wydzielenie nie następuje utrata kontroli nad spółkami uczestniczącymi w podziale przez ich dotychczasowych wspólników)

→ **Patrz tabela 2, str. 13.**

Ewidencja księgowa w spółce dzielonej

W celu rozliczenia skutków podziału przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych spółki dzielonej należy założyć specjalne konto rozliczeniowe w grupie pozostałych rozrachunków o nazwie Rozliczenie podziału spółki. Schemat księgowania na dzień wydzielenia będzie wówczas wyglądać następująco:

- wyłączenie z ksiąg aktywów wchodzących w skład wydzielanej w związku z podziałem zorganizowanej części przedsiębiorstwa

(wartość księgowa na dzień wydzielenia):

WN Rozliczenie podziału spółki

MA różne konta zespołów 0, 1, 2, 3, 6;

- wyłączenie z ksiąg pasywów wchodzących w skład wydzielanej w związku z podziałem zorganizowanej części przedsiębiorstwa (wartość księgowa na dzień wydzielenia):

WN różne konta zespołów 1, 2, 8,

MA konto Rozliczenie podziału spółki.

Po dokonaniu powyższych księgowania, na koncie *Rozliczenie podziału spółki* pozostanie saldo po stronie WN oznaczające nadwyżkę wartości wyłączonych z ksiąg aktywów nad wartością wyłączonych z ksiąg pasywów (w pewnych dość specyficznych sytuacjach może wystąpić saldo MA). Saldo WN będzie podlegać rozliczeniu w sposób zależny od tego, jakie kapitały spółki dzielonej podlegają obniżeniu w związku z podziałem, i tak:

- w przypadku rozliczenia salda konta *Rozliczenie podziału spółki* z obniżonym kapitałem zakładowym (pod datą wpisu obniżenia kapitału zakładowego do rejestru sądowego) wartość tego obniżenia należy zaksięgować:

WN Kapitał podstawowy

MA Rozliczenie podziału spółki.

Różnicę, jaka pozostanie na koncie *Rozliczenie podziału spółki*, odnosimy na konto kapitału zapasowego lub rezerwowego, przy czym zależnie od tego, z której strony na koncie *Rozliczenie podziału spółki* pozostanie jeszcze saldo, może ona obniżyć lub pod-

wyższyć wyznaczony kapitał (kapitał, z którym rozliczona będzie różnica, dobrze jest określić w planie podziału).

- w przypadku rozliczenia salda konta *Rozliczenie podziału spółki* z obniżonym kapitałem zapasowym lub rezerwowym (pod datą wydzielienia) księgujemy kwotę salda do spisanania:

WN *Kapitał zapasowy* lub *Kapitał rezerwowy*

MA *Rozliczenie podziału spółki.*

Po rozliczeniu podziału przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa konto *Rozliczenie podziału spółki* nie powinno wykazywać salda w księgach rachunkowych spółki dzielonej.

Ewidencja księgowa w spółce przejmującej lub w spółce nowo zawiązanej

W celu rozliczenia skutków podziału przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej należy również założyć specjalne konto rozliczeniowe w grupie pozostałych rozrachunków o nazwie *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*. Schemat księgowania na dzień

wydzielenia będzie wówczas wyglądać następująco:

- włączenie do ksiąg aktywów wchodzących w skład wydzielonej w związku z podziałem zorganizowanej części przedsiębiorstwa (wartość godziwa na dzień wydzielienia):

WN różne konta zespołów 0, 1, 2, 3, 6

MA *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa;*

- włączenie do ksiąg pasywów wchodzących w skład wydzielonej w związku z podziałem zorganizowanej części przedsiębiorstwa (wartość godziwa na dzień wydzielienia):

WN *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*

MA różne konta zespołów 1, 2, 8;

- zarejestrowanie kapitału podstawowego spółki nowo zawiązanej lub podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej:

WN *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*

MA *Kapitał zakładowy.*

Ewentualną różnicę powstałą na koncie *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa* (w zależności od tego, po jakiej stronie wystąpi saldo tego konta) należy rozliczyć jako:

zowanej części przedsiębiorstwa (w zależności od tego, po jakiej stronie wystąpi saldo tego konta) należy rozliczyć jako:

- agio ujęte w kapitale zapasowym spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej:

WN *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*

MA *Kapitał zapasowy;*

- wartość firmy:

WN *Wartości niematerialne i prawne*

MA *Rozliczenie przyłączenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa.*

W myśl przepisów art. 44b ust. 10 UoR, od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres nie dłuższy niż 5 lat. Okres ten w uzasadnionych przypadkach może zostać wydłużony przez kierownika jednostki do lat 20. Wydłużenie okresu amortyzacji należy podać wraz z uzasadnieniem w informacji dodatkowej, stanowiącej część sprawozdania finansowego. Odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy dokonuje się metodą liniową i zalicza je do pozostałych kosztów operacyjnych.

9,22	9,73	9,51	+0,82	0,54%
20,85	20,79	25,32	+0,41	1,62%
25,12	27,19	29,81	+0,28	1,33%
31,22	35,82	31,47	+0,60	1,91%

Wartość godziwa określonych aktywów i zobowiązań według UoR (art. 44b ust. 4 UoR)

Pozycja aktywów / zobowiązań	Ustalenie wartości godziwej	Uwagi
Środki trwałe	Wartość rynkowa lub ich wartość według niezależnej wyceny	W przypadku gdy nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny środków trwałych, przyjmuje się aktualną cenę nabycia lub koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia
Wartości niematerialne i prawne	Wartość oszacowana, wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe takich samych lub podobnych wartości niematerialnych i prawnych. W odniesieniu do wartości firmy lub ujemnej wartości firmy wchodzącej w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa przyjmuje się wartość zerową	Gdy wartość oszacowana nie może zostać wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe, przyjmuje się taką wartość, która nie spowoduje powstania lub zwiększenia agio
Zapasy materiałów	Aktualna cena nabycia	
Zapasy produktów w toku	Cena sprzedaży netto produktów gotowych	Cenę sprzedaży netto pomniejsza się o koszty zakończenia produkcji i opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną do sprzedaży zapasów lub znalezienia nabywcy
Zapasy produktów gotowych i towarów	Cena sprzedaży netto	Cenę sprzedaży netto pomniejsza się o opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną do sprzedaży zapasu lub znalezienia nabywcy
Należności	Wartość bieżąca (zdyskontowana) kwot wymagających zapłat	Wartość bieżąca wyznaczana jest z zastosowaniem odpowiednich bieżących stóp procentowych i jest pomniejszana o odpisy na należności zagrożone i nieściągalne oraz o ewentualne koszty windykacji. W przypadku należności krótkoterminowych wyznaczanie wartości bieżących nie jest konieczne, jeśli różnica między wartością należności według kwot wymagających zapłaty a ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna
Notowane papiery wartościowe	Aktualny kurs notowań	Kurs jest pomniejszony o koszty sprzedaży
Nienotowane papiery wartościowe	Wartość oszacowana	Wartość ta uwzględnia takie czynniki, jak współczynnik cena do zysku i stopa dywidendy porównywalnych papierów wartościowych wyemitowanych przez spółki o podobnych charakterystykach
Zobowiązania	Wartość bieżąca (zdyskontowana) kwot wymagających zapłat	Wartość bieżąca wyznaczana jest z zastosowaniem odpowiednich bieżących stóp procentowych. Ustalenie wartości bieżącej nie jest konieczne w odniesieniu do zobowiązań krótkoterminowych, jeśli różnica między wartością zobowiązań i według kwot wymagających zapłaty a ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna
Rezerwy lub aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Wartość możliwa do realizacji przez połączone spółki , po uwzględnieniu zmiany wartości podatkowej i księgowej aktywów netto spółki przejmowanej	



NADZÓR MERYTORYCZNY

Tomasz Moszczyński
Doradca Podatkowy, Manager
e-mail: tomasz.moszczyński@ecagroup.pl

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Od początku kariery zawodowej specjalizuje się w prawie podatkowym. Doświadczenie zawodowe zdobywał jako asystent doradcy podatkowego współpracując z kancelarią doradcy podatkowego, gdzie specjalizował się przede wszystkim w prowadzeniu postępowań podatkowych i sądowno-administracyjnych. Autor licznych artykułów. Posiada bogate doświadczenie w prowadzeniu szkoleń i kursów z zakresu prawa podatkowego.

Planowane zmiany w cenach transferowych

Katarzyna Gawłowska
Młodszy konsultant ds. Cen
transferowych

E-mail:
katarzyna.gawlowska@ecagroup.pl

W czerwcu bieżącego roku został opublikowany projekt zmian w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych.

Projekt datowany na dzień **15 czerwca 2015r.** przewiduje szereg zmian w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zgodnie z założeniami powyższego projektu zmiany przepisów mają wejść w życie **31 grudnia 2015r.**, przy czym najistotniejsze kwestie dotyczące cen transferowych będą obowiązywać dopiero **od 1 stycznia 2017r.**

Przedmiotem niniejszego artykułu będą konsekwencje zmian zachodzących w ustawie z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawa CIT), w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Warto zaznaczyć, że zmiana w powyższych przepisach ma na celu przede wszystkim dostosowanie polskich przepisów do regulacji prawnych obowiązujących w Unii Europejskiej. Jest ona również powodowana zobowiązaniem politycznym, jakie podjęły państwa członkowskie Unii Europejskiej do wdrażania wspólnego i jednolitego podejścia w zakresie wymogów sporządzania dokumentacji cen transferowych. We wrześniu 2014r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) opublikowała bowiem nowe wytyczne w zakresie sporządzania dokumentacji, które są wynikiem prac OECD i państw G20 w ramach projektu przeciwdziałania negatywnym skutkom powodującym erozję podstawy opodatkowania i zjawiska przerzucania dochodów przez podmioty powiązane (*base erosion and profit shifting*, w skrócie *BEPS*).

Zmiana przepisów dotyczących dokumentowania transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi jest także spowodowana końcowymi uwagami i wnioskami Prezesa Najwyższej Izby Kontroli zawartymi w jego Informacji z dnia 20 kwietnia 2015r.

o wynikach kontroli nadzoru organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Prezes NIK, w powyższej Informacji stwierdza, że zakres informacji przekazywanych do organów podatkowych dotyczących największych przedsiębiorców i ich transakcji z podmiotami powiązanymi, powinien zostać rozszerzony.

Pierwszą podstawową zmianą jest rozszerzenie pojęcia zdarzeń podatkowych objętych obowiązkiem dokumentacji, które w poprzedniej regulacji sprowadzało się jedynie do pojęcia „transakcji”. A *contrario* wszystko, co nie mieściło się w pojęciu „transakcji”, nie podlegało pod obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej (podobnie twierdzi Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w Interpretacji Indywidualnej nr ILPB4/423-573/14-4/DS z dnia 3 marca 2015r.). Po nowelizacji katalog ten zostanie rozszerzony o pojęcie „innych zdarzeń”. Pojęcie to nie jest wyjaśnione bezpośrednio w nowelizowanej ustawie. Wiadomo jedynie, że będą to wszystkie zdarze-

nia, które będą miały wpływ na sytuację finansową podatnika, zobowiązanego do tworzenia dokumentacji. Ustawodawca celem doprecyzowania wymienia między innymi umowy o zarządzanie płynnością finansową, a także umowy o podziale kosztów, dokonywanych między podatnikami.

Zmianie uległy również podstawowe kryteria, które determinują powstanie powiązań pomiędzy dwoma podmiotami. W obowiązującej regulacji prawnej za podmioty powiązane kapitałowo uważało się podmioty, które posiadały bezpośrednio lub pośrednio udział przekraczający 5% w kapitale drugiego podmiotu. Nowe przepisy podwyższają ten próg do 25%. W uzasadnieniu do tej zmiany wskazano, że ma ona polegać na zwiększeniu powiązań, tak aby nie dotyczyły one tzw. inwestycji portfelowych.

Nowelizacja zmienia również zakres podmiotów, które będą zobowiązane do tworzenia dokumentacji. W nowej regulacji obowiązek ten będzie miał charakter trójstopniowy, w zależności od przychodów lub kosztów generowanych przez podatników w danym roku podatkowym. Ogólna wytyczna zobowiązująca do tworzenia dokumentacji cen transferowych to przychody lub koszty podatnika przekraczające w danym roku podatkowym 2 mln Euro. Na takich podatników zostanie nałożony obowiązek sporządzania dokumentacji *local file*, czyli konieczność tworzenia dokumentacji cen transferowych na poziomie lokalnym, rozszerzonej o elementy powołane w nowelizowanych przepisach. Ponadto, podatników, których przychody lub koszty przekraczają 10 mln Euro, ustawodawca zobowiąże do przedkładania w ramach dokumentacji

local file także analizy porównawczej rynku, czyli tzw. **Benchmarkingu**. Największe zmiany w obowiązku sporządzania dokumentacji będą dotyczyły podmiotów, których przychody lub koszty w roku obrotowym przekroczyły wartość 20 mln Euro. Będą one obowiązane do przekładania dodatkowo jeszcze dokumentacji grupowej, tzw. *master file*.

Zmianie ulegną również kwoty transakcji i innych zdarzeń jednego rodzaju, mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, dla których wystąpi obowiązek sporządzania dokumentacji. Będą one zależne od wysokości kwot przychodów lub kosztów osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym. Podstawową wartością transakcji i innych zdarzeń, dla których konieczne będzie sporządzania dokumentacji będą kwoty 20 tys. EURO dla transakcji z podmiotami, które stosują szkodliwą konkurencję podatkową („raje podatkowe”) oraz 50 tys. EURO z podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

Należy jednak zaznaczyć, że ustawodawca przewiduje zwiększanie progów wartości transakcji z podmiotami powiązanymi, proporcjonalnie do wielkości osiągniętych przychodów w roku poprzedzającym rok podatkowy. Dla podmiotów, których przychody w poprzednim roku podatkowym przekroczyły 2 mln EURO, ale nie przekroczyły 20 mln EURO, wartość transakcji objętych obowiązkiem dokumentacji będzie wynosiła 50 tys. EURO plus 5 tys. EURO za każdy 1 mln powyższej kwoty przychodu 2 mln EURO. Podmioty, które osiągną przychód powyżej 20 mln EURO, ale nie więcej niż 100 mln EURO, będą zobowiązane do przygotowania dokumentacji dla

transakcji lub zdarzeń powyżej kwoty 140 tys. EURO, powiększonej o 45 tys. za każde 10 mln EURO powyżej 20 mln EURO. Dla podmiotów, których przychody przekroczyły 100 mln EURO obowiązek sporządzania dokumentacji powstaje w momencie osiągnięcia kwoty 500 tys. EURO dla transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

Zasadnym jest podkreślenie, że zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 9a ust. 4a ustawy CIT, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może wystąpić do podatnika z żądaniem sporządzenia dokumentacji transakcji lub zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów określonych powyżej, w przypadku, gdy z okoliczności sprawy wynika prawdopodobieństwo zaniżenia ich wartości celem uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji tych transakcji lub zdarzeń. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i przedłożenia takiej dokumentacji w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania, które powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji lub zdarzeń.

W obowiązującym stanie prawnym brak jest konkretnych przepisów określających, jak ma wyglądać dokumentacja cen transferowych.

Jedynie art. 9a ust. 1 ustawy CIT wskazuje na szczegółowe elementy, które taka dokumentacja powinna zawierać. Po nowelizacji, regulacje dotyczące cen transferowych będą znajdować się w **art. 9a ust. 2b oraz 2c ustawy CIT**. Wraz z projektem ustawy ogłoszono również projekt Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową (dalej Rozporządzenie). Zawarto

w nim uszczegółowienie przepisów zawartych w ustawie, a dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Projekt ustawy zakłada konieczność sporządzania dokumentacji w sposób bardziej szczegółowy, dokładny. W nowym stanie prawnym przede wszystkim konieczne będzie opisanie transakcji lub innych zdarzeń (w tym m.in. umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów itp.), ze szczególnym wskazaniem rodzaju i przedmiotu transakcji bądź zdarzenia oraz wskazanie danych finansowych, w tym również informacji o przepływach pieniężnych. Istotnym elementem będzie również identyfikacja podatników, a także, jak w poprzedniej regulacji, wskazanie funkcji podmiotów, zaangażowanych aktywów i poniesionych ryzyk.

Konieczne będzie także przedstawienie opisu metody i sposobu kalkulowania dochodów podatnika (wraz z ich uzasadnieniem ich wyboru), a także algorytmu kalkulacji rozliczeń, dotyczących tych zdarzeń czy transakcji (wraz ze wskazaniem wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód/stratę podatnika oraz pozostałych współników, w przypadku spółki niebędącej osobą prawną).

W Rozporządzeniu zawarto bardziej szczegółowe przepisy dotyczące tego, jakie informacje powinny być zawarte w dokumentacji, uszczegółowiając poszczególne punkty. Zgodnie z tymi przepisami jako przepływy pieniężne należy rozumieć kwoty wynikające z płatności lub rachunków dotyczących transakcji. Identyfikację podatników należy wskazać poprzez przedstawienie relacji między nimi, czyli informację o rodzaju ich powiązania.

Opis transakcji lub innego zdarzenia ma zostać pokazany przez pryzmat kontekstu, w jakim transakcja ma miejsce oraz zmian w stosunku do roku poprzedniego.

W dokumentacji po nowelizacji trzeba będzie uwzględnić również informacje finansowe podatnika/spółki niebędącej osobą prawną, które będą pozwalały na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z przepisów o rachunkowości, a także informacje o samym podatniku, ze wskazaniem jego struktury organizacyjnej i zarządczej, prowadzonej działalności, strategii gospodarczej (z uwzględnieniem przeniesień istotnych funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód/stratę podatnika, pomiędzy podmiotami w roku podatkowym i w roku poprzednim) oraz otoczenia konkurencyjnego.

Istotnym nowym elementem sporządzania dokumentacji cen transferowych będzie konieczność dołączenia do niej wszelkich umów, porozumień i innych dokumentów określających zasady przyznawania praw współników do udziałów w zyskach i uczestnictwa w stratach, a także wszelkich porozumień w sprawach podatku dochodowego z innymi państwami.

Jak wspomniano wyżej, ustawodawca ma zamiar rozszerzyć obowiązek sporządzania dokumentacji przez podatników, których przychody lub koszty osiągają wysokość ponad 10 mln Euro w roku podatkowym lub którzy posiadają udziały w spółce, nie będącej osobą prawną, a której przychody lub koszty przekroczyły powyższą wartość. Obowiązek ten ma polegać na konieczności ujęcia w dokumentacji

local file, dodatkowo tak zwanej analizy danych podmiotów niezależnych. Precyzując, podatnik taki będzie miał obowiązek w przedmiotowej dokumentacji dokonać analizy danych porównawczych wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń oraz podać źródło tych danych, z wykorzystaniem w szczególności informacji i danych o pomiotach lokalnych, czyli mających siedzibę lub zarząd na terenie Polski. Szczegółowy opis, co ma zawierać przedstawienie powyższych danych znajduje się w projekcie Rozporządzenia.

Podatników, których przychody lub koszty przekraczają 10 mln Euro w roku podatkowym, czeka jeszcze jedna, istotna zmiana. Zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy CIT będą oni zobowiązani do przedkładania wraz z rocznym zeznaniem podatkowym, uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi. Obowiązek ten będzie nałożony zarówno na podmioty, które są zobowiązane do sporządzania dokumentacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, jak również w przypadku dokonywania płatności pośrednio lub bezpośrednio do rajów podatkowych. Także w tej kwestii szczegółowe dane na temat wyglądu tego typu sprawozdania zostały zawarte w Rozporządzeniu wykonawczym Ministra wydanym na podstawie art. 27 ust.6 ustawy CIT.

Kolejne zmiany dotyczą podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą w skali średniej i dużej, a których przychody lub koszty w roku obrotowym przekroczyły kwotę 20 mln Euro i którzy wraz z podmiotami powiązanymi tworzą grupę kapitałową. Na podatników tych, poza obowiązkiem złożenia dokumentacji **local file**,

zostanie nałożony dodatkowo obowiązek sporządzania dokumentacji na poziomie grupy (tzw. *master file*), który będzie się sprowadzał do ujęcia w dokumentacji pewnych dodatkowych informacji. Ustawodawca chce, aby w powyższej dokumentacji zostały zawarte bardziej szczegółowe dane dotyczące funkcjonowania grupy kapitałowej, takie jak wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządzi część dokumentacji wraz ze wskazaniem, kiedy składa on roczne zeznanie podatkowe, dokładną strukturę organizacyjną grupy, a także opis działalności gospodarczej prowadzonej przez grupę oraz politykę cen transferowych, jaka obowiązuje w grupie.

Ponadto grupa będzie zobowiązana do zawarcia w dokumentacji opisu posiadanych, tworzonych i rozwijanych, a także wykorzystywanych w grupie wartości niematerialnych, sytuacji finansowej grupy, znajdującej się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym oraz opis zawartych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi innych państw, a w szczególności porozumień cenowych.

Nowe regulacje prawne przewidują także pewnie ograniczenia, dotyczące

podatników, którzy uzyskali pozytywną decyzję w sprawie porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych (art. 20i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa). W przypadku, gdy dokumentacja będzie dotyczyła zdarzeń czy transakcji objętych powyższym porozumieniem, obowiązek sporządzania dokumentacji ograniczy się do konieczności przedstawienia danych finansowych podmiotu krajowego, analizy funkcjonalnej i opisu metody oraz sposobu kalkulacji wraz z ich uzasadnieniem.

Nowelizacja ustawy niesie jeszcze jedną istotną zmianę. Dotyczy ona podatników, podmiotów krajowych, którzy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości są **jednostką dominującą**, konsolidującą swoje sprawozdanie finansowe, a także posiadają poza granicami Polski zakład zagraniczny lub jedną lub więcej jednostek zależnych i w myśl tej ustawy nie spełniają kryteriów jednostki zależnej, a ich skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku podatkowym kwotę 750 mln Euro. Podmioty te są zobowiązane do przedłożenia do urzędu skarbowego skonsolidowanego raportu ze swojej działalności, zawierającego informację o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz

miejscach prowadzenia działalności gospodarczej. Termin na złożenie powyższego raportu upływa po roku od dnia zakończenia roku podatkowego podmiotu krajowego.

Powyższe planowane zmiany w przepisach implikują pewne trudności, zwłaszcza dla podatników powiązanych na poziomie lokalnym, gdyż dla nich obowiązek sporządzania dokumentacji rozszerzy się, a dokumentacja będzie musiał być bardziej dokładna i szczegółowa.

Ułatwienie w sporządzaniu dokumentacji cen transferowych będą jednak miały podmioty globalne, gdyż będą mogły tworzyć dokumentacje w oparciu o ogólnie obowiązujące standardy. Samym problemem będzie również wzór, który będzie obowiązywał dla nowych typów dokumentacji – *local file* i *master file*, a którego dokładniejsza analiza, będzie możliwa po ogłoszeniu rozporządzenia wykonawczego, w których Minister Finansów ma zawrzeć szczegółowe wytyczne, dotyczące tworzenia tejże dokumentacji.

Katarzyna Gawłowska



9,22	9,73	9,51	+0,82	0,54%
25,85	25,78	25,32	+0,41	1,62%
25,12	27,18	29,81	+0,28	1,33%
31,47				

Zakup nowego środka transportu na gruncie ustawy o VAT

Roman Krężalek

Młodszy konsultant podatkowy

E-mail: roman.krezalek@ecagroup.pl

Obrót nowymi środkami transportu na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, dalej jako: **ustawa o VAT**) poddany został szczególnej regulacji.

Ponieważ nowe środki transportu to towary o szczególnym charakterze, ich nabycie od kontrahenta z siedzibą w państwie członkowskim UE innym niż Polska podlega odrębnym zasadom opodatkowania, na gruncie VAT.

Zasadnicza różnica pomiędzy nabyciem nowego środka transportu a nabyciem używanego środka transportu polega na tym, że w przypadku gdy przedmiotem nabycia są nowe środki transportu, transakcja ta stanowi po stronie nabywcy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (art. 9 ust. 1 ustawy o VAT), niezależnie od tego czy nabywca lub dostawca posiadają w ramach tej transakcji status podatnika VAT (art. 9 ust. 3 ustawy o VAT).

Pojęcie środka transportu na gruncie ustawy o VAT

Ustawa o VAT nie definiuje pojęcia „środek transportu”. Tym samym przy kwalifikacji konkretnego pojazdu jako środka transportu, należy mieć na uwadze jak pojęcie to definiowane jest w innych aktach prawnych i jak jest ono interpretowane w praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych.

Zgodnie z **art. 38 Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) Nr 282/2011**, pojęcie «środek transportu» obejmuje pojazdy, mechaniczne lub inne, a także innego rodzaju wyposażenie i urządzenia służące do przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, w tym przeznaczone do ciągnięcia, przesuwania lub pchania przez pojazdy, i zasadniczo zaprojektowane oraz faktycznie nadające się do wykorzystania w celu transportu.

Przepis ten zawiera również, w ust. 2 przykładową listę takich środków transportu.

Obejmuje ona w szczególności następujące pojazdy: a) pojazdy lądowe, takie jak samochody, motocykle, rowery, trójkołowce oraz pojazdy turystyczne; b) przyczepy i naczepy; c) wagony kolejowe; d) statki; e) statki powietrzne; f) pojazdy dostosowane specjalnie do przewozu osób chorych lub rannych; g) ciągniki i inne pojazdy rolnicze; h) pojazdy o napędzie mechanicznym lub elektrycznym przeznaczone dla osób niepełnosprawnych.

Analiza powyższych regulacji wskazuje, że elementem przesądzającym o uznaniu danego pojazdu za środek transportu jest jego przeznaczenie, tzn. przewóz osób lub rzeczy z miejsca na miejsce. Innymi słowy, użyty w unijnej definicji zwrot dotyczący przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, dotyczy zarówno pojazdów, jak i innego rodzaju wyposażenia i urządzeń. Przeznaczenie to, czyli przewóz, należy odczytywać wąsko, chociażby w kontekście regulacji dotyczących ruchu drogowego i przykładowego katalogu pojazdów zawartego

w ust. 2 art. 38 Rozporządzenia.

Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 31 ustawy Prawo o ruchu drogowym, pojazd to środek transportu przeznaczony do poruszania się po drodze oraz maszyna lub urządzenie do tego przystosowane.¹

Pojęcie nowego środka transportu

Pomimo braku definicji pojęcia „środek transportu” w ustawie o VAT, w ustawie tej uregulowana została definicja pojęcia „nowy środek transportu”.

Zgodnie z **art. 2 pkt 10 lit. a** tej ustawy, przez nowy środek transportu rozumie się przeznaczone do transportu osób lub towarów pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został

po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta.

Ustawodawca, na gruncie VAT, dokonał zawężenia pojęcia „nowy środek transportu” w stosunku do pojęcia „środek transportu”. Za nowe środki transportu w rozumieniu art. 2 pkt 10 lit. a ustawy o VAT uznaje się tylko takie pojazdy, które wyposażone są w silnik o odpowiednio wysokiej mocy (odpowiednio: silnik o pojemności skokowej większej niż 48 cm sześciennych - dla silników spalinowych oraz silnik elektryczny o mocy większej niż 7,2 kilowata). Tym samym nabycie środka transportu, który spełniać będzie wszystkie przesłanki z cytowanego powyżej przepisu (o czym poniżej), ale nie będzie wyposażony w napęd o odpowiedniej mocy nie zostanie uznane za nabycie nowego środka transportu w rozumieniu wyżej wymienionego przepisu.

Zgodnie z powyższą regulacją, dla kwalifikacji konkretnego pojazdu jako nowego środka transportu konieczne jest spełnienie **jednej z dwóch przesłanek wymienionych w art. 2 pkt 10 lit. a ustawy o VAT (pojazd przejechał nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia go do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy)**).

Przesłanki te nie muszą być spełnione łącznie. Spełnienie jednej z nich spowoduje, że określony pojazd stanowić będzie nowy środek transportu w rozumieniu art. 2 pkt 10 ustawy o VAT. Powyższy przepis nie znalazłby zasto-

sowania wyłącznie w przypadku, gdyby nie zostały spełnione obydwie przesłanki.²

Skutki podatkowe związane z nabyciem nowego środka transportu

Jeżeli podatnik dokonał nabycia pojazdu, kwalifikowanego na gruncie ustawy o VAT jako nowy środek transportu (o czym mowa powyżej), to jest on zobowiązany do rozpoznania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, którego przedmiotem jest nowy środek transportu. Przy czym dostawcą pojazdu jest podmiot z siedzibą na terytorium Państwa Członkowskiego UE innego niż Polska oraz dochodzi do przemieszczenia tego towaru z tego Państwa do Polski. (art. 9 ust. 1 i 3 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 103 ust. 3 ustawy o VAT, podatnicy nabywający nowy środek transportu są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, **do obliczania i wpłacania podatku w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego na rachunek urzędu skarbowego**. W przypadku WNT nowych środków transportu **obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich otrzymania, jednak nie później niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej** (art. 20 ust. 9 ustawy o VAT).

Ponadto podatnik nabywający nowy środek transportu zobowiązany będzie do sporządzenia informacji o nabytym środku transportu do właściwego miej-

scowo naczelnika urzędu skarbowego na urzędowym formularzu VAT-23. Do informacji dołącza się kopię faktury potwierdzającej nabycie środka transportu (art. 103 ust. 5 i 7 ustawy o VAT). Należy podatek powinien zostać ujęty w składanej przez podatnika deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie nowego środka transportu.

Podsumowanie

Nabycie nowego środka transportu, którego sprzedawcą jest podmiot posiadający siedzibę w innym kraju UE niż Polska, na gruncie ustawy o VAT zawsze skutkuje u nabywcy obowiązkiem rozpoznania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Tym samym podatnik dokonujący zakupu pojazdu, który spełnia przesłanki wskazane w art. 2 pkt 10 lit. a ustawy o VAT zobowiązany jest z wyżej wymienionego tytułu do obliczenia i odprowadzenia podatku należnego. Dopiero po wykonaniu tej czynności, podatnik uprawniony jest do odliczenia podatku wykazanego w deklaracji VAT-7 (o ile takie odliczenie mu przysługuje). Należy pamiętać, iż dla skutków podatkowych opisywanej transakcji bez znaczenia jest status nabywcy oraz dostawcy pojazdu (jako podatników VAT).

Roman Krężalek

¹ Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 lipca 2014 r., nr IPPP3/443-419/14-2/JK

² W ten sposób orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 października 2006 r. sygn. akt I FSK 9/06

Najważniejsze zmiany w podatku od towarów i usług obowiązujące od 1 lipca 2015 r.

