

Rachunkowość i podatki

Biuletyn 1/2016



RANKING FIRM AUDYTORSKICH



W dniu 18 kwietnia 2016 roku opublikowane zostały wyniki prestiżowego i opiniotwórczego XV Rankingu Firm Audytorskich.

W Rankingu, organizowanym przez Dziennik „Rzeczpospolita” i Gazetę Giełdy „Parkiet”, Grupa UHY ECA zajęła bardzo wysoką 7 lokatę.

Jednocześnie w Rankingu firm audytorskich opartym o kryterium przychodów Grupa zajęła miejsce 14 oraz bardzo wysoką 8 pozycję w Rankingu audytorów spółek giełdowych.

Ponadto Grupa UHY ECA otrzymała wyróżnienie jako jedna z najlepszych firm audytorskich spółek na New Connect—znalazła się w gronie najbardziej aktywnych audytorów i uzyskała w Rankingu miejsce III.

NADZÓR MERYTORYCZNY

Magdalena Krysztofiak

Biegły rewident

Dyrektor Departamentu Audytu w Warszawie

e-mail: magdalena.krysztofiak@uhy-pl.com

Doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie jako biegły rewident kierowała pracą zespołu przeprowadzającego badania i przeglądy sprawozdań finansowych. Posiada praktykę w badaniu pakietów konsolidacyjnych, realizowaniu projektów Due Diligence, a także badaniu i przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) oraz niemieckim prawem bilansowym (HGB).

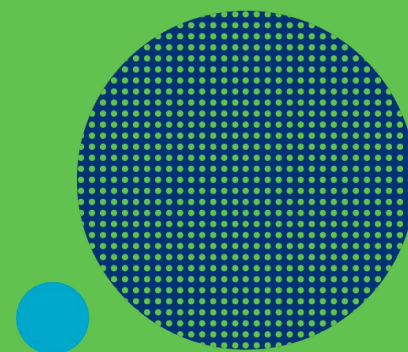
DOPŁATY WSPÓLNIKÓW DO KAPITAŁU W SPÓŁCE Z O.O.

Magdalena Krysztofiak

Biegły rewident

Dyrektor Departamentu Audytu

e-mail: magdalena.krysztofiak@uhy-pl.com



Dopłaty wspólników do kapitału to jedna z możliwości zaopatrzenia spółki z o.o. w dodatkowe środki finansowe. Mogą być przeznaczone na sfinansowanie bieżącej działalności lub pokrycie strat. To procedura mniej skomplikowana niż podwyższenie kapitału zakładowego.



Wnoszący je wspólnicy mogą także szybciej i w mniej sformalizowany sposób odzyskać zainwestowane środki w porównaniu do obniżenia kapitału zakładowego.

Wniesienie dopłat jest uregulowane w art. 177-179 kodeksu spółek handlowych (k.s.h.). Obowiązek wniesienia dopłat powinien wynikać z zapisów umowy spółki. Gdy wspólnicy planują wniesienie dopłat, a umowa spółki tego nie przewiduje, konieczna będzie jej zmiana w tym zakresie. Dopłaty powinny być określane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów.

Wspólnicy określają wysokość i termin wniesienia dopłat w uchwale. Za prawidłową realizację postanowień uchwały o wniesieniu dopłat odpowiada zarząd. To on powinien wezwać wspólników do wniesienia kwoty dopłat, określając termin jego wypłynięcia. Wspólnik, który nie wniósł dopłaty w określonym terminie nie jest zobowiązany do zapłaty odsetek ustawowych. Dopłaty są zwracane wspólnikom, gdy nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Ich zwrot może nastąpić po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia o zamierzonym zwrocie w piśmie przeznaczo-

ogłoszeń spółki. Zwrot dopłat powinien być przeprowadzony równomiernie wszystkim wspólnikom. Zwroconych dopłat nie uwzględnia się przy żądaniu nowych dopłat.

Ewidencja w księgach

Dopłaty ujmuje się w księgach rachunkowych w dniu podjęcia uchwały o ich wniesieniu i wykazuje po stronie pasywów bilansu, w kapitałach własnych, w odrębnej pozycji „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników” (art. 36 ust. 2e ustawy o rachunkowości; dalej: uor). Uchwalone, lecz niewniesione dopłaty wykazuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego (wielkość ujemna)”.

Na koncie „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników” po stronie Ma ujmuje się wartość uchwalonych dopłat, natomiast po stronie Wn wykorzystanie dopłat na przykład na pokrycie strat lub też zwrot dopłat.

Dopłaty nie mają wpływu na wynik finansowy. Są one majątkiem spółki, który zwiększa jej kapitały własne, lecz nie podwyższa kapitału zakładowego. To oznacza, że udziały wspólników w kapitale zakładowym nie ulegają podwyższeniu.

Obowiązki podatkowe

Otrzymane przez spółkę pieniądze są co do zasady przychodem podatkowym. Jednak zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o CIT dopłaty wspólników dokonane zgodnie z odrębnymi przepisami (tzn. k.s.h.) nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Podobnie jest ze zwrotem dopłat. Nie są one kosztem podatkowym. Dopłaty nie podlegają również opodatkowaniu VAT.

Wniesienie dopłat wymaga jednak zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek ten powstaje w momencie podjęcia uchwały o wniesieniu dopłat, a podstawą opodatkowania jest wielkość wnie-

sionych dopłat. Stawka PCC wynosi w tym przypadku 0,5 proc (art. 1 ust. 3 pkt 2, art. 6 ust. 1 pkt 8 ustawy o PCC).

Mniej formalności kosztuje PCC

Do wad związanych z wyborem dopłat do kapitału jako formy dofinansowania spółki należą koszty związane z zapłatą podatku od czynności cywilnoprawnych. Ponadto dopłaty nie są uwzględniane w wartości kapitału potrzebnej do wyliczenia tzw. niedostatecznej kapitalizacji. Niedostateczna kapitalizacja to ograniczenie możliwości zakwalifikowania do kosztów podatkowych odsetek od pożyczek od jednostek powiązanych.

Podstawową zaletą dopłat są mniejsze wymogi formalne niezbędne do ich wniesienia w porównaniu z podwyższeniem kapitału zakładowego. Wspólnicy są zobowiązani do podjęcia zwykłej pisemnej uchwały, która nie podlega zgłoszeniu do Krajowego Rejestru Sądowego.

PRZYKŁAD

Wspólnicy uchwalili wniesienie dopłat do spółki z o.o. w wysokości 1000 zł za jeden udział. Wspólnik I posiada 250 udziałów, wspólnik II 350 udziałów.

