



ECA

Biuletyn

Rachunkowość i podatki

BIULETYN 1/2014



[Jak przygotować się do inwentaryzacji rocznej | 2](#)

[Uproszczona ewidencja zapasów | 6](#)

[Projekt zmian do ustawy o rachunkowości jako implementacja Dyrektywy EU | 8](#)

[Dokumentacja cen transferowych jako dowód w postępowaniu w sprawie szacowania dochodu | 11](#)

[Gdy udziałowiec zostanie prokurentem | 13](#)

[Godne odnotowania wyroki sądowe | 15](#)



## NADZÓR MERYTORYCZNY

**Michał Kołosowski**  
Biegły Rewident, Partner  
e mail: [michal.kolosowski@ecagroup.pl](mailto:michal.kolosowski@ecagroup.pl)

Karierę zawodową rozpoczął w międzynarodowej firmie audytorskiej, a następnie zdobywał doświadczenie w jednej z czołowych firm z tzw. „Wielkiej Czwórki”. Posiada certyfikat Diploma in International Financial Reporting wydawanego przez ACCA. Dysponuje bogatym doświadczeniem w badaniu sprawozdań finansowych, sporządzaniu pakietów konsolidacyjnych, sporządzaniu analiz finansowych typu Due Diligence, przekształcaniu sprawozdań finansowych na zgodne z MSR/MSSF oraz US GAAP. Specjalista w zakresie obsługi spółek z branży nieruchomości i Real Estate oraz Funduszy Inwestycyjnych Zamkniętych. Autor licznych artykułów oraz ceniony wykładowca zagadnień z zakresu rachunkowości.

## Jak przygotować się do inwentaryzacji rocznej

**Ewa Komorowska**  
Starszy konsultant  
e-mail:

[ewa.komorowska@ecagroup.pl](mailto:ewa.komorowska@ecagroup.pl)

**Inwentaryzacja majątku jest bardzo istotnym elementem rachunkowości jednostki, uregulowanym w zakresie metod i terminów Ustawą z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, 613) (zwaną dalej Ustawą). Ustawa niestety nie zawiera szczegółowych uregulowań dotyczących sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji ani konkretnych rozwiązań dotyczących problemów, jakie mogą się pojawić w jej toku.**

Celem prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji jest potwierdzenie istnienia, przydatności oraz wyceny składników aktywów i pasywów bilansu. Aby rzetelnie odzwierciedlić w księgach rachunkowych wartość majątku do inwentaryzacji należy się odpowiednio przygotować. Co prawda odpowiedzialność za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji spoczywa na kierowniku jednostki, jeżeli jednak obowiązki te zostaną powierzone innej osobie za jej pisemną zgodą, kierownik jednostki

odpowiada jedynie z tytułu nadzoru. Ze względu na brak realnej możliwości kontroli całego procesu przez jedną osobę, kierownik jednostki powinien zadbać o określenie w zasadach (polityce) rachunkowości wewnętrznych regulacji odnośnie jej przeprowadzania. Najlepszym sposobem sformalizowania zaleceń odnośnie inwentaryzacji jest wyrażenie ich w postaci instrukcji inwentaryzacyjnej, stanowiącej załącznik do zasad (polityki) rachunkowości.

**Instrukcja inwentaryzacyjna** może być opracowana samodzielnie, przy wykorzystaniu dotychczasowej praktyki jednostki lub w oparciu o wzory dostępne w literaturze fachowej, aczkolwiek nadrzędną zasadą jej przygotowania jest dostosowanie jej do potrzeb i specyfiki danej jednostki. Instrukcja taka ma charakter generalny i podobnie jak polityka rachunkowości nie musi być sporządzana corocznie, tylko okresowo aktualizowana jeżeli zajdzie taka potrzeba. Jej zakres oraz konieczność sformalizowania zależy od rodzaju, specyfiki oraz wielkości prowadzonej działalności. Instrukcja inwentaryzacyjna powinna zawierać m. in. następujące elementy:

1. określenie celu inwentaryzacji (ustalenie rzeczywistego, tj. występującego w naturze stanu składników aktywów i pasywów jednostki, porównanie go ze stanem wynikającym z ewidencji i doprowadzenie, w przypadku stwierdzonych rozbieżności, do przywrócenia zgodności między nimi, poprzez dokonanie w księgach roku obrotowego odpowiednich zapisów księgowych);
2. kompetencje organów i osób powołanych do wykonywania czynności inwentaryzacyjnych (nie chodzi tu o konkretne nazwiska, a o wskazanie działów odpowiedzialnych za inwentaryzację poszczególnych składników majątku – np. dział księgowości odpowiada za inwentaryzację należności przeprowadzoną drogą potwierdzeń sald, przewodniczący – główny księgowy);
3. Metody inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów;
4. terminy przeprowadzania inwentaryzacji;
5. sposób wyceny arkuszy spisowych oraz ustalenia, weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Każdego roku natomiast na podstawie instrukcji inwentaryzacyjnej kierownik jednostki wydaje **zarządzenie w sprawie inwentaryzacji** poszczególnych składników majątku. Po przeprowadzeniu inwentaryzacji, zarządzenie pozostaje w aktach komórki finansowo-księgowej czyli komórki prowadzącej dokumentację inwentaryzacyjną.

W zarządzeniu tym wskazuje się:

1. rodzaje składników majątku objętych inwentaryzacją i sposób jej przeprowadzenia,
2. daty przeprowadzenia inwentaryzacji (należy mieć na względzie, by były zgodne z terminami wynikającymi z ustawy o rachunkowości),
3. osoby przeprowadzające poszczególne działania z tym związane (imię i nazwisko osoby lub osób odpowiedzialnej/ych za spisywane składniki majątku;
4. skład komisji inwentaryzacyjnej, z wyznaczeniem przewodniczącego;
5. obieg dokumentów z inwentaryzacji,
6. zasady weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Zarządzenie może zawierać harmonogram inwentaryzacji, tj. ustalony jej plan przedstawiony np. w formie tabeli, ułożony chronologicznie, według dat dokonywania poszczególnych czynności.

