



Rachunkowość:

- Inwentaryzacja — zasady i terminy | 2
- Uprozczone metody wyceny produkcji w toku | 4
- Śródroczna (kwartalna) sprawozdawczość finansowa na przykładzie spółek notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie innych niż banki, fundusze inwestycyjne i zakłady ubezpieczeń | 6

Podatki:

- Prywatne użytkowanie służbowego samochodu | 11
- Udział w imprezie integracyjnej a przychód z neodpłatnych świadczeń w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego | 12



NADZÓR MERYTORYCZNY

Piotr Woźniak
Biegły Rewident, Partner Zarządzający ECA S.A.
Dyrektor Departamentu Audytu w Zabrzu
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”.

Inwentaryzacja — zasady i terminy

Beata Maciołek

**Starszy Konsultant
w Departamencie Audytu**

e-mail: beata.maciołek@ecagroup.pl

Ustawa o rachunkowości, zgodnie z art. 4 ust. 3, nakłada obowiązek dokonywania okresowego ustalenia lub sprawdzania drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. W niniejszym artykule zostaną przypomniane najważniejsze informacje dotyczące terminów, metod i zasad sporządzania inwentaryzacji.

Metody inwentaryzacji

Zgodnie z art. 26 ust.1 oraz art. 26 ust. 2 na ostatni dzień każdego roku obrotowego należy dokonywać inwentaryzacji:

1. **drogą spisu ilości z natury**, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic:
 - aktywa pieniężne - krajowe środki płatnicze, waluty obce i dewizy - (z wyjątkiem zgromadzonych na

rachunkach bankowych),

- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie,
- znajdujące się w jednostce składniki aktywów, stanowiące własność innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Wyjątkiem, gdzie ten obowiązek nie jest nakładany są jednostki świadczące usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania;

2. **drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń** prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia, a także rozliczenia ewentualnych różnic:

- aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki, w tym papiery wartościowe w formie zdematerializowanej,
- należności, w tym udzielone pożyczki, z zastrzeżeniem pkt 3,
- powierzone kontrahentom własne składniki aktywów;

3. drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników:

- środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości,
- należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone,
- należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg oraz z tytułów publicznoprawnych,
- pozostałe aktywa i pasywa nieobjęte spisem z natury lub inwentaryzacją drogą potwierdzenia sald,

- składniki objęte tymi metodami, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub otrzymanie potwierdzenia sald z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe.

Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji

Zgodnie z postanowieniami UoR nie wszystkie składki aktywów muszą być inwentaryzowane w dniu kończącym rok obrotowy. Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji, zgodnie z art. 26 ust. 3 uznaje się za dotrzymywane, gdy inwentaryzację :

- a) składników aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych) - **rozpoczyna się nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a kończy do 15 dnia następnego roku (tj. w okresie od 1 października do 15 stycznia, jeżeli rok obrotowy organizacji jest zgodny z kalendarzowym), przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym (czyli po 31 grudnia, gdy rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym)**
- b) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – przeprowadzono **raz w ciągu 2 lat**
- c) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujące się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie

- przeprowadzono raz w ciągu 4 lat

- d) zapasy towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki – przeprowadzono **raz w roku**
- e) zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – przeprowadzono **raz w roku**.

Ponadto, jednostka jest zobowiązana przeprowadzić inwentaryzację na dzień zakończenia działalności oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości.

Rozliczenie inwentaryzacji

Zgodnie z art. 27 przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, natomiast wystąpienie w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Brak konieczności przeprowadzenia inwentaryzacji

Występuje możliwość odstąpienia od przeprowadzenia inwentaryzacji w następujących przypadkach (art. 26 ust. 5):

1. w przypadku ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 3 spółka nie dokonuje zamknięcia ksiąg rachunkowych;
2. w przypadku połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji;

3. w przypadku zawieszenia działalności, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b spółka nie dokonuje zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Instrukcje inwentaryzacyjne i zasady przeprowadzania inwentaryzacji

Jednostki powinny posiadać Instrukcję inwentaryzacyjną zawierającą wybrane punkty w zależności od prowadzonej działalności:

- podstawę prawną sporządzenia instrukcji (np. Kodeks pracy, ustawa o rachunkowości, czy też wewnętrzne instrukcje lub zarządzenia),
- cel i istotę inwentaryzacji,
- techniki inwentaryzacyjne i ich zakres podmiotowy,
- formy i metody inwentaryzacji,
- terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji,
- etapy inwentaryzacji (czynności przygotowawcze, czynności właściwe, czynności rozliczeniowe, czynności poinwentaryzacyjne),
- kompetencje organów i osób powołanych do wykonania czynności inwentaryzacyjnych,
- powołanie i określenie zadań komisji inwentaryzacyjnej,
- zasady przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów i pasywów,
- uproszczenia inwentaryzacji stosowane w jednostce,
- zasady ustalenia, weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Obowiązek posiadania instrukcji inwentaryzacyjnej nie wynika z ustawy o rachunkowości. Instrukcja taka może stanowić samodzielny element wewnętrznych regulacji każdego przedsiębiorstwa oraz dodatkowy element dokumentacji

zawierającej przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Wymogiem jest, aby instrukcja została zatwierdzona przez kierownika jednostki. Ponadto w przypadku przeprowadzania inwentaryzacji składników w drodze spisu z natury stosuje się Zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji wydawane i podpisane przez kierownika przedsiębiorstwa. W Zarządzeniu należy określić:

- rodzaj inwentaryzacji (roczna, okresowa),
- metody inwentaryzacji (spis z natury, potwierdzenie sald, weryfikacja),
- terminy przeprowadzania inwentaryzacji,
- dzień, na który dokonuje się inwentaryzacji,
- powołanie i określenie zadań komisji inwentaryzacyjnej (w tym jej przewodniczącego i osoby kontrolujące spis)
- rodzaje składników majątkowych objętych spisem.