Ewidencja księgowa:

- Podjęcie uchwały o dopłatach do kapitału:
 $1000 \text{ zł} \times 600 \text{ (liczba udziałów)} = 600 \text{ 000 zł}$
 Wn „Rozrachunki z udziałowcem I z tytułu dopłat” 250 000 zł
 Wn „Rozrachunki z udziałowcem II z tytułu dopłat” 350 000 zł
 Ma „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników” 600 000 zł

- Naliczenie podatku od czynności cywilnoprawnych $600 \text{ 000 zł} \times 0,5 \text{ proc.} = 3 \text{ 000 zł}$:
 Wn „Podatki i opłaty” 3 000 zł
 Ma „Rozrachunki publicznoprawne” 3 000 zł
- Zapłata PCC:
 Wn „Rozrachunki publicznoprawne” 3 000 zł
 Ma „Rachunek bankowy” 3 000 zł
- Wniesienie dopłat do kapitału przez udziałowców:
 Wn „Rachunek bankowy” 600 000 zł
 Ma „Rozrachunki z udziałowcem I z tytułu dopłat” 250 000 zł
 Ma „Rozrachunki z udziałowcem II z tytułu dopłat” 350 000 zł

Ewentualne podjęcie uchwały o zwrocie dopłat powinno być ujęte w księgach następująco:

- Podjęcie uchwały o zwrocie dopłat wspólników do kapitału
 Wn „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników” 600 000 zł
 Ma „Rozrachunki z udziałowcem I z tytułu dopłat” 250 000 zł
 Ma „Rozrachunki z udziałowcem II z tytułu dopłat” 350 000 zł
- Zwrot dopłat
 Wn „Rozrachunki z udziałowcem I z tytułu dopłat” 250 000 zł
 Wn „Rozrachunki z udziałowcem II z tytułu dopłat” 350 000 zł
 Ma „Rachunek bankowy” 600 000 zł

Kapitał rezerwowowy z dopłat wspólników		Rozrachunki z udziałowcem I z tytułu dopłat		Rozrachunki z udziałowcem II z tytułu dopłat	
5) 600 000	600 000 (1)	1) 250 000	250 000 (4)	1) 350 000	350 000 (4)
		6) 250 000	250 000 (5)	6) 350 000	350 000 (5)
Rachunek bankowy		Rozrachunki publicznoprawne		Podatki i opłaty	
4) 600 000	3 000 (3) 600 000 (6)	3) 3 000	3 000 (2)	2) 3 000	

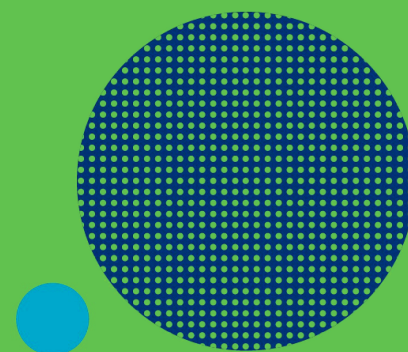
Magdalena Krysztofiak

WAHANIA KURSÓW WALUTOWYCH A FINANSE FIRMY

Izabela Rademacher – Jakś

Starszy konsultant

e-mail: izabela.rademacher-jaks@uhy-pl.com



Artykuł 9 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.)

obliguje jednostki do prowadzenia ksiąg rachunkowych w walucie polskiej (PLN). Nie oznacza to jednak obowiązku zawierania transakcji w polskich złotych. Zastosowanie ma w tym przypadku zasada wyboru obrotu dewizowego. Oznacza to możliwość regulowania przez kontrahentów swoich rozrachunków

zarówno za pomocą waluty krajowej, jak i waluty obowiązującej na terytorium innego państwa.

Wahania kursów walutowych

Ze względu na fluktuację kursów walutowych zmianie ulegają wartości pozycji bilansowych tych przedsiębiorstw, które funkcjonują w sferze handlu zagranicznego. Zmiany takie wywołane wahaniami kursów walutowych nazywa się w ogólnym

ryzyku finansowym przedsiębiorstwa

- ryzykiem walutowym. Na kursy walut w większości przypadków wpływają trudno identyfikowalne czynniki i zdarzenia zewnętrzne, jak na przykład:

- wzrost stóp procentowych,
- zrodzenie się konfliktu zbrojnego w strategicznym regionie świata,
- niestabilna sytuacja polityczna kraju oraz inne niewymienione.

Zwiększone ryzyko walutowe dotyczy również państw wchodzących w skład różnego rodzaju organizacji, paktów, czy unii. Polska ze względu na członkostwo w Unii Europejskiej posiada silne powiązanie kursu polskiej złotówki z kursem euro. Działalność każdego podmiotu zawierającego transakcje kupna lub sprzedaży w walucie obcej narażona jest na występowanie ryzyka walutowego.

Wpływ kursu walutowego na funkcjonowanie przedsiębiorstwa

Ewidencjonując operacje gospodarcze w księgach rachunkowych wyrażonych w walucie obcej następuje konieczność przeliczenia ich na walutę polską. W miarę upływu czasu kursy walut obcych podlegają wahaniom, co wiąże się z uwzględnieniem ich w ewidencji złotówkowej. Przeliczając tę samą ilość waluty obcej po różnych kursach tej waluty powstają różnice w wartości złotówkowej. Różnice te nazywa się różnicami kursowymi i w zależności od wyniku można je podzielić na:

- dodatnie różnice kursowe lub ujemne różnice kursowe oraz
- zrealizowane i niezrealizowane różnice kursowe.

Zasady przeliczania różnic kursowych reguluje art. 30 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości oraz MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”.

Przeliczanie różnic kursowych według ustawy o rachunkowości

Zgodnie z ustawą o rachunkowości wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia - o ile odrębne

przepisy nie stanowią inaczej - odpowiednio po kursie:

1. faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
2. średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt. 1, a także w przypadku pozostałych operacji.



Pojęcie waluty funkcjonalnej oznacza (według MSR 21 par. 8) walutę podstawowego środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka.



Przeliczanie różnic kursowych według MSR 21

W świetle Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jednostka gospodarcza ma prawo prezentować własne sprawozdanie finansowe w dowolnie wybranej przez siebie walucie, zwanej walutą prezentacji. Również przeliczanie różnic kursowych, podobnie jak w ustawie o rachunkowości w art. 30 ust. 2, określone jest w MSR 21 par. 21. W odniesieniu do wymienionego paragrafu „transakcje w walucie obcej ujmuje się w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funk-

cjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji”.

Wycena w walutach obcych

Dokonana na dzień bilansowy wycena powoduje powstanie niezrealizowanych różnic kursowych, tzw. memoriałowych różnic kursowych. Regulacja ta zawarta jest w art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Przepis ten wskazuje, że nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych:

1. składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, z zastrzeżeniem pkt.2;
2. gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ogłoszonego na dzień wyceny dla danej waluty przez NBP.

Rok obrotowy w większości przypadków pokrywa się z rokiem kalendarzowym, dlatego na przykład na dzień 31 grudnia 2015 roku przeliczenie dla dwóch najpopularniejszych walut będzie następujące:

średni kurs ogłoszony przez NBP wyniósł: 1 EUR = 4,2615 PLN oraz 1 USD = 3,9011 PLN.