### Daty inwentaryzacji

W myśl art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zasadą ogólną jest przeprowadzenie inwentaryzacji aktywów i pasywów na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Powyższy termin uważa się za dotrzymany, jeżeli jednostka przeprowadzi inwentaryzację w terminach określonych w art. 26 ust. 3 ww. ustawy. Mając na uwadze powyższe, istnieje możliwość przeprowadzenia inwentaryzacji

aktywów i pasywów w następujących terminach:

1. w ostatnim dniu roku obrotowego - aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produkcji w toku (w tym środków trwałych w budowie) oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, odpisanych w dniu zakupu lub wytworzenia w koszty (koszt własny), lecz znajdujących się w tym dniu w zapasie,
2. raz na cztery lata drogą spisu z natury, zaś w ciągu pozostałych trzech lat drogą porównania ewidencji z dokumentacją oraz analizy i weryfikacji - środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - znajdujących się na terenie strzeżonym,
3. raz na 2 lata - drogą spisu z natury oraz drogą porównania ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji - zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową,
4. w okresie ostatnich trzech miesięcy roku obrotowego oraz pierwszych 15 dni następnego roku obrotowego - pozostałych aktywów i pasywów oraz innych składników obejmowanych inwentaryzacją roczną, pod warunkiem, że ustalenia ich stanu dokonuje się przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym,
5. raz w roku obrotowym w dowolnym terminie - zapasów towarów i mate-

riałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

Poza koniecznością przestrzegania wytycznych odnośnie terminów i częstotliwości obowiązkowych inwentaryzacji uregulowanych w art. 26 ustawy, należy zwrócić uwagę na fakt, iż terminy inwentaryzacji powinny być określone w ten sposób, by - gdy ustawa o rachunkowości to dopuszcza - dogodnie rozłożyć prace z tym związane w czasie i uniknąć ich spiętrzenia np. na dzień bilansowy. Przeprowadzenie inwentaryzacji poprzedza szereg czynności przygotowawczych, które muszą być wykonane przed jej rozpoczęciem, np.:

- przekazanie do działu księgowości wszystkich dokumentów magazynowych w celu ustalenia stanu księgowego na dzień spisu;
- uporządkowanie, posegregowanie i oznaczenie spisywanych składników majątku;
- o ile to możliwe, wstrzymanie wydań i przyjęć objętych spisem składników majątku (tzw. Zasada zamkniętych drzwi), w przeciwnym wypadku należy zapewnić takie wyodrębnienie przychodów i rozchodów w trakcie inwentaryzacji aby możliwe było ustalenie stanu na dzień spisu;
- przygotowanie pism z prośbą o potwierdzenie sald ( inwentaryzacja rozrachunków w drodze potwierdzenia sald).

Ustalając termin inwentaryzacji należy także pamiętać, że w przypadku,

gdy objęte spisem składniki majątku stanowią istotną wartość w bilansie jednostki w inwentaryzacji powinien uczestniczyć biegły rewident i zgodnie z art. 66 ust. 5 ustawy należy mu taką możliwość zapewnić. Oczywiście dotyczy to jednostek, których sprawozdanie będzie podlegało obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta.

### Kto spośród pracowników jednostki powinien uczestniczyć w inwentaryzacji?

Powołanie przewodniczącego inwentaryzacji oraz osób wchodzących w skład komisji spisowych jest bardzo ważną decyzją. Kierownik jednostki delegując pracowników odpowiedzialnych za inwentaryzację powinien przede wszystkim wybierać osoby cechujące się bezstronnością i uczciwością. Do spisu z natury nie mogą być powoływane osoby odpowiedzialne materialnie za spisywane składniki majątku, aczkolwiek powinny być obecne przy spisie powierzonego im mienia. Wiarygodność przeprowadzonego spisu zwiększa także ustalenie dwuosobowych komisji spisowych (zasada komisyjności, zasada podwójnej kontroli), które dodatkowo powinny być kompetentne tzn. znać gospodarkę magazynową i asortyment. Pracownicy spisujący majątek powinni być świadomi, iż spis z natury jest podstawą prawidłowej i rzetelnej wyceny aktywów i pasywów w księgach rachunkowych, na podstawie których sporządzone będzie sprawozdanie finansowe. Powinni oni zatem rzetelnie wypełnić swoje obowiązki bowiem po zakończeniu spisu poświadczają stan inwentaryzowanych składników podpisami na dokumentach inwentaryzacyjnych.

### Na czym polega rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i jak je udokumentować?

Rozliczenie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych jest ostatnim etapem inwentaryzacji. W ramach tego etapu dokonuje się ustalenia, wyceny, wyjaśnienia i zaksięgowania skutków inwentaryzacji.

Ustalenie różnic polega na porównaniu stanu ewidencyjnego ze stanem faktycznym. Dokonują tego zazwyczaj pracownicy księgowości. W przypadku stwierdzenia różnic należy jeszcze raz przelecieć składniki majątku w których zidentyfikowano różnice w celu upewnienia się, iż nie nastąpiła pomyłka w liczeniu.

Mogą tu wystąpić różnice ilościowe:

1. niedobory – gdy stan stwierdzony podczas spisu z natury jest niższy niż stan wynikający z ewidencji księgowej,
2. nadwyżki – gdy stan ustalony podczas spisu z natury jest wyższy od stanu ewidencyjnego.

Mogą też wystąpić różnice pozorne, będące skutkiem błędów popełnionych przy prowadzeniu ewidencji.

Niedobory i nadwyżki w momencie ich stwierdzenia należy zdjąć lub wprowadzić na stan w korespondencji z kontem „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”.

W celu wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych przeprowadza się postępowanie wyjaśniające. Polega ono na uzyskaniu pisemnych wyjaśnień od osób materialnie odpowiedzialnych za dane składniki majątku i zweryfikowaniu tych wyjaśnień.

Na tej podstawie sporządza się zestawienie różnic inwentaryzacyjnych, które powinno zawierać:

1. określenie rodzaju, ilości i wartości niedoborów i nadwyżek,
2. opis przyczyn powstania niedoborów i nadwyżek,
3. propozycję rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Zestawienie to, po zatwierdzeniu przez kierownika jednostki, jest podstawą do rozliczenia konta „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek ” i ujęcia w księgach skutków powstałych różnic inwentaryzacyjnych.

### Termin rozliczenia ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych

Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem faktycznym a stanem w księgach rachunkowych podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art.27 ust.2 ustawy o rachunkowości). Księgi uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane za rok obrotowy - nie później niż do 85. dnia po dniu bilansowym.

### Księgowanie wyników inwentaryzacji

W celu jasnego przedstawienia wyników inwentaryzacji i ich zaksięgowania zaleca się prowadzenie analityki konta „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” tj. „Rozliczenie niedoborów” i „Rozliczenie nadwyżek”.

### Księgowania

1. Stwierdzono niedobór  
**Wn** „Rozliczenie niedoborów”  
**Ma** konto składnika na którym stwierdzono niedobór np. „Materiały”, „Towary”, „Produkcja w toku”, „Wyroby gotowe”, „Środki trwałe”

**Stwierdzono nadwyżkę**

**Wn** konto składnika na którym stwierdzono nadwyżkę np. „Materiały”, „Towary”, „Produkcja w toku”, „Wyroby gotowe”, „Środki trwałe”

**Ma** „Rozliczenie nadwyżek”

Ujawnione niedobory wycenia się następująco:

1. rzeczowe składniki majątku trwałego – według wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne,
2. rzeczowe składniki majątku obrotowego – według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia,
3. środki pieniężne – w wartości nominalnej.