Należy zaznaczyć, iż w skład komisji inwentaryzacyjnej nie powinno się przyjmować osób bez odpowiednich kwalifikacji, osób posiadających odpowiedzialność materialną za powierzone składniki majątku, pracowników działu księgowości prowadzących ewidencję składników

majątkowych objętych inwentaryzacją oraz innych osób nie zapewniających bezstronności spisu. Jednakże inwentaryzacja powinna odbywać się przy obecności osób odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych materialnie za powierzone im mienie.

Przed przystąpieniem do inwentaryzacji spółka powinna dokonać uporządkowania magazynu poprzez ułożenie w miarę możliwości jeden asortyment w jednym miejscu, uporządkować drobne przedmioty w jeden zbiornik, natomiast trudno mierzalne uformować w hałdy, sterty, kopce, a w osobnych miejscach umieścić składniki niepełnowartościowe i zniszczone.

Ponadto w sklepach lub magazynach dokonuje się wyznaczenia pól spisowych w celu dokonywania w jednym czasie kilku przeliczeń przez kilka zespołów spisowych. Można dokonywać takiego podziału na przykład na podstawie asortymentu (w przypadku sklepów np. półki z kawą i słodyczami) bądź rozgraniczyć liniami, taśmami lub przyporządkowując numery do poszczególnych regałów. Tak wyznaczone pola spisowe posiadają określone numery i nazwy ułatwiające dokonywanie przydziału dla danego zespołu spisowego.

Odpowiedzialność

Osobą odpowiedzialną za wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości zgodnie z art. 4 ust. 5 jest **kierownik jednostki**, również w momencie gdy określone obowiązki zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, przy czym przejęcie obowiązków powinno zostać potwierdzone pisemnie. Jednakże kierownik jednostki nie może przekazać obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze spisu z natury. W przypadku przedsiębiorstw, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu kierownik jednostki dokonuje zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do badania w terminie umożliwiającym uczestnictwo biegłego rewidenta w inwentaryzacji istotnych składników majątku.

Beata Maciołek

Źródła:

1. *Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn.zm.;*
2. **Zeszyty metodyczne rachunkowości nr 20(284) z 20.10.2010: Przygotowanie rocznej inwentaryzacji aktywów i pasywów**

Uproszczone metody wyceny produkcji w toku

Anna Paryzek

Dyrektor Departamentu Audytu

e-mail: anna.paryzek@ecagroup.pl

Podstawy prawne

Zgodnie z art. 28, ust. 1, pkt. 6 ustawy o rachunkowości stan produkcji w toku

wycenia się według rzeczywistego kosztu wytworzenia. Jednocześnie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości mówi, iż co najmniej na koniec każdego roku obrotowego stan produkcji niezakończony powinien być potwierdzany spisem z natury.

Do **produkcji niezakończonyj** przedsię-

biorstwa zaliczamy produkcję w toku wraz z półfabrykatami.

Przez pierwsze pojęcie rozumiemy część produkcji, która nie została ukończona na koniec okresu rozliczeniowego.

Produkcja w toku obejmuje więc produkty, bądź też usługi, będące w fazie wytwarzania, nieposiadające

jeszcze statusu wyrobów gotowych.

Wśród poniesionych na nie nakładów finansowych możemy wymienić zapłacone i należne wynagrodzenia pracowni-
cze lub zakupione materiały czy usługi obce. Za **półfabrykat** natomiast rozumiemy produkt nieukończony, który przeszedł określone fazy procesu technologicznego - czyli można go magazynować, ewidencjonować ilościowo i wartościowo. Pozostałe produkty, niespełniające tych warunków, należą do produkcji w toku.

Co wchodzi w skład kosztu wytworzenia?

W myśl art. 28, ust. 3 ustawy o rachunkowości na koszt wytworzenia produktu składają się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem, czyli takie, które możemy do produktu bezpośrednio przypisać oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu (zarówno zmienne, jak i stałe pośrednie koszty produkcji), wynikających z zapisów na koncie 50 "Koszty działalności podstawowej - produkcyjnej", z uwzględnieniem stopnia przetworzenia (zaawansowania) produktów w toku produkcji będących przedmiotem wyceny.

Ewidencja finansowo-księgowa każdej spółki powinna pozwalać na wyodrębnienie poszczególnych składowych wpływających na koszt wytworzenia.

Możemy wyróżnić dwie kategorie składające się na łączny koszt wytworzenia:

1. Koszty bezpośrednie:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich, w tym również koszty zakupu i przystosowania surowców zużytych do wykonania produkcji,

- koszty pracy pracowników produkcyjnych (w tym wynagrodzenie czy koszty ubezpieczeń społecznych),
 - inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktów w toku produkcji do postaci i miejsca, w jakich znajdują się w momencie wyceny (np. koszty maszyn, czy obróbki obcej).
2. Koszty pośrednie, czyli koszty które nie mogą zostać wprost zaliczone do kosztu wytworzenia produkcji na podstawie materiałów źródłowych. Są to tzw. koszty wydziałowe, ewidencjonowane odrębnie i rozliczane na poszczególne stanowiska kosztów produkcji podstawowej. Zgodnie z ustawą jest to uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem danego produktu.

Wyróżniamy tutaj:

- zmienne koszty pośrednie, których wielkość zmienia się wraz ze zmianami wielkości produkcji. Są to np. koszty transportu czy zużycie materiałów pomocniczych oraz
- tę część kosztów stałych pośrednich, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (amortyzacja, podatek od nieruchomości, płace kierownictwa i nadzoru produkcji czy płace pracowników utrzymania ruchu).