Również MSR 21 par. 23 reguluje moment wyceny bilansowej:

dla pozycji pieniężnych przeliczenia waluty należy dokonać stosując kurs zamknięcia, czyli natychmiastowy kurs wymiany, inaczej kurs natychmiastowego wykonania na dzień

bilansowy. Dla pozycji niepieniężnych wycenianych według historycznej ceny nabycia lub kosztu w walucie obcej do przeliczenia stosuje się kurs wymiany z dnia transakcji, natomiast dla pozycji niepieniężnych wycenianych w wartości godziwej zastosowanie ma przeliczenie po kursie wymiany z dnia, na który wartość godziwa została ustalona.

Wszystkie osiągnięte zyski i straty z tytułu różnic kursowych przeważnie ujmowane są i przedstawiane w rachunku zysków i strat w pozycji „Inne przychody/ koszty finansowe”.

Kształtowanie się kursu walutowego

Kursy walutowe ulegają stałym wahaniom, w krótkim przedziale czasowym zmiany wartości kursów walutowych

są nieznaczne. Znając sytuację gospodarczą i polityczną danego kraju istnieje możliwość oszacowania w krótkim odstępie czasu z dużym stopniem prawdopodobieństwa, jak będzie kształtował się kurs walutowy. Z tego względu ustalanie terminu uregulowania rozrachunków może mieć wpływ na występujące w przedsiębiorstwie ryzyko walutowe.

PRZYKŁAD

Przykład I

W dniu 28 sierpnia 2015 roku Spółka „X” dokonała zakupu towarów od zagranicznej Spółki „Y”, w państwie której obowiązuje waluta EUR.

Spółka „X” zaewidencjonowała faktury w księgach rachunkowych po średnim kursie NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia dokumentu. Wartość faktury wynosiła 1.000 EUR, a kurs zastosowany przez spółkę wynosi 1 EUR = 4,2255 PLN.

Po przeliczeniu spółka zaewidencjonowała 4.225,50 PLN w księgach.

Spółka „Y” wyznaczyła termin spłaty w ciągu 60 dni od daty wystawienia dokumentu. W tym momencie wartość różnicy kursowej, czy będzie ona dodatnia albo ujemna zależy od spółki regulującej zobowiązanie:

Sytuacja I:

Regulacja wierzytelności wobec Spółki „Y” następuje po okresie niespełna miesiąca, tj. 28 września 2015 roku.

Średni kurs Narodowego Banku Polskiego na dzień poprzedzający datę zapłaty zobowiązania, tj. 25 września 2015 roku (26-27 września przypada-

ły w weekend) – 1 EUR = 4,2115 PLN. Spółka „X” ewidencjonuje płatność w wysokości 4.211,50 PLN.

Powstała różnica kursowa w wysokości 14,00 PLN odnoszona jest w przychody finansowe w rachunku zysków i strat.

- 1) zaksięgowanie otrzymanej faktury zakupu;
- 2) zaksięgowanie kwoty VAT należnego stanowiącego jednocześnie VAT naliczony;
- 3) zapłata za fakturę (30 dni) ;
- 4) zaksięgowanie różnic kursowych .

Rozrachunki z dostawcami

3) 4 270,90	4 225,50 (1)
	45,40 (4)

Rozliczenie zakupu

1) 4 225,50	
-------------	--

Rozrachunki z VAT

2) 971,87	971,87 (2)
-----------	------------

Rachunek walutowy

Sp.) 8 000	4 270,90 (3)
------------	--------------

Koszty finansowe (różnice kursowe ujemne)

4) 45,40	
----------	--

Sytuacja II:

Spółka „X” dokonała płatności z tytułu zobowiązań wobec spółki „Y” po dwóch miesiącach, tj. 28 października 2015 r.

Średni kurs NBP na dzień poprzedzający datę uregulowania rozrachunku, czyli 27 października 2015 roku wynosi 1 EUR = 4,2709 PLN.

Spółka „X” ewidencjonuje transakcję w wysokości 4.270,90 PLN w księgach rachunkowych. Operacja gospo-

darcza przyczyniła się do powstania różnic kursowych w wysokości -45,40 PLN i wykazania ich w rachunku zysków i strat jako „Inne koszty finansowe”.

- 1) zaksięgowanie otrzymanej faktury zakupu;
- 2) zaksięgowanie kwoty VAT należnego stanowiącego jednocześnie VAT naliczony;
- 3) zapłata za fakturę (60 dni);
- 4) zaksięgowanie różnic kursowych.

Przykład pokazuje możliwość sterowania wysokością różnic kursowych poprzez wybór terminu dokonania regulacji rozrachunków przez przedsiębiorstwo.

Dzięki temu Spółka „X” ma możliwość kreowania wyniku finansowego oraz sumy bilansowej. Jednak ręczne sterowanie różnicami kursowymi jest bardzo pracochłonne i niemożliwe do zastosowania przy dużej ilości operacji wyrażonych w walucie obcej.

Rozrachunki
z dostawcami

3) 4 211,50	4 225,50 (1
4) 14,00	

Rozliczenie zakupu

1) 4 225,50	
-------------	--

Rozrachunki z VAT

2) 971,87	971,87 (2
-----------	-----------

Rachunek walutowy

Sp.) 8 000	4 211,50 (3
------------	-------------

Przychody finansowe
(różnice kursowe dodatnie)

	14,00 (4
--	----------

Jak się zabezpieczyć przed silnymi wahaniami kursów walutowych

Część z przedsiębiorstw narażonych na istotne wahania kursów walutowych w sposób świadomy nie stosuje żadnych zaawansowanych metod zabezpieczania przed tym ryzykiem. Ma to miejsce szczególnie w przypadku tych spółek gdzie występuje tzw. „hedging naturalny”, czyli poziom aktywów i zobowiązań narażonych na ryzyko walutowe jest na zbliżonym poziomie.

W sytuacji gdy przedsiębiorstwo zidentyfikowało występowanie istot-

nego ryzyka walutowego, ma możliwość podjęcia innych, bardziej zaawansowanych kroków zabezpieczających. Do najczęściej stosowanych należą instrumenty pochodne, do których zaliczane są m.in. kontrakty terminowe oraz opcje.

Kontrakty terminowe

Najbardziej powszechnym instrumentem zabezpieczającym jest transakcja terminowa typu forward. Polega ona na ustaleniu z góry między klientem a bankiem kursu, po jakim dokonana zostanie płatność w przyszłości. Odmianą kontraktu forward

jest kontrakt futures. Różnica polega na tym, że futures notowane są na giełdach co wiąże się z koniecznością posiadania rachunku w biurze maklerskim oraz wpłaceniu depozytu zabezpieczającego.

