

Biuletyn

Rachunkowość i podatki

BIULETYN 1/2013



Zmiana polityki rachunkowości a zmiana szacunków | 2

Pojęcie i prezentacja programów lojalnościowych | 4

Nowe podejście do ustalania wartości godziwej - MSSF 13 | 5

Od 19 % podatku z tytułu dywidendy ustawodawca przewidział zwolnienia | 7

Imprezy integracyjne a przychód pracownika – sprzeczne wyroki NSA | 9

Korekta podatku VAT naliczonego w odniesieniu do wydatków na zaniechane inwestycje | 10



Nadzór merytoryczny

Piotr Woźniak

Biegły Rewident, Partner, Członek Zarządu ECA Auxilium S.A.
e mail: piotr.woźniak@ecaauxilium.pl

Doświadczenie 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 Auxilium S.A. a w Grupie ECA Auxilium 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”.

Zmiana polityki rachunkowości a zmiana szacunków

Hanna Taterka

Starszy konsultant

e-mail: hanna.taterka@ecaauxilium.pl

W celu zachowania porównywalności danych jednostki gospodarcze powinny stosować przyjęte zasady rachunkowości w sposób ciągły w kolejnych latach obrotowych. Jednostka może dokonać zamiany przyjętych zasad rachunkowości, jednak bardzo często jednostki mają problem z określeniem czy dokonane przez nie zmiany stanowią zmianę polityki rachunkowości czy zmianę szacunków.

Polityka rachunkowości stanowi zbiór wybranych i dopuszczonych ustawą o rachunkowości oraz określonych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości rozwiązań, które zapewniają odpowiednią jakość sprawozdania finansowego. Przez zasady (politykę) rachunkowości należy rozumieć zasady, metody, reguły i praktyki stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. Ponadto jednostka może określić w polityce rachunkowości przyjęte przez siebie zasady ustalania wartości szacunkowych. Przyjęte przez jed-

nostkę zasady rachunkowości powinny zapewniać wiarygodność danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Informacje powinny być kompletne, bezstronne, przydatne i zrozumiałe, co zapewni przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Przez wartości szacunkowe rozumie się oszacowane w przybliżeniu kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów i pasywów, przychodów lub kosztów w sytuacji, gdy niemożliwe jest ustalenie dokładnej ich wartości.

Zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

W celu zachowania porównywalności danych jednostki gospodarcze powinny stosować przyjęte zasady rachunkowości w sposób ciągły w kolejnych latach obrotowych. Jednostka może dokonać zamiany przyjętych zasad rachunkowości w sytuacji gdy obowiązek ten wynika z przepisów ustawy o rachunkowości lub MSSF, lub gdy utraciła ona prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w ustawie. W uzasadnionych przypadkach możliwe jest także odstąpienie od ciągłości stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i dokonanie

ich zmiany, jeżeli jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki gospodarczej.

Podejście retrospektywne

Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” oraz Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” w przypadku zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostka jest zobowiązana do dokonania retrospektywnego przekształcenia danych. Retrospektywne przekształcenie danych porównawczych polega na zastosowaniu zmienionych zasad rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków w taki sposób, jakby były stosowane od zawsze. Jednostka powinna odnieść skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych.

Ponadto jednostka wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzenia. W sytuacji, gdy z ustalenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości na dane porównawcze jednego lub więcej prezentowanych okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka stosuje nowe zasady rachunkowości do możliwie najwcześniejszego okresu, w przypadku którego zastosowanie retrospektywne jest wykonalne. Jednostka może dokonać zmiany polityki rachunkowości od pierwszego dnia bieżącego lub następnego roku obrotowego w zależności od decyzji podjętej przez kierownika.

Podejście prospektywne

Jeżeli jednostka nie jest w stanie określić łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości na poprzednie okresy jest ona zobowiązana do zastosowania podejścia prospektywnego, tj. odniesienia skutków zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego.

Ujawnienia

Wprowadzenie zmian w polityce rachunkowości obliguje jednostkę do ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rodzaju zmian, przyczyn ich wprowadzenia oraz przedstawienia ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny, jak i retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.

Zmiany wartości szacunkowych

Ustalenia wartości szacunkowych dokonuje się w drodze osądu, na

podstawie wiarygodnych informacji, przy zastosowaniu właściwych w danych warunkach metod szacunku. Wartości szacunkowe powinny być przez jednostkę weryfikowane i w miarę potrzeby aktualizowane, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w przypadku gdy:

- a) nastąpiła zmiana okoliczności będących podstawą dokonanych szacunków,
- b) jednostka uzyskała dodatkowe informacje, które wcześniej nie były jednostce znane,
- c) jednostka nabrała większego doświadczenia gospodarczego.