Wycena bilansowa

Prawo bilansowe daje możliwość kilku sposobów wyceny produkcji niezakończonych w sprawozdaniu finansowym.

W zależności od tego, czy sprawozdanie finansowe danej jednostki podlega badaniu przez biegłego rewidenta czy też nie, do ustalenia kosztu wytworzenia

będzie miał zastosowanie **albo art. 28 ust. 3, bądź też art. 28 ust. 4a UoR.**

Istotnym udogodnieniem dla spółek, które nie są objęte obowiązkiem badania rocznego sprawozdania finansowego jest możliwość zastosowania uproszczenia polegającego na tym, że nie analizują one poziomu wykorzystania mocy produkcyjnych. Wyceniają produkcję w toku według kosztów bezpośrednich powiększonych o koszty pośrednie, niezależnie od tego czy wykorzystują swe moce produkcyjne w pełni czy też nie.

Proponowane w ustawie uproszczenie sprowadza się tak naprawdę do wyceny produkcji w toku według ceny sprzedaży netto pomniejszonej o przeciętny zysk brutto osiągnięty przy sprzedaży produktów oraz koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu.

Zastosowanie powyższego rozwiązania jest możliwe pod warunkiem, że spółka nie dysponuje kalkulacją kosztów, bądź też ustalenie kosztu wytworzenia – ze względu na specyfikę produkcji – jest niemożliwe lub nieopłacalne.

Należy pamiętać, że do kosztów wytworzenia **nie zalicza się:**

- kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (ustalane są na dzień bilansowy i nie mogą zwiększać wartości zapasów),
- kosztów ogólnego zarządu,
- kosztów sprzedaży produktów,
- kosztów magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji.

Warunkiem przyjęcia uproszczonej metody wyceny jest opisanie jej w dokumentacji polityki rachunkowości. Jej zastosowanie powinno umożliwiać ustalenie stanu rzeczowego i wyceny produkcji w toku w warunkach specyfiki działalności produkcyjnej danej jednostki. Należy mieć na uwadze, iż przyjęcie uproszczenia powinno stanowić **wyjątek, a nie regułę**. Uproszczenia nie mogą zostać zastosowane jeśli doprowadziłyby do zniekształcenia obrazu jednostki i jej wyniku finansowego.

Jakie uproszczenia można zastosować?

Na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 2 UoR, niezależnie od tego, czy dana jednostka

poddaje swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego rewidenta czy też nie, można zastosować uproszczenia polegające na:

- wycenie produkcji niezakończonej w wysokości kosztów bezpośrednich,
- wycenie produkcji niezakończonej w wysokości kosztów materiałów bezpośrednich,
- niewycenianiu produkcji w toku w ogóle.

Powyższych rozwiązań nie można zastosować do produkcji niezakończonej, która będzie odsprzedawana, wykorzystywana do budowy środków trwałych albo gdy cykl produkcyjny trwa dłużej niż

3 miesiące.

Podsumowanie

Należy pamiętać, iż zastosowanie uproszczonych metod wyceny nie może wpływać na rzetelność ksiąg rachunkowych, a tym samym na rzetelność sprawozdania finansowego sporządzonego na ich podstawie.

Ponadto przedsiębiorcy skłaniający się ku prostocie w/w metod muszą mieć świadomość zaistnienia trudności w ocenie wysokości kosztów ponoszonych na poszczególne grupy produktów, a co za tym idzie trudności optymalizacji kosztów produkcji.

Anna Paryzek

Biegły rewident

Śródroczna (kwartalna) sprawozdawczość finansowa na przykładzie spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie innych niż banki, fundusze inwestycyjne i zakłady ubezpieczeń

Emilia Kajda

**Starszy Konsultant
w Departamencie Audytu**

e-mail: emilia.kajda@ecagroup.pl

Niektóre spółki są zobligowane do sporządzania śródrocznych sprawozdań finansowych. Obowiązek ten dotyczy przede wszystkim podmiotów notowanych na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych.

Regulacje w zakresie rachunkowości

Grupy Kapitałowe – emitenci GPW są zobligowane do sporządzania śródrocznych (kwartalnych i półrocznych) sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami MSR/MSSF. Według regulacji zawartych w MSR 34 **okres śródroczny** jest okresem krótszym od pełnego roku obrotowego, natomiast **śródroczny raport**

finansowy jest to raport zawierający pełne sprawozdanie finansowe (zgodnie z opisem zawartym w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) lub skrócone sprawozdanie finansowe za okres śródroczny, sporządzony zgodnie z MSR 34.

Zdecydowana większość jednostek stosuje MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Standard ten pozwala bowiem spółkom na stosowanie szeregu uproszczeń w stosunku do sprawozdań finansowych sporządzanych na koniec roku obrotowego.

Obligatoryjne składniki sprawozdania finansowego

W odniesieniu do śródrocznego sprawozdania finansowego jednostka może podjąć decyzję o stosowaniu prezentacji mniejszego zakresu da-

nych niż w rocznym sprawozdaniu finansowym, kierując się zasadą unikania powtarzania danych oraz postulatem aktualności danych. Celem sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego jest uaktualnienie danych z ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego, tak więc powinien on uwzględniać przede wszystkim nowe działania, okoliczności i zdarzenia, a nie powtarzać informacje zawarte uprzednio w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym. Warto podkreślić, że jednostka może, ale nie musi stosować proponowanych uproszczeń.

Minimalny zakres śródrocznego sprawozdania finansowego, wynikający z regulacji zawartych w MSR 34, który jednostka jest zobowiązana stosować, obejmuje:

- skrócone sprawozdanie z sytuacji finansowej;
- skrócone sprawozdanie z całkowitych dochodów;
- skrócone sprawozdanie przedstawiające wszystkie zmiany w kapitale własnym lub zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami kapitału ani z wypłat na ich rzecz;
- skrócone sprawozdanie z przepływów pieniężnych;
- wybrane informacje objaśniające.

Przy tym sprawozdanie ukazujące zmiany w kapitale własnym zgodnie z wymogami MSR 34 powinno być sporządzone zgodnie ze wzorem zawartym w ostatnim pełnym rocznym sprawozdaniu finansowym.

Jednocześnie należy pamiętać, że w skróconym śródrocznym sprawozdaniu finansowym muszą się także znaleźć wszystkie grupy pozycji i sumy częściowe, które jednostka zawarła w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym oraz wybrane informacje objaśniające, określone przez MSR 34. Dodatkowe pozycje sprawozdania oraz informacje objaśniające jednostka powinna zawrzeć w śródrocznym sprawozdaniu finansowym wówczas, kiedy opuszczenie tych danych i informacji mogłoby wprowadzić w błąd.

Zakres dodatkowych wybranych informacji objaśniających ujawnianych przez podmioty w śródrocznym sprawozdaniu finansowym, przy założeniu, że informacje te nie powielają informacji z ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego jednostki obejmuje co najmniej:

- stwierdzenie, że śródroczne sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie tych samych zasad (polityki) rachunkowości i metod obliczeniowych, co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki,

ewentualnie w przypadku zmian zasad lub metod – opis rodzaju i skutków tej zmiany w odniesieniu do sprawozdań finansowych jednostki;

- komentarz dotyczący cykliczności lub sezonowości w działalności spółki za okres śródroczny;
- rodzaj i kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania oraz kapitał, wynik finansowy netto lub przepływy środków pieniężnych, które mają charakter nietypowy ze względu na ich rodzaj, wielkość, a także częstotliwość;
- rodzaj i kwoty zmian wartości szacunkowych, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego lub w poprzednich latach obrotowych, jeśli mają istotny wpływ na bieżący okres śródroczny;
- informacje o emisjach, wykupie i spłatach dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;
- wypłacone dywidendy w ujęciu łącznym, ewentualnie w przeliczeniu na jedną akcję, obowiązkowo z ujawnieniem informacji o wypłaconej dywidendzie przypadającej na akcje zwykłe oraz pozostałe akcje;
- w odniesieniu do segmentów operacyjnych, **jeśli jednostka jest zobowiązana do stosowania wymagań Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 8 Segmenty operacyjne**, w śródrocznym sprawozdaniu finansowym spółka powinna zamieścić **informacje dotyczące przychodów od klientów zewnętrznych**, jeśli zostały one uwzględnione w wartości zysku lub straty danego segmentu, a także były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny

za podejmowanie decyzji operacyjnych, ewentualnie zostały one w jakiś inny sposób zaprezentowane temu organowi; **przychody uzyskane w wyniku transakcji zawartych między poszczególnymi segmentami** i były analogicznie przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, ewentualnie zostały one w jakiś innej formie przedstawione temu organowi; **wyceny zysków lub strat segmentów operacyjnych; sumę aktywów, których dotyczy istotna zmiana** w porównaniu z kwotą ujawnioną w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym; **opis różnic w zakresie wyodrębnienia poszczególnych segmentów bądź wyceny zysku lub straty segmentu** w porównaniu z ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym; **uzgodnienie łącznej sumy zysku lub straty segmentu operacyjnego z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem kosztu / przychodu podatkowego**, a także działalności zaniechanej (chyba że jednostka zwyczajowo przypisuje do segmentów sprawozdawczych koszt lub przychód podatkowy, to może ona dokonać uzgodnienia łącznej sumy zysku lub straty segmentów z zyskiem lub stratą powstałą po uwzględnieniu tych pozycji);

- informacje o istotnych zdarzeniach następujących po dacie zakończenia okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w śródrocznym sprawozdaniu finansowym (gdyż nie miały istotnego wpływu na dane finansowe w nim zawarte);
- skutki zmian struktury jednostki wynikające z transakcji połączenia jednostek, przejęcia lub sprzedaży

jednostek zależnych i inwestycji długo-terminowych, jak również restrukturyzacji, zaniechania działalności i innych operacji o podobnym charakterze;

- zmiany zobowiązań warunkowych, jak również aktywów warunkowych, jakie miały miejsce pod ostatnim dniem bilansowym.

Oznacza to, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostka powinna ujawnić m.in. informacje na temat odpisów aktualizujących zapasy do wartości netto możliwej do uzyskania, jak również danych dotyczących odwrócenia takich odpisów, odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości środków trwałych i wartości niematerialnych i odwrócenia tych odpisów, odpisów aktualizujących należności i ich odwrócenia, rozwiązania rezerw na koszty restrukturyzacji, transakcji nabycia i sprzedaży środków trwałych, poczynionych zobowiązań na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych, rozliczeń z tytułu spraw sądowych, korekt błędów popełnionych w poprzednich okresach, a także informacji na temat niespłaconych w terminie pożyczek, naruszenia postanowień umów pożyczek, niepodjęcia żadnych działań naprawczych ani przed dniem bilansowym ani w tym dniu, a także informacji na temat transakcji z podmiotami powiązanymi. Należy również podkreślić, iż MSR 34 odsyła do innych standardów, regulujących szczegółowo zakres danych, jaki powinien zostać zawarty w sprawozdaniu finansowym, o ile śródroczny raport finansowy jednostki nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a jedynie skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane informacje objaśniające.