Przykład II

Spółka „X” podpisała umowę z bankiem, na mocy której bank zobowiązał się w dniu 1 stycznia 2016 roku sprzedać spółce 500.000,00 EUR po kursie 1 EUR = 4,2200 PLN.

Przy tego typu kontrakcie nieistotny będzie kurs banku na dzień 1 stycznia 2016 r., ani średni kurs ogłoszony

przez NBP, który 31 grudnia 2015 r. wyniósł 1 EUR = 4,2615 PLN.

Opcje walutowe

Drugim sposobem, o wiele rzadziej stosowanym przez przedsiębiorstwa, na zabezpieczenie się przed wahaniami kursów są opcje walutowe, często porównywane do ubezpieczeń. Główną różnicą występującą między kontraktem a opcją walutową jest posiadanie prawa, a nie obowiązku do wymiany waluty w przyszłości. Jednak w Polsce po wybuchu kryzysu finansowego, przedsiębiorcy obawiają się tego typu zabezpieczenia. Opcją jest pochodny instrument finansowy o niesymetrycznym profilu wypłaty, zyskujący prawo do kupna/sprzedaży instrumentu bazowego, inaczej obserwowalnej zmiennej na przykład kursu akcji, zależnej wyceny instrumentu finansowego, po ustalonej cenie, w ustalonym okresie.

Przykład III

Spółka „Z” chce zabezpieczyć swój przyszły zysk w wysokości 50.000 EUR na wypadek wzrostu wartości polskiego złotego i zawiera z bankiem umowę, na mocy której bank oferuje sprzedaż opcji walutowej za 10.000 PLN.

Zgodnie z opcją bank w terminie 6 miesięcy kupi od spółki „Z” 50.000 EUR po stałym kursie 1 EUR = 4,2200 PLN. W przypadku osłabienia złotego powyżej kursu 4,2200 PLN spółka czerpie korzyści, natomiast w sytuacji odwrotnej kiedy kurs złotego umacnia się, spółka „Z” może odstąpić od opcji walutowej.

Rachunkowość zabezpieczeń

Warto zaznaczyć, że w prawie bilansowym istnieją rozwiązania, które pozwalają w specyficzny sposób ujmować w sprawozdaniu finansowym efekty działań spółki, które mają ją zabezpieczać przed ryzykiem walutowym. Tzw. „rachunkowość

zabezpieczeń” pozwala spółkom dopasować moment ujęcia w rachunku zysków i strat różnic kursowych wynikających z realizacji pozycji zabezpieczanej (np. zobowiązanie wyrażone w walucie obcej, czy też wysoce prawdopodobna sprzedaż w walucie obcej) oraz instrumentu zabezpieczającego (np. instrumenty pochodny – kontrakt forward czy opcje).

Szczegółowe regulacje i zasady „rachunkowości zabezpieczeń” zawarte są w następujących regulacjach:

- MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” (dla użytkowników MSR/MSSF) oraz
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. nr 149, poz. 1674 ze zm.).

Warto zapamiętać



Zmiany wywołane wahaniami kursów walutowych określa się mianem ryzyka walutowego.

Na wystąpienie ryzyka walutowego narażona jest działalność każdego podmiotu zawierającego transakcje kupna lub sprzedaży w walucie obcej.

Ustalanie terminu uregulowania rozrachunków może mieć wpływ na występujące w przedsiębiorstwie ryzyko walutowe.

Przedsiębiorstwo, które zidentyfikowało występowanie istotnego ryzyka walutowego, ma możliwość podjęcia zaawansowanych kroków zabezpieczających; do najczęściej stosowanych należą instrumenty pochodne, m.in. kontrakty terminowe oraz opcje.

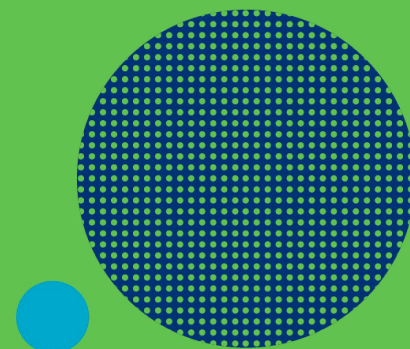
Rachunkowość zabezpieczeń pozwala spółkom dopasować moment ujęcia w rachunku zysków i strat różnic kursowych wynikających z realizacji pozycji zabezpieczanej oraz instrumentu zabezpieczającego.

KONTRAKTY DŁUGOTERMINOWE WEDŁUG KRAJOWYCH PRZEPISÓW RACHUNKOWYCH

Patryk Steidten

Starszy konsultant

e-mail: patryk.steidten@uhy-pl.com



Szczególny charakter kontraktu długoterminowego

W obrocie gospodarczym współpraca kontrahentów może przybierać różne formy, niemniej jednak w większości przypadków opiera się ona na wcześniejszej podpisanej umowie pomiędzy zainteresowanymi stronami. Reguluje ona prawa i obowiązki zainteresowanych, a co najważniejsze opisuje jej przedmiot. Z reguły jest to dostawa towarów, czy świadczenie różnych usług, których zamówienie kontrahenci składają na bieżąco w ramach wykonywanej działalności, a ich realizacja następuje w krótkich odstępach czasu. Wobec czego, fakturowanie czy rozliczanie tych usług odbywa się po ich kompletnym wykonaniu, a przyporządkowanie przychodów i kosztów związanych z daną usługą nie rodzi większych trudności.

Inaczej jest w przypadku umów niezakończonych, realizowanych również w dłuższych okresach, których rozliczenie na zasadach dla usług ciągłych nie jest możliwe ze względu na ich charakter i specyficzny – na bieżąco trudno mierzalny – sposób realizacji. Mowa tutaj o tzw. **kontraktach długoterminowych**.

Specyficzne podejścia do wyceny tego typu umów handlowych wynika z braku równomierności rozłożenia osiąganych przychodów i ponoszonych kosztów w kolejnych etapach realizacji usługi np. budowy. Przedstawienie wiarygodnego obrazu stopnia realizacji umowy na dzień bilansowy nie zapewnia również częściowe fakturowanie, które może przewidywać umowa. Intencją takiej praktyki jest raczej zapewnienie płynności finansowej zleceniobiorcy, poprzez co przychody wynikające z wystawionych w trakcie realizacji faktur nie zawsze lub niedokładnie odzwierciedlają wartość przychodów zgodnie ze stopniem realizacji umowy.

