

# Rachunkowość i podatki

BIULETYN 4/2015



## Rachunkowość:

Leasing zwrotny | 2

Inwentaryzacja jako podstawa weryfikacji zgodności stanu z ksiąg ze stanem rzeczywistym rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych | 4

## Podatki:

Nowe rozumienie pojęcia pierwszego zasiedlenia w orzecznictwie sądów administracyjnych | 7

Opodatkowanie wygranych w konkursach oraz nagród związanych ze sprzedażą premiową w przypadku akcji promocyjnych kierowanych do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą | 9

Rodzaje dokumentacji podatkowej według nowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych | 11



## NADZÓR MERYTORYCZNY

Katarzyna Szaruga  
Biegły Rewident

Dyrektor Departamentu Audytu w Zabrzu  
e-mail: katarzyna.szaruga@ecagroup.pl

Swoje doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej na stanowisku kierowniczym, gdzie była odpowiedzialna zarówno za przeprowadzanie badań i przeglądów sprawozdań finansowych, jak i sporządzanie pakietów konsolidacyjnych, realizację zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Posiada także bogate doświadczenie w przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), także w związku z wejściem spółek na Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie.

## Leasing zwrotny

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

Obok kredytu bankowego, to leasing jest najpopularniejszą formą finansowania przedsiębiorstwa.

Specyficzną formą leasingu jest leasing zwrotny. Dzięki niemu przedsiębiorca ma możliwość uwolnienia zamrożonych środków pieniężnych w majątku rzeczowym, a następnie przeznaczenie ich na bieżącą działalność. Jest to dobra opcja dla przedsiębiorstw borykających się z problemem utraty płynności finansowej.

### Podstawa prawna

Ustawa o rachunkowości nie definiuje leasingu zwrotnego, a także nie udziela odpowiedzi na pytanie, jak ująć taką formę leasingu w księgach rachunkowych. Informacji tych można szukać w **Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (dalej KSR 5) oraz w Między-**

**narodowym Standardzie Rachunkowości nr 17 „Leasing” (dalej MSR 17).**

Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości w przypadku braku uregulowań przepisami w ustawie danego zdarzenia, przedsiębiorca może stosować się do Krajowych Standardów Rachunkowości, a w przypadku braku takiego standardu, do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

### Istota leasingu zwrotnego

Zgodnie z KSR 5, oraz w świetle Kodeksu Cywilnego, leasing zwrotny (ang. Sale and lease back) to dwie powiązane ze sobą umowy. Pierwsza to umowa sprzedaży określonego składnika rzeczowego majątku trwałego nabywcy, który w następnym etapie transakcji staje się finansującym. Druga umowa, to przekazanie środka trwałego przez finansującego, korzystającemu, którym jest zbywca w pierwszym etapie transakcji. Na ogół przedmiot danej transakcji zostaje pod kontrolą zbywcy (korzystającego).

Zmienia się jedynie podmiot, który jest właścicielem danego środka trwałego. Definicja według MSR 17 jest tożsama z definicją ujętą w KSR 5 – jest to transakcja sprzedaży składnika aktywów oraz transakcja polegająca na przyjęciu tego składnika w leasing.

Literatura rozróżnia dwa typy leasingu zwrotnego.

W przypadku, gdy przedmiot leasingu został zakupiony stosunkowo niedawno, tj. 3-6 miesięcy temu, mamy do czynienia z **leasingiem zwrotnym technicznym**. Jeżeli przedmiot leasingu jest starszy niż 6 miesięcy, mowa o **leasingu zwrotnym płynnościowym**.

W przypadku, gdy przedmiot leasingu jest użytkowany krótko, zawarcie umowy leasingu jest prostsze, odwrotnie jest w przypadku np. długo użytkowanej maszyny. Skorzystanie z leasingu jest trudne, leasingobiorca chce poprawić swoją płynność finansową, natomiast dla leasingodawcy wzrasta ryzyko niewypłacalności klienta.

Pierwszy etap leasingu zwrotnego, może być ujęty w księgach rachunkowych w następujący sposób:

1. Ujęcie faktury sprzedaży środka trwałego:

Wn „Pozostałe rozrachunki” – w wartości brutto  
 Ma „Pozostałe przychody operacyjne” – w wartości netto  
 Ma „Rozrachunki publicznoprawne z tytułu VAT” –  
 kwota podatku VAT należnego

2. Wyksięgowanie wartości środka trwałego (LT):

Wn „Umorzenie środka trwałego” – wartość dotychczasowych  
 odpisów umorzeniowych  
 Ma „Środki trwałe” – wartość początkowa środka trwałego  
 Ma „Pozostałe koszty operacyjne” – wartość netto środka trwałego,  
 to jest wartość nieumorzona środka trwałego

**UWAGA**

Zbywca ujmuje w księgach zysk bądź stratę na sprzedaży składnika rzeczowego majątku trwałego.

Dalsza ewidencja, czyli drugi etap transakcji leasingu zwrotnego, zależy od klasyfikacji leasingu, a także wyniku ze sprzedaży środka trwałego. **Leasing zwrotny może przyjąć formę zarówno leasingu finansowego, jak i operacyjnego.**

Operacyjny leasing zwrotny – ewidencja u korzystającego

Jeżeli spółka zawarła umowę leasingu operacyjnego, zyski bądź straty ze sprzedaży przedmiotu umowy wpływają na wynik finansowy okresu sprzedaży – jeżeli cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej przedmiotu umowy. Jeżeli poniesiona strata na tej transakcji rekompensuje przyszłe opłaty leasingowe, niższe od rynkowych, to stratę należy rozliczyć w czasie:

Wn „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”  
 Ma „Pozostałe przychody operacyjne”

Następnie stratę należy odpisywać proporcjonalnie do opłat leasingowych w koszty (przez okres leasingu):

Wn „Koszty działalności”  
 Ma „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”

W odwrotnej sytuacji, tj. w momencie gdy cena sprzedaży przewyższa cenę rynkową przedmiotu leasingu, to kwotę stanowiącą nadwyżkę ponad cenę rynkową księguje się następująco:

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”  
 Ma „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”

Należy pamiętać o odpisywaniu różnicy między wartością rynkową a wartością sprzedaży proporcjonalnie do opłat leasingowych w koszty:

Wn „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”  
 Ma „Koszty działalności”

Finansowy leasing zwrotny – ewidencja u korzystającego

W przypadku, gdy umowa ma charakter leasingu finansowego, to zysk bądź strata na sprzedaży przedmiotu leasingu powinna zostać rozliczona w czasie przez okres leasingu, o ile jest to kwota istotna. Prawidłowe ujęcie w księgach prezentuje się następująco:

1. Zysk ze sprzedaży przedmiotu leasingu

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”  
 Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

2. Strata ze sprzedaży przedmiotu leasingu

Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”  
 Ma „Pozostałe przychody operacyjne”

**UWAGA**

Należy pamiętać o tym, że wartość przedmiotu leasingu koryguje się o ewentualny zysk lub stratę ze sprzedaży co odpowiednio wpływa na amortyzację.