Jeśli śródroczne sprawozdanie finansowe nie spełnia wymogów określonych

w MSR 34 oraz wszystkich wymogów zawartych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, to nie powinien zawierać stwierdzenia o zgodności ze standardami.

Należy także pamiętać, że **kolejnym elementem obligatoryjnym śródrocznych sprawozdań finansowych są dane o podstawowym i rozwodnionym zysku na jedną akcję**. Informacje te obowiązkowo powinny również znaleźć się w pełnym rocznym sprawozdaniu finansowym.

Śródroczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe – szczegółowe regulacje

Śródroczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z wymogami MSR 34 sporządza się wówczas, kiedy ostatnie roczne sprawozdanie jednostki było sprawozdaniem skonsolidowanym. Jednocześnie jeśli ostatnie roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zawierało jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe emitenta, to MSR 34 nie zawiera przeciwskażeń do umieszczenia jednostkowego śródrocznego sprawozdania finansowego jednostki dominującej w śródrocznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jak również nie nakłada takiego obowiązku na jednostkę.

Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego

MSR 34 obowiązuje jednostki do zamieszczenia w raportach śródrocznych sprawozdań finansowych za następujące okresy:

- sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec bieżącego okresu śródrocznego i sprawozdanie z sytuacji finanso-

wej na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego, czyli dla raportu śródrocznego na koniec trzeciego kwartału dane finansowe za bieżący okres śródroczny będą sporządzone na dzień 30.09.2014, a w danych porównawczych znajdą się dane na dzień 31.12.2013;

- sprawozdanie z całkowitych dochodów za bieżący okres śródroczny oraz narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem z całkowitych dochodów za porównywalne okresy śródroczne. Tak więc dla jednostki zobowiązanej do publikacji kwartalnych sprawozdań finansowych rachunek zysków i strat będzie obejmował następujące zakresy danych: od 01.07.2014 do 30.09.2014 i od 01.01.2014 do 30.09.2014 oraz porównawczo od 01.07.2013 do 30.09.2013 i od 01.01.2013 do 30.09.2013;
- sprawozdanie przedstawiające zmiany w kapitale własnym narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz ze sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia poprzedzającego roku obrotowego, czyli za okres od 01.01.2014 do 30.09.2014 i porównawczo za okres od 01.01.2013 do 30.09.2013;
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia za poprzedzający rok obrotowy, czyli za okresy analogiczne do tych wymaganych przez standard dla sprawozdania przedstawiającego zmiany w kapitale własnym.

Należy jednak podkreślić, że standard dopuszcza sytuacje, w których dana jednostka, przede wszystkim taka, którą cechuje sezonowość i cykliczność działalności, może opracować informacje finansowe za 12 miesięcy kończących się w dniu będącym śródrocznym dniem sprawozdawczym, a także informacje porównawcze za poprzedzający okres 12 miesięcy.

Zakres informacji ujawnianych w śródrocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim.

Poza wymogami określonymi przez MSR 34 w odniesieniu do śródrocznych sprawozdań spółka będąca emitentem jest również zobowiązana do stosowania się wymogów Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim z dnia 19 lutego 2009 roku (z późniejszymi zmianami; Dz.U. 2014, poz. 133). Zgodnie z rozporządzeniem jednostka będąca emitentem zamieszcza w swoim raporcie kwartalnym także, poza wymogami określonymi w MSR, a powtórzonymi w przedmiotowym rozporządzeniu, wyjaśnienia dotyczące zmian w danym roku obrotowym zasad ustalania wartości aktywów i pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego, uzasadnienie dokonania tych zmian oraz ich wpływ na

wynik finansowy i kapitał własny. Podobnie jednostka powinna ujawnić w śródrocznym sprawozdaniu finansowym zwięzły opis swoich dokonań lub niepowodzeń w okresie, którego dotyczy raport, wraz z wykazem najważniejszych zdarzeń dotyczących tychże dokonań / niepowodzeń. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w rozporządzeniu, spółki – emitenci powinny również ujawniać w śródrocznym sprawozdaniu finansowym informacje na temat zmian sytuacji gospodarczej i warunków prowadzenia przez nie działalności, mających istotny wpływ na wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych tychże jednostek, niezależnie od tego czy aktywa finansowe lub zobowiązania są ujęte w wartości godziwej czy w skorygowanej cenie nabycia (koszcie zamortyzowanym).

Dodatkowo raporty kwartalne spółek będących emitentami powinny zawierać wybrane dane finansowe zawierające podstawowe pozycje skróconego śródrocznego sprawozdania finansowego (również przeliczone na euro), przedstawiające dane narastająco za wszystkie pełne kwartały bieżącego i poprzedniego roku obrotowego, natomiast w przypadku bilansu na koniec bieżącego kwartału, a także na koniec poprzedniego roku obrotowego.

Jednostka zobowiązana do stosowania regulacji rozporządzenia w śródrocznym sprawozdaniu finansowym powinna także przedstawić opis organizacji grupy kapitałowej emitenta wraz ze wskazaniem jednostek podlegających konsolidacji, a w przypadku emitenta – jednostki dominującej, który nie podlega obowiązkowi sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych – także wskazanie przyczyny i podstawy prawnej niesporządzania konsolidacji. Jed-

nostka będąca emitentem jest również zobowiązana do ujawniania w kwartalnym sprawozdaniu finansowym skutków zmian w strukturze jednostki, z uwzględnieniem wyniku połączenia jednostek gospodarczych, przejęcia, sprzedaży jednostek grupy kapitałowej emitenta, jak również inwestycji długoterminowych, podziału, restrukturyzacji bądź zaniechania działalności.