Podejście prospektywne

Zmiana wartości szacunkowych powoduje konieczność skorygowania wartości wykazanych w księgach rachunkowych i w odpowiednich pozycjach aktywów lub pasywów bilansu. Skutki zmiany wartości szacunkowych, w tym spowodowane ich weryfikacją, jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne i odnosi odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, lub na kapitał (fundusz) własny, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią:

- a) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli zmiana dotyczy tylko tego roku,
- b) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeżeli zmiana dotyczy wszystkich tych okresów.

Ujawnienia

W przypadku zmiany wartości szacunkowych nie dokonuje się przekształcenia danych porównywalnych. Jednostka jest jednakże zobowiązana do wykazania w dodatkowych informacjach i objaśnieniach wyjaśnień dotyczących rodzaju,

przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wywołują skutki w bieżącym roku obrotowym i/albo według przewidywań wywołają skutki w kolejnych latach obrotowych, lub informacje o braku możliwości ujawnienia liczbowych skutków zmian wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów, jeżeli określenie tych skutków nie jest wykonalne w praktyce.

Zmiana zasad (polityki) rachunkowości a zmiana wartości szacunków

W praktyce bardzo często jednostki mają problem z określeniem czy dokonane przez nie zmiany stanowią zmianę polityki rachunkowości czy zmianę szacunków. Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 7 nie uznaje się za zmianę zasad polityki rachunkowości:

- przyjęcia w odniesieniu do nowych zdarzeń i transakcji zasad rachunkowości różniących się od poprzednio stosowanych,
- przyjęcia nowych zasad dla transakcji, które do tej pory w jednostce nie występowały lub były nieistotne,
- zmiany wartości szacunkowych.

Za zmianę przyjętych zasad polityki rachunkowości uznaje się np. zmianę zasad wyceny (np. materiałów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia) czy zmianę metody wyceny rozchodu zapasów (np. pierwsze weszło pierwsze wyszło zamiast metodą cen przeciętnych). W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych.

Hanna Taterka

Pojęcie i prezentacja programów lojalnościowych

Katarzyna Ćwik

Starszy konsultant

e-mail: katarzyna.cwik@ecaaxilium.pl

Jednostki jako sposób na nagradzanie swoich klientów za ich lojalność w stosunku do marki stosują w swej działalności programy lojalnościowe. Istotą programu lojalnościowego jest przyznawanie punktów promocyjnych za zakup towarów lub usług. Punkty promocyjne mogą być przeznaczane na zakup ze zniżką lub można za ich pośrednictwem otrzymać towar lub usługę za darmo. Na rynku istnieją firmy zewnętrzne, które zajmują się obsługą programów lojalnościowych, może to jednak robić również sama jednostka.

Polskie przepisy rachunkowości nie regulują kwestii ujęcia programów lojalnościowych. Jednakże zgodnie z art. 10 ust 3 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku w takich przypadkach należy korzystać z rozwiązań prawa międzynarodowego oraz interpretacji. Interpretacją taką jest „KIMSF 13”, który reguluje sposób rozliczenia jednostki przyznającej swoim klientom punkty lojalnościowe.

Wycena wartości punktów lojalnościowych, prowadzonych przez Jednostkę

Powyżej wymieniona interpretacja mówi, że jednostka powinna ujmować punkty lojalnościowe jako odrębną część transakcji sprzedaży (w której są one przyznawane), przyporządkowując punktom część otrzymanej bądź należnej z tytułu sprzedaży zapłaty. Przypisaną do punktów zapłatę wycenia się w ich wartości godziwej czyli w kwocie za jaką mogły być one sprzedawane oddzielnie. Jeżeli punkty nie posiadają bezpośrednio dostępnej na rynku wartości godziwej należy dokonać jej oszacowania. Szacowania można dokonać na podstawie wartości godziwej nagród, na które zostaną wymienione w przyszłości, należy jednak pamiętać by skorygować ją o czynniki:

- 1) wartość godziwą nagród, które były zaoferowane klientom, którzy nie zebraли punktów lojalnościowych przy sprzedaży początkowej, oraz
- 2) odsetek punktów lojalnościowych, dla których można oczekiwać, że nie zostaną wymienione przez klientów.

Jeżeli klient ma do dyspozycji wybór spośród kilku nagród to wartość godziwą punktów powinna odzwierciedlać wartość godziwą danej nagrody,

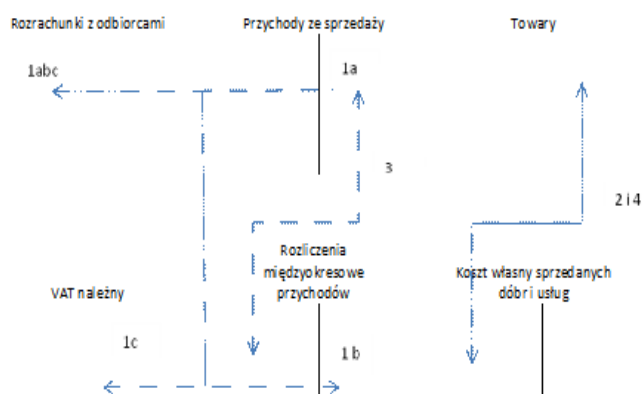
uwzględniając prawdopodobieństwo jej wybrania przez klienta.