Ujawnione nadwyżki natomiast wycenia się następująco:

1. rzeczowe składniki majątku – według cen ewidencyjnych lub według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania,
2. środki pieniężne – w wartości nominalnej

**Księgowanie rozliczenia niedoborów i nadwyżek**

Kierownik jednostki z racji swej odpowiedzialności za przeprowadzenie

inwentaryzacji podejmuje decyzję w jaki sposób nastąpi rozliczenie różnic, a co za tym idzie ujęcie ich w księgach rachunkowych

**Księgowania**

1. Niedobór uznany przez kierownika za niezawiniony

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma „Rozliczenie niedoborów”

2. Niedobór zawiniony z obciążeniem osoby materialnie odpowiedzialnej

Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma „Rozliczenie niedoborów”

3. Niedobór wynikający z ubytków naturalnych

Wn „Koszty według rodzajów”

Ma „Rozliczenie niedoborów”

4. Niedobór powstały w wyniku zdarzenia losowego

Wn „Straty nadzwyczajne”

Ma „Rozliczenie niedoborów”

5. Rozliczenie nadwyżek

Wn „Rozliczenie nadwyżek”

Ma „Pozostałe przychody operacyjne”

**Kompensata niedoborów z nadwyżkami**

Z żadnych przepisów nie wynika obowiązków dokonywania kompensaty niedo-

borów z nadwyżkami. Decyzję w sprawie kompensat podejmuje kierownik jednostki.

Niedobory rzeczowych składników majątku, które objęte są ewidencją ilościowo-wartościową można kompensować z nadwyżkami tych samych składników majątku pod warunkiem spełnienia jednocześnie trzech warunków:

1. nadwyżki i niedobory powstały podczas tego samego spisu z natury oraz powstały w tym samym okresie rozliczeniowym objętym spisem z natury,
2. nadwyżki i niedobory dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej,
3. nadwyżki i niedobory powstały podczas tego samego spisu z natury oraz powstały w tym samym okresie rozliczeniowym objętym spisem z natury,

Kompensacie podlegają jedynie niedobory uznane za niezawinione.

Przy dokonywaniu kompensaty stosuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości. Oznacza to, że do kompensaty przyjmuje się niższą ilość niedoboru lub nadwyżki i niższą cenę kompensowanych składników majątku.

**Ewa Komorowska**



## Uproszczona ewidencja zapasów – na jakich warunkach można ją stosować?

**Piotr Kęska**

**Manager**

**e-mail: piotr.keska@ecagroup.pl**

**Ewidencja zapasów w jednostce gospodarczej stanowi istotny element prawidłowo prowadzonej rachunkowości. Ustawa o rachunkowości umożliwia wprowadzenie uproszczeń w tym zakresie, jednak ich stosowanie nie jest ani szczegółowo określone, ani polecane dla każdego rodzaju działalności.**

Ustawa o rachunkowości daje możliwość wyboru ewidencji zapasów kierownikowi jednostki. Art. 17 ust. 2 wskazuje, że decyzja ta powinna być podjęta uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę.

W tym samym przepisie określono cztery metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla grup składników, w tym zapasów:

- 1) ewidencję ilościowo-wartościową, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych;
- 2) ewidencję ilościową obrotów i stanów, prowadzoną dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych;
- 3) ewidencję wartościową obrotów

i stanów towarów oraz opakowań, prowadzoną dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu;

4) odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Jednostka gospodarcza, decydując się na określony sposób ewidencji zapasów, zobowiązana jest do przyjęcia i stosowania zasad (polityki) rachunkowości, które rzetelnie i jasno przedstawiają jej sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Odpowiedzialność ta spoczywa na kierowniku jednostki. Z kolei art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości określa, że jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację wyżej wymienionych obowiązków. Dodatkowo art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości nakłada obowiązek wyodrębnienia wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożnej wyceny.

Oznacza to, że w przypadku wprowadzania ewentualnych uproszczeń w zakresie ewidencji zapasów, należy kierować się zasadą ostrożności z równoczesnym uwzględnieniem istotności poszczególnych operacji gospodarczych. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie w fakcie, iż wprowa-

dzając uproszczenie w zasadach rachunkowości jednostki, należy brać pod uwagę skalę wpływu tego uproszczenia na sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

Stosowanie uproszczonej metody ewidencji zapasów w postaci odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia nie ograniczono ustawowo dla konkretnych jednostek gospodarczych. W praktyce jednak nie jest ona polecana dla każdego rodzaju prowadzonej działalności.

Wiąże się to z brakiem bieżącego nadzoru nad stanem i obrotem magazynowym, a tym samym brakiem możliwości bieżącego ustalania wartości ubytków i ewentualnej odpowiedzialności za te ubytki osób, którym powierzono nadzór nad zapasami.

Generalnie przyjmuje się, że uproszczoną ewidencję zapasów mogą stosować osoby lub jednostki, które prowadzą działalność gospodarczą w niewielkim zakresie, a ich właściciele bezpośrednio przyjmują odpowiedzialność za stan zapasów. Nie oznacza to wcale, że duże firmy nie mogą metody tej stosować. Można sobie wyobrazić jednostki, które prowadzą działalność gospodarczą na dużą skalę, ale jest to na przykład działalność strictly usługowa, a jedynym obrotem magazynowym jest bieżący zakup środków czystości czy też środków biurowych. Przy czym w takich przypadkach zawsze należy rozpatrywać istotność tych zakupów i ich ewentualny wpływ na zniekształcenie wyniku finansowego.

Generalnie przyjmuje się, że uproszczoną ewidencję zapasów mogą stosować osoby lub jednostki, które prowadzą działalność gospodarczą w niewielkim zakresie, a ich właściciele bezpośrednio przyjmują odpowiedzialność za stan zapasów. Nie oznacza to wcale, że duże firmy nie mogą metody tej stosować. Można sobie wyobrazić jednostki, które prowadzą działalność gospodarczą na dużą skalę, ale jest to na przykład działalność strictly usługowa, a jedynym obrotem magazynowym jest bieżący zakup środków czystości czy też środków biurowych. Przy czym w takich przypadkach zawsze należy rozpatrywać istotność tych zakupów i ich ewentualny wpływ na zniekształcenie wyniku finansowego.

Stosując uproszczoną metodę ewidencji zapasów należy pamiętać, że wymaga ona ustalania stanu tych aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy. Oznacza to, iż co najmniej na dzień bilansowy należy przeprowadzić inwentaryzację zapasów, a ustaloną w jej trakcie wartość zapasów należy usunąć z kosztów bieżącego okresu i zaprezentować w bilansie.

**Inwentaryzacja ma istotny wpływ** nie tylko na prawidłowe ustalenie wartości rachunkowej aktywów oraz wyniku finansowego, ale również wpływa na rozliczenia podatkowe. Zgodnie z art. 24 ust. 5 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych. Jak wiadomo, księgi rachunkowe stanowią podstawę do rozliczeń podatkowych i ich prawidłowe prowadzenie jest niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania i w konsekwencji podat-

ku dochodowego.

### **Prowadzący uproszczoną ewidencję zapasów powinni pamiętać,**

że określony w ustawie o rachunkowości obowiązek ustalenia ich stanu i korekty kosztów nie rzadziej niż na dzień bilansowy, z podatkowego punktu widzenia nie zawsze będzie wystarczający. Zgodnie z informacją umieszczoną na stronach internetowych Ministerstwa Finansów takie ujmowanie kosztów jest niezgodne z przepisem art. 15 ust. 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, z którego wynika, że warunkiem koniecznym dla potrącenia kosztów bezpośrednich jest wystąpienie przychodu. Według tego przepisu koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Sytuacja taka dotknie osoby rozliczające podatek dochodowy na zasadach ogólnych, które zobowiązane są do ustalania dochodu i odprowadzania zaliczek w okresach miesięcznych lub kwartalnych. W takim przypadku, dla prawidłowego ustalenia wysokości zaliczki na podatek dochodowy, niezbędne jest przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiednio co miesiąc lub co kwartał, czyli na koniec każdego okresu za który następuje rozliczenie z budżetem z tytułu podatku dochodowego.

Nieco inaczej do tej kwestii podchodzą organy skarbowe w przypadku spółek rozliczanych w oparciu o ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (np. prowadzonych w formie spółki jawnej). W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 grudnia 2011 roku, nr IPPB1/415-897/11-2/EC, można przeczytać, iż przeprowadzenie inwentaryzacji jedynie na dzień bilansowy jest

wystarczające do prawidłowego ustalenia dochodu i wysokości podatku dochodowego. Podejście takie można również znaleźć w innych interpretacjach indywidualnych. Nadmienić warto, że są to jedynie interpretacje indywidualne, zatem wydawane są wyłącznie na pisemny wniosek zainteresowanego i tylko w jego indywidualnej sprawie. W związku z tym nie można bezkrytycznie przyjąć identycznego podejścia organów skarbowych w podobnych sytuacjach dotyczących innych podatników.

Kolejną niezwykle istotną kwestią dla osób stosujących uproszczoną ewidencję zapasów jest wprowadzona z dniem 1 stycznia 2013 roku nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych. Jednostki te muszą korygować koszty uzyskania przychodu, jeżeli nie uiszcza kwoty wynikającej z faktury lub innego dokumentu w ciągu 30 dni od daty upływu terminu płatności ustalonego przez strony. W przypadku gdy termin płatności jest dłuższy niż 60 dni – korekta kosztów jest konieczna w przypadku nieuregulowania należności w ciągu 90 dni od dnia zaliczenia kwoty wynikającej z faktury lub innego dokumentu do kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to, iż obowiązek okresowej inwentaryzacji nie jest jedynym problemem w zakresie prawidłowego ustalenia dochodu i wysokości rozliczeń z budżetem. Podatnicy mają w tym przypadku obowiązek odpowiedniego nadzoru i ustalania czy w odpowiednim okresie uregulowano zobowiązanie za zapasy odniesione w koszty. W przypadku niespełnienia wyżej określonych terminów podatnik zobowiązany jest do skorygowania kosztów podatkowych, co niekoniecznie znajdzie odzwierciedlenie w korekcie kosztu ujętego w księgach rachunkowych.

**Piotr Kęska**

## Projekt zmian do ustawy o rachunkowości jako implementacja Dyrektywy EU.

### Eliminacja naczelnej zasady rachunkowości podstawą rachunkowości kreatywnej?

**Marcin Krupa**

**Biegły rewident**

**e-mail: marcin.krupa@ecagroup.pl**

W lipcu minionego roku Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów skierował do konsultacji społecznych projekt nowelizacji ustawy o rachunkowości. Celem projektu jest konieczność implementacji prawa polskiego do wytycznych wynikających z opublikowanej w 2013 roku [dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek](#), zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (L. 182/19 z dnia 29.06.2013 roku).

W uzasadnieniu dyrektywy, jako cel jej sporządzenia podaje się zasadę „**najpierw myśl na małą skalę**”.

Oznacza ona, że Państwa członkowskie w celu wyeliminowania nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych dla małych jednostek, powinny wprowadzić możliwość nałożenia wymogu ujawniania jedynie niektórych informacji w ramach informacji dodatkowej, uproszczenia w zakresie sporządzenia, wyceny oraz publikacji sprawozdań finansowych.

W konsekwencji dyrektywa wprowadza podział oraz uzależnia od niego wymagania sprawozdawcze jednostek zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych i w konsekwencji sporządzenia sprawozdania finansowego.

Wyodrębnia się zatem podział na mikro, małe, średnie oraz duże jednostki, uzależniając klasyfikację do danej grupy od spełnienia, według stanu na dzień bilansowy, dwóch z trzech warunków liczbowych wyrażonych w euro.

Przyjęcie uproszczeń w zakresie stosowania zasad rachunkowości wynikająca z klasyfikacji do grupy dającej możliwość wprowadzenia uproszczeń musi stanowić element polityki rachunkowości spółki.

Podobne, uzależnione od spełnienia dwóch z trzech wielkości progowych, stosuje się względem grup kapitałowych, klasyfikując je do jednej z trzech grup: małej, średniej oraz dużej.

Grupa	Suma bilansowa	Przychody ze sprzedaży	Średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym
Jednostki mikro - nie więcej niż	350.000	700.000	10
Jednostki małe - nie więcej niż	4.000.000 max*. 6.000.000	8.000.000 Max.* 12.000.000	50
Jednostki średnie - nie więcej niż	20.000.000	40.000.000	250
Jednostki duże - nie mniej niż	20.000.000	40.000.000	250

\* dyrektywa wprowadza możliwość wprowadzenia wyższych, ale ograniczonych limitów.

2014	21,18	+0,26	0,8%
2013	27,33	-1,14	-4,08%
2012	28,47	+13,53	3,32%



W stosunku do sprawozdań finansowych podmiotów nie tworzących grup kapitałowych oraz podmiotów dominujących **najistotniejsza ze zmian w zasadach rachunkowości dotyczy jednostek zaklasyfikowanych jako jednostki mikro**. W ich przypadku wprowadza się uproszczenia w zakresie:

- bilansu i rachunku zysków i strat (uproszczona i ograniczona forma),
- sporządzania informacji dodatkowej, ograniczając jego zakres do:
  - \* informacji o charakterze finansowym,
  - \* informacji o rozrachunkach z członkami organów jednostki,
  - \* informacji o akcjach własnych
- obowiązku sporządzania sprawozdania Kierownika z działalności jednostki,
- obowiązku ogłaszania, pod warunkiem że informacje bilansowe zawarte w tych sprawozdaniach będą należycie przedkładane zgodnie z przepisami prawa krajowego co najmniej jednemu właściwemu organowi wyznaczonemu przez dane państwo członkowskie,
- obowiązku przedstawiania „rozliczeń międzyokresowych czynnych” oraz „rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów”,
- obowiązku poddania sprawozdania finansowego ocenie przez biegłego rewidenta.

Ponadto, zakłada się, że roczne sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wytycznymi dyrektywy, uwzględniającymi wszystkie wykazane powyżej uproszczenia, przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz wymagany przepisami dyrektywy. W zakresie nieuregulowanym dla jednostek mikro można stosować regulacje dyrektywy w zakresie małych jednostek.