Jeśli spółki – emitenci zawarły z podmiotami powiązanymi pojedynczo lub łącznie transakcje na warunkach innych niż rynkowe, zgodnie z wymogami rozporządzenia powinny one również ujawnić wartość tych transakcji, ich przedmiot oraz strony transakcji. Jeśli dla zrozumienia charakteru tych transakcji oraz ich wpływu na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy nie jest niezbędny dodatkowy szczegółowy opis poszczególnych transakcji, spółka może dokonać agregacji wymaganych danych według rodzaju transakcji zawartych na warunkach innych niż rynkowe.

Znowelizowane rozporządzenie Ministra Finansów nakłada na emitentów obowiązek ujawniania informacji na temat instrumentów finansowych, takich jak zmiany sposobu (metody) ustalania wartości godziwej instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej, informacje dotyczące zmian w klasyfikacji aktywów finansowych w wyniku zmiany celu lub wykorzystania tychże aktywów.

Raport kwartalny emitenta powinien także zawierać stanowisko zarządu odnośnie możliwości realizacji wcześniej opublikowanych prognoz wyników za dany rok w świetle wyników osiągniętych za dany kwartał w porównaniu z prognozowanymi wynikami za dany rok.

Spółka będąca emitentem na mocy regulacji zawartych w omawianym rozporządzeniu, ma również obowiązek

ujawnić akcjonariuszy posiadających bezpośrednio lub pośrednio przez podmioty zależne (na przykład poprzez spółki osobowe) co najmniej 5% ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu emitenta na dzień przekazania raportu kwartalnego wraz ze wskazaniem liczby akcji posiadanych przez te podmioty, udziału procentowego w kapitale zakładowym, liczby głosów wynikających z tych akcji, udziału procentowego w ogólnej liczbie głosów na walnym zgromadzeniu, jak również wskazanie zmian w strukturze własności znaczących pakietów akcji spółki – emitenta w okresie od przekazania poprzedniego raportu kwartalnego. Ponadto jednostki zobowiązane do stosowania przepisów rozporządzenia ujawniają zestawienie stanu posiadania akcji emitenta lub uprawnień do nich przez osoby zarządzające i nadzorujące emitenta na dzień przekazania raportu kwartalnego, jak również wskazują zmiany w stanie posiadania tych osób w okresie od przekazania poprzedniego raportu kwartalnego odrębnie dla każdej z osób.

Spółki – emitenci są także zobowiązane do wskazania w raporcie kwartalnym postępowań toczących się przed sądem, organem arbitrażowym lub organem administracji publicznej z uwzględnieniem postępowania dotyczącego zobowiązań lub wierzytelności emitentów lub jednostek od nich zależnych, których wartość stanowi co najmniej 10% kapitałów własnych emitentów. W raporcie kwartalnym powinny znaleźć się takie informacje jak: przedmiot postępowania, wartość przedmiotu sporu, daty wszczęcia postępowania oraz strony sporu i stanowisko emitenta w sprawie. Emitenci ujawniają również informacje o dwóch lub większej liczbie postępowań dotyczących zobowiązań lub wierzytelności emitenta, których łączna

wartość stanowi odpowiednio co najmniej 10% kapitałów własnych emitenta. W informacji emitent wskazuje również informacje o łącznej wartości postępowań dla każdej z grup zobowiązań lub wierzytelności, jak również podaje swoje stanowisko w sprawie, a także wskazuje przedmiot sporu, wartość przedmiotu sporu, daty wszczęcia postępowania oraz stron sporu dla największych postępowań w grupie zobowiązań oraz wierzytelności.

Jednostki zobowiązane do przestrzegania regulacji rozporządzenia ujawniają również w raporcie kwartalnym informacje na temat udzielonych poręczeń kredytów i pożyczek oraz gwarancji przez spółkę – emitenta lub przez jednostki od niego zależne łącznie jednemu podmiotowi lub jednostce zależnej od tego podmiotu, jeśli łączna wartość istniejących poręczeń lub gwarancji stanowi równowartość co najmniej 10% kapitałów własnych tych jednostek. Ujawnienie dotyczące udzielonych poręczeń i gwarancji powinno zawierać również nazwy (firm) podmiotów, którym poręczenia lub gwarancje zostały udzielone, łączną kwotę kredytów i pożyczek, która w całości lub w części została poręczona lub gwarantowana, okres, na jaki poręczenia lub gwarancje zostały udzielone, a także warunki finansowe, na jakich zostały udzielone poręczenia lub gwarancje, z określeniem wynagrodzenia jednostki lub jednostek od niej zależnych za udzielenie tych pożyczek i gwarancji. Spółki – emitenci ujawniają również charakter powiązań istniejących między emitentami a podmiotem, który zaciągnął kredyty lub pożyczki.

Znowelizowane rozporządzenie Ministra Finansów nakłada również na spółki – emitentów obowiązek zamieszczenia w raportach kwartalnych innych informa-

cji, które zdaniem tych podmiotów są istotne dla oceny jego sytuacji kadrowej, majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego i ich zmian, a także informacji istotnych dla oceny możliwości realizacji zobowiązań przez emitenta.

Wreszcie podmioty obligatoryjnie stosujące regulacje rozporządzenia ujawniają w swoich raportach kwartalnych czynniki, które w ocenie emitentów będą miały wpływ na osiągnięte przez nich wyniki w okresie co najmniej jednego kwartału.

Zakres informacji ujawnianych przez spółki – emitentów papierów wartościowych notowanych na GPW jest szeroki. Warto zapoznać się ze szczegółowymi regulacjami odnośnie tych ujawnień.