Najczęściej mamy tutaj sytuację, w której przychody są wyższe niż stopień zaawansowania prac, wskutek czego mogą znacznie przewyższać poniesione koszty, a zarazem zniekształcić wynik finansowy danego okresu. Szczególnie należy wziąć pod uwagę takie umowy, których realizacja obejmuje więcej niż jeden okres sprawozdawczy, albowiem rodzi to konieczność umiejętnego i prawidłowego określenia wartości kosztów i przychodów w księgach

rachunkowych zarówno zleceniodawcy (inwestora), jak i zleceniobiorcy (wykonawcy). Wychodząc naprzeciw rzeczywistości gospodarczej, która ukształtowała ten typ umów, ustawodawstwo krajowe i międzynarodowe zdefiniowało szczególne metody pomiaru kategorii bilansowych i wynikowych, tak by spółki mogły jak najwierniej i jak najrzetelniej przedstawić swoją sytuację majątkową i finansową na każdy dzień bilansowy.

W ramach polskiego prawa z zakresu rachunkowości zagadnienie wyceny usług niezakończonych zawarte jest w **ustawie o rachunkowości** (dalej: uor). Ustawodawca w sposób bardzo zwięzły sygnalizuje tematykę, wskazując na metodologię i podejście w procesie kwalifikacji i wyceny umów.

Szczególnym doprecyzowaniem zapisów ustawowych jest poświęcony temu zagadnieniu osobny akt prawny – **Krajowy Standard Rachunkowości 3 „Niezakończone usługi budowlane”** (dalej: KSR 3), który zgodnie z art. 10 ust. 3 uor należy traktować jako źródło przepisów w zakresie nieuregulowanym przez uor.

Pojęcie i kwalifikacja umowy jako kontraktu długoterminowego

Pojęcie „kontrakt długoterminowy” nie zostało wprost zdefiniowane przez ustawodawcę. Uor wskazuje w tym zakresie jedynie na konieczność szczególnej wyceny tzw. „przychodów z wykonania niezakończonych usług”.

Zgodnie z art. 34a uor, na dzień bilansowy ustala się przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, objętej umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej na dzień bilansowy w istotnym stopniu. Przepis ten nie definiuje „kontraktu długoterminowego”, lecz sygnalizuje obligatoryjne ustalenie przychodów odzwierciedlających stopień realizacji niezakończonych umów. Pojęcie „niezakończona usługa, w tym budowlana”, jest zatem odpowiednikiem zwyczajowo przyjętej w praktyce gospodarczej nazwy „kontraktu długoterminowego”.

Z treści art. 34a ustawy o rachunkowości i KSR 3 wynika zbiór cech, które są konieczne, by zakwalifikować daną usługę do grupy umów niezakończonych, w tym budowlanych.

Do warunków tych należą następujące wymogi:

- usługa powinna być objęta umową (zgodnie z praktyką; jest to oświadczenie woli obu stron w formie pisemnej);
- umowa powinna dotyczyć usług w świetle PKWiU;
- okres realizacji usługi musi być dłuższy niż 6 miesięcy;
- usługa nie jest zakończona na dzień bilansowy (będzie pojawiać się co najmniej w dwóch okresach sprawozdawczych);

- usługa jest wykonywana na dzień bilansowy w istotnym stopniu (wartość wykonania usługi na dzień bilansowy ma istotny wpływ na wielkości wykazywane w sprawozdaniu finansowym jednostki).



Ważnym podkreślenia jest fakt, że uor w przeciwieństwie do KSR 3, wprost reguluje zasady ustalania przychodów i kosztów z wszelkiego rodzaju niezakończonych umów o usługi, w tym budowlanych. KSR 3 natomiast ograniczono wyłącznie do usług budowlanych.



Jednak, zgodnie z przepisem KSR 3.II.2. zasady ustalania kosztów i przychodów zawarte w standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze). Ponadto, KSR 3 stanowczo zaznacza, że jego uregulowań nie należy stosować do działalności budowlanej wykonywanej przez deweloperów we własnym zakresie. Działalność ta została odrębnie uregulowana w KSR 8 „Działalność deweloperska”.

Zaawansowanie wykonania prac

Zgodnie z przytoczonym już częściowo art. 34a uor przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, wykonane na dzień bilansowy

w istotnym stopniu, ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane koszty całkowite wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny. Jak wynika z treści tego przepisu, pomiar stopnia wykonania tej usługi jest punktem wyjścia do ustalenia wartości przychodów i kosztów danego okresu. Uznaje się bowiem, że przychody i koszty z tytułu umowy kształtują się proporcjonalnie do stopnia wykonywania prac związanych z umową. Kwestią zasadniczą w wycenie kontraktów długoterminowych jest zatem sposób ustalenia stopnia wykonania usługi.

Przepisy uor wymieniają następujące metody obliczenia sposobu zaawansowania wykonania prac:

1. udział kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
2. liczba przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi,
3. wycena obmiaru wykonywanych prac,
4. inne.

Ustawodawca zastrzegł, że wybór odpowiedniej metody musi zapewnić wiarygodny i jak najbardziej precyzyjny sposób określenia poziomu zaawansowania usługi. Z tego powodu katalog metod przyjęto jako otwarty, a także możliwe jest skorzystanie z każdej metodyki, która zagwarantuje uzyskanie prawdziwości tych wyników.

Kontrakty długoterminowe w sprawozdaniu finansowym jednostki

Koncepcją ustawodawcy w tworzeniu przepisów szczególnych normujących kontrakty długoterminowe było bez-

pośrednie odróżnienie ich od klasycznej wyceny produkcji w toku. Z tego też powodu wyceny umów niezakończonych nie należy zawieszać w pozycji zapasów jako koszty niesprzedane. Gdyż zgodnie ze swoją treścią ekonomiczną podlegają one prezentacji jako rozliczenia międzyokresowe kosztów u przychodów w odpowiednich pozycji aktywów i pasywów. Krajowe przepisy rachunkowe wskazują sposoby ujawniania informacji na temat kontraktów długoterminowych w sprawozdaniu finansowym, które prezentuje się:

1. jako rozliczenia międzyokresowe czynne w pozycji aktywów,
2. jako rozliczenia międzyokresowe bierne w pozycji pasywów.

KSR 3 zaleca, aby w bilansie w ramach pozycji B.IV „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe” wyodrębnić pozycję „Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych” i pozycję „Rozliczenia międzyokresowe z tytułu niezakończonych umów budowlanych”, pomiędzy pozycją B.IV.1 „Ujemna wartość firmy” i B.IV.2 „Inne

rozliczenia międzyokresowe”.

Rozszerzenie wzoru sprawozdania finansowego zawartego w załączniku nr 1 do uor jest dopuszczalne, a nawet wskazane jeśli wpływa na zwiększenie walorów informacyjnych sprawozdania finansowego.

Podkreślić należy, iż w efekcie szacunków na podstawie stopnia zaawansowania wykonania niezakończonych usług po stronie pasywów, jak i aktywów wystąpić mogą efekty wyceny zarówno przychodów, jak i kosztów związanych z kontraktami. Jako rozliczenie międzyokresowe czynne („Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych”) wykazuje się w szczególności:

1. nadwyżkę przychodów szacowanych nad sprzedaż zafakturowaną; drugostronnie nadwyżka ujmowana jest w rachunku zysków i strat jako przychody ze sprzedaży;
2. nadwyżkę kosztów rzeczywiście poniesionych nad kosztami szacowanymi; drugostronnie skorygowania „in plus” wymagają koszty

działalności operacyjnej (zespół 4 i 5).