Zakres ujawnień w informacji dodatkowej, szczegółowości sporządzania sprawozdania finansowego i ewentualnego wprowadzania dodatkowych jego elementów oraz obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności jednostki wzrasta w zależności od klasyfikacji podmiotu do każdej z grup.

Należy w tym miejscu podkreślić, iż postanowienia dyrektywy, w zakresie wyboru uproszczeń w rachunkowości jednostki skorelowanych ze spełnieniem limitów określonych powyżej, jest elementem fakultatywnym, co oznacza, że jednostka ma prawo nie korzystania ze zwolnień. Jednocześnie szczegółowy zakres oraz treść regulacji prawnych w zakresie rachunkowości w dużej mierze zależy od jakości przepisów lokalnych wprowadzonych na jej mocy.

**Postanowienia dyrektywy oprócz uproszczeń i ograniczeń wprowadzają również rozwiązania dotychczas zarezerwowane wyłącznie dla regulacji MSSF oraz US GAAP.** Dyrektywa wprowadza bowiem możliwość implementacji przez kraje członkowskie alternatywnej metod wyceny składników majątku zaliczonych do aktywów trwałych w wartości zaktualizowanej. Powyższe oznacza, że możliwa jest implementacja na "grunt" lokalny wyceny wyżej wymienionych składników w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Podejście takie zgodne jest co do zasady z brzmieniem MSR 16 "Rzeczowe aktywa trwałe". Powstałą nadwyżkę ujmują się jako element kapitału własnego (niepodlegającego podziałowi do daty zrealizowania korzyści ekonomicznych z danego składnika tj. umorzenie, sprzedaż itd.). Regulacja powyższa ma szczególne znaczenie w przypadku tych składników majątkowych, których wartość w związku z inflacją rośnie szybciej niż ewentualna deprecjacja oraz tych,

które podlegają prawu ograniczonych zasobów. Wprowadzenie powyższego rozwiązania daje możliwość aktualizacji wartości posiadanych przez jednostki nieruchomości do ich bieżącej wartości. Ma to szczególne znaczenie w zakresie realizacji postanowień zasady wiernego i rzetelnego obrazu.

Jak napisano w zdaniu pierwszym niniejszego artykułu, w lipcu 2013 roku Ministerstwo Finansów, jako wymóg implementacji postanowień Dyrektywy, przygotowała projekt zmian do ustawy. Projekt ten w istotnym zakresie jest zgodny z postanowieniami dyrektywy. Dyrektywa wprowadza jednak szerszy niż opisano powyżej zakres zmian (ograniczenia w zakresie konsolidacji, wprowadzenie możliwości alternatywnej wyceny aktywów trwałych, wytyczne w zakresie łączenia podmiotów pod wspólną kontrolą) w stosunku do zmiany proponowanych ustawą. Projekt ustawy ogranicza się zasadniczo do zmian wynikających z wprowadzenia do słownika pojęcia mikrojednostki. Ustawa przyjmuje tożsame z wytycznymi dyrektywy zasady klasyfikacji do tej grupy. Jednocześnie nie wprowadza podziału na dalsze grupy. Jako kurs do wyceny progów granicznych projekt ustawy przyjmuje "sztywny" kurs 4,2468 zł.

Ponadto projekt ustawy zakłada, w przypadku mikrojednostek, możliwość:

- rezygnacji z zasady ostrożnej wyceny,
- niestosowania zasad wyceny w wartości godziwej oraz skorygowanej ceny nabycia,
- stosowania uproszczonej wersji bilansu oraz rachunku zysków i strat,
- sporządzania wyłącznie noty informacyjnej zgodnie ze wzorem określonym w projekcie, obejmującej:

- \* opis zasad rachunkowości oraz przyjętych uproszczeń,
- \* listę zobowiązań z tytułu gwarancji i poręczeń (w tym od powiązanych),
- \* informację o rozrachunkach z organami jednostki,
- \* akcjach własnych
- nie sporządzania sprawozdania z działalności pod warunkiem ujęcia informacji w zakresie akcji własnych,
- ujmowanie wyniku finansowego z zatwierzonego sprawozdania finansowego jako przychodu lub kosztu w roku następnym, a jedynie w przypadku wypracowania wyniku dodatniego powiększenie (jako alternatywa) kapitału własnego.

O ile Dyrektywa nakazuje mikrojednostkom, sporządzającym uproszczone sprawozdanie finansowe, stosowanie się do zasad rachunkowości (w tym zasad wyceny, ostrożnej wyceny itp.), wprowadzając jedynie możliwość stosowania uproszczeń, o tyle projekt ustawy daje jednostkom całkowitą swobodę w zasadzie w dowolnym kształtowaniu wyniku finansowego. Stwierdzenie to, ma swoje uzasadnienie, gdyż wyeliminowanie z wyceny zasady ostrożnej wyceny, pozwala na całkowite wyłączenie obowiązku tworzenia przez jednostki rezerw, odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów (w szczególności: zapasów, należności), a dodatkowo zakłada, że bilans i rachunek zysków i strat przedstawia rzetelny i wierny obraz sytuacji majątkowej jednostki.

Zgodnie z proponowanym, nowym art. 49c przyjmuje się bowiem założenie, że sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z zasadami obowiązującymi mikrojednostki, z uwzględnieniem dopuszczalnych wyłączeń, przedstawia rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. Można zadać w tym miejscu pytanie: czy prezentacja taka, nie

uwzględniająca naczelną zasadę rachunkowości, zapewnia faktycznie rzetelny i wierny obraz oraz czy tak daleko idące uproszczenia nie są zagrożeniem wiarygodności w transakcjach handlowych? **W mojej ocenie proponowany poziom uproszczeń nie zapewnia realizacji zasady "fair and true view" ani tym bardziej bezpieczeństwa w dostarczaniu faktycznych informacji biznesowych.** Jednocześnie już obecnie istniejące uproszczenia w zasadach rachunkowości, zwłaszcza w zakresie limitów dotyczących obowiązkowego badania sprawozdań finansowych, powodują iż dane prezentowane w sprawozdaniach finansowych podmiotów nie podlegających obowiązkowemu badaniu sprawozdania finansowego pozostawiają wiele do życzenia. Dalsze uproszczenia, zwłaszcza w zakresie możliwości niestosowania postanowień art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiste poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności, uwzględniając w wyniku finansowym w szczególności: zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych;