Powyżej przedstawione wymogi mają tylko charakter informacyjny, a jednostki same powinny rozważyć, które ujawnienia mają do nich zastosowanie, albo jakie dodatkowe informacje należy zamieścić w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, aby odbiorcy tych sprawozdań mieli pełen obraz działalności firmy, perspektyw jej rozwoju, wyników dotąd osiągniętych oraz tych planowanych i tym samym by byli skłonni do inwestowania w te podmioty.

Emilia Kajda



NADZÓR MERYTORYCZNY

Adam Trawiński
Doradca Podatkowy, Associate Partner
e-mail: adam.trawinski@ecagroup.pl

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Swoje doświadczenie zdobywał w departamencie prawno-podatkowym międzynarodowej firmy doradczej z grona tzw. Wielkiej Czwórki. Uczestniczył w wielu projektach polegających na opracowywaniu scenariuszy optymalizacji podatkowej dla krajowych i międzynarodowych podmiotów oraz obsłudze transakcji fuzji i przejęć. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Jest autorem oraz współautorem artykułów i komentarzy z zakresu prawa podatkowego.

Prywatne użytkowanie służbowego samochodu

Anna Izworska

Konsultant Podatkowy

e-mail: anna.izworska@ecagroup.pl

Wykorzystywanie służbowego samochodu do celów prywatnych jest zdarzeniem dość powszechnym.

Brak precyzyjnych i prostych regulacji, w jaki sposób powinien zostać ustalony przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, powoduje, że część przedsiębiorców ukrywa to zjawisko przed fiskusem.

W świetle obecnych przepisów, korzystanie przez pracownika z samochodu służbowego w celach prywatnych, skutkuje powstaniem po stronie pracownika przychodu z tytułu nieodpłatnie otrzymanych świadczeń – **art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych** (dalej: **ustawa o PIT**). Zauważyć jednak należy, że ustawa o PIT nie definiuje co należy rozumieć pod pojęciem „nieodpłatnych świadczeń”. Zgodnie natomiast z ugruntowanym stanowiskiem prezentowanym przez sądy administracyjne, nieodpłatne świadczenia to wszystkie świadczenia, których skutkiem jest nieod-

płatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy (tak np. NSA w wyrokach z dnia 16.06.2011 r., sygn. akt: II FSK 788/10 oraz z dnia 12.12.2008 r., sygn. akt: II FSK 1361/07). Przysporzeniem w majątku pracownika będą więc te środki, które musiałby wydatkować na dojazd własnym samochodem.

Wysokość takiego przychodu powinna zostać określona na zasadach przewidzianych w **art. 11 ust. 2a pkt 1-4 ustawy o PIT**, który stanowi, że wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców
np. pracodawca zajmujący się wynajmem samochodów powinien określić wartość przychodu dla swojego pracownika na poziomie cen stosowanych wobec pozostałych klientów,
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu
np. pracodawca, który użytkuje samo-

chody będące przedmiotem umowy leasingu - przychód po stronie pracownika powinien zostać określony uwzględniając koszty raty leasingowej,

- w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia

np. przy ustalaniu wartości przychodu, pracodawca zobowiązany jest wziąć pod uwagę m.in. markę samochodu, rok produkcji, stan techniczny, jego przebieg, wyposażenie i porównać z cenami usług świadczonych przez działające na tym terenie co on, firmy zajmujące się wynajmem takich samochodów, które po analizie powyższych kryteriów, odpowiadają samochodowi wykorzystywanemu przez pracownika.

Niestety ostatnia z ww. regulacji przysparza największą trudność w określeniu przychodu z nieodpłatnego korzystania z samochodu służbowego. Jak ustalić bowiem przychód pracownika, jeżeli pracodawca jest z miejscowości, na terenie której nie

znajdują się podmioty umożliwiające wynajęcie samochodu?

Wskazać również należy, że wypożyczalnie samochodów ustalają opłaty znacznie przewyższające te, które faktycznie ponosi pracodawca w związku z użyczeniem samochodu pracownikowi. Opłaty te bowiem zawierają dodatkowe ubezpieczenie pojazdu, koszty za przekroczenie dobowego limitu kilometrów itp.

Przykładowa oferta z rynku:

Wypożyczenie samochodu w Łodzi:
Fiat Panda z 2012 roku, pojemność silnika 1100 cm³, paliwo - benzyna, manualna skrzynia biegów, ABS, 2 poduszki powietrzne, klimatyzacja, radio. Cena: 1750 zł za miesiąc.

Z dniem 1 stycznia 2015 roku, na mocy ustawy o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej, mają zostać wprowadzone istotne zmiany w przedmiocie wykorzystywania samochodów

służbowych do celów prywatnych.

Propozycja zmian zakłada rozwiązanie polegające na **określeniu wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika**. Wartość pieniężna miesięcznego nieodpłatnego świadczenia ustalana będzie w zależności od pojemności silnika, i tak:

- 250 zł dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³ (co przy stawce 18% oznacza miesięczny podatek dochodowy na poziomie 45 zł),
- 400 zł dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³ (tj. 72 zł miesięcznego podatku dochodowego).

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca, wartość świadczenia ustalana będzie za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych – w wysokości 1/30 ww. kwot.

Planowane zmiany należy ocenić pozytywnie. Zaproponowany miesięczny zryczałtowany przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych wydaje się być określony na racjonalnym poziomie. Regulacje te przyczynią się również do braku możliwości kwestionowania przez organy podatkowe wysokości określonego przez pracodawcę przychodu pracownika i narażenia tego pierwszego na odpowiedzialność za pobranie podatku w wysokości niższej od należnej.

Rządowy projekt ustawy o ułatwieniu prowadzenia działalności gospodarczej jest po pierwszym czytaniu w Sejmie i został skierowany do Komisji Nadzwyczajnej do spraw związanych z ograniczaniem biurokracji (stan na 6 października 2014 r.).

