

BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków

1/2009

Zmiany w MSSF 3

W 2008 roku Rada ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała nową wersję standardu MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”. Stosowne rozporządzenie Komisji (WE) nie zostało jeszcze wydane, co najprawdopodobniej nastąpi w bliskiej perspektywie. Zweryfikowany MSSF 3 należy stosować prospektywnie...

Więcej na stronie 5

Moment zaliczenia wynagrodzeń i składek do KUP – zmiany w 2009 r.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. weszły w życie dość istotne zmiany w obu podatkach dochodowych w zakresie ustalania momentu zaliczenia przez podatnika do kosztów uzyskania przychodu należności z tytułu wynagrodzeń... oraz składek ZUS.

Więcej na stronie 11

Spis treści

str.	1. Rachunkowość
2	KIMSF 17 – dystrybucja aktywów niefinansowych na rzecz właścicieli
4	Nieruchomości inwestycyjne w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości
5	Zmiany w MSSF 3
7	Skorygowana cena nabycia
8	2. Podatki
8	Przemieszczenie towarów własnych do innego kraju UE po zmianach w ustawie o VAT
11	Moment zaliczenia wynagrodzeń i składek do KUP zmiany 2009



1. Rachunkowość

Nadzór merytoryczny pełni
Marcin Krupa



Marcin Krupa

Biegły rewident, dyrektor w departamencie audytu ECA

Jest absolwentem Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Długoletni staż pracy w dziale audytu w firmie audytorskiej, gdzie odpowiedzialny był za całość prac związanych z badaniem sprawozdań finansowych pozwolił na zgromadzenie bogatego doświadczenia w zakresie badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości MSR/MSSF. Realizował również zlecenia z zakresu analizy Due Diligence oraz wyceny przedsiębiorstw. Brał udział przy sporządzaniu pakietów konsolidacyjnych oraz procesów związanych z łączeniem się spółek. Autor artykułów oraz wykładowca zagadnień z zakresu rachunkowości.

KIMSF 17 – dystrybucja aktywów niefinansowych na rzecz właścicieli



Arkadiusz Lenarcik
Kierownik Zespołu

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.
arkadiusz.lenarcik@ecaudyt.eu

W dniu 27 listopada 2008 roku Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) wydał interpretację KIMSF 17, obejmującą swym zakresem zagadnienie dystrybucji aktywów niefinansowych na rzecz właścicieli. Interpretacja dotyczy w szczególności sytuacji, w których jednostka gospodarcza przekazuje udziałowcom, pełniącym funkcje właścicielskie, dywidendę w postaci rzeczowej. KIMSF 17 ma zastosowanie również w przypadku, gdy udziałowcy mają prawo wyboru odnośnie pieniężnej bądź niepieniężnej formy dywidendy. Zgodnie z wytycznymi Interpretacji należną udziałowcom dywidendę, w przypadku dystrybucji aktywów niepieniężnych, należy ująć w księgach rachunkowych jednostki w momencie, kiedy powstanie obowiązek jej zapłaty, czyli w chwili zatwierdzenia dywidendy. Zobowiązanie to powinno zostać wycenione w wartości godziwej aktywów niepieniężnych przeznaczonych do

dystrybucji. W przypadku, gdy udziałowcy mają prawo wyboru formy dywidendy, zobowiązanie jest wyceniane z uwzględnieniem wartości godziwej obu form alternatywnych oraz dokonanej przez kierownika jednostki oceny prawdopodobieństwa wystąpienia poszczególnych opcji wypłat.

W momencie rozliczenia należnej udziałowcom dywidendy, ewentualna różnica pomiędzy wartością bilansową przekazywanych aktywów a wartością bilansową dywidendy powinna zostać odniesiona na wynik finansowy. Interpretacja wymaga, aby kwoty ujęte w wyniku finansowym jako efekt podziału aktywów niepieniężnych były prezentowane w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat.

Natomiast w sytuacji, gdy na koniec okresu sprawozdawczego zobowiązanie nie zostanie rozliczone a wartość godziwa aktywów przeznaczonych do przekazania udziałowcom uległa zmianie, zobowiązanie to należy wycenić ponownie poprzez kapitał własny jako korektę do kwoty podlegającej podziałowi. Ponadto jednostka w sprawozdaniu finansowym powinna ujawnić wartość bilansową należnej udziałowcom

dywidendy na początek i koniec okresu sprawozdawczego, jak również zmiany wartości zobowiązania ujętego w okresie sprawozdawczym, wynikające ze zmian wartości godziwej aktywów niefinansowych przeznaczonych do podziału.

Aktywa niepieniężne przeznaczone do podziału pomiędzy właścicieli należy klasyfikować, wyceniać i prezentować zgodnie z wymogami MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

Interpretacja KIMSF 17 oraz wynikające z niej zmiany w MSSF 5 obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie. Wcześniejsