

BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków

2|2009

Zmiany w MSR 1 – Prezentacja sprawozdań

Rozporządzenie Komisji nr 1274/2008 z dnia 17.12.2008 r. wprowadziło zmieniony tekst Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 – Prezentacja Sprawozdań Finansowych. Zmieniony MSR 1 Jednostki stosują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później.

Wcześniejsze zastosowanie standardu było dozwolone wymagało to jednak dodatkowego ujawnienia...

Więcej na stronie nr 4

Zmiany w interpretacji podróży służbowej – uchwała Sądu Najwyższego II PZP 11/08 i jej konsekwencje podatkowe

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza konsekwencji podatkowych uchwały Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 19 listopada 2008 r. (sygn. II PZP 11/08). [...] Uchwała została podjęta przy 1 zdaniu odrębnym, ale bez wątplenia ma znaczące skutki w odniesieniu do pracowników zatrudnionych na stanowisku kierowcy...

Więcej na stronie nr 9

SPIS TREŚCI:

str	I. Rachunkowość
2	Roszczenia pozabilansowe a wariantowy charakter opcji walutowych
3	Rachunkowość komponentów w świetle MSR
4	Zmiany w MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych
5	Wycena operacji gospodarczych wyrażonych w walucie obcej w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości
	II. Podatki
7	Odliczenie VAT od paliwa po wyroku ETS
9	Zmiany w interpretacji podróży służbowej – uchwała Sądu Najwyższego II PZP 11/08 i jej konsekwencje podatkowe

Nie ma rzeczy na Świecie, której nie można trochę gorzej wykonać i trochę taniej sprzedać, a ludzie którzy patrzą TYLKO NA CENĘ zawsze będą ofiarami takich poczynań.

Niemądrze jest zapłacić za dużo, ale jeszcze gorzej jest, gdy zapłaci się za mało. Jeżeli zapłaci się za dużo można stracić trochę pieniędzy i to wszystko. Jednakże jeżeli zapłaci się za mało, wtedy czasem można stracić wszystko, ponieważ zakupiony przedmiot może nie wypełnić przeznaczonych mu funkcji.

Reguła gospodarki nie dopuszcza, żeby za małą cenę otrzymać dużą wartość.

Wybierając najtańszą ofertę trzeba uwzględnić koszty ryzyka. Gdy się to zrobi, wtedy nie ma się już tyle pieniędzy aby kupić coś lepszego

I. Rachunkowość

2|2009

Nadzór merytoryczny pełni Piotr Woźniak



Piotr Woźniak
Biegły rewident,
dyrektor departamentu audytu w Poznaniu
Europejskie Centrum Audytu

Absolwent specjalności Inwestycje Kapitałowe i Strategie Finansowe Przedsiębiorstwa AE w Poznaniu. Doświadczenie zdobywał w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie zajmował się przeprowadzaniem badań i przeglądów sprawozdań finansowych. Posiada również praktyczną wiedzę niezbędną do sporządzania pakietów konsolidacyjnych, przekształceń sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF i niemieckim prawem bilansowym (HGB) oraz realizacji zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Aktywność zawodową rozwija nie tylko poprzez kierowanie pionem usług audytorskich, ale również poprzez prowadzone szkolenia i publikacje z zakresu rachunkowości.



Marta Dziedzia
Dyrektor Departamentu
Audytu we Wrocławiu
Europejskie Centrum Audytu
marta.dziedzia@ecauidyt.eu

Roszczenia pozabilansowe a wariantowy charakter opcji walutowych

Instrument finansowy w postaci opcji stanowi szczególną umowę, w wyniku której jednostka nabywa prawo kupna (opcja kupna - call) lub sprzedaży (opcja sprzedaży - put) aktywów podstawowych po określonej z góry cenie i w określonym czasie. Tym samym opcja jest rodzajem zabezpieczenia przed ryzykiem zmiany wartości instrumentu bazowego (np. kursu waluty). Specyfika tej transakcji przejawia się w tym, że nabywca opcji walutowej ma prawo do kupna/sprzedaży, natomiast wystawca tej opcji ma obowiązek sprzedaży/kupna waluty w przyszłości po cenie określonej w momencie zawierania transakcji. Posiadacz opcji może zatem ze swojego prawa nie skorzystać (opcja może wygasnąć niezrealizowana).

Warunkowy charakter umowy, a w zasadzie jej wariantowość po stronie nabywcy, może budzić skojarzenie z umową o udzielenie gwarancji finansowych, która określa obowiązek zapłacenia kwot odpowiadających stratom poniesionym przez beneficjenta gwarancji na skutek niespłacenia wierzytelności przez dłużnika w wymaganym terminie.

Różnica jest zasadnicza, bowiem w przypadku gwarancji czy poręczeń w chwili zaistnienia określonych w umowie okoliczności jednostka udzielająca gwarancji jest zobowiązana pokryć roszczenie beneficjenta. Natomiast w przypadku opcji obowiązek po stronie jej nabywcy nie występuje, chyba że ma miejsce sytuacja, w której nabywca opcji np. PUT jest jednocześnie wystawcą opcji typu CALL. Takie struktury inwestycyjne – ze względu na swoją dwustronność są także często instrumentami „zerokosztowymi” (nabywca nie ponosi żadnych

I. Rachunkowość

2|2009

kosztów w momencie zawarcia transakcji) i w takiej konstrukcji dominowały w ostatnich miesiącach na polskim rynku finansowym, stając się przyczyną spektakularnych strat przedsiębiorstw w związku ze znacznym osłabieniem złotego. W praktyce bowiem najczęściej występowały struktury asymetryczne (różny wolumen opcji nabytej i wystawionej).

W tym kontekście zwróćmy uwagę na obowiązek prezentacji obu kategorii zdarzeń gospodarczych w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych. Wspomniane udzielone gwarancje i poręczenia zalicza się do kategorii zobowiązań pozabilansowych (jednocześnie należności warunkowych po stronie beneficjenta). Są one neutralne wynikowo do momentu wystąpienia okoliczności przewidzianych w umowie o udzielenie gwarancji mimo, że jednostka musi liczyć się z ryzykiem powstania wymagalnego zobowiązania/należności. W przypadku opcji należących do grupy instrumentów finansowych stosować należy zasady odmienne od obowiązujących dla zobowiązań warunkowych. Mowa tutaj o przepisach Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych. Stosowanie przepisów rozporządzenia jest obligatoryjne dla jednostek podlegających obowiązkowi badania pod warunkiem, że w pozostałych zwolnienie nie wywiera istotnie negatywnego wpływu na realizację obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Zgodnie z rozporządzeniem instrumenty pochodne (m.in. opcje walutowe) - zaliczane do kategorii instrumentów przeznaczonych

do obrotu - należy wyceniać i ujmować w tzw. wartości godziwej.

Za wiarygodną wartość godziwą w przypadku opcji w praktyce najczęściej uznaje się wartość ustaloną przez instytucję finansową będącą stroną umowy (zazwyczaj bank). Informacje te dostępne są dla nabywców opcji na bieżąco, a dla celów księgowych wycena bankowa istotna jest najpóźniej w chwili sporządzenia sprawozdania finansowego. W tym momencie ujawnić w księgach należy wynik w związku z zawartymi transakcjami na opcjach (księgowaniu podlega wyłącznie wyceniony przez bank prognozowany na ten dzień zysk lub przewidywana strata co oznacza, że w przypadku opcji nie ujmuje się wartości nominalnej transakcji). W praktyce ujawnieniu podlega zatem informacja o wyniku, jaki osiągnęłaby jednostka realizując w tym dniu transakcję. Wycenę należy ująć jako koszt lub przychód finansowy w wyniku bieżącym, chyba że instrument pochodny objęty jest tzw. rachunkowością zabezpieczeń.

Zastanawia fakt, z jakiego powodu zupełnie inaczej traktowane są umowy poręczeń i gwarancji mimo, że opcje są w swej konstrukcji zdecydowanie bardziej liberalne i pozostawiają decyzyjność ich nabywcom (za wyjątkiem opcji „zerokosztowych”). Odpowiedź znajduje się w ustawie o rachunkowości, która w art. 3 ust 1 pkt 23 z grupy instrumentów finansowych wyłącza „umów o gwarancje finansowe, które ustalają wykonanie obowiązków z tytułu udzielonej gwarancji, w formie zapłacenia kwot odpowiadających stratom poniesionym przez beneficjenta na skutek niespłacenia wierzytelności przez dłużnika w wymaganym terminie”.

Marta Dziedzia

Rachunkowość komponentów w świetle MSR



Anna Kaczmarek
Kierownik Zespołu
Europejskie Centrum Audytu
anna.kaczmarek@ecaudyty.eu

MSR 16 nie precyzuje szczegółowo struktury rzeczowych aktywów trwałych, ani nie określa, co stanowi najmniejszą jednostkę podlegającą osobnemu ujęciu, tj. odrębną

część składową pozycji rzeczowych aktywów trwałych (tzw. komponent).

Jednakże zgodnie z powołanym standardem jako komponent powinny być kwalifikowane istotne części zamienne oraz awaryjne wyposażenie, o ile jednostka przewiduje, że będzie je użytkować przez czas dłuższy niż jeden rok. Podobnie, jeżeli części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem mogą być wykorzystane wyłącznie dla konkretnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, wtedy również powinny być kwalifikowane jako komponent. W przypadku, gdy te warunki nie są spełnione, dane części zamienne oraz wyposażenie wykazywane są jako zapasy i ujmowane w rachunku zysków i strat w

I. Rachunkowość

2|2009

momencie ich wykorzystania (wymiany).

Przedstawione powyżej podejście komponentowe MSR 16 łączy z analizą rzeczowego majątku trwałego na potrzeby amortyzacji. Otóż w myśl powołanego standardu każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której cena nabycia lub koszt wytworzenia jest istotny w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji, powinna być amortyzowana osobno z uwzględnieniem indywidualnych stawek amortyzacyjnych. Oznacza to, że początkowa wartość środka trwałego powinna być rozdzielona między jego istotne części składowe. Warto tutaj zwrócić jednak uwagę na następujące regulacje MSR 16, a mianowicie:

- jeśli istotne części składowe danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych mają taki sam okres użytkowania i metodę amortyzacji, dla celów naliczania amortyzacji mogą być one grupowane przez jednostkę w jedną całość;
- pozostałe, pojedynczo nieistotne części tej pozycji rzeczowych aktywów trwałych amortyzowane są jako całość;
- jednostka może zdecydować się na osobne amortyzowanie części składowych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość nie jest istotna w porównaniu z całkowitą ceną nabycia lub kosztem wytworzenia tej pozycji.

Warunkiem ciągłego wykorzystania niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych może być przeprowadzanie ich regularnych, generalnych przeglądów. Zgodnie z MSR 16 koszty takich przeglądów powinny być również kwalifikowane jako odrębna część składowa tych pozycji (tzw. wirtualny

komponent) i podlegać osobnej amortyzacji zgodnie z okresem ekonomicznej użyteczności, który w tym przypadku stanowi okres pomiędzy jednym planowanym przeglądem generalnym, a następnym, przeprowadzanym w późniejszym okresie.

W momencie wymiany części składowej danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych (a więc również w momencie przeprowadzania kolejnego przeglądu generalnego) MSR 16 wymaga od jednostek usunięcia z bilansu wartości bilansowej wymienianej części (poprzedniego przeglądu generalnego), nawet gdy część ta nie była uprzednio wyodrębniona jako komponent i nie podlegała osobnej amortyzacji. W takim przypadku powołany standard zezwala bowiem, aby cena nabycia lub koszt wytworzenia nowego komponentu został zastosowany jako podstawa do oszacowania wartości początkowej wymienianego komponentu, jeżeli wartość ta nie może być ustalona w inny wiarygodny sposób.

Anna Kaczmarek



Marcin Krupa
Biegły rewident
Dyrektor w
Departamencie
Audytu
Europejskie
Centrum Audytu
marcin.krupa@ecauidyt.eu

Zmiany w MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych

Rozporządzenie Komisji nr 1274/2008 z dnia 17.12.2008r. wprowadziło zmieniony tekst Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 – Prezentacja Sprawozdań Finansowych. Zmieniony MSR 1 Jednostki stosują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie standardu było dozwolone wymagało to jednak dodatkowego ujawnienia.

Najbardziej zauważalną zmianą w MSR 1 w stosunku do poprzedniej wersji są zmiany w nazewnictwie poszczególnych elementów pełnego sprawozdania finansowego. Ponadto jako obligatoryjny element

I. Rachunkowość

2|2009

sprawozdania finansowego standard wprowadza sprawozdanie z sytuacji majątkowej (bilans) na początek najwcześniejszego porównawczego okresu, w którym jednostka zastosowała zasady rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniu finansowym, lub przeklasyfikowała pozycje w swoim sprawozdaniu finansowym.

Zmiany nazewnictwa zgodnie z MSR 1.10 nie są obligatoryjne – jednostki mogą stosować inne nazwy dla sprawozdań.

Zmiana nazewnictwa rachunku zysków i strat na sprawozdanie z całkowitych dochodów wymaga jednocześnie od jednostki wyboru pomiędzy pojedynczym sprawozdaniem z całkowitych dochodów, lub sprawozdaniem podwójnym obejmującym sprawozdanie przedstawiające składniki zysków i strat (dotychczasowy rachunek zysków i strat) oraz przedstawiającego składniki innych całkowitych dochodów. W stosunku do rachunku zysków i strat w wersji poprzedniej sprawozdanie z całkowitych dochodów po wyniku

netto obejmuje ponadto inne składniki całkowitych dochodów sklasyfikowanych według rodzajów, udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metoda praw własności. Sprawozdanie z całkowitych dochodów kończy się całkowitym dochodem ogółem. Inne składniki całkowitych dochodów mogą obejmować takie elementy dochodu całkowitego jak wycena i rozliczenie elementów instrumentów zabezpieczających, podatek odroczony od innych składników całkowitych dochodów itp.

W sprawozdaniu ze zmian w kapitałach własnych (dawniej zestawienie zmian) można wykazywać kwoty dywidendy ujętej jako wypłaty na rzecz właścicieli. Alternatywnie informacje te mogą być wykazywane w informacji dodatkowej.

Pierwsze sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie ze zmienionym MSR 1 były już udziałem spółek giełdowych za 1-y kwartał 2009. W większości spółki te dokonały prezentacji sprawozdania wybierając możliwość stosowania zmienionego nazewnictwa.

Marcin Krupa



Marta Marona
Asystent biegłego rewidenta
Europejskie Centrum Audytu
marta.marona@ecaudyty.eu

Wycena operacji gospodarczych wyrażonych w walucie obcej w świetle znolizowanej ustawy o rachunkowości

Przepisy ustawy o rachunkowości obligują jednostki gospodarcze do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych w walucie polskiej. Jednocześnie obowiązująca w Polsce zasada obrotu dewizowego powoduje konieczność wyceny dokonywanych transakcji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych.

Ustawa o rachunkowości zgodnie z art. 30 pkt. 2 przed zmianami wprowadzonymi z dniem 1 stycznia 2009 obligowała jednostki do ujmowania w księgach

transakcji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych na dzień ich przeprowadzenia w oparciu o kurs:

- Kupna lub sprzedaży walut, stosowanym przez bank, z którego jednostka korzysta – w przypadku operacji sprzedaży bądź kupna walut oraz operacji zapłaty należności i zobowiązań;
- Średni ustalony dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski na ten dzień, chyba że w zgłoszeniu celnym lub innym wiążącym jednostkę dokumencie ustalony został inny kurs – w przypadku pozostałych operacji.

Powyższe regulacje obowiązywały tylko do końca roku 2008. Z dniem 1 stycznia 2009 wprowadzono w życie znolizowane przepisy ustawy (ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości). Nowa ustawa nieco odmiennie traktuje kwestię wyceny transakcji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych.



I. Rachunkowość

2 | 2009

Transakcje gospodarcze zgodnie z wprowadzonymi zmianami od roku 2009 należy ujmować w księgach na dzień ich przeprowadzenia po kursie:

- Faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży bądź kupna walut oraz zapłaty należności i zobowiązań;
- Średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie do wyceny kursu faktycznie zastosowanego, a także w przypadku pozostałych operacji.

Filarem sukcesu Europejskiego Centrum Audytu jest tworzenie długotrwałych i opartych na wzajemnym zaufaniu relacji z klientami. Celem naszej pracy jest świadczenie usług audytorskich na najwyższym poziomie, gwarantowanych przez profesjonalny i nieustannie podnoszący swoje kwalifikacje zespół.

Powyższa zmiana jest efektem częściowej harmonizacji ustawy o rachunkowości z ustawami podatkowymi. Nowe przepisy ujednolicają sposób przeliczania transakcji w walutach obcych. Zgodnie ze znowelizowanym art. 30 ust. 2 do wyceny należy stosować kurs faktycznie zastosowany na dzień przeprowadzenia operacji, bądź kurs średni ogłoszony dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień przeprowadzenia transakcji. Wycena uregulowana przepisami znowelizowanej ustawy o rachunkowości jest więc tożsama z wyceną przedstawioną w prawie podatkowym.

Wprowadzone przez nową ustawę pojęcie kursu faktycznie zastosowanego, mimo iż użyte było już wcześniej w prawie podatkowym, nie zostało dotychczas jednoznacznie w prawie zdefiniowane. W przypadku faktycznego przewalutowania środków nie ma problemu przy zidentyfikowaniu kursu faktycznie zastosowanego, ponieważ jest to kurs jaki strony danej transakcji gospodarczej przyjęły do rzeczywistej wymiany waluty obcej. Problem pojawia się w przypadku zapłaty należności czy zobowiązań w walucie obcej na rachunek dewizowy kontrahenta. Zgodnie z dominującą wśród organów skarbowych wykładnią, za kurs faktycznie zastosowany w takim przypadku należy uznać kurs kupna lub sprzedaży banku, z którego usług korzysta jednostka. W tej kwestii interpretacje organów skarbowych wskazują często na fakt, iż kurs faktycznie zastosowany nie musi być kursem faktycznie zrealizowanym. Z kolei zgodnie z interpretacjami niektórych ekspertów przy przykładowej transakcji wpływu waluty na rachunek dewizowy, zastosowanie kursu faktycznie zastosowanego nie jest zasadne, w związku z czym należałoby wycenić taką operację po kursie średnim NBP z dnia poprzedzającego dzień wpływu waluty.

Nowelizacja ustawy mająca na celu uproszczenie praktyki księgowej w konsekwencji, ze względu na brak kluczowej definicji w kwestii wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych, zrodziła zatem przy okazji dodatkowe wątpliwości interpretacyjne.

Marta Marona



II. Podatki

2|2009

Nadzór merytoryczny pełni Paweł Wójciak



Paweł Wójciak

Prezes zarządu BSWP, doradca podatkowy

Jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Ukończył także studia podyplomowe w Instytucie Prawa Własności Intelektualnej UJ. Przez szereg lat współpracował z polskimi i międzynarodowymi firmami doradztwa podatkowego. To specjalista z zakresu podatków dochodowych, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatkowych aspektów działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Wieloletni staż w pracy doradcy podatkowego pozwolił na zgromadzenie bogatego doświadczenia w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowych. Jest również uznanym wykładowcą problematyki podatkowej dla praktyków.



Paulina Piątek

konsultant podatkowy
Bogacki Seredyński Wójciak
i Partnerzy Sp. z o.o.
paulina.piatek@bswp.pl

Odliczenie VAT od paliwa po wyroku ETS

W wyroku z dnia 12 grudnia 2008 r. w sprawie Magoora (C-414/07) Europejski Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, iż rozszerzenie przez Polskę po dniu 1 maja 2004 r. katalogu odliczeń VAT od zakupów paliwa do samochodów używanych w działalności gospodarczej jest niezgodne z prawem wspólnotowym. Jednocześnie ETS podkreślił, że ocena czy przepisy dotyczące odliczeń wprowadzone do polskiego porządku krajowego po dniu 1 maja 2004 r. rozszerzają katalog odliczeń należy do sądu krajowego. Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych oraz organów podatkowych po wyroku ETS w sprawie Magoora nie jest jednolite; w konsekwencji przedsiębiorcy korzystający z samochodów dla celów działalności opodatkowanej lub planujący ich nabycie, mają wątpliwości w jakim zakresie oraz na podstawie których przepisów mogą korzystać z prawa do odliczenia VAT od paliwa zakupowanego do tych samochodów.

Przypominamy, iż do dnia 1 maja 2004 r. prawo odliczenia VAT od zakupów paliwa regulował art. 25 ust. 1 pkt. 1, 2, 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Regulacje te umożliwiały podatnikom odliczenie VAT od samochodów o ładowności powyżej 500 kg, posiadających świadectwo homologacji wydane na podstawie odrębnych przepisów (potocznie nazywanych samochodami z kratką). Z dniem 1 maja 2004 r. na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym do dnia 22 sierpnia 2005 r.), prawo odliczenia VAT od zakupów paliwa przysługiwało podatnikom korzystającym z samochodów spełniających kryteria określone przy zastosowaniu matematycznego wzoru tzw. wzoru Lisaka (art. 88 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 86 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r.). Przepisy ustawy o VAT z 2004 zwiększały w praktyce ładowność samochodów (obliczonych zgodnie z wzorem Lisaka), której osiągnięcie uprawniało do odliczenia podatku naliczonego zawartego w wydatkach na nabycie samochodów innych niż osobowe oraz odliczenie podatku naliczonego zawartego w wydatkach

II. Podatki

2 | 2009

na paliwo do tego samochodu. Kolejna nowelizacja ustawy o VAT (przepisy obowiązujące od dnia 22 sierpnia 2005 r.), co do zasady, zawężyła możliwość odliczenia VAT od paliwa do samochodów, których dopuszczalna masa całkowita przekracza 3,5 tony.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowanym po wyroku ETS w sprawie Magoora nie budzi wątpliwości, iż wprowadzenie tzw. wzoru Lisaka z dniem 1 maja 2004 r. stanowi faktyczne ograniczenie możliwości odliczenia podatku naliczonego od zakupów paliwa do samochodów w stosunku do stanu prawnego sprzed 1 maja 2004 r. (tak w wyroku WSA w Krakowie z dnia 3 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 147/09 oraz wyrokach WSA w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 298/09 i z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 47/09). Podkreślić należy, iż w powołanym powyżej wyroku w sprawie Magoora, ETS stwierdził, iż art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy VAT (77/388/EWG) zawiera tzw. klauzulę stałości (stanstill), która zakazuje rozszerzania zakresu istniejących ograniczeń prawa do odliczenia VAT w związku z dostosowaniem przepisów dyrektywy do krajowego porządku prawnego (zasada ta znajduje się w obecnie obowiązującym art. 176 Dyrektywy 2006/112/WE). Mając na względzie stanowisko ETS, sądy administracyjne są zgodne, iż nowelizacja ustawy o VAT obowiązująca od 1 maja 2004 r. (tym bardziej nowelizacja ustawy o VAT obowiązująca od dnia 22 sierpnia 2005 r.) stanowią niedopuszczalne rozszerzenie katalogu ograniczeń prawa do odliczenia VAT i jako takie są sprzeczne z art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy, a zatem nie powinny być stosowane w porządku krajowym.

Rozbieżności w judykaturze budzi natomiast, które przepisy w zakresie prawa do odliczenia VAT od paliwa powinni stosować podatnicy pragnąc skorzystać z prawa do odliczenia VAT od zakupów paliwa do samochodów używanych w działalności opodatkowanej. Sądy warszawskie (wspomniane powyżej wyroki z dnia 3 i 16 kwietnia 2009 r.) stoją na stanowisku, iż zastosowanie powinny znajdować przepisy nieobowiązującej już ustawy z 1993 r., czyli dające możliwość odliczenia VAT od samochodów „z kratką”. Podobne poglądy prezentują organy podatkowe stosując wytyczne dla dyrektorów izb i urzędów kontroli skarbowej w sprawie wykonania wyroku ETS w sprawie Magoora, określone przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 13 lutego 2009 r. nr PT3/812/4/15//CZE/09/185 (np. interpretacje sygn. IPPP3-443-82/09-4/JF, IPPP3/443-287/09-2/MM, IPPP1-443-130/09-3/BS).

WSA w Krakowie uznał natomiast, iż zakres prawa do odliczenia VAT od zakupów paliwa powinien być znacznie szerszy; Sąd powołując się na przepisy i orzecznictwo ETS, a także regulacje prawa krajowego, w tym podstawowe zasady konstytucyjne (m.in. prawidłowej legislacji, państwa prawa, a także zasadę nakładania

podatków jedynie w drodze ustawy), z uwzględnieniem zmian w przepisach homologacyjnych, doszedł do wniosku, że rozszerzenie przez Polskę zakresu dopuszczalnych ograniczeń stanowiących art. 17 ust. 6 akapit 2 VI Dyrektywy daje podstawę do pominięcia wszystkich przepisów prawa krajowego dotyczących ograniczeń w odliczeniu VAT od paliwa (obowiązujących zarówno przed jak i po 1 maja 2004 r.), a więc zastosowania bezpośrednio wobec podatników art. 17 ust. 2 VI Dyrektywy (od 1 maja 2004 r.). W konsekwencji dla prawa odliczenia VAT od paliwa, nie ma znaczenia – zdaniem Sądu – czy samochód, do którego jest kupowane jest samochodem osobowym czy ciężarowym – jedynym warunkiem odliczenia VAT jest wykorzystywanie tego samochodu do działalności opodatkowanej VAT. Innymi słowy: WSA w Krakowie uznał, iż począwszy od 1 maja 2004 r., zakupy paliwa do napędu każdego samochodu („z kratką”, spełniającego kryteria wzoru Lisaka ale także osobowego), korzystały z odliczenia VAT od tych zakupów, pod warunkiem, iż samochód służył działalności opodatkowanej VAT.

W obliczu powyższych rozbieżności, kwestia zakresu



prawa do odliczenia VAT od paliwa pozostaje nierozstrzygnięta (w szczególności mając na uwadze fakt, iż zarówno wyrok WSA w Krakowie, jak i wyroki warszawskie są nieprawomocne). Do czasu podjęcia rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny, która ostatecznie rozstrzygnie wątpliwości w opisanym zakresie, przedsiębiorcy chcąc skorzystać z prawa do odliczenia VAT (czy w odniesieniu do bieżących wydatków czy korekty rozliczeń za lata poprzednie) powinni kierować się wytycznymi Ministerstwa Finansów. Należy jednak pamiętać, w szczególności w obliczu szacunkowych wydatków, jakie kosztować może budżet Państwa konieczność zwrotu podatnikom VAT od zakupów paliwa za lata poprzednie, przedsiębiorca dokonując korekty rozliczeń lub dokonując bieżących odliczeń z powyższego tytułu, powinien brać pod uwagę ryzyko ewentualnej kontroli podatkowej.

Paulina Piątek

II. Podatki

2 | 2009



Jakub Styła
konsultant podatkowy
Bogacki Seredyński Wójciak
i Partnerzy Sp. z o.o.
jakub.styla@bswp.pl

Zmiany w interpretacji podróży służbowej – uchwała Sądu Najwyższego II PZP 11/08 i jej konsekwencje podatkowe

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza konsekwencji podatkowych uchwały Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 19 listopada 2008 r. (sygn. II PZP 11/08). Zgodnie z uzasadnieniem powyższej uchwały, zdaniem Sądu Najwyższego kierowcy transportu międzynarodowego, odbywający podróże w ramach wykonywania umówionej pracy, na określonym w umowie obszarze jako miejsce świadczenia pracy, nie jest w podróży służbowej w rozumieniu art. 775 § 1 Kodeksu pracy (zwany dalej: ustawa KP). Uchwała została podjęta przy 1 zdaniu odrębnym, ale bez wątplenia ma znaczące skutki w odniesieniu do pracowników zatrudnionych na stanowisku kierowcy.

We wskazanej uchwale Sąd Najwyższy uznał iż sformułowanie art. 775 § 1 Kodeksu pracy wskazuje na incydentalny, tymczasowy i krótkotrwały charakter podróży służbowej; uznanie, że w podróży można przebywać nieustannie jest sprzeczne z istotą instytucji podróży służbowej. Pracownik - kierowca, niezależnie od tego, na jakim (określonym w umowie) obszarze się porusza, nie znajduje się w podróży służbowej, lecz wykonuje „normalną pracę, gdyż specyfiką pracy kierowcy jest właśnie stałe przemieszczanie się. W związku z tym kierowca nie ma prawa do diet i zwrotu innych kosztów, jakie otrzymałby w sytuacji wykonywania podróży służbowej.

Tezy zawarte w powyżej wskazanej uchwale wywołają istotne konsekwencje dla pracowników z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Stosownie do postanowień art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwana dalej: ustawa o PDOF), wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub 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 jego granicami.

Jak wynika z powyższego warunkiem niezbędnym dla skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit a) ustawy o PDOF jest odbycie przez pracownika podróży służbowej. Podobnie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 13 stycznia 2009 r. (sygn. ILPB1/415-864/08-3/AG).

Jeżeli zatem pracownik będzie realizował podróż w zakresie i na obszarze określonym w zawartej z pracodawcą umowie o pracę, wówczas dany transport, zgodnie z uchwałą SN PZP 11/08, nie będzie mógł być uznany za podróż służbową. We wskazanej uchwale Sądu Najwyższego jednoznacznie wskazano co należy rozumieć pojęciem stałego miejsca pracy oraz podróży służbowej i jakimi przesłankami należy się kierować w celu prawidłowego jej określenia.

Współpraca z profesjonalnymi doradcami podatkowymi BSWP stanowi dodatkowy element podnoszący renomę oraz wiarygodność firmy Klienta w kontaktach z partnerami gospodarczymi oraz organami podatkowymi. Element ten często wzmacnia pozycję negocjacyjną Klienta lub ułatwia wdrażanie oczekiwanych przez Klienta praktyk handlowych.

Sąd uznał iż wykonywanie na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, jest podróżą służbową tylko wtedy, gdy ta miejscowość (miejsce siedziby pracodawcy) jest jednocześnie miejscem wykonywania pracy i wynika z zawartej umowy o pracę. Art. 29 § 1 pkt 2) Kodeksu pracy nakazuje określić w umowie z pracownikiem miejsce wykonywania pracy. Zdaniem Sądu Najwyższego pojęcia stałego miejsca pracy określonego w art. 775 § 1 ustawy KP należy interpretować w odniesieniu do pojęcia miejsca wykonywania pracy

II. Podatki

2 | 2009

w rozumieniu Art. 29 § 1 pkt 2) ustawy KP. Konsekwentnie poprzez stałe miejsce pracy należy rozumieć miejsce pracy wskazane w odpowiedniej umowie zawartej z pracownikiem. Sąd Najwyższy uznał ponadto iż określone miejsce pracy może odpowiadać pewnemu obszarowi geograficznemu jednakże musi ono odzwierciedlać rzeczywisty stan rzeczy.