Jako bierne rozliczenia umów budowlanych w pasywach wykazuje się z kolei:

1. nadwyżkę sprzedaży zafakturowanej nad przychodami z wyceny; drugostronnie skorygowana „in minus” wymagają przychody z działalności operacyjnej (zespół 7);
2. nadwyżkę kosztów szacowanych nad kosztami rzeczywiście poniesionymi; drugostronnie konieczne jest dociążenie wyniku bieżącego poprzez doksiegowane kosztów działalności operacyjnej (zespół 4 i 5).

Podkreślić należy, iż porównania przychodów i kosztów szacowanych z odpowiadającymi im wielkościami poniesionymi/osiągniętymi dokonuje się w rachunku narastającym tzn. uwzględniając przychody i koszty ujęte w poprzednich okresach sprawozdawczych.

Księgowanie ww. wariantów i operacji oraz opis księgowania

- 1) koszty rzeczywiste < koszty szacowane a 4 (Dt), RMK bierne (Ct);
- 2) koszty rzeczywiste > koszty szacowane a RMK czynne (Dt); 4 (Ct);
- 3) przychody rzeczywiste < przychody szacowane a RMK czynne (Dt), 7 (Ct);
- 4) przychody rzeczywiste > przychody szacowane a 7 (Dt), RMK bierne (Ct);

RMK czynne		Konta zespołu „4”	
2)		1)	2)
3)			
Konta zespołu „7”		RMK bierne	
4)	3)		1)
			4)

Należy również zwrócić uwagę, że na całkowitą, przewidywaną w wykonaniu danej umowy stratę (wynika ona m.in. z porównania aktualnych globalnych budżetów przychodów i kosztów umowy) z chwilą jej ujawnienia tworzy się niezwłocznie, w ciężar kosztów osiągnięcia przychodów rezerwę. W następnych okresach sprawozdawczych o odpowiednią część wykorzystanej rezerwy pomniejsza się koszty osiągnięcia przychodów z tytułu wykonania umowy. Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie traktowana jest zgodnie z KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, jako rozliczenie międzyokresowe bierne, zaś koszty z nią związane obciążają koszty umowy budowlanej.

Praktyka ta oznacza **odmienne podejście od wskazanego w art. 35d uor**, gdzie zapisano, iż rezerwy zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych, charakter rezerwy na stratę na umowie budowlanej powoduje, iż jej prezentacja w rachunku zysków i strat poza obszarem podstawowej działalności gospodarczej byłaby zafałszowaniem wyniku umowy.

Jeżeli spółka nie rozszerza bilansu i stosuje dokładny jego układ z załącznika do uor, powinna

w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zamieścić wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych.

Ze względu na wysoką co do zasady wartość kontraktów i księgowanie tych efektów wyceny, które istotnie wpływają na sumę bilansową i bieżący wynik finansowy, w notach zamieścić należy informacje o „aktywach z tytułu niezakończonych umów budowlanych”, stanowiących część składową pozycji „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” ze szczególnym uwzględnieniem źródeł ich powstania (należności niezafakturowane, czy koszty do rozliczenia w następnym okresie).

Jako objaśnienie do biernych rozliczeń międzyokresowych należy umieścić informacje dotyczące wartości „Rozliczeń międzyokresowych umów budowlanych”, również podając dane na temat, czy pozycja ta wynika z doświadczenia kosztów czy zawieszonych przychodów przyszłych okresów (nadwyżka sprzedaży zafakturowanej na wynikającą ze stopnia zaawansowania).

Ponadto, **zgodnie z KSR 3 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach** jednostka powinna wykazać przychody i koszty z tytułu wycenianej na podsta-

wie art. 34a uor usługi niezakończonych, tj. wartość poszczególnych kategorii wynikających z szacunków, zafakturowane przychody i poniesione koszty oraz ewentualnie utworzoną rezerwę na straty w wyniku konkretnych metod stosowanych przez spółkę, szczególnie przy zastosowaniu metody zysku zerowego.

Natomiast we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego spółka powinna zamieścić omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów związanych z kontraktami długoterminowymi w zakresie w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, a tak właśnie jest w przypadku umów o niezakończoną usługę budowlaną, dla których przewidziane są różnorodne zasady wyceny i podejścia.

Szczególnie należy zamieścić informacje na temat sposobu pomiaru stopnia zaawansowania prac, jeżeli jednostka dokonuje podziału prac na mniejsze i osobno ustala różne metody stopnia zaawansowania prac – konieczne jest ich dokładne omówienie.

Metody rozliczania umów budowlanych powinny być ponadto ujęte w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości.

Patryk Steidten

NADZÓR MERYTORYCZNY

Edyta Krzywańska

Associate Partner

Doradca podatkowy

e-mail: edyta.krzywanska@uhy-pl.com

Doradca podatkowy, prawnik; absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Kariere zawodową rozpoczęła w dziale doradztwa podatkowego jednej z czołowych spółek doradztwa podatkowego w kraju. Specjalizuje się w problematyce dotyczącej kontroli podatkowej, prowadzenia postępowań podatkowych oraz sądownoadministracyjnych w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Autorka licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego.

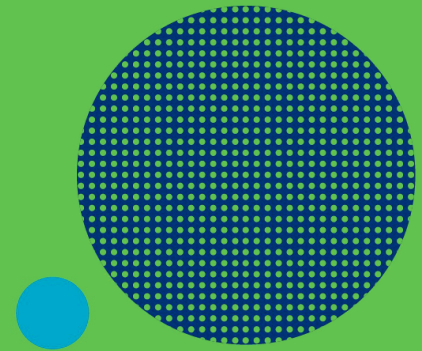
ROZSTRZYGANIE WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA

Edyta Krzywańska

Associate Partner

Doradca podatkowy

e-mail: edyta.krzywanska@uhy-pl.com



Z dniem **1 stycznia 2016 r.** weszła w życie obszerna nowelizacja przepisów Ordynacji podatkowej. Jedną z wprowadzonych przez ustawodawcę zmian było **dodanie do przepisów ustawy art. 2a, który reguluje zasadę rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść podatników (zasada in dubio pro tributario).**

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej podnoszono, że wprowadzenie zasady in dubio pro tributario wprost do przepisów Ordynacji podatkowej zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograni-

czenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar



Zgodnie z brzmieniem tego przepisu „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”



dotychczas przerzucany był na podatników.

Jednocześnie podkreślano, że zasada ta nie oznacza, że od chwili wejścia tego przepisu w życie, organy podatkowe zaczną działać antyfiskalnie.