Ujęcie przychodów

Zapłatę przypisaną do przychodów jednostka ujmuje w przychodach w momencie wymiany punktów na nagrodę (w momencie przekazania nagrody klientowi). Kwotę ujętych przychodów opiera się na liczbie punktów lojalnościowych, które zostały wymienione na nagrody, odpowiednio do całkowitej liczby punktów lojalnościowych, dla których można oczekiwać wymiany. Kwota zapłaty przyporządkowanej do wydanych punktów do czasu ujęcia jako przychód ujmowana jest w rozliczeniach międzyokresowych przychodów.

Wycena wartości punktów lojalnościowych, prowadzonych przez stronę trzecią.

W przypadku gdy jednostka korzysta z usług stron trzecich, które dostarczają nagrody i którym to jednostka płaci za każdy przyznany punkt, wartość godziwą szacuje się poprzez odniesienie do kwoty, którą płaci na rzecz strony trzeciej dodając odpowiednią marżę zysku.



Rysunek 1. Księgowanie programu lojalnościowego.

Opis księgowania:

- 1 abc kwota brutto rozrachunków, należna sprzedającemu z tytułu sprzedaży objętej programem lojalnościowym,
- 1a część bieżąca przychodu,
- 1b część odroczonego przychodu,
- 1c kwota podatku Vat,
- 2 koszt wytworzenia sprzedanych dóbr i usług,
- 3 rozliczenie zobowiązania w momencie realizacji punktów lojalnościowych przez klienta – ujęcie przychodów przypisanych punktom lojalnościowym,
- 4 koszt wytworzenia wydanych dóbr i usług stanowiących przedmiot nagrody w ramach programu lojalnościowego.

Ujęcie przychodów

Korzystając z usług stron trzecich jednostka powinna określić czy pobiera zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych na swój rachunek czy w imieniu strony trzeciej. W pierwszym przypadku jednostka wycenia przychód w kwocie brutto zapłaty przypisanej punktom i ujmuje przychód w momencie spełnienia zobowiązania wobec jednostki dostarczającej nagrody. Jeżeli natomiast jednostka pobiera zapłatę w imieniu strony trzeciej to wycenia swój

przychód w kwocie netto, czyli jako różnicę pomiędzy kwotą zapłaty przypisanej punktom lojalnościowym a kwota należną stronie trzeciej za dostarczenie nagród, oraz ujmuje powyższą wartość netto jako przychód w momencie gdy strona trzecia zostaje zobligowana do dostarczenia nagród oraz uprawniona do otrzymania za nie zapłaty.

Jeżeli nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przekazania nagród przewyższają nieujęty jeszcze jako przychód zapłatę przypisaną do punktów

lojalnościowych w momencie sprzedaży początkowej, powiększoną o ewentualną przyszłą zapłatę należną w momencie wymiany przez klienta punktów lojalnościowych, jednostka staje się stroną umowy rodzącej obciążenia. W odniesieniu do wyżej wymienionej nadwyżki należy utworzyć rezerwę. Rezerwę należy także utworzyć w przypadku, gdy wzrosły oczekiwane koszty dostarczenia nagród.

Katarzyna Ćwik

Nowe podejście do ustalania wartości godziwej - MSSF 13

Arkadiusz Lenarcik

Biegły rewident

Dyrektor w Departamencie Audytu

mail:arkadiusz.lenarcik@ecaauxilium.pl

Od stycznia obowiązują nowe wytyczne ustalania wartości godziwej. Należy przyjąć perspektywę rynku podstawowego, pojawiło się wyraźne odniesienie do ceny wyjścia, zmianie uległa także sama definicja wartości godziwej.

12 maja 2011 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała MSSF 13 „Wycena wartości godziwej” zawierający wskazówki w zakresie wyceny wartości godziwej na potrzeby wszystkich innych standardów. Komisja Europejska zatwierdziła MSSF 13 w dniu 11 grudnia 2012 roku, w związku z czym wszedł on w życie dla okresów sprawozdawczych rozpoczętych 1 stycznia 2013 roku lub po tym dniu.

MSSF 13 ma zastosowanie do wszystkich transakcji i sald, w stosunku do których MSSF wymagają bądź też dopuszczają wycenę w wartości godziwej,

z wyłączeniem transakcji płatności w formie akcji własnych (MSSF 2) oraz leasingu (MSR 17).