Tomasz Moszczyński

Manager

E-mail:

tomasz.moszczyński@ecagroup.pl

1. Odwrotne obciążenie w obrocie krajowym od 1.07.2015 r.

Od 1 lipca 2015 r. nastąpią istotne zmiany dotyczące obrotu towarami wymienionymi w załączniku nr 11 ustawy o VAT, tj. towarami, których dostawa na terytorium kraju opodatkowana jest przy zastosowaniu tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia. Zgodnie z powyższą zasadą obowiązującym do zapłaty podatku jest nabywca towarów.

Ustawa nowelizująca poszerza katalog towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, m.in. o arkusze zeberkowane ze stali niestopowej (symbol PKWiU 24.33.20.0), aluminium nieobrobione plastycznie (symbol PKWiU 24.42.11.0), ołów nieobrobiony plastycznie (symbol PKWiU 24.43.11.0), cynk nieobrobiony plastycznie (symbol PKWiU 24.43.12.0), cynę nieobrobioną plastycznie (symbol PKWiU 24.43.13.0), nikiel nieobrobiony plastycznie (symbol PKWiU 24.45.11.0), a przede wszystkim o przenośne komputery o masie poniżej 10 kg, tj. laptopy, notebooki, tablety (symbol PKWiU ex 26.20.11.0), telefony komórkowe, w tym smartfony (symbol PKWiU ex 26.30.22.0) oraz konsole do gier wideo (symbol PKWiU ex 26.40.60.0).

1.1. Podatnik VAT czynny jako nabywca

W odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, dokonywanych po 1 lipca 2015 r. zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia będzie obowiązkowe pod warunkiem, że nabywcą tych towarów będzie podatnik VAT, **zarejestrowany jako podatnik VAT czynny**. W pozostałych przypadkach dostawy tych towarów będą opodatkowane na zasadach ogólnych.

Tymczasem zgodnie z przepisami obowiązującymi do 30 czerwca 2015 r., dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 nie ma znaczenia fakt ewentualnej formalnej rejestracji nabywcy jako podatnika VAT czynnego. Zastosowanie tego mechanizmu opodatkowania jest jednak obowiązkowe jeżeli zarówno dostawca jak i nabywca są podatnikami VAT, w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT.

Powyższe jest o tyle istotne, że do tychczas przy dokonywaniu dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT dostawca zobligowany był do weryfikacji, czy poszczególni nabywcy ww. towarów są podatnikami VAT w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT (czyli w praktyce, czy podmioty te faktycznie prowadzą działalność gospodarczą). Od 1 lipca 2015 r., sprzedawca dokonując dostaw towarów, o których mowa powyżej zobligowany będzie z kolei do weryfikacji, czy nabywcy towarów wymienio-

nych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT są formalnie zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

W związku z obowiązkiwaniem od 1 lipca 2015 r. wyżej wymienionych zmian, celem weryfikacji statusu nabywców jako podatników VAT czynnych uruchomiona została, stworzona przez Ministerstwo Finansów, internetowa baza, która umożliwia weryfikację poszczególnych nabywców jako podatników VAT czynnych.

1.2. Informacje podsumowujące w obrocie krajowym

Od 1 lipca 2015 r., podatnicy dokonujący dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT zobowiązani będą do sporządzania z wyżej wymienionego tytułu informacji podsumowujących w obrocie krajowym, na formularzu VAT-27.

Informacja podsumowująca w obrocie krajowym powinna zawierać następujące dane:

- nazwę lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej podatnika składającego informację podsumowującą w obrocie krajowym;
- nazwę lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej podatnika nabywającego towary lub usługi;
- łączną wartość dostaw towarów oraz świadczonych usług, dla których podatnikiem jest nabywca – w odniesieniu do poszczególnych nabywców.

Deklaracje o których mowa powyżej podatnicy zobowiązani będą składać wyłącznie za okresy rozliczeniowe, w których powstanie obowiązek podatkowy z tytułu realizowanych dostaw, w terminie przewidzianym dla złożenia deklaracji VAT-7. W konsekwencji, podatnicy nie będą zobowiązani do składania przedmiotowych deklaracji za okresy rozliczeniowe, w których po stronie sprzedawcy nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT.

1.3. Jednolita gospodarczo transakcja

Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, w odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT (przenośne komputery, telefony komórkowe, konsole do gier) ma zostać ograniczone do transakcji, w ramach których wartość realizowanych dostaw przekracza 20.000 zł (bez podatku VAT). **Nie chodzi tu jednak o wartość pojedynczej dostawy, ale o „wartość jednolitej gospodarczo transakcji”.** Zgodnie z ustawą nowelizującą, za jednolitą gospodarczo transakcję należy uznać transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, **odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących**

w obrocie towarami. Przy czym ustawodawca nie określił czym są okoliczności lub warunki zwykle występujące w obrocie towarami. Biorąc pod uwagę, że pojęcie jednolitej gospodarczo transakcji zostało zdefiniowane bardzo nieprecyzyjnie, występuje bardzo dużo prawdopodobieństwo sporu podatników z organami podatkowymi w tej kwestii.