Zdaniem ustawodawcy zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników powinna znaleźć zastosowanie w przypadku gdy po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni przepisów (z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej), przepis prawa nadal będzie budził wątpliwości odnośnie treści normy prawnej z niego wynikającej. Gdy postanowienie aktu

prawnego prowadzić będzie do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, organy podatkowe powinny wybrać takie znaczenie normy prawnej, które będzie korzystne dla podatnika.

Już na etapie prac nad projektem nowelizacji Ordynacji podatkowej pojawiły się głosy, że przepis art. 2a Ordynacji podatkowej, ze względu na swoją niejednoznaczność może okazać się przepisem o małym znaczeniu praktycznym. Senat zgłaszając poprawki do projektu ustawy wskazywał, że istnienie sytuacji, w której istnieją „**niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego**” oznacza, że przepis taki jest w istocie niekonstytucyjny – niemożliwe jest bowiem odczytanie z jego treści żadnej normy prawnej. Podnoszono także wątpliwości dotyczące zakresu podmiotowego oraz trybu w jakim miała by mieć zastosowanie klauzula in dubio pro tributario.

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi stosowania obowiązującej od 1 stycznia 2016 r. klauzuli in dubio pro tributario, **Minister Finansów dnia 29 grudnia 2015 r. wydał interpretację ogólną nr PK4.8022.44.2015 dotyczącą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika**.

W interpretacji ogólnej, Minister Finansów odnosząc się do zakresu przedmiotowego stosowania zasady in dubio pro tributario podkreślił, że zasada wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej dotyczy tylko i wyłącznie wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego, zaznaczając jednocześnie, że nie oznacza to, że w zakresie wątpliwości dotyczących stanu faktycznego

powinna obowiązywać norma odwrotna.

Odnosząc się do zakresu podmiotowego stosowania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej, wskazano, że bezpośrednim adresatem klauzuli in dubio pro tributario jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową. Pośrednimi adresatami klauzuli są natomiast podatnicy, którzy mogą powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy, w sytuacji gdy ich zdaniem, w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo Minister Finansów wyjaśnił, że pomimo faktu, że przepis art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się tylko do podatników, nie ma uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby jego stosowanie także w sprawach innych podmiotów, na których ciąży obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego, tj. płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. W tym przypadku podstawą zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia prawna.

Odnosząc się do trybu oraz sposobu postępowania organów podatkowych przy stosowaniu klauzuli, Minister Finansów wskazał, że stosowanie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej nie jest ograniczone wyłącznie do postępowania podatkowego, na co w szczególności wskazuje umiejscowienie tego przepisu w zasadach ogólnych Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów wyjaśnił także co należy rozumieć przez „**korzyść podatnika**”. Jak wynika z treści interpretacji

ogólnej, „korzyścią podatnika” będzie optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego.

Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać jednak zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazany przez podatnika (nie ograniczając się przy tym tylko do wyroków polskich sądów administracyjnych, lecz także uwzględniając orzecznictwo TSUE).

W toku postępowania, warunkiem koniecznym uznania, że decyzja wydana w związku z art. 2a Ordynacji podatkowej jest poprawna, jest dokonanie przez organ podatkowy analizy argumentów podatnika w uzasadnieniu tej decyzji.

Jednocześnie nie będzie wystarczające samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji organu podatkowego prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia – koniecznym będzie również wykazanie, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powołał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argu-

mentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości.

Sądy administracyjne badając legalność decyzji wydanych przez organy podatkowe będą jednocześnie uprawnione do uchylenia decyzji podatkowej w przypadku, gdy ich zdaniem, organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a istniały ku temu przesłanki.

W interpretacji ogólnej wskazano także, że w przypadku gdy organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, **powinien wybrać tą korzystniejszą dla podatnika**.

W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych inter-

pretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale - na innym polu działania prawa podatkowego - wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), **powinien uzyskać stanowisko podatnika** co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji.

Minister Finansów zaznaczył również, że stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy. To pojęcie, zdaniem Ministra Finansów, nie ma charakteru obiektywnego. Przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są zobligowane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy mimo, że przedmiotem stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa podatkowego.

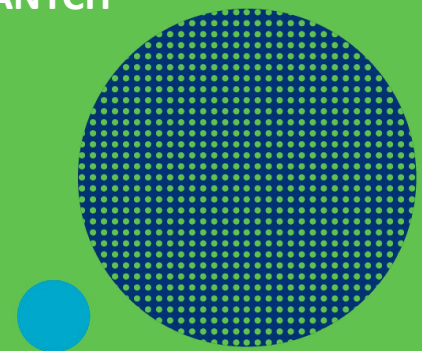
Wyjaśnienia Ministra Finansów należy ocenić w sposób pozytywny, zarówno podatnicy jak i organy podatkowe poznali granice podmiotowe i przedmiotowe działania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej.

Na aprobatę zasługuje również wyjaśnienie rozumienia pojęcia „korzyści podatkowej” oraz wskazanie trybu postępowania organów podatkowych w przypadku powołania się na klauzulę przez podatnika. Niemniej jednak, można podejrzewać, że organy podatkowe niechętnie będą stosować przepis art. 2a Ordynacji podatkowej, przyjmując, że w konkretnych sprawach nie istnieją wątpliwości interpretacyjne. W konsekwencji ciężar sporu w tym zakresie zostanie przesunięty na etap postępowania sądowoadministracyjnego.

Edyta Krzywańska

PRAWO DO ODLICZENIA VAT OD WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z ORGANIZACJĄ IMPREZ OKOLICZNOŚCIOWYCH

Roman Krężałek
Młodszy konsultant podatkowy
e-mail: roman.krezalek@uhy-pl.com



Przedsiębiorcy często decydują się na organizowanie spotkań, imprez integracyjnych czy też jubileuszowych. W zależności od charakteru takiego wydarzenia, mogą w nim brać udział pracownicy przedsiębiorcy, kontra-

henci czy też partnerzy biznesowi. Organizacja takich wydarzeń wiąże się z dokonywaniem zakupów towarów lub usług opodatkowanych VAT. W takich sytuacjach przed przedsiębiorcami, będącymi podatnikami

VAT, staje dylemat, czy są uprawnieni do odliczenia VAT od nabytych towarów i usług, niezbędnych do zorganizowania wydarzenia.

Stosownie do z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług¹, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Kwotę podatku naliczonego, na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, stanowi m.in. suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje zatem wyłącznie **podatnikowi podatku od towarów i usług** oraz wówczas gdy towary i usługi, z których nabyciem związany jest podatek naliczony, **są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych**, tzn. takich, których następstwem jest wykazanie podatku należnego.



Dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest więc istnienie związku między dokonywanymi zakupami a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Związek, o którym mowa może być bezpośredni lub pośredni.