### Nowy standard

Warto zwrócić uwagę na fakt, że od 2009 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) oraz Rada Standardów Rachunkowości Finansowej USA (FSB) pracują nad zmianami w dotychczasowych zasadach rachunkowości leasingu. W mar-

cu 2015 roku zakończone zostały kroki przygotowujące projekt nowego standardu, aktualnie trwają prace nad finalną wersją standardu. Etap formułowania ostatecznego standardu może jeszcze potrwać kilka miesięcy. W przypadku leasingodawców wymogi księgowe nie zmieniają się radykalnie. Inaczej ma się sytuacja w zasadach

rachunkowości leasingobiorców, pojawi się obowiązek prezentowania wszystkich umów leasingu w bilansie.

**Dorota Majewska**

## Inwentaryzacja jako podstawa weryfikacji zgodności stanu z ksiąg ze stanem rzeczywistym, rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych

**Anna Ceglarek**

**Starszy konsultant**

**E-mail:**

**anna.ceglarek@ecagroup.pl**

Inwentaryzacja jest najskuteczniejszym sposobem weryfikacji majątku podmiotu gospodarczego, prawidłowo przeprowadzona jest najbardziej wiarygodną formą kontroli majątku przedsiębiorstwa. W praktyce zdarza się, że w wyniku różnych zdarzeń stan majątku jednostki i źródeł jego finansowania ujawniony w księgach rachunkowych nie ma pokrycia w rzeczywistości.

Zgodnie z **art. 26 ust. 3 pkt 1 UoR** zezwala się na przeprowadzenie inwentaryzacji w okresie 3 miesięcy przed końcem roku obrotowego i do 15 dnia następnego roku, dla składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych ustalanych metodą opisaną w art. 17 ust. 2 pkt 4 UoR tj. poprzez odpisywanie 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.

Ponadto inwentaryzacja zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową może być przeprowadzona **raz w ciągu 2 lat** w dowolnym terminie. Podobnie inwentaryzacja nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie może być przeprowadzona w dowolnym okresie **raz w ciągu 4 lat**. Szczególne przepisy dotyczą także zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną, dla których inwentaryzacja może być przeprowadzona w dowolnym terminie raz w roku.

Korzystając z powyższych przepisów jednostki najczęściej ustalają stan

aktywów w drodze spisu z natury z reguły na inny dzień niż dzień bilansowy. Dlatego w celu ustalenia stanu na dzień bilansowy poszczególnych składników aktywów, które zostały zinwentaryzowane na dzień wcześniejszy lub późniejszy niż dzień bilansowy, należy dokonać odpowiedniego ustalenia stanu tych składników na dzień bilansowy:

- inwentaryzacja w drodze spisu z natury przeprowadzona przed dniem bilansowym - poprzez dopisanie przychodów i odpisanie rozchodów, jakie miały miejsce między dniem spisu a dniem bilansowym,
- inwentaryzacja przeprowadzona po dniu bilansowym - poprzez dopisanie rozchodów i odpisanie przychodów, jakie miały miejsce między dniem bilansowym a dniem spisu.

Przeprowadzenie inwentaryzacji jest obowiązkiem wynikającym nie tylko z przepisów rozdziału trzeciego ustawy o rachunkowości, ale również z nadrzędnych zasad rachunkowości. Zgodnie z zasadą prawdziwego i rzetelnego obrazu danych w księgach rachunko-

wych jednostki, dane zawarte w dokumentacji księgowej powinny być zgodne z faktycznym przebiegiem zdarzeń gospodarczych. Inwentaryzacja powinna być przeprowadzana nie tylko pod wpływem obowiązku narzuconego przez ustawodawcę, ale także dla **celów poznawczych** przedsiębiorstwa.

W ciągu inwentaryzacji przeprowadzanej drogą spisu z natury ustalany jest faktyczny stan poszczególnych składników aktywów, który ujmowany jest na **arkuszach spisowych**. Arkusze spisu z natury są dowodem księgowym powinny one zawierać elementy wymagane zgodnie z art. 21 ust. 1 UoR. Po inwentaryzacji arkusze te powinny zostać sprawdzone pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym. Powinny one także być trwale ponumerowane albo oznaczone w sposób umożliwiający stwierdzenie ich kompletności oraz uniemożliwienie ich podmiany. Wszelkich poprawek na arkuszach spisowych powinno się dokonywać zgodnie z zasadami określonymi dla błędów w art. 25 ust. 1 pkt 1 UoR, poprzez skreślenie błędnego zapisu i wpisanie nowego - poprawnego, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty.

Po zakończeniu spisu komisja inwentaryzacyjna sporządza **protokół** który zawiera informacje o składzie komisji, przedmiocie spisu, okresie, w jakim nastąpił spis oraz stwierdzonych różnicach. Protokół powinien również zawierać datę faktycznego zakończenia prac inwentaryzacyjnych. Po zakończeniu spisu zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest stwierdzenie powstałych różnic - nadwyżek lub niedoborów. Przy określaniu różnic, a więc

podczas porównania stanu ustalonego w drodze spisu z natury ze stanem wykazanym w księgach rachunkowych, konieczna jest współpraca z działem księgowości. Komisja inwentaryzacyjna na podstawie wyjaśnień osób odpowiedzialnych za składniki majątkowe wykazujące różnice analizuje i ocenia poszczególne pozycje nadwyżek i niedoborów, przedstawiając odpowiednie wnioski co do sposobu ich rozliczenia jako:

- niedobory pozorne,
- ubytki naturalne, mające miejsce przede wszystkim w przypadku rzeczowych aktywów obrotowych,
- niedobory/nadwyżki niezawinione, w tym drogą ich kompensaty w przypadkach uzasadnionych,
- niedobory zawinione przez osoby, którym powierzono mienie.

A zatem protokół z różnic inwentaryzacyjnych, po zatwierdzeniu przez kierownika jednostki, stanowi podstawę do odpisania z ksiąg rachunkowych niedoborów, szkód i nadwyżek. Protokół ten oprócz podpisów członków komisji inwentaryzacyjnej powinien zawierać także opinię głównego księgowego oraz podpis kierownika jednostki zatwierdzający powyższe ustalenia.