Jedną z głównych zmian wprowadzonych przez MSSF 13 jest nowa definicja wartości godziwej. Wartość godziwa została zdefiniowana jako "cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. Podstawowymi cechami, które różnicują nową definicję od dotychczasowej, jest jednoznaczne odniesienie do rynku poprzez bezpośrednie wskazanie na jego uczestników oraz wskazanie wartości wyjścia. Odniesienie do uczestników rynku wymaga, aby ustalając wartość godziwą jednostka gospodarza uwzględniła ich specyfikę. MSSF 13 podkreśla przede wszystkim niezależność uczestników rynku od jednostki dokonującej wyceny oraz posiadany przez nich poziom informacji, tj. znają i rozumieją wszystkie dostępne informacje o danym składniku majątku oraz transakcji.

Standard wskazuje ponadto, iż dokonując oszacowania wartości godziwej

jednostka powinna przyjąć perspektywę rynku podstawowego tj. rynku o największym wolumenie i poziomie aktywności dla danego składnika aktywów lub zobowiązania, lub też w przypadku jego braku odnieść się do rynku najkorzystniejszego. Wartość godziwa ustalana zgodnie z MSSF 13 nie jest zatem maksymalną kwotą, jaką można zrealizować na różnych rynkach, lecz kwotą, która z punktu widzenia uczestników rynku zostanie najprawdopodobniej zrealizowana.

Kolejnym ważnym elementem nowej definicji wartości godziwej jest wyraźne odniesienie do ceny wyjścia, tj. ceny, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania. Zrównanie wartości godziwej z wartością wyjścia eliminuje wcześniejsze wątpliwości związanej z określeniem perspektywy jej ustalania. Wcześniej obowiązująca definicja wartości godziwej wskazywała bowiem na kwotę pochodzącą z transakcji wymiany, przy czym nie określała jednoznacznie, czy jednostka dokonująca wyceny powinna występować w charakterze kupującego bądź też sprzedającego.

Samo przyjęcie perspektywy wartości wyjścia nie eliminuje wszystkich wątpliwości dotyczących określania wartości godziwej. Wartość godziwa uwzględnia bowiem wszystkie cechy danego składnika aktywów lub zobowiązań, które uwzględniłoby uczestnicy rynku dokonujący wyceny. Przyjmując zatem perspektywę wyjścia, jednostka powinna uwzględnić działania niezbędne do dostosowania pozycji do sprzedaży (np. kosztu transportu).

MSSF 13 rozwiązuje ten problem poprzez wprowadzenie dla aktywów niefinansowych podejścia najlepszego i najpełniejszego wykorzystania, które zakłada, iż przy ustalaniu wartości godziwej uczestnik rynku rozważyłby moż-

liwość generowania korzyści ekonomicznych poprzez najlepsze i najpełniejsze wykorzystanie danego składnika majątku bądź też jego sprzedaż innemu uczestnikowi rynku, który użytkowałby dany składnik w najlepszy i najpełniejszy sposób. Wycena składnika aktywów powinna zatem uwzględniać najpełniejsze

i najlepsze jego wykorzystanie, które maksymalizowałoby wartość dla uczestników rynku i które jest fizycznie możliwe, dopuszczalne prawnie i wykonalne finansowo.

Istotnym elementem wprowadzonym przez nowy standard MSSF 13 jest hierarchia ustalania wartości godziwej, która porządkuje w trzech grupach dane wejściowe, na podstawie których jest ona ustalana. Pierwsza grupa, uznana

za najlepsze odzwierciedlenie wartości godziwej, zawiera ceny rynkowe pochodzące z aktywnego rynku ustalone dla składnika identycznego z wycenianym. Druga grupa zawiera obserwowalne dane pozycji zbliżonych lub identycznych do wycenianych, różne od danych z poziomu pierwszego. W skład trzeciej grupy wchodzi dane nieobserwowalne na rynku oraz te sposoby ustalania wartości godziwej, które wykorzystują dane zarówno z drugiego jako i trzeciego poziomu. Ujawnianie informacji w oparciu o przytoczoną powyżej hierarchię już jest obowiązkowe w odniesieniu do instrumentów finansowych rozliczanych zgodnie z MSSF 7, ale MSSF 13 rozszerza je na wszystkie składniki aktywów i zobowiązań.

Arkadiusz Lenarcik

Zapraszamy do lektury naszych publikacji



Więcej na www.ecaauxilium.pl w zakładce [publikacje](#)



Nadzór merytoryczny

Paulina Piątek-Styła

Manager, Departament Doradztwa Podatkowego

e mail: paulina.piatek@ecaauxilium.pl

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz studiów podyplomowych na Akademii Ekonomicznej w Krakowie w zakresie doradztwa podatkowego. Doświadczenie zdobywała pracując w renomowanej kancelarii prawniczej oraz jednej z największych kancelarii doradztwa podatkowego, kierując pracami zespołu cen transferowych. Wiedzę praktyczną uzyskiwała uczestnicząc i kierując audytami podatkowymi (w szczególności w zakresie problematyki cen transferowych), opracowując dokumentację podatkową dla transakcji krajowych i zagranicznych, transakcji z krajami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową, jak również współtworząc oraz opracowując politykę cen transferowych dla podmiotów działających w wielu branżach.