O istnieniu związku bezpośredniego można mówić, gdy nabywane towary **podlegają przykładowo odsprzedaży jako towary handlowe lub są wykorzystywane do wytworzenia towarów lub usług będących następnie przedmiotem dostawy**. Tym samym, nabywane towary i usługi są niezbędnym elementem sprzedaży opodatkowanej VAT. Z kolei pośredni związek nabywanych towarów i usług z działalnością podatnika istnieje wtedy, gdy wydatki ponoszone na nabycie tych towarów i usług **wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa**. Ich pośredni charakter z działalnością opodatkowaną podatnika manifestuje się poprzez ich wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości – wydatki te przyczyniają się do generowania obrotów podlegających opodatkowaniu. Aby można było wykazać, że określone zakupy mają pośredni związek z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, istnieć musi **związek przyczynowo - skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu podlegającego opodatkowaniu**. W praktyce obrotu gospodarczego do wydatków mających pośredni wpływ na wykonywanie czynności opodatkowanych podatnika zalicza się m.in. koszty reklamy, wydatki związane z udziałem w targach, konferencjach, koszty doradztwa podatkowego oraz obsługi prawnej.

Odliczenie VAT od wydatków na nabycie usług oraz towarów niezbędnych do organizacji imprez okolicznościowych będzie więc możliwe, jeżeli podatnik (przedsiębiorca organizujący

cy wydarzenie) wykaże istnienie związku przyczynowo – skutkowego pomiędzy zakupami a powstaniem u tego przedsiębiorcy obrotu podlegającego opodatkowaniu VAT.

W przypadku imprez okolicznościowych, których uczestnikami są kontrahenci oraz partnerzy biznesowi przedsiębiorcy, istnienie pośredniego związku przyczynowo – skutkowego pomiędzy zakupami a powstaniem obrotu podlegającego opodatkowaniu VAT, można dowodzić poprzez wykazanie, że wydarzenie takie ma na celu budowanie wizerunku tego przedsiębiorcy oraz umocnienie jego relacji z kontrahentami, co przełożyć się może na dalszą owocną współpracę, której skutkiem będzie powstanie po stronie przedsiębiorcy obrotu opodatkowanego VAT.

Inną sytuacją, ale również pozwalającą na wykazanie istnienia związku pomiędzy zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu jest organizacja spotkań, których uczestnikami są pracownicy przedsiębiorcy. Celem organizacji tego typu spotkań jest zwiększenie integracji pracowników, poprawa komunikacji i atmosfery pracy, promowanie pożądanych wzorców wśród załogi, co w konsekwencji skutkować powinno zwiększeniem efektywności pracy pracowników, pośrednio wpływającej na obrót opodatkowany VAT.

Istnienie oczywistego związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy wydatkami na nabycie towarów i usług niezbędnych do organizacji spotkań okolicznościowych a powstaniem obrotu opodatkowanego VAT po stronie przedsiębiorcy nie jest

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej jako ustawa o VAT).

jednak wystarczające dla istnienia prawa do odliczenia VAT od zakupów związanych z organizacją tych spotkań.

Ustawodawca uzależnia bowiem prawo do odliczenia podatku naliczonego **nie tylko** od spełnienia przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 i nast. ustawy o VAT, lecz także od niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten określa katalog sytuacji, w których podatnik jest pozbawiony prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, pomimo spełnienia przesłanek pozytywnych wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

I tak, stosownie do art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego **nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych**, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

Przez usługę gastronomiczną rozumieć należy czynność polegającą na przygo-

towaniu i podaniu posiłków lub napojów w miejscu, w którym są one przyrządzane, tj. w restauracji, barze czy innym lokalu przystosowanym do świadczenia tego rodzaju usług.

Podatnikowi nie będzie więc przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem usług noclegowych i gastronomicznych, w celu organizacji spotkania okolicznościowego, pomimo iż spotkanie to w pośredni sposób wpływać będzie na obrót przedsiębiorcy opodatkowany VAT.

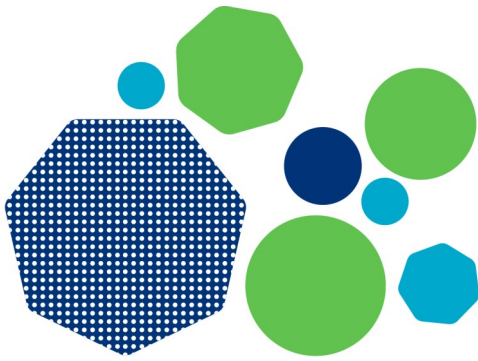
Zwrócić należy jednak uwagę, że powyższe wyłącznie nie znajdzie zastosowania, gdy przedmiotem nabycia będzie kompleksowa usługa polegająca na organizacji takiego wydarzenia, nawet w przypadku gdy jej elementem będzie usługa gastronomiczna czy też noclegowa.

W przypadku nabycia usługi organizacji imprezy okolicznościowej, w skład której wchodzić będzie wiele różnych elementów, usługobiorca nabywa bowiem jedną kompleksową usługę polegającą na organizacji spotkania, a roz-

dzielanie elementów składowych tej usługi miałyby niewątpliwie sztuczny charakter. A zatem w sytuacji, gdy przedmiotem nabycia jest kompleksowa usługa organizacji imprezy, której elementem uzupełniającym (pomocniczym) są usługi gastronomiczne i noclegowe, podatnikowi przysługiwać będzie prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od wydatków na nabycie tej usługi.

Podsumowując, w sytuacji organizacji przez podatników VAT różnego rodzaju spotkań i wydarzeń, dla możliwości odliczenia VAT od wydatków poniesionych na ich organizację, istotne jest istnienie związku pomiędzy tymi wydatkami a powstaniem obrotu opodatkowanego VAT po stronie podatnika. Należy pamiętać również o braku możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego od nabytych usług gastronomicznych i noclegowych, z wyjątkiem sytuacji gdy usługi te stanowią element uzupełniający kompleksowej usługi organizacji wydarzenia czy też imprezy.

Roman Krężałek



LET US HELP YOU ACHIEVE FURTHER BUSINESS SUCCESS

UHY ECA S.A.

ul. Moniuszki 50
31-523 Kraków

Tel. +48 12 417 78 00

Email biuro@uhy-pl.com

Kontakt

Magdalena Hańczak

Email magdalena.hanczak@uhy-pl.com

Nadzór merytoryczny

Magdalena Krysztofiak

Edyta Krzywańska

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.

UHY ECA S.A. (the "Firm") is a member of Urbach Hacker Young International Limited, UK company, and forms part of the international UHY network of legally independent accounting and consulting firms. UHY is the brand name for the UHY international network. The services described herein are provided by the Firm and not by UHY or any other member firm of UHY. Neither UHY nor any member of UHY has any liability for services provided by other members."

© 2016 UHY ECA S.A.

www.uhy-pl.com