Anna Izworska

Udział w imprezie integracyjnej a przychód z nieodpłatnych świadczeń w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego

Kamil Żukowski

Konsultant Podatkowy

e-mail: kamil.zukowski@ecagroup.pl

Trybunał Konstytucyjny (dalej: **TK**) w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. (sygn. akt: K/7/13) uznał, że przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy o PIT - regulujące kwestie ustalania przychodu z nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez pracowników - są zgodne z Konstytucją, o ile będą rozumiane w taki sposób, że chodzi o „przysporzenie majątkowe

o indywidualnie określonej wartości”. Przy czym, w uzasadnieniu do przedmiotowego wyroku TK wyjaśnił, jak należy interpretować powołane wyżej przepisy ustawy o PIT.

I tak, TK zwrócił przede wszystkim uwagę na to, że pomimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy, nie każde spełnione na rzecz pracownika świadczenie - bez ustalonej za nie zapłaty - można uznać za podlegające opodatkowaniu. Aby bowiem świadczenia uzyskiwane od pracodawcy podlegały opodatkowaniu, muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika

korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach, tj.:

- prowadzić do powiększenia aktywów (co jest skutkiem np. wypłaty określonej kwoty pieniężnej), lub
- prowadzić do zaoszczędzenia wydatków (co może być następstwem np. świadczenia rzeczowego lub w postaci usługi).

Ponadto w uzasadnieniu do ww. wyroku TK wskazał wyraźnie warunki, które muszą zostać spełnione, aby nieodpłatne świadczenie stanowiło przychód dla

pracownika, tj.: świadczenie zmusi zostać spełnione za zgodą pracownika (pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie), świadczenie musi zostać spełnione w interesie pracownika (a nie pracodawcy) i musi przynieść mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, wskazana wyżej korzyść musi być wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie może być dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Odnosząc powyższe do nieodpłatnych świadczeń polegających na organizowaniu przez pracodawcę imprezy integracyjnej na rzecz swoich pracowników, TK uznał, że **nie jest w tym wypadku spełnione obiektywne kryterium wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego**. Jak wskazał TK: „w tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie „kursokonferencja” organizowana przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Trudno też poważnie utrzymywać, że przychodem pracownika z umowy o pracę czy stosunku służbowego jest możliwość okazjonalnego uczestnictwa w obiedzie czy kolacji, a wartość zjedzonych przez niego potraw i wypić

tych napojów wyznacza podstawę opodatkowania.”

Uwzględniając zatem tezy płynące z powyższego wyroku TK, w mojej ocenie w przypadku organizowania przez spółkę imprezy integracyjnej dla pracowników, po stronie tych pracowników nie powstanie przychód podatkowy z tytułu nieodpłatnych świadczeń, w ramach stosunku pracy.

Jednocześnie w mojej opinii, powyższe będzie miało zastosowanie także w odniesieniu do imprez integracyjnych organizowanych przez spółkę dla członków Zarządu (niebędących pracownikami). Tezy płynące z ww. wyroku TK mają bowiem charakter uniwersalny – wskazują jak należy interpretować przepisy ustawy o PIT dotyczące ustalania przychodu z wszelkich nieodpłatnych świadczeń (a więc nie tylko tych dokonywanych na rzecz pracowników).

W konsekwencji, udział Członków Zarządu (niebędących pracownikami) w imprezie integracyjnej organizowanej przez spółkę również nie będzie skutkować powstaniem po ich stronie przychodu z nieodpłatnych świadczeń, w świetle wskazanego wyżej orzeczenia TK. Korzyść w postaci przedmiotowego świadczenia nie będzie miała bowiem charakteru wymiernego i nie będzie przypisana indywidualnej osobie biorącej udział w ww. imprezie integracyjnej. Skoro

zatem uczestnictwo w spotkaniu integracyjnym organizowanym przez spółkę będzie dostępne w sposób ogólny dla wszystkich Członków Zarządu, uznać należy, że także w tym wypadku nie będzie spełnione obiektywne kryterium wystąpienia po stronie ww. osób przysporzenia majątkowego.

Niemniej jednak, biorąc pod uwagę dotychczasową niekorzystną praktykę organów podatkowych oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, nie wykluczamy odmiennego podejścia organów skarbowych w przedmiotowej kwestii (wiele sądów nie uznaje bowiem za wiążące takich orzeczeń TK, które orzekają o zgodności przepisów, ale pod warunkiem ich pewnej interpretacji - sądy wskazują, że to one mają interpretować prawo, a TK ma jedynie potwierdzać jego konstytucyjność albo niekonstytucyjność). Należy jednak liczyć na to, iż pomimo faktu, że ww. wyrok TK nie uznał wymienionych przepisów ustawy o PIT za niezgodne z Konstytucją, to treść uzasadnienia tego wyroku stanie się wytyczną dla sądów administracyjnych oraz organów podatkowych w zakresie kryteriów jakimi instytucje te powinny się kierować ustalając przychód z nieodpłatnych świadczeń dokonywanych.

Kamil Żukowski

X KONFERENCJA CFO 2014, Poznań

Dziękujemy wszystkim uczestnikom Konferencji za skorzystanie z naszego zaproszenia oraz możliwość wymiany doświadczeń i poglądów.

Mamy nadzieję, że zaszczyca nas Państwo swoją obecnością podczas kolejnego spotkania CFO.

Zapraszamy do śledzenia naszej strony internetowej, na której znajdą Państwo informacje na temat Konferencji CFO 2015.

www.ecagroup.pl

Kontakt:

Magdalena Hańczak
ECA Group
magdalena.hanczak@ecagroup.pl

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak
Adam Trawiński

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. Jagielly 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