Od 19 % podatku z tytułu dywidendy ustawodawca przewidział zwolnienia

Adam Trawiński

Doradca podatkowy, Manager

e-mail: adam.trawinski@ecaauxilium.pl

Pierwsza połowa roku dla spółek, u których rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowym, to okres sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych. Wspólnicy spółek kapitałowych, które za ubiegły rok wykazały zysk, w najbliższym czasie będą podejmować decyzje o wypłacie dywidendy. Co do zasady jest ona opodatkowana 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Spółka wypłacająca dywidendę działa w takim przypadku jako płatnik, który jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku od dywidendy do urzędu skarbowego. Jednak dywidendy wypłacane na rzecz kwalifikowanych udziałowców z Polski, Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub Szwajcarii, mogą korzystać ze zwolnienia z podatku przy spełnieniu warunków wskazanych w art. 22 ust. 4-6 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT). Głównymi warunkami tego zwolnienia jest aby udziałowiec:

- był rezydentem podatkowym w Polsce lub innym kraju Unii Europej-

skiej, w kraju Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub Szwajcarii; oraz

- posiadał minimum 10% udziałów (akcji) w kapitale polskiej spółki wypłacającej dywidendę (25% w przypadku udziałowców ze Szwajcarii) przez nieprzerwany okres minimum dwóch lat, przy czym warunek ten może być spełniony już po dokonaniu wypłaty dywidendy.

Dodatkowo należy zaznaczyć, że spółka wypłacająca dywidendę na rzecz zagranicznego udziałowca, działając jako płatnik podatku od dywidendy, może zastosować zwolnienie z art. 22 ust. 4-6 albo stawkę z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pod warunkiem udokumentowania rezydencji podatkowej udziałowca certyfikatem rezydencji. W świetle praktyki organów podatkowych, ważność certyfikatu rezydencji powinna obejmować dzień wypłaty dywidendy. Brak spełnienia warunków zwolnienia zobowiązuje do zapłaty podatku wraz z odsetkami.

W przypadku niespełnienia przez udziałowca warunku posiadania wymaganego minimum udziałów przez okres 2 lat, udziałowiec będzie zobowiązany do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, według standardowej stawki 19% przychodu.

Podatek ten udziałowiec powinien wpłacić do urzędu skarbowego do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utracił prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystał on ze zwolnienia. Warto jeszcze raz podkreślić, że w tym przypadku to nie spółka, która wypłaciła dywidendę, lecz udziałowiec będzie zobowiązany do zapłaty podatku.

Brak spełnienia głównych warunków zwolnienia z art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT oznacza w przypadku udziałowca:

- z Polski - opodatkowanie dywidendy według standardowej stawki 19% przychodu,
- zagranicznego – opodatkowanie dywidendy według zasad przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Niespełnienie warunków zwolnienia powoduje również konieczność złożenia odpowiednich zeznań podatkowych.

Od 2011 r. obowiązują dodatkowe warunki zwolnienia

Stosowanie zwolnienia do dywidend wypłacanych od 1 stycznia 2011 r. jest trudniejsze.

Dodatkowe warunki wprowadzone w tym terminie przedstawiają się następująco:

A) udziałowiec nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych od całości swoich dochodów; oraz

B) posiadanie udziałów (akcji) w spółce wypłacającej dywidendę musi wynikać co do zasady z tytułu własności; oraz

C) w przypadku zagranicznych udziałowców - musi istnieć podstawa prawna wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej) do wymiany informacji podatkowych pomiędzy polskimi organami podatkowymi a organami podatkowymi kraju rezydencji udziałowca.

Spełnienie warunku (a) powinno być potwierdzone oświadczeniem udziałowca. Co do formy oświadczenia, przepisy ustawy o CIT wskazują jedynie, że powinno być ono złożone w formie pisemnej. Podobnie jak w przypadku certyfikatów rezydencji, możliwe jest uzyskanie oświadczenia w języku obcym (zalecane jest posiadanie tłumaczenia na język polski w przypadku kontroli podatkowej). Równocześnie, uzyskanie od udziałowca oświadczenia po dokonaniu wypłaty dywidendy nie powinno skutkować utratą prawa do stosowania zwolnienia przez płatnika. Oświadczenie powinno zostać udzielone przez osobę prawnie umocowaną do reprezentacji udziałowca (składania oświadczeń w jego imieniu) oraz za rok podatkowy, w którym jest dokonywana wypłata dywidendy. Nawiązując do warunku (c), przed wypłatą dywidendy na rzecz zagranicznego udziałowca, płatnik powinien każdorazowo sprawdzać czy w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z krajem rezydencji zagranicznego udziałowca istnieje odpowiednia klauzula pozwalająca na wymianę informacji podatkowych przez zainteresowane organy podatkowe obu państw. Brak bowiem