Zgodnie z art. 27 UoR ujawnione w trakcie inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym na dzień inwentaryzacji a stanem na ten dzień wykazanym w księgach rachunkowych należy odpowiednio udokumentować oraz wyjaśnić. Różnice ujawnione w czasie rozliczania wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze spisu z natury mogą przyjąć postać **niedoborów lub nadwyżek**. Rozliczenie takie powinno nastąpić w księgach

roku obrotowego, którego spis dotyczył. Rozliczenie różnic ujmuje się w ewidencji bilansowej **nie później niż na dzień 31 grudnia danego roku**.

Ustalone różnice inwentaryzacyjne zależnie od przyczyn ich powstania rozlicza się w księgach rachunkowych jako: podlegające kompensacie, mieszczące się w granicach norm, zawinione lub niezawinione.

Niedobory mogą być kompensowane nadwyżkami - jeżeli spełnione są następujące warunki:

1. Jeśli jednostka prowadzi ewidencję ilościowo-wartościową kompensowanych składników,
2. Jeśli nadwyżki i niedobory zostały ustalone na podstawie tego samego spisu z natury i powstały w tym samym okresie objętym rozliczeniem,
3. Jeśli nadwyżki i niedobory dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej,
4. Jeśli nadwyżki i niedobory powstały w podobnych asortymentach inwentaryzowanych składników majątku, tj. o tej samej nazwie, zbliżonych właściwościach lub podobnym wyglądzie.

Kompensując różnice inwentaryzacyjne stosuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości, tzn. w celu określenia dopuszczalnej ilości i wartości kompensaty przyjmuje się mniejszą z dwóch występujących wielkości niedoboru lub nadwyżki.

Ubytki naturalne to takie, których nie da się uniknąć np. zmniejszenie ilości składnika majątku, spowodowane jego właściwościami fizycznymi i chemicznymi lub czynnościami manipula-

cyjnymi. Niedobory towarów mieszczące się w granicach normy traktuje się jako niedobory niezawinione, których równowartość w cenach nabycia lub zakupu odpisuje się w koszty działalności operacyjnej.

Niedobory zawinione są wynikiem działania lub zaniedbania obowiązków przez osoby odpowiedzialne za powierzone im mienie. W wyniku decyzji kierownika jednostki, niedobory zawinione stają się roszczeniami w stosunku do osób materialnie odpowiedzialnych.

Decyzję w sprawie uznania niedoboru składników majątku za zawiniony bądź niezawiniony podejmuje **kierownik**

jednostki, przyjmując za podstawę wyniki postępowania wyjaśniającego, przeprowadzonego w związku z tym niedoborem, zwłaszcza ustalenia komisji inwentaryzacyjnej.

Jeżeli przyczyny powstania niedoboru nie są znane, wtedy traktuje się go jako niedobór nieuzasadniony, który może być dochodzony analogicznie jak niedobór zawiniony, od osoby materialnie odpowiedzialnej. Decyzję o obciążeniu równowartością niedoboru nieuzasadnionego lub zawinionego osoby odpowiedzialnej za powierzone jej składniki majątku objęte inwentaryzacją podejmuje kierownik jednostki, który ustala wysokość roszczenia od tej osoby.

Niedobór niezawiniony występuje wówczas, gdy postępowanie wyjaśniające przyczynę powstania tego niedoboru wykazało, że powstał on z przyczyn wykluczających odpowiedzialność osoby, której powierzono składniki majątku.

Udokumentowanie inwentaryzacji oraz sposób jej przeprowadzania, a także zasady rozliczania różnic, obliczania ubytków naturalnych powinny być określone we własnym zakresie przez jednostkę, z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej przez nią działalności — w wydanej w tym celu instrukcji lub w dokumentacji wymaganej zgodnie z art. 10 ust. 1 UoR.

#### Przykład:

#### Księgowanie różnic inwentaryzacyjnych powstałych w magazynie materiałów pomocniczych Spółki XYZ.

##### W czasie inwentaryzacji materiałów ustalono:

- niedobór 10 szt. materiału A w cenie 100,00 zł za szt. - wynoszący 1000,00 zł,
- nadwyżkę 10 szt. materiału B w cenie 150,00- zł za szt. - wynoszącą 1500,00 zł.

Komisja inwentaryzacyjna zaproponowała, a kierownik jednostki zaakceptował, skompensowanie niedoboru i nadwyżki i odniesienie różnicy na konto pozostałe przychody operacyjne.

##### Operacje do zaksięgowania ujęte w notach księgowych:

1. Ujawnione niedobory materiału A 1000,00 zł.
2. Ujawnione nadwyżki materiału B 1500,00 zł.
3. Kompensata niedoboru z nadwyżką 1000,00 zł.
4. Przeksięgowanie nieskompensowanej części nadwyżki 500,00 zł.

##### Materiały pomocnicze

|             |             |
|-------------|-------------|
| 2) 1.500,00 | 1.000,00 1) |
|-------------|-------------|

##### Rozliczenie niedoborów

|             |             |
|-------------|-------------|
| 1) 1.000,00 | 1.000,00 3) |
|-------------|-------------|

##### Pozostałe przychody operacyjne

|  |           |
|--|-----------|
|  | 500,00 4) |
|--|-----------|

##### Rozliczenie nadwyżek

|             |             |
|-------------|-------------|
| 3) 1.000,00 | 1.500,00 2) |
| 4) 500,00   |             |

**Anna Ceglarek**



## NADZÓR MERYTORYCZNY

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

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

## Nowe rozumienie pojęcia pierwszego zasiedlenia w orzecznictwie sądów administracyjnych

Tomasz Moszczyński  
Manager  
E-mail:  
tomasz.moszczynski@ecagroup.pl

Jak wynika z treści niektórych orzeczeń wydawanych w ostatnim czasie przez sądy administracyjne, w niektórych przypadkach odmienne niż dotychczas definiuje się pojęcie „pierwszego zasiedlenia”, na gruncie VAT.

Kwestia ta jest o tyle istotna, że jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zwalnia się z opodatkowania dostawę budynków, budowli lub ich części, o ile:

- a) ich dostawa nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub
- b) dostawa tych budynków, budowli lub ich części nie jest dokonywana przed pierwszym zasiedleniem lub
- c) pomiędzy pierwszym zasiedleniem budynku, budowli lub ich części upłynął okres dłuższy niż 2 lata.

Na gruncie wyżej wymienionej regulacji kluczowym tym samym staje się precyzyjne zdefiniowanie pojęcia „pierwszego zasiedlenia”.