- wyłącznie niewątpliwie pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne;
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne;
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń,

wpływać będzie niekorzystnie na dane prezentowane w sprawozdaniach finansowych, de facto sprowadzając księgi rachunkowe do rozbudowanej wersji książki przychodów i rozchodów, które będą pokazywały wyłącznie wynik podatkowy, bez uwzględnienia ciążą-

cych na jednostkach ryzyk. Podejście takie nie będzie ponadto prezentowało faktycznej sytuacji jednostki, która często jest przesłanką do nawiązania współpracy z kontrahentem (np. instytucje kredytowe, sfera zamówień publicznych). Nieodzownym wydaje się zatem wprowadzenie wewnętrznych wytycznych instytucjonalnych w zakresie dodatkowych wymagań dla podmiotów, którym zamierza udzielić się kredytu bądź pożyczki lub ma być podmiotem realizującym zlecenie, w celu ustalenia faktycznej sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Projekt ustawy pomija jednakże możliwość wprowadzenia wyceny aktywów trwałych w wartości godziwej. W sytuacji polskich podmiotów, w znaczącej części posiadających stary, umorzony majątek możliwość taka dawałaby podmiotom szansę na urealnienie ich faktycznego stanu. Opisany powyżej projekt, jest wyłącznie projektem, który na dzień dzisiejszy jest w fazie konsultacji społecznych. W związku z powyższym nie jest znana ostateczna jego forma uwzględniająca zmiany sugerowane przez takie organizacje jak np. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Komisje Nadzoru Finansowe i inne. Być może zatem, ostateczna forma proponowanych zmian do ustawy do rachunkowości będzie miała inny zakres niż opisany powyżej. Być może właściwym kierunkiem zmian byłoby rozwinięcie już obecnie obowiązujących uproszczeń wynikających z art. 50 ust. 2 ustawy rozszerzając je jedynie o wytyczne wynikające z Dyrektywy, z uwzględnieniem jednakże naczelných zasad rachunkowości w celu zabezpieczenia podstawowych cech jakościowych jakim przyświeca sporządzenie bilansu oraz rachunku zysków i strat.



## NADZÓR MERYTORYCZNY

Adam Trawiński  
Doradca Podatkowy, Manager  
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.

## Dokumentacja cen transferowych jako dowód w postępowaniu w sprawie szacowania dochodu

**Paulina Piątek-Styla**  
Manager Dział Cen Transferowych  
e-mail:  
paulina.piatek-styla@ecagroup.pl

**Wymogi dotyczące minimalnej (obligatoryjnej) zawartości dokumentacji cen transferowych wymienia art. 9a ustawy o CIT<sup>1</sup> (art. 25a ustawy o PIT<sup>2</sup>).**

Przepisy te nie stanowią, iż podmiot powiązany sporządzający dokumentację powinien zawrzeć w niej analizę porównywalności tj. udowodnić, iż warunki transakcji kontrolowanej są podobne do rynkowych – jedynym wymogiem dotyczącym ceny transakcyjnej, wynikającym z wymienionych przepisów jest zawarcie w dokumentacji informacji o metodzie i sposobie kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji. Na marginesie warto zauważyć, że podatnik sporządzający dokumentację, określając cenę transakcyjną może zastosować dowolnie wybraną przez siebie metodę kalkulacji, a więc nie musi być to metoda

„tradycyjna” wymieniona w art. 11 ust. 2 ustawy o CIT (art. 25 ust. 2 ustawy o PIT) ani metoda zysku transakcyjnego (art. 11 ust. 3 ustawy o CIT, art. 25 ust. 3 ustawy o PIT).

Zauważyć należy jednak, że w przypadku, w którym organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej dokonywać będą szacowania dochodu podatnika z tytułu transakcji z podmiotami powiązаныmi mają obowiązek:

- po pierwsze – do zastosowania dla tego szacowania, jednej z metod wskazanych w ustawie o CIT (ustawie o PIT) oraz Rozporządzeniach wykonawczych<sup>3</sup>,
- po drugie – do przeprowadzenia analizy porównywalności warunków transakcji kontrolowanej z warunkami rynkowymi, zgodnie z procedurą określoną w Rozporządzeniach wykonawczych; warto dodać również, że sposób przeprowadzania takiej analizy został uszczegółowiony i doprecyzowany na mocy nowelizacji rozporządzeń wykonawczych, które weszły w życie dnia 18 lipca 2013 r.;

ponieważ przepisy Rozporządzeń zawierają wskazówki dla organów kontrolujących dla badania dochodów podatników osiągniętych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi, można się spodziewać, że znowelizowane przepisy przełożą się na zwiększenie stopnia szczegółowości i rzetelności prowadzonych kontroli w zakresie cen transferowych, co może skutkować częstszym doszacowaniem dochodów.

Na etapie sporządzania takiej poprawnej pod względem formalnym dokumentacji nie bierze się pod uwagę, jak istotne ryzyko może zostać ograniczone wskutek wzbogacenia dokumentacji cen transferowych o analizę porównywalności. Nie wspominając także, że koszty sporządzenia analizy są relatywnie niewielkie w porównaniu do wartości ewentualnego doszacowania dochodu przez administrację podatkową w wyniku kontroli transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, wskutek zastosowania szczególnych wytycznych wynikających z Rozporządzeń wykonawczych.

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 z późn. zm.)

2. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. 361)

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2009 r. Nr 160 poz. 1268) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2009 r. Nr 160 poz. 1267), które zastąpiły Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U. z 1997 r. Nr 128, poz. 833 z późn. zm.)

Jeśli bowiem podatnik w dokumentacji podatkowej dostarczy dowodów, które przemawiać będą za rynkowym charakterem transakcji (zawartych w analizie porównywalności) niejako zmusza organ podatkowy do udowodnienia, że tak nie jest. Organy podatkowe muszą więc w pierwszej kolejności przeanalizować dane dostarczone przez podatnika w porównaniu, a następnie chcąc je zakwestionować, przeprowadzić własną selekcję danych rynkowych oraz uzasadnić, że analiza porównawcza dokonana przez podatnika była niewłaściwa.

Przy braku analizy porównywalności w dokumentacji cen transferowych kontrolujący nie musi polemizować z argumentami zawartymi w dokumentacji przez podatnika dotyczących porównania z rynkiem, a co za tym idzie ma znacznie szerszy margines uznania w zakresie doboru porównawczych danych rynkowych, które niekoniecznie uzasadnią, iż badana transakcja jest rynkowa. Na marginesie warto dodać, że w dokumentacji cen transferowych sporządzanej przez podatnika, zaopatrzonej w analizę porównywalności, można zawrzeć dodatkowe argumenty uzasadniające, iż warunki transakcji nie odbiegają od ryn-

kowych – przykładowo wynikające ze strategii gospodarczej realizowanej z podmiotem powiązany.

**Fakt udowodnienia w dokumentacji podatkowej cen transferowych, że transakcja kontrolowana dokonywana jest na warunkach rynkowych (czyli zawarcia w niej analizy porównywalności) nie przerzuca oczywiście ciężaru dowodu na podatnika - ciężar udowodnienia, iż dana cena transakcyjna (oraz pozostałe jej warunki) odbiega od ceny rynkowej spoczywa na organach podatkowych i organach kontroli skarbowej;** nałożenie na podatnika obowiązku sporządzenia dokumentacji nie spowodowało, iż ciężar dowodu został na niego przesunięty (tak w Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 26.11.2010 r., sygn. akt. III SA/Wa 893/10).