takiej klauzuli wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia z podatku od dywidend wypłacanych na rzecz zagranicznych udziałowców. W 2011 r. problem braku takiej klauzuli dotyczył udziałowców ze Szwajcarii. Jednak, w związku z wejściem w życie nowego protokołu do polsko-szwajcarskiej umowy podatkowej, który wprowadził taką klauzulę, od 1 stycznia 2012 r. dywidendy wypłacane przez polskie spółki na rzecz spółek szwajcarskich mogą korzystać z pełnego zwolnienia z podatku u źródła w Polsce, przy równoczesnym spełnieniu pozostałych warunków przewidzianych w ustawie o CIT.

Gdy pobierany jest podatek do urzędu należy wysłać CIT – 10Z

Polska spółka wypłacając dywidendy na rzecz spółki zagranicznej powinna pamiętać o spełnieniu obowiązków dokumentacyjnych. W szczególności, w przypadku pobrania podatku powinna ona przesłać do urzędu skarbowego deklarację CIT-10Z, w terminie do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. Konieczność złożenia deklaracji CIT-10Z nie powstaje w przypadku braku konieczności pobrania podatku u źródła. W każdym przypadku, spółka polska ma obowiązek przesłania udziałowcowi oraz właściwemu urzędowi skarbowemu informację IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym podatnik dokonał wypłaty dywidendy.

Dywidendy od polskiej spółki również mogą być zwolnione

Jeżeli dywidenda wypłacana przez polską spółkę na rzecz innej polskiej spółki jest zwolniona z podatku na podstawie art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT, to dywidenda taka nie będzie również opodatkowana na poziomie udziałowca. Brak

spełnienia warunków zwolnienia oznacza konieczność zastosowania standardowej stawki podatku w wysokości 19% przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o CIT.

Dywidendy od spółki z UE, EOG mogą korzystać ze zwolnienia

Przychody z dywidend otrzymane przez polską spółkę od zagranicznej spółki łączy się z pozostałymi dochodami osiągniętymi przez tę spółkę. Przychody takie należy wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym i opodatkować standardową stawką 19%. Jednak dywidendy otrzymywane od spółek z Unii Europejskiej, Europejskiej Obszaru Gospodarczego lub Szwajcarii mogą korzystać ze zwolnienia z podatku w Polsce. Główne warunki zwolnienia zostały uregulowane w art. 20 ust. 3 i nast. ustawy o CIT:

- **dywidendy wypłaca spółka z Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub Szwajcarii; oraz**
- **uzyskującym przychody z dywidend jest spółka polska, która posiada minimum 10% udziałów w spółce wypłacającej dywidendę nieprzerwanie przez okres minimum 2 lat (25% procent w przypadku spółek szwajcarskich), przy czym warunek ten może być spełniony już po dokonaniu wypłaty dywidendy; oraz**
- **posiadanie udziałów, w którym mowa w pkt 2. wynika co do zasady z tytułu własności (warunek wprowadzony od 1 stycznia br.); oraz - spółka wypłacająca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (warunek również wprowadzony od 1 stycznia 2013 r.).**

W przypadku spełniania powyższych warunków dywidenda otrzymana przez polską spółkę będzie zwolniona z opodatkowania.

Adam Trawiński

Imprezy integracyjne a przychód pracownika – sprzeczne wyroki NSA

Katarzyna Wawro-Rzychoń

Doradca podatkowy

e-mail: katarzyna.wawro@ecaauxilium.pl

Po wydaniu przez Naczelnego Sąd Administracyjny (NSA) w styczniu i lutym br. dwóch pozytywnych dla podatników wyroków, dotyczących powstawania przychodu u pracownika w związku z firmowymi imprezami integracyjnymi, wydawało się, że w końcu zmianie ulegnie stanowisko sądów administracyjnych w tej kwestii. Niestety, w ostatnio wydanym wyroku NSA wrócił do niekorzystnej dla podatników linii orzeczniczej.

Kwestia tego czy udział pracownika w imprezie integracyjnej, czy wręcz sama możliwość wzięcia w niej udziału, stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy, a także sposobu ustalania jego wartości, od dłuższego czasu jest przedmiotem licznych interpretacji Ministra Finansów oraz orzeczeń sądów administracyjnych. O ile początkowo sądy stawały po stronie podatników, wskazując na brak przychodu w związku z udziałem w takiej imprezie bądź też brak możliwości ustalenia jego wysokości, tyle po uchwale pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24.10.2011 r. (sygn. II FPS 7/10) w sprawie abonamentów medycznych NSA w wydawanych wyrokach przyjmował już stanowisko fiskusa.