Definicja tego pojęcia uregulowana została w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć:

1. oddanie do użytkowania budynków, budowli lub ich części,
2. w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu,
3. pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi tych budynków, budowli lub ich części,
4. po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej tych budynków, budowli lub ich części.

Przez długi czas w orzecznictwie i praktyce organów podatkowych jednolicie prezentowany był pogląd zgodny z literalnym brzmieniem ww. przepi-

su. Zgodnie z tym stanowiskiem, z pierwszym zasiedleniem budynku budowli lub ich części mamy do czynienia wyłącznie w sytuacji, gdy spełniony zostanie warunek oddania nieruchomości lub ich części do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi po ich wybudowaniu lub ulepszeniu (np. z pierwszym zasiedleniem będziemy mieć do czynienia w sytuacji, gdy nieruchomość, po jej wybudowaniu, stanie się przedmiotem odpłatnego najmu, opodatkowanego VAT).

Jednakże w ostatnim czasie pojawiają się wyroki, które zdają się wskazywać na inne rozumienie „pierwszego zasiedlenia” w powiązaniu z rozumieniem pojęcia „oddania do użytkowania w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu”.

NSA w wyroku z dnia 30 października 2014 r. (sygn. akt I FSK 1545/13) stwierdził, że każda forma korzystania z budynków, budowli lub ich części, spełnia warunek przewidziany w art. 2

pkt 14 ustawy o VAT konieczny do uznania, że doszło do pierwszego zasiedlenia. Jak wynika z tego orzeczenia, definicję użytkownika będzie spełniał każdy, kto rozpoczął korzystanie z obiektów.

Jeszcze wyraźniej pogląd ten został przedstawiony w wyroku NSA z 14 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 382/14, w którym skład orzekający stwierdził, że „pierwsze zasiedlenie” w rozumieniu ustawy o VAT jest niezgodne z zasadami opodatkowania dostaw używanych nieruchomości, wynikającymi z Dyrektywy VAT.

Uchylając wyrok sądu pierwszej instancji oraz interpretację indywidualną wydaną w sprawie, NSA uznał, że wybudowany przez podatnika na własnym gruncie budynek usługowo – socjalno – biurowy, przyjęty do użytkowania w 2005 r., częściowo wynajmowany podmiotom gospodarczym, został zasiedlony w 2005 r., mimo że z pozostałej części spółka korzystała na własne potrzeby (ale do wykonywania czynności opodatkowanych – chodziło o halę aluminium, narzędziownię, szatnię i jadalnię dla pracowników, biura).

Przypominając treść art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, skład orzekający stwierdził, że przepis ten powinien stanowić **implementację art. 135 ust. 1 lit. j) Dyrektywy VAT**, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a).

Z kolei państwa członkowskie moga uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa

w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji: dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

Państwa mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

Sąd uznał za kluczowe wyjaśnienie wątpliwości dotyczących rozumienia pojęcia „pierwsze zasiedlenie”, zdefiniowanego w naszej ustawie, podczas gdy sama **dyrektywa 112 pojęciem tym się posługuje, ale go nie definiuje**, ani nie wprowadza żadnych warunków, od spełnienia których miałyby zależeć pierwsze zasiedlenie. Co więcej, Dyrektywa dopuściła krajowe uszczegółowienie pojęcia „pierwszego zasiedlenia” tylko w odniesieniu do czynności przebudowy budynków.

Z art. 135 ust. 1 lit. j) Dyrektywy VAT wynika, że dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem podlegają VAT i nie są objęte kategorią zwolnień wskazanych w art. 135 Dyrektywy VAT, które należy interpretować w sposób ścisły.

NSA wskazał, że „zarówno angielska, jak i francuska wersja językowa dyrektywy 112 wskazuje na termin **„occupation”** (w słowniku angielskim oznacza to akt lub proces posiadania miejsca (...)) **zajmowanie czegoś (...), zaś francuska (objęcie w posiadanie, zajmowanie**

**(zajęcie) – (...)”**.

Sąd podkreślił także w uzasadnieniu, odwołując się do orzecznictwa ETS, że rozumienie pojęcia „pierwszego zasiedlenia” musi uwzględniać cel zwolnienia art. 135 ust. 1 lit. j) Dyrektywy VAT, a zwolnienie to stosuje się do dostawy starych budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją.

W ocenie Sądu, polski ustawodawca zawęził definicję „pierwszego zasiedlenia” w porównaniu z definicją unijną.

„Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako **„pierwsze zajęcie budynku, używanie”**. Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT.”.

W konsekwencji, w ocenie składu orzekającego, warunek oddania nieruchomości do używania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, niezasadnie i sztucznie różnicuje sytuację podatkową podatnika, który po wybudowaniu budynku oddał jego część w najem, a część użytkował sam.

NSA wskazał: w obydwóch przypadkach doszło do korzystania z budynku. Jeżeli zatem podatnik wybudował budynek, który wykorzystywał ponad dwa lata w wykonywanej przez siebie działalności gospodarczej, to budynek ten został zasiedlony i jego dostawa powinna podlegać zwolnieniu od podatku VAT.

W ocenie autora istnieją silne argumenty za uznaniem za prawidłowe stanowiska prezentowanego przez NSA w przedstawionym powyżej wyroku. Należy jednak mieć jednocześnie

na uwadze, że niejednolita interpretacja pojęcia „pierwsze zasiedlenie” jeszcze mocniej skomplikuje i tak już niezwykle zawiłą i niejednoznaczną praktykę stosowania przepisów

ustawy o VAT, regulujących skutki podatkowe związane ze zbyciem nieruchomości na gruncie VAT.

Tomasz Moszczyński

## Opodatkowanie wygranych w konkursach oraz nagród związanych ze sprzedażą premiową, w przypadku akcji promocyjnych kierowanych do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą

Arkadiusz Juzwa

Manager

E-mail:

arkadiusz.juzwa@ecagroup.pl

Funkcjonowanie podatników na konkurencyjnym rynku wymusza organizowanie różnego rodzaju akcji marketingowych wspierających sprzedaż. Niektóre z nich przybierają formułę konkursów lub opierają się na mechanizmie sprzedaży premiowej.

W ich przypadku należy mieć na uwadze, że ustawodawca przewidział szczególne zasady opodatkowania. Przy tym obowiązujące przepisy są źródłem ryzyka podatkowego, gdy konkurs lub sprzedaż premiowa kierowane są do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, dokonujących zakupów w związku z prowadzoną działalnością.