Jak istotną rolę dowodową może odgrywać dla podatnika zawarta w dokumentacji cen transferowych analiza porównywalności, wskazująca, że transakcja kontrolowana została zawarta na warunkach rynkowych podkreślił NSA w wyroku z dnia 27 marca 2013 r. – sygn. II FSK 1589/2011. Sąd stwierdził, że to

podmioty powiązane (podatnicy) zobowiązane są dostarczyć dane pozwalające organom podatkowym na weryfikację cen w transakcjach pomiędzy nimi, co wynika z unormowań art. 9a ust. 1-3 ustawy o CIT (stanowiące o zawartości dokumentacji cen transferowych, obowiązku dokumentacyjnym i limitach obciążających do sporządzenia dokumentacji) Sąd zgodził się z argumentacją WSA, że ani przepisy ustawy o CIT ani przepisy Rozporządzenia wykonawczego nie nakładają na organy podatkowe obowiązku sporządzenia stosownej dokumentacji podatkowej, w razie ustalenia dokonania transakcji na warunkach odbiegających od rynkowych.

NSA uznając istotną rolę dokumentacji tworzonej przez podatnika jako dowodu przy szacowaniu przez właściwy organ cen (dochodów) z uwagi na transakcje między podmiotami powiązany, podkreślił, iż nie można przy tym zapominać o różnicy między ciężarem dowodzenia, a przekazywaniem informacji o faktach (okolicznościach) mających istotne znaczenie dla wyniku postępowania podatkowego.

Z wyroku NSA z dnia 27 marca 2013 r. sygn. II FSK 1589/11

**Teza: „To podmioty powiązane (podatnicy) obowiązane są dostarczyć dane pozwalające organom podatkowym na weryfikację cen w transakcjach pomiędzy nimi.**

Prezentując ten pogląd, powołano się na unormowanie z art. 9a ust. 1 – 3 u.p.d.o.p. Przedstawiony w tym względzie wywód zamknięto konkluzją, że ani przepisy tej ustawy, ani przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników nie nakładają na organy podatkowe obowiązku sporządzenia stosownej dokumentacji w razie ustalenia dokonania transakcji na warunkach odbiegających od warunków rynkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela to zapatrywanie, uznając istotną rolę dokumentacji tworzonej przez podatnika jako dowodu przy szacowaniu przez właściwy organ cen (dochodów) z uwagi na transakcje pomiędzy podmiotami powiązany. Nie wolno przy tym zapominać o dystynkcji pomiędzy ciężarem dowodzenia a przekazywaniem informacji o faktach (okolicznościach) sprawy mających istotne znaczenie dla wyniku postępowania podatkowego.”

## Gdy udziałowiec zostanie prokurentem: Spółka może ująć w kosztach wynagrodzenie wypłacane pełnomocnikowi upoważnionemu do podejmowania czynności w sferze reprezentacji. Po jego stronie będą to przychody z innych źródeł.

**Adam Trawiński**

**Doradca Podatkowy**

email: adam.trawinski@ecagroup.pl

**Kamil Żukowski**

**Konsultant podatkowy**

email: kamil.zukowski@ecagroup.pl

**Jak należy kwalifikować wynagrodzenie oraz koszty ponoszone w związku z wykonywaniem przez prokurenta swojej funkcji, gdy jest on jednocześnie jedynym udziałowcem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością a zarazem nie zasiada w jej zarządzie, nie jest w niej zatrudniony ani nie współpracuje z nią na podstawie umowy zlecenia lub innej umowy cywilnoprawnej? – pyta czytelnik.**

Prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Oznacza to, że prokurent jest upoważniony do podejmowania czynności w sferze reprezentacji spółki. Z punktu widzenia przepisów prawa nie jest konieczne zawieranie odrębnej umowy z prokurentem. Wystarczy jednomyślna uchwała zarządu spółki o powołaniu prokurenta, nieposiadająca charakteru umowy cywilnoprawnej.

Zatem jeżeli prokurentem zostaje jedyny udziałowiec sp. z o.o., to czy ustanowione mu wynagrodzenie oraz koszty ponoszone w związku z wykonywaniem przez niego swojej funkcji mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów spółki?

**To nie są jednostronne świadczenia...** Kosztami uzyskania przychodu są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 38 i 38a ustawy o CIT mówią zaś, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodu wydatków na rzecz osób wchodzących w skład organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji oraz wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów.

Analizując te przepisy należy zatem uznać, że przytoczone ograniczenia nie znajdą zastosowania w przypadku poniesienia przez spółkę wydatków związanych z wykonywaniem przez jej wspólnika funkcji prokurenta. W szczególności,

wydatków takich nie można bowiem uznać za świadczenia jednostronne spółki na rzecz jej udziałowca. Fiskus potwierdza taką kwalifikację (por. przykładowo postanowienie Naczelnika Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie z 23 stycznia 2007 r., PO1/423-116/06/6041/2007 oraz postanowienie Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni z dnia 2 lipca 2007 r., BP/423-0007/07).

**... mogą więc być ujęte w rachunku podatkowym**

Tym samym, wynagrodzenie prokurenta oraz inne wydatki ponoszone przez spółkę w związku z pełnieniem przez niego funkcji prokurenta spółki (tj. wydatki na koszty dojazdu, parking, hotel, itp.) należy uznać za ponoszone w związku z jej działalnością i w celu osiągnięcia przychodów spółki bądź zachowania lub zabezpieczenia ich źródła. W konsekwencji, takie wydatki mogą być kosztami uzyskania przychodów spółki. Trzeba podkreślić, że spółka powinna udokumentować ich poniesienie oraz wykazać ich związek z prowadzoną działalnością i realizowanym przychodem. Stanowisko to potwierdziła przykładowo Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 7 maja 2009 r., IBPBI/2/423-232/09/BG.

**Istotne jest aby uchwała powołująca prokurenta określała zakres jego obowiązków, przyznawała wysokość wynagrodzenia oraz zwrot kosztów poniesionych w związku z pełnieniem funkcji. Ponadto, w celu uniknięcia wszelkich wątpliwości co do służbowego charakteru wydatków, prokurent ponosząc wydatki z tytułu pełnionej funkcji powinien wskazywać jako nabywcę towarów lub usług bezpośrednio spółkę.**

### Jak kwalifikować?

Prokurent, otrzymując od spółki wynagrodzenie w określonej wysokości, osiąga przychód, który powinien zostać stosownie opodatkowany. Jeżeli jednak prokurenta nie wiąże ze spółką stosunek pracy, stosunek z umowy zlecenia lub innej umowy cywilnoprawnej, to do jakiego źródła przychodu powinien on przypisać otrzymane honorarium?

Skoro udzielenie prokury jest uznawane za jednostronną czynność prawną, a do jej udzielenia wystarczające jest złożenie oświadczenia woli przez podmiot do tego uprawniony, przychód wspólnika z wynagrodzenia otrzymanego z tytułu wykonywania obowiązków prokurenta należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł (**art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 ustawy o PIT**). Zawarty w ustawie podatkowej katalog przychodów z innych źródeł nie zawiera wprost wynagrodzenia prokurenta, niemniej katalog ten nie ma charakteru zamkniętego i obejmuje jedynie przykładowe wyliczenia.