Sąd Najwyższy w analizowanej uchwale wskazał iż podróże w przypadku pracowników mobilnych, a zatem nie tylko kierowców ale również przykładowo przedstawicieli handlowych, nie stanowią w ich przypadku zjawiska wyjątkowego lecz są normalnym wykonywaniem obowiązków pracowniczych. Wykonywanie zatem podróży przez pracowników mobilnych w ramach obowiązków pracowniczych w związku z art. 775 § 1 ustawy KP nie może stanowić, stosownie do uchwały SN, podróży służbowej. przepisu tego wynika bowiem wprost, że podróż służbowa ma charakter incydentalny. Nie jest zatem podróżą służbową wykonywanie pracy w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy w tych miejscowościach.

Sąd Najwyższy wprost stwierdził iż pracownicy mobilni nie wykonują incydentalnie zadania związanego z oddelegowaniem poza miejsce pracy, lecz ich charakter pracy wymusza nieustanne przebywanie w trasie. Nie ma zatem do nich zastosowania ani hipoteza ani dyspozycja normy prawnej zawartej w art. 775§ 1 Kodeksu pracy. Podsumowując, podróżą służbową, uprawniającą do otrzymania diety z tego tytułu, jest wyłącznie podróż mającą charakter incydentalny, tymczasowy i krótkotrwały a uznanie, że w podróży można przebywać nieustannie jest sprzeczne z istotą instytucji podróży służbowej

Konsekwentnie jeżeli podróży wykonywanych przykładowo przez zawodowych kierowców czy przedstawicieli handlowych nie można uznać za podróże służbowe to wypłacane im z tego tytułu należności w żadnym wypadku nie mogą być traktowane jako diety podlegające zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o PDOF. Z racji, że podróże odbywane przez pracowników mobilnych w zakresie określonym w umowie stanowią zwykle obowiązki pracownicze to w takiej sytuacji nie znajduje zastosowania rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. dotyczące ustalania wysokości należności za podróże służbowe a na pracodawcy nie ciąży żadne dodatkowe

obowiązki finansowe, polegające m.in. na zwrocie jakichkolwiek kosztów na rzecz pracownika.

W efekcie jeżeli pracodawca decyduje się na wypłatę pracownikowi rekompensaty za odbywane w ramach obowiązków pracowniczych przejazdy, to czyni to bez jakiegokolwiek obowiązku wyrażonego w przepisach prawa. Wiąże się to z istotnym ryzykiem zakwestionowania zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, wypłaconych przez pracodawcę na rzecz pracowników rekompensat, mimo braku rzeczywistego obowiązku w tym zakresie. Zgodnie z regulacjami art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF aby określone koszty mogły być kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodów poniesienie tych kosztów musi nastąpić „w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, tzn. z istniejącym po stronie podatnika zamiarem uzyskania lub powiększenia sumy przychodów albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów w wyniku poniesienia tych wydatków. Natomiast przekazanie przez pracodawcę na rzecz pracownika rekompensaty w określonej kwocie, do której poniesienie nie był w żadnej mierze zobowiązany budzi poważne wątpliwości co do możliwości zakwalifikowania jej jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Należy również podkreślić iż powyżej prezentowane stanowisko Sąd Najwyższy podtrzymał w wyroku z dnia 27 stycznia 2009 r. (sygn. II PK 140/08). Wskazany wyrok nie dotyczył co prawda zawodowych kierowców lecz przedstawicieli handlowych jednakże Sąd Najwyższy podkreślił w nim ponownie koncepcję o wykonywaniu pracy na określonym obszarze bez traktowania jej jako podróży służbowej. Sąd stwierdził iż „podczas takiej pracy zatrudniony pozostaje do dyspozycji pracodawcy. Należy więc potraktować to jako jego czas pracy (...)”.

Jakub Styła



Kontakt:

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.

Siedziba
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

ECA w Warszawie
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

ECA w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

ECA w Poznaniu
ul. E. Szczanieckiej 9a/9
60-215 Poznań

ECA we Wrocławiu
ul. W. Jagiełły 3/55
50-201 Wrocław

www.ecaudyt.eu
e-mail: ecaudyt@ecaudyt.eu

Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

Siedziba
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

BSWP w Warszawie
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

BSWP w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

www.bswp.pl
e-mail: bswp@bswp.pl

Kontakt w sprawie biuletynu:

Monika Pilarz

Tel.: +48 32 376 41 82

Fax: +48 32 376 41 41

e-mail: monika.pilarz@ecaudyt.eu

Biuletyn rachunkowości i podatków nr 2/2009

Wydawca:

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak,
Paweł Wójciak

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.