Zgodnie z **art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (dalej jako ustawa o PIT), z tytułu wygranych w konkursach oraz nagród związanych ze sprzedażą premiową pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody. Do poboru podatku zobowiązany jest w takim przypadku płatnik, funkcję

którego, na podstawie art. 41 ust. 4 ustawy o PIT, pełni podmiot (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej) dokonujący wypłaty (świadczeń) lub stawiający do dyspozycji podatnika pieniądze lub wartości pieniężne z tytułu wygranej w konkursie lub nagrody związanej ze sprzedażą premiową. Płatnikiem jest więc organizator konkursu lub sprzedaży premiowej.

Przy tym, jeżeli wygrana lub nagroda ma charakter pieniężny, płatnik dokonuje potrącenia zryczałtowanego podatku z wypłacanej kwoty. W przypadku zaś wygranych lub nagród niepieniężnych, zgodnie z art. 41 ust. 7 pkt 1 ustawy o PIT, organizator powinien pobrać od podatnika kwotę należnego zryczałtowanego podatku przed udostępnieniem wygranej lub nagrody.

### Pojęcie konkursu

Ustawodawca nie definiuje dla celów podatkowych pojęcia „konkurs”.

Organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmują więc, iż stosować należy jego wykładnię językową.

Na tej podstawie wskazują, iż wyróżnikiem konkursów spośród innych

działań jest zaistnienie rzeczywistego elementu współzawodnictwa między uczestnikami, w stopniu pozwalającym na wytypowanie i nagrodzenie najlepszych uczestników.

**Konkurs** to przedsięwzięcie dające możliwość wyboru, przez eliminację, najlepszych wykonawców, autorów danych prac itp., zwykle wyróżnianych nagrodami. Istotny jest nie tylko element współzawodnictwa, lecz także strona formalna przedsięwzięcia, a więc konieczne jest sporządzenie regulaminu, w którym określa się m.in. nazwę konkursu, jego organizatora, uczestników, nagrody oraz sposób wyłonienia zwycięzców i rozpatrywania reklamacji.

### Sprzedaż premiowa

W ustawie o PIT nie zostało zdefiniowane także pojęcie „sprzedaż premiowa”.

W tym przypadku również przyjmuje się jego potoczne rozumienie, a więc jako sprzedaż towarów lub usług związaną z otrzymaniem nagrody przez nabywającego. Wskazuje się przy tym, iż wydanie nagrody powinno być nieodpłatne, nagroda nie powinna mieć charakteru pieniężnego, jak również jej przedmiotem nie po-

winny być te towary lub usługi, które są sprzedawane w ramach sprzedaży premiowej (w tych bowiem przypadkach należałoby mówić o rabacie). Także w przypadku sprzedaży premiowej istotną rolę odgrywa strona formalna przedsięwzięcia, a więc regulamin sprzedaży premiowej.

### Zwolnienia z podatku

Zarówno niektóre wygrane w konkursach jak i niektóre nagrody związane ze sprzedażą premiową podlegają zwolnieniu z podatku, co wyłącza obowiązek poboru podatku przez płatnika.

W przypadku wygranych w konkursie zwolnieniem z podatku, na podstawie **art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT, w ramach limitu 760 zł**, objęta jest wartość wygranych w konkursach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu.

Organy podatkowe i sądy administracyjne przyjmują przy tym, że dla zwolnienia nie jest wystarczające, aby konkurs był emitowany (ogłaszany) przez środki masowego przekazu, lecz także powinien być przez nie organizowany (obie przesłanki muszą być spełnione kumulatywnie). Uwzględniając powyższe a także mając na uwadze, że konkursy kierowane przez przedsiębiorcę do innych przedsiębiorców najczęściej nie będą dotyczyły jednej z wymienionych wyżej dziedzin, w przypadku akcji promocyjnych (konkursów) kierowanych do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą omawiane zwolnienie z podatku zazwyczaj nie znajdzie zastosowania.

Powołany przepis zwalnia z podatku także nagrody związane ze sprzedażą premiową towarów lub usług - jeżeli ich jednorazowa wartość **nie przekracza kwoty 760 zł**. Zawarto w nim jednak wprost zastrzeżenie, iż zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premiową nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. Zatem także w przypadku akcji promocyjnych mających charakter sprzedaży premiowej, kierowanych do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, zwolnienie z podatku nie znajdzie zastosowania.

### Konkursy i sprzedaż premiowa adresowane do przedsiębiorców

Organy podatkowe przez długi okres czasu akceptowały stanowisko, że choć nie wynika to wprost z treści art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT, to w przypadku akcji promocyjnych kierowanych do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym nie znajduje zastosowania.

W konsekwencji, wydając przedsiębiorcy wygrane w konkursach lub nagrody związane ze sprzedażą premiową, organizator akcji promocyjnej nie jest zobowiązany do poboru zryczałtowanego podatku jako płatnik. To przedsiębiorca, który otrzymał wygraną lub nagrodę, zobowiązany jest samodzielnie rozliczyć podatek od otrzymanych wartości, rozpoznając przychód z działalności gospodarczej.

Pogląd powyższy znalazł potwierdzenie w licznych interpretacjach podatkowych,

m.in. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 listopada 2010 r. (nr IPPB4/415-667/10-4/SP), Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 1 lutego 2012 r. (nr IPTPB1/415-270/11-2/MD), a także Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 lipca 2013 r. (nr ILPB2/415-379/13-4/ES).

### Ryczałt i płatnik także w przypadku przedsiębiorcy.....

Należy jednak wskazać, że w ostatnim okresie nastąpiła zmiana w stanowisku organów podatkowych.

Wydane zostały interpretacje indywidualne, w których zawarto pogląd, iż zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w **art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT**, znajduje zastosowanie w każdym przypadku, gdy uzyskującym przychód (tytułem wygranej w konkursie lub jako nagrody w sprzedaży premiowej) jest podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych – bez względu na to, czy wygrana lub nagroda ma związek z prowadzoną przez tego podatnika działalnością gospodarczą.

Stanowisko takie wyraził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 24 stycznia 2014r. (nr IPPB1/415-1129/13-4/ES) i z dnia 13 listopada 2014r. (nr IPPB1/415-1066/14-2/EC) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 28 sierpnia 2014r. (nr ILPB2-/415-643/14-2/TR). Przyjęcie powyższej wykładni oznacza, iż także w przypadku gdy wygrana w konkursie lub nagroda w sprzedaży premiowej przekazywana jest osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, organizator akcji organizacyjnej prze-

kazując nagrodę powinien pobrać **zryczałtowany 10% podatek**.

Co istotne, stanowisko powyższe podzielił także Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 20 stycznia 2015r. (sygn. II FSK 232/13, II FSK 202/13).