### Rozliczenie dopiero na koniec roku

Konsekwencją zakwalifikowania przychodu prokurenta do przychodów

z innych źródeł jest obowiązek wykazania przez prokurenta osiągniętego przychodu w zeznaniu rocznym. Spółka natomiast będzie zobligowana jedynie do sporządzania informacji o wysokości uzyskanych przez prokurenta przychodów na formularzu PIT-8C, bez konieczności odprowadzania miesięcznych zaliczek na podatek. Formularz PIT-8C spółka musi przekazać w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego prokurentowi oraz urzędowi skarbowemu właściwemu według miejsca zamieszkania prokurenta. Analogicznie wypowiedziała się m.in. Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 15 lutego 2013 r., ILPB1/415-1099/12-4/IM oraz Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 19 czerwca 2012 r., IBPBII/1/415-314/12/BD.

### Zwrot wydatków jest neutralny

Prokurent może liczyć na zwrot poniesionych kosztów w związku z pełnioną przez siebie funkcją. Nie będą one jednak skutkowały powstaniem po jego stronie przychodu, ponieważ sam zwrot nie wykazuje cech przysporzenia majątkowego po jego stronie.

Dodatkowo, w przypadku zwrotu uprzednio poniesionych przez prokuren-

ta wydatków na podróże służbowe, wypłacone przez spółkę kwoty również nie będą stanowiły dla niego przychodu. Jednak neutralny podatkowo będzie tylko zwrot do wysokości diet i innych należności za czas podróży prokurenta, przewidzianych w rozporządzeniu ministra pracy i polityki społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.

Jednocześnie należy pamiętać, aby prokurent ponosząc wydatki w trakcie podróży służbowej wskazywał jako nabywcę towarów lub usług bezpośrednio spółkę. W ten sposób będzie mógł wykazać, że otrzymane kwoty stanowiły dla niego zwrot uprzednio poniesionych kosztów o charakterze służbowym, a nie element jego wynagrodzenia.

**Adam Trawiński**

**Kamil Żukowski**



## Sprzedaż ubezpieczeń przez telefon bez zwolnienia z VAT

10 grudnia 2013 r. NSA wydał wyrok (I FSK 89/13) w sprawie, w której spółka prowadząca działalność na zasadzie „call center”, świadczyła na rzecz banków czynności związane z obejmowaniem ochroną ubezpieczeniową klientów banku.

Działalność spółki polegała przede wszystkim na telefonicznym zawieraniu z klientami banków umów ubezpiecze-

nia, w których bank występował w charakterze ubezpieczającego. Ponadto Spółka zajmowała się m.in. prowadzeniem akcji telemarketingowych, raportowaniem wyników, a także zapewniała rekrutację i przeszkolenie telemarketerów.

W powołanym wyroku Sąd orzekł, że e czynności realizowane w ramach umów zawieranych z bankami nie korzy-

stają ze zwolnienia od VAT, na podstawie art. 43 ust. 13 w związku z art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT. Sąd uznał, iż usługi świadczone przez Spółkę nie są czynnością niezbędną do wykupu ubezpieczenia przez klienta, w związku z czym nie stanowią zwolnionej z VAT usługi pomocniczej dla usługi ubezpieczeniowej. **W konsekwencji usługi te należy opodatkować 23% stawką VAT.**

## Różnicy wynikającej z zapłaty walutą obcą za fakturę w PLN nie można uwzględnić w podstawie opodatkowania

W wyroku z 4 grudnia 2013 r. (II FSK 109/12) Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do sytuacji, w której spółka otrzymywała faktury za zakup towaru w kwotach wyrażonych w PLN, natomiast dokonywała zapłaty w walucie obcej.

NSA stanął na stanowisku, że różnica pomiędzy wartością zobowiązań brutto

(lub odpowiednio wartością należności w przypadku sprzedaży) określoną na fakturze w walucie polskiej a kwotą zapłaty w walucie obcej nie może mieć wpływu na wysokość podstawy opodatkowania.

Sąd wyjaśnił, że przedmiotowe różnice nie stanowią różnic kursowych w myśl

przepisów ustawy o CIT, ze względu na fakt, że kwoty na fakturze nie są wyrażone w walucie obcej. Jednocześnie nie ma również podstaw do zaliczenia takich wydatków do kosztów uzyskania przychodu na zasadach ogólnych.

## Sprzedaż samochodu wykupionego z leasingu na cele prywatne

W wyroku z dnia 11 grudnia 2013 r., I SA/Po 574/13, WSA w Poznaniu stwierdził, że samochód wykupiony z leasingu na cele prywatne można sprzedać już po pół roku bez zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Sprawa dotyczyła sporu w przedmiocie źródła przychodów ze sprzedaży samochodu użytkowanego w działalności na podstawie umowy leasingu operacyjnego, który podatnik wykupił następnie na

cele osobiste, nie zaliczając do środków trwałych działalności.

Sąd stanął na stanowisku, że wynagrodzenie ze sprzedaży takiego samochodu należy zakwalifikować jako przychód z odpłatnego zbycia innych rzeczy, nie zaś jako przychód z działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, podatek należy zatem zapłacić w takim przypadku wyłącznie wówczas, gdy sprzedaż ma miejsce przed upły-

wem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpił wykup. W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że w okresie leasingu operacyjnego podatnik korzysta z obcego środka trwałego.

Warunkiem przypisania przychodu ze sprzedaży składnika mienia do źródła, jakim jest działalność gospodarcza, jest natomiast **konieczność uznania danego składnika za środek trwały i ujęcia go w ewidencji środków trwałych.**

## Wyposażenie dodatkowe w zestawie z wyrobem medycznym bez obniżonej stawki VAT

W wyroku z dnia 17 grudnia 2013 r., I FSK 122/13, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w przypadku dostawy wyrobów medycznych łącznie z wyposażeniem dodatkowym (takim jak zestaw komputerowy, oprogramowanie, monitor, drukarka, mysz, klawiatura) nie należy stosować jednolitej stawki VAT.

W konsekwencji dostawa wyposażenia dodatkowego do wyrobu medycznego, które nie jest zarejestrowane jako wyrób medyczny, nie korzysta ze stawki obniżonej w wysokości 8%.

NSA przychylił się do stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który stwierdził, iż w takiej sytuacji wyposażenie dodatkowe nie stanowi

"nierozłącznej merytorycznie i funkcjonalnie całości, która nie może funkcjonować oddzielnie. Wymienione elementy jako wyposażenie dodatkowe, nie stanowią zestawu konkretnego wyrobu medycznego, mogą zostać sprzedane oddzielnie".

**Kontakt:**

Aneta Antoniewicz  
ECA Group  
aneta.antoniewicz@ecagroup.pl

**Wydawca:** ECA Group

**Nadzór merytoryczny:**

Michał Kołosowski  
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. 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.ecagroup.pl](http://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