Przypomnijmy, że spór dotyczy interpretacji art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ustawy o PIT. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, (...) jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Natomiast w art. 11 ust. 1 ustawy o PIT ustawodawca wskazał, że przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Jednocześnie w ust. 2-2b art. 11 ustawy o PIT zamieszczone zostały metody ustalania wartości

pieniężnej świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Z powyższych regulacji wynika, że świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia mogą stanowić przychód jedynie, jeżeli doszło do ich otrzymania, przy czym jego wartość należy ustalać w oparciu o zasady wskazane w art. 11 ust. 2-2b ustawy o PIT. Jeżeli zatem nie można jednoznacznie stwierdzić, że doszło do otrzymania określonego nieodpłatnego świadczenia bądź też nie da się ustalić wartości takiego świadczenia zgodnie z ww. zasadami, wówczas nie można ustalić przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Udział w imprezach integracyjnych jest najczęściej dobrowolny, pracodawcy nie prowadzą szczegółowej identyfikacji pracowników w niej uczestniczących, a koszty organizacji imprezy określane są w sposób ryczałtowy. W takiej sytuacji trudno stwierdzić kto wziął udział w imprezie – a zatem otrzymał nieodpłatne świadczenie, a kto miał tylko taką możliwość – czyli miał nieodpłatne świadczenie jedynie postawione do dyspozycji. Również w przypadkach, w których sporządzana jest lista pracowników faktycznie uczestniczących w imprezie, problematyczne jest ustalenie z jakich świadczeń i w jakiej ilości faktycznie skorzystali. W konsekwencji, w takich przypadkach, opierając się na art. 12 ust. 1 i art. 11 ustawy o PIT, nie można rozpoznać przychodu u pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Z przedstawioną powyżej interpretacją art. 12 ust. 1 i art. 11 ustawy o PIT nie zgadzają się organy podatkowe, wskazując, że o powstaniu przychodu pracownika w związku z imprezą integracyjną przesądza sam fakt umożliwienia mu skorzystania z określonych rzeczy oraz usług realizowanych w trakcie takiej imprezy, a wartość takiego przychodu należy ustalić w oparciu o ceny zakupu ww. rzeczy i usług przez pracodawcę. Zdaniem organów ryczałtowy sposób opłacania przez pracodawcę kosztów związanych z organizacją imprez integracyjnych, nie stanowi przeszkody w ustaleniu wartości świadczenia przypadającego na każdego uprawnionego pracownika (co więcej, nieistotne jest co i ile dany pracownik

skonsumuje, czy z ilu i jakich atrakcji skorzysta, gdyż koszty zakupu poszczególnych, postawionych do dyspozycji świadczeń, po-noszone będą niezależnie od tego czy pracownicy skorzystają z nich w pełnym zakresie, czy też nie). Zdaniem organów nieodpłatne świadczenie dla pracownika winno być zatem obliczane w wysokości średnich kosztów organizacji imprezy przypadających na jednego uczestnika.

Praktycznie wszystkie wyroki NSA wydane w 2012 r. potwierdzały prawidłowość stanowiska organów podatkowych. Podejścia takiego nie podzielił NSA w wyrokach wydanych na początku tego roku, tj. wyroku z 24.01.2013 r. (sygn. II FSK 1064/11) i 20.02.2013 r. (sygn. II FSK 1256/11). Jak wskazał NSA w wyroku z 24 stycznia br. „w sytuacji, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika – nie jest możliwe ustalenie w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu. Nie można bowiem ustalić, czy i który pracownik otrzymał w istocie i w jakiej wysokości świadczenie“. Podobne stanowisko wyraził w wyroku z lutego br. Niestety w wyroku z 12.03.2013 r. (sygn. II FSK 1428/11) NSA ponownie zmienił zdanie i uchylił wyrok WSA, stwierdzając, że „o przychodzie pracownika można by mówić, gdyby korzystał z postawionych do dyspozycji świadczeń, a ponadto możliwe byłoby ustalenie wartości tego świadczenia według metod określonych w u.p.d.f.“

Wydawało się, że ww. orzeczenia NSA ze stycznia i lutego br. wyznaczą pozytywny dla podatników kierunek interpretacji art. 12 ust. 1 i art. 11 ustawy o PIT, jednak negatywny dla podatników wyrok z marca br. każe sądzić, że powstawanie przychodu u pracowników w związku z organizowanymi przez pracodawcę imprezami integracyjnymi to kolejny temat, który powinien znaleźć rozstrzygnięcie w uchwale składu poszerzonego NSA.

Katarzyna Wawro-Rzychoń

Korekta podatku VAT naliczonego w odniesieniu do wydatków na zaniechane inwestycje

Katarzyna Olechowska

Konsultant podatkowy

katarzyna.olechowska@ecaauxilium.pl

Podatnicy VAT w celu dostosowania nieruchomości będących ich środkami trwałymi do przedmiotu swojej działalności gospodarczej niejednokrotnie ponoszą szereg wydatków inwestycyjnych od których dokonują odliczenia podatku VAT naliczonego. W przypadku, gdy w okresie późniejszym są oni zmuszeni do zaniechania inwestycji na nieruchomości może powstać wątpliwość co do konieczności dokonania korekty uprzednio odliczonego podatku VAT naliczonego od poniesionych na te inwestycje nakładów.