W orzeczeniach tych stwierdza się m.in.: „... sprzedaż premiowa związana z działalnością gospodarczą także objęta jest zryczałtowanym podatkiem dochodowym przewidzianym w art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., jednakże nagrody związane ze sprzedażą premiową otrzymane przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiące przychód z tej działalności, wyłączone zostały jedynie ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., nie zaś z zakresu zastosowania art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.”

..... a może jednak nie

Sprawa do końca nie pozostaje jednak rozstrzygnięta. Mimo, jak się wydawało, zmiany linii interpretacyjnej organów podatkowych oraz powołanych wyżej orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, Dyrektor Izby

Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 4 września 2015 r. (nr IBPB-1-1/4511-315/15/ZK) stwierdził, że sprzedaż premiowa dla przedsiębiorcy jest jednak bez zryczałtowanego podatku.

Przedmiotowa interpretacja dotyczy nagród związanych ze sprzedażą premiową. Pytanie zadał dystrybutor urządzeń wentylacyjnych i klimatyzacyjnych.

Do sprzedawanego towaru dodawał klientom (przedsiębiorcom) prezent – bony lub karty paliwowe, ubranie, zestaw narzędzi, wagę elektroniczną itp. Uważał, że są to nagrody związane ze sprzedażą premiową i powinien pobrać od ich wartości 10% zryczałtowany podatek, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT. Organ podatkowy nie zgodził się z wnioskodawcą. Zwrócił uwagę na **art. 44 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT**, w świetle którego przedsiębiorcy powinni sami, bez wezwania, wpłacać w ciągu roku zaliczki na podatek. W efekcie przedsiębiorca otrzymujący nagrodę sam powinien rozliczyć się z fiskusem, na zasadach ogólnych (wg skali podatkowej lub według stawki liniowej). To oznacza zaś, że dystrybutor urządzeń wentyla-

cyjnych i klimatyzacyjnych jako organizator sprzedaży premiowej nie ma obowiązków płatnika i nie musi potrącać ani odprowadzać do urzędu skarbowego zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT.

### Wątpliwości pozostają

Niejednolita linia interpretacyjna organów podatkowych, także jeżeli uwzględnić tylko interpretacje indywidualne wydawane w przeciągu ostatnich dwóch lat sprawia, że w przypadku akcji promocyjnych mających charakter konkursów lub sprzedaży premiowej, kierowanych do przedsiębiorców, ryzyko podatkowe dotyczyć może każdej ze stron. W zależności bowiem od przyjętego stanowiska podatek od wygranej lub nagrody winien być rozliczony samodzielnie przez samego przedsiębiorcę uczestniczącego w promocji i będącego jej beneficjentem lub przez organizatora jeżeli przyjąć, że powinien on pełnić funkcję płatnika. Postulatem powinno być w tej sytuacji wydanie w tym zakresie interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Arkadiusz Juzwa

## Rodzaje dokumentacji podatkowej w świetle zmian w przepisach dotyczących cen transferowych

Katarzyna Gawłowska

Młodszy konsultant w Dziale cen transferowych

E-mail:

katarzyna.gawlowska@ecagroup.pl

W lipcu tego roku Rada Ministrów skierowała do Sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodo-

wym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

W dniu 9 października Sejm przyjął poprawki w powyższym projekcie, które wcześniej zgłosił Senat. W związku z powyższym ustawa zostanie przekazana Prezydentowi do

podpisu.

Powyższy projekt zakłada szereg zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (zwaną dalej ustawą o CIT), między innymi w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi i sporządzania dokumentacji dla takich transakcji, czyli tak zwanej do-

kumentacji cen transferowych. Zgodnie z założeniami powyższego projektu zmiany przepisów mają wejść w życie **31 grudnia 2015 r.**, przy czym najistotniejsze kwestie dotyczące cen transferowych będą obowiązywać dopiero od **1 stycznia 2017 r.**

Warto w tym miejscu zaznaczyć, iż zmiany przepisów zaproponowane w powyższym projekcie, są spowodowane przede wszystkim zobowiązaniem politycznym, jakie podjęły państwa członkowskie Unii Europejskiej do wdrażania wspólnego i jednolitego podejścia w zakresie wymogów sporządzania dokumentacji cen transferowych. We wrześniu 2014 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) opublikowała bowiem nowe wytyczne w zakresie sporządzania dokumentacji, które są wynikiem prac OECD i państw G20 w ramach projektu przeciwdziałania negatywnym skutkom powodującym erozję podstawy opodatkowania i zjawiska przerzucania dochodów przez podmioty powiązane (**base erosion and profit shifting, w skrócie BEPS**). Zmiany w ustawie wprowadzane przez ustawodawcę mają na celu dostosowanie polskich przepisów do przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej i ujednolicenie tych regulacji prawnych.

Najważniejszą kwestią związaną z ujednolicaniem przepisów jest wprowadzenie powyższym projektem **trójstopniowego podziału obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych**. Podział ten będzie rozróżniał dokumentację na:

- dokumentację local file,
- analizę porównawczą rynków (tzw. benchmarking) oraz
- dokumentację master file.

Ustawodawca nakłada na podatników obowiązek sporządzania powyższego rodzaju dokumentacji w zależności od przychodów lub kosztów, jakie podatnik osiągnął w roku poprzedzającym rok podatkowym.

Ogólną zasadą będzie, że do sporządzania dokumentacji cen transferowych zobowiązani będą podatnicy, których przychody lub koszt przekroczą **2 mln EURO**. W takiej sytuacji podatnik będzie zobowiązany do sporządzenia **tylko dokumentacji local file**. W momencie, gdy przychody lub koszty podatnika przekroczą kolejny próg proponowany przez ustawodawcę, który wynosi **10 mln EURO**, do dokumentacji local file podatnik będzie zobowiązany dołączyć również analizę danych podmiotów niezależnych czyli **analizę benchmarkingu**.

Na średnich i dużych podatników ustawodawca, podobnie jak inne kraje Unii Europejskiej, nakłada dodatkowo jeszcze jeden obowiązek. W sytuacji, gdy przychody lub koszty podatnika przekroczą **20 mln EURO** i należy on do **grupy kapitałowej**, będzie on również zobowiązany do dołączenia do powyżej wymienionych dokumentacji (local file i analiza benchmarking) jeszcze dokumentacji nazwanej przez ustawodawcę dokumentacją **master file**.

W dalszej części artykułu scharakteryzowano wszystkie wymienione powyżej rodzaje dokumentacji, wraz ze wskazaniem szczegółowych informacji, jakie zgodnie z wolą ustawodawcy, będą miały być zawarte w przedmiotowych dokumentacjach.