2. Odliczenie VAT od nabycia paliwa, oleju napędowego i gazu od 1.07.2015 r.

Od 1 lipca 2015 r., przy wykorzystywaniu pojazdów samochodowych o masie całkowitej poniżej 3,5 tony, zarówno na cele prywatne jak i na cele związane z działalnością gospodarczą, podatnicy będą mogli odliczyć 50% podatku naliczonego z faktur otrzymanych w związku z zakupem paliwa, oleju napędowego lub gazu przeznaczonego do napędu ww. pojazdów. Podatnicy w dalszym ciągu będą mogli odliczać 50% kwoty podatku naliczonego od innych wydatków związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (np. serwis, naprawa, myjnia itp.).

3. Ulga na złe długi

Od 1 lipca 2015 r. przepisy nakładające obowiązek skorygowania przez dłużnika uprzednio odliczonego podatku naliczonego nie znajdą zastosowania w sytuacji gdy dłużnik będzie w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji na ostatni dzień okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności należności wynikającej z faktury.

Równocześnie informujemy, że wprowadzono zmianę w przepisach w zakresie ulgi na złe długi dotyczących

możliwości korzystania z ulgi na złe długi przez wierzyciela, którego z dłużnikiem łączą powiązania wskazane w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, tj. powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy.

4. Zasada proporcjonalnego odliczania VAT od nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak i czynności nie podlegających opodatkowaniu VAT

W pierwszej kolejności zwracamy uwagę, że poniższa zmiana może dotyczyć podatników w sytuacji gdy od 1 stycznia 2016 r. podatnicy będą nabywali towary bądź usługi wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, jak i czynności nie podlegających opodatkowaniu VAT (np. zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części).

Zgodnie bowiem z ustawą nowelizującą, która wejdzie w życie 1 lipca 2015 r., od 1 stycznia 2016 r. w przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno na cele działalności opodatkowanej VAT jak również na cele działalności nie podlegającej opodatkowaniu VAT, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie będzie możliwe, kwotę podatku naliczonego podatnik zobligowany będzie odliczać proporcjonalnie, z uwzględnieniem zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych

przez niego nabyć.

Przy wyborze sposobu określania tego wskaźnika podatnik będzie mógł wykorzystać m. in. takie dane jak: średnioroczną liczbę osób, średnioroczną liczbę roboczogodzin, roczny obrót z działalności gospodarczej, średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej.

Podatnik nie będzie zobowiązany do obliczania proporcji w przypadku prowadzenia działalności opodatkowanej VAT oraz niepodlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, w przypadku wykorzystywania towarów i usług do

celów osobistych, gdy nieodpłatne przekazanie towarów bądź usług jest opodatkowane VAT jako odpłatna dostawa towarów bądź odpłatne świadczenie usług (art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2).

Dodatkowo należy mieć na uwadze, że wyżej wymienione zasady nie będą miały zastosowania w odniesieniu do wydatków dotyczących samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno na cele działalności gospodarczej jak i do celów prywatnych (w odniesieniu do tych wydatków obowiązuje już bowiem zasada, że podatnik może

odliczać jedynie 50% kwoty podatku z faktury).

Jednocześnie w dalszym ciągu funkcjonować będzie zasada proporcjonalnego odliczania VAT w odniesieniu do nabywanych towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno na cele działalności opodatkowanej VAT jak i na cele działalności zwolnionej z opodatkowania VAT (np. działalność finansowa).

Tomasz Moszczyński



Szanowni Państwo,

z przyjemnością informujemy, iż jesienią w Warszawie odbędzie się kolejna bezpłatna Konferencja organizowana przez Grupę ECA „**XI Konferencja CFO – Aspekty rachunkowe, podatkowe, prawne i zarządzania ryzykiem**”.

Podczas Konferencji przewidziane są indywidualne konsultacje z uznanymi ekspertami m.in. z dziedziny rachunkowości, podatków, cen transferowych oraz z zakresu doradztwa biznesowego.

Do udziału zapraszamy w szczególności:

- Prezesów Zarządów
- Głównych Księgowych
- Dyrektorów Finansowych
- Dyrektorów Ekonomicznych
- Dyrektorów Działów Podatkowych
- Członków Zarządów ds. Finansowych

Wszelkie szczegóły **XI Konferencji CFO** już wkrótce na stronie www.ecagroup.pl

Kontakt:

Magdalena Hańczak
ECA Group
magdalena.hanczak@ecagroup.pl

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak
Tomasz Moszczyński

Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia będące następstwem decyzji podjętych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.

Siedziba w Krakowie
Head Office in Cracow
ul. Moniuszki 50
31-523 Kraków
tel. +48 12 425 80 53
tel. +48 12 686 03 30
fax. +48 12 425 91 47
e-mail: biuro@ecagroup.pl

Biuro w Warszawie
Office in Warsaw
ul. Gdańska 45a
01-576 Warszawa
tel. +48 22 633 03 00

Biuro we Wrocławiu
Office in Wrocław
ul. W. Jagiełły 3/54
50-201 Wrocław
tel. +48 71 725 91 20

www.ecagroup.pl

Biuro w Poznaniu
Office in Poznań
ul. Noskowskiego 2/3
61-704 Poznań
tel. +48 61 670 97 70

Biuro w Zabrzu
Office in Zabrze
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze
tel. +48 32 376 41 40