W świetle przepisów art. 91 ust. 2, 7 i 9 ustawy o VAT konieczność dokonania korekty podatku VAT naliczonego w odniesieniu do towarów i usług nabytych do wytworzenia towaru będącego środkiem trwałym występuje w przypadku, gdy zostały one zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem towaru (który miał być środkiem trwałym) do użytkowania.

Korekta podatku VAT naliczonego w odniesieniu do nakładów inwestycyjnych poniesionych na nieruchomości będącej środkiem trwałym podatnika jest zatem konieczna w przypadku zbycia lub zmiany przeznaczenia nieruchomości przed oddaniem jej do używania.

Czy zatem „zaniechanie inwestycji” na nieruchomości, a więc niewykorzystanie nabytych dla jej celów towarów i usług

można utożsamiać ze zbyciem bądź zmianą ich przeznaczenia, o których mowa powyżej?

W mojej opinii czynności „zaniechania inwestycji”, a więc niewykorzystania nabytych dla jej celów towarów i usług, nie można utożsamiać ze zbyciem, czy też zmianą ich przeznaczenia jeżeli inwestycja została przez podatnika zaniechana na skutek okoliczności od niego niezależnych.

Dokonanie korekty podatku VAT naliczonego w odniesieniu do poniesionych przez podatnika wydatków inwestycyjnych na nieruchomości, na skutek zaniechania inwestycji z przyczyn od niego niezależnych, pozbawiłoby go prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupów, które miały związek z jego działalnością opodatkowaną podatkiem VAT. Pozbawienie podatnika tego prawa stałoby zatem w sprzeczności z zasadą neutralności podatku VAT.

Warto zwrócić uwagę, że orzecznictwo ETS bezpośrednio wskazuje na brak obowiązku korekty podatku VAT naliczonego w przypadku zaniechanych inwestycji w sytuacji, gdy zaniechanie inwestycji następuje z uwagi na okoliczności pozostające poza kontrolą podatnika.

Przykładowo w wyroku ETS (obecnie TSUE) z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 pomiędzy Belgische Staat a Ghent Coal Terminal NV Trybunał wskazał, że „**podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego na towary i usługi nabyte w związku z pracami inwestycyjnymi wykonanymi z przeznaczeniem ich na planowaną działalność gospodarczą**

podlegającą opodatkowaniu, a nabyte prawo do odliczenia pozostaje w mocy, nawet jeśli w wyniku niezależnych od niego okoliczności podatnik nigdy nie wykorzystał nabytych towarów lub usług do transakcji podlegających opodatkowaniu. Jeśli w okresie, w którym jest możliwa korekta, odbywa się dostawa towarów związanych z inwestycją, może być na tej podstawie dokonana korekta odliczenia”.

Stanowisko takie prezentują również sądy administracyjne oraz organy podatkowe wskazując, że korekta podatku VAT naliczonego w odniesieniu do wydatków związanych z zaniechaną inwestycją nie jest konieczna w przypadku, gdy zachodzą okoliczności niezależne od woli podatnika (pozostające poza jego kontrolą). Przykładowo NSA w wyroku z dnia 5 czerwca 2012 r., (sygn. I FSK 1352/11) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 6 grudnia 2011 r., (sygn. ITPP1/443-1252/11/KM).

Co istotne, podatnicy powinni mieć na uwadze, że korekta podatku VAT nie jest konieczna jeżeli zaniechanie inwestycji następuje na skutek okoliczności od nich niezależnych. Wśród przykładów takich okoliczności można wymienić m.in. niedotrzymanie warunków umowy przez kontrahenta czy brak uzyskania wymaganego prawem pozwolenia, jeżeli są niezawinione przez podatnika. Ponadto, brak winy podatnik powinien odpowiednio udowodnić.

Katarzyna Olechowska



Kontakt:

Aneta Antoniewicz
ECA Auxilium S.A.
aneta.antoniewicz@ecaauxilium.pl

Wydawca: ECA Auxilium S.A.

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak
Paulina Piątek-Styła

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@ecaauxilium.pl

Biuro w Warszawie
Office in Warsaw
ul. J. Kossaka 12/1
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

Biuro w Łodzi
Office in Łódź
ul. Łagiewnicka 54/56
91-463 Łódź
tel. + 48 42 255 58 64

www.ecaauxilium.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

Biuro w Bielsku-Białej
Office in Bielsko-Biała
ul. Warszawska 153
43-300 Bielsko-Biała
tel. +48 501 86 44 13