#### **Dokumentacja local file**

Jest to podstawowy rodzaj dokumentacji sporządzanej dla transakcji za-

wieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. W tym zakresie ustawodawca przewiduje najmniej zmian, w porównaniu do dwóch następnych rodzajów dokumentacji. W dokumentacji tej konieczne będzie zawarcie przede wszystkim opisu transakcji lub innych zdarzeń z uwzględnieniem rodzaju i przedmiotu transakcji lub innych zdarzeń, danych finansowych podatnika (również tych o przepływach pieniężnych dotyczących dokumentowanej transakcji lub innego zdarzenia), danych identyfikujących podmioty uczestniczące w dokumentowanej transakcji lub innym zdarzeniu.

Podatnik będzie obowiązany, podobnie jak w obecnym stanie prawnym, do opisu przebiegu transakcji bądź innych zdarzeń, ze szczególnym uwzględnieniem funkcji pełnionych przez podatnika i podmiot z nim powiązany, dla których sporządzana jest dokumentacja; **a k t y w ó w b i l a n s o w y c h** i pozabilansowych angażowanych w przedmiotową transakcję przez te podmioty, poniesionych przez nie kosztów oraz ewentualnych ryzyk.

Niezbędne będzie także wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu bądź straty poniesionej przez podatnika oraz uzasadnienie ich wyboru oraz zawarcie algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących dokumentowanej transakcji lub innych zdarzeń. Konieczne będzie również wyliczenie, w jaki sposób powyższe wpłynęło na dochód lub stratę podatnika.

Podatnik będzie musiał także podać wszelkie informacje dotyczące jego struktury organizacyjnej i zarządczej, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej, realizowa-

nej przez niego strategii, z uwzględnieniem wszelkich przeniesień funkcji, aktywów i ryzyk, dokonanych między podmiotami powiązanymi, a mających wpływ na dochód lub stratę podatnika.

Zawarcie podobnych elementów w dokumentacji obowiązuje podatników w obecnym stanie prawnym. Dodatkowo jeszcze ustawodawca w obowiązującej ustawie podkreśla, iż w razie dokumentowania świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym, podatnik jest obowiązany do wskazania oczekiwanych korzyści, związanych z tym świadczeniem. W nowelizacji ustawy, póki co nie wskazano konieczności zawarcia tego typu informacji.

Nowością natomiast jest **konieczność dołączenia do dokumentacji** wszelkich umów, porozumień lub innych dokumentów, zawartych między podmiotami powiązanymi, a dotyczących dokumentowanej transakcji lub innego zdarzenia. Powyższy obowiązek będzie dotyczył także porozumień dotyczących podatku dochodowego (w szczególności porozumień cenowych) zawartych z administracjami innych państw niż Polska.

#### **Analiza danych porównawczych (tzw. benchmarking)**

Jak wspomniano powyżej stworzenie analizy danych porównawczych, czyli tak zwany benchmarking, będzie obowiązywało podatników, których **przychody lub koszty przekroczą 10 mln EURO**. Będą oni zobowiązani do przygotowania dokumentacji local file (opisane powyżej) i dodatkowo analizy benchmarkingu.

W nowej ustawie, ustawodawca tylko w sposób bardzo ogólny określa co powinna zawierać taka analiza.

Zgodnie z art. 9a ust. 2c nowelizowanej ustawy powinny się w niej znajdować dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski. Natomiast w przypadku, gdy brak jest takich danych podatnik powinien załączyć do sporządzanej dokumentacji opis zgodności warunków transakcji bądź innych zdarzeń ustalonych między podmiotami powiązanymi z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

W kwestii bardziej szczegółowych informacji dotyczących danych, jakie mają być zawarte w analizie benchmarkingowej konieczne jest odwołanie się do projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową. W projekcie tym Minister enumeratywnie wymienia informacje, jakie należy zawrzeć przedstawiając analizę benchmarkingu. Są to przede wszystkim informacje, która strona transakcji lub zdarzenia będzie analizowana, jeżeli wymaga tego zastosowanie metody kalkulacji dochodów (straty); podsumowanie istotnych założeń będących podstawą analizy danych porównawczych oraz uzasadnienie ewentualnego stosowania wieloletnich danych na temat warunków relacji między podmiotami niezależnymi. Konieczne będzie także dołączenie listy transakcji lub zdarzeń między podmiotami niezależnymi lub też listy podmiotów niezależnych, wraz z opisem, jeżeli takie informacje są konieczne do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty), w tym także wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji lub zdarzeń, metodologii pozyskiwania wskazanych informacji oraz źródła tych informacji oraz podsumowanie danych finansowych wynikających z powyższego.

Podatnik będzie zobowiązany także podać informacje na temat zastosowanych ewentualnie korekt wyniku analizy porównawczej, związanych z różnicami w opisie przebiegu transakcji podatnika oraz podmiotów niezależnych wraz z określeniem, której strony dotyczy korekta. Analiza, zgodnie z zapisami projektu rozporządzenia powinna zostać podsumowana.

#### **Dokumentacja master file**

Ostatnim rodzajem dokumentacji jest dokumentacja *master file*. Obowiązek jej przygotowania będzie dotyczył podatników, których **przychody lub koszty przekroczą 20 mln EURO i należą do grupy kapitałowej**. Podatnik taki będzie zobowiązany do sporządzenia dwóch powyższych rodzajów dokumentacji (local file i analizę benchmarkingu) oraz dodatkowo dokumentacji master file.

W nowelizowanej ustawie ustawodawca dość szczegółowo określił jakie elementy powinna zawierać taka dokumentacja, natomiast ich doprecyzowanie zostało zawarte w projekcie rozporządzenia w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową. Poniżej wymieniono informacje jakie mają zostać ujęte w powyższej dokumentacji, zgodnie z zapisami zawartymi w nowelizowanej ustawie:

- wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego zeznania podatkowego;
- przedstawienie struktury organizacyjnej grupy podmiotów powiązanych;
- opis zasad wyznaczania cen trans-

akcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych;

- opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych;
- opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych;
- opis sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę wraz ze sprawozdaniem skonsolidowanym podmiotów powiązanych tworzących grupę podmiotów powiązanych;
- opis zawartych przez podmioty tworzące grupę podmiotów powiązanych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, w tym jednostronnych uprzednich

porozumień cenowych.

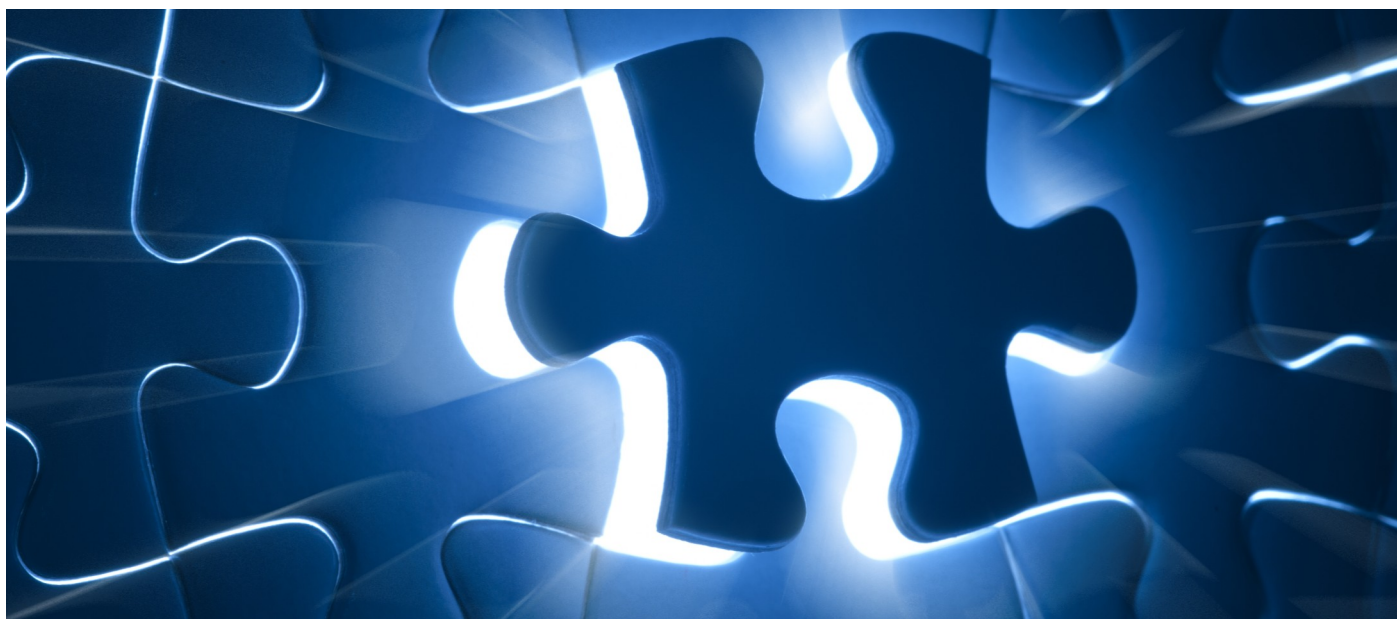
W rozporządzeniu ustawodawca doprecyzowuje powyższe punkty. Odnośnie struktury grupy wyjaśnia, iż poprzez jej przedstawienie należy rozumieć zaprezentowanie schematu lub informacji dokumentujących strukturę prawną, właścicielską bądź geograficzną grupy.

Wyjaśnienie, w jaki sposób należy rozumieć i co zawrzeć w poszczególnych opisach, wymienionych powyżej (zasad wyznaczania cen, przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę, grupowych wartości niematerialnych, sytuacji finansowej grupy) przedstawione jest w sposób dokładny w powyższym projekcie rozporządzenia.

Oczywistym jest, iż są to głównie wskazówki dla podatnika, pewne minimum z którego powinna się składać dokumentacja master file, które może być rozszerzone o inne dane, istotne dla podatnika.

Zmiany w powyższych przepisach implikują dodatkowe trudności dla podatników. Mimo projektu rozporządzenia nie do końca wiadomo jest jak mają wyglądać poszczególne rodzaje dokumentacji. Tak naprawdę pewne wzory uda się określić dopiero poprzez praktykę oraz orzecznictwo sądów. Zmiany te natomiast będą również korzystne dla grupy podmiotów globalnych, które w Polsce będą mogły sporządzać dokumentację podatkową w oparciu o obowiązujące standardy Unii Europejskiej. Na zmianach skorzystają również mali podatnicy (przychody lub koszty poniżej 2 mln EURO), gdyż obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych może ich całkowicie ominąć.

**Katarzyna Gawłowska**



**XI KONFERENCJA CFO 2015****ASPEKTY RACHUNKOWE, PODATKOWE, PRAWNE I ZARZĄDZANIA RYZYKIEM**

Szanowni Państwo,

serdecznie zapraszamy do udziału w bezpłatnej Konferencji o tematyce finansowej, podczas której omawiane będą aspekty rachunkowe, podatkowe, prawne oraz zagadnienia z zakresu zarządzania ryzykiem.

Konferencja CFO to zapoczątkowany w 2010 roku przez Grupę ECA cykl wydarzeń merytorycznych, organizowanych w największych miastach Polski.

Spotkanie to cieszy się dużą popularnością i daje możliwość wymiany poglądów i doświadczeń oraz uczestniczenia w wielu interesujących wykładach i dyskusjach ze specjalistami Grupy ECA i nie tylko.

**Prelegenci:**

- **Piotr Woźniak** - Partner Zarządzający w Grupie ECA, Członek ACCA, Biegły rewident
- **Michał Kołosowski** - Partner w Grupie ECA, Biegły rewident
- **Tomasz Moszczyński** - Manager w Grupie ECA, Doradca podatkowy
- **Michał Serafin** - Manager ds. Cen Transferowych w Grupie ECA
- **Krzysztof Barłózewski** - Associate Partner w Grupie ECA, Członek ACCA, Biegły rewident
- **Dariusz Tenderenda** - Członek Zarządu Domu Maklerskiego Navigator, Partner w Navigator Capital

**Tematyka:**

- Zmiany w ustawie o rachunkowości oraz MSR
- Planowane zmiany w przepisach z zakresu cen transferowych
- Zarządzanie ryzykiem w praktyce
- Zmiany w podatku od towarów i usług obowiązujące od 1 lipca 2015 r.
- Fuzje i przejęcia - finansowanie, przepisy prawa i praktyka

**Dodatkowo:**

- Możliwość bezpłatnej konsultacji z biegłymi rewidentami i doradcami podatkowymi

**KONTAKT W SPRAWIE KONFERENCJI**

Justyna Wyrzykowska tel. 881 312 615

email: [justyna.wyrzykowska@ecagroup.pl](mailto:justyna.wyrzykowska@ecagroup.pl)

Program spotkania oraz formularz zgłoszeniowy dostępne na stronie: [www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl)

**Kontakt:**

Magdalena Hańczak  
ECA Group  
magdalena.hanczak@ecagroup.pl

**Wydawca:** ECA Group

**Nadzór merytoryczny:**

Katarzyna Szaruga  
Tomasz Moszczyński

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

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

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

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

[www.ecagroup.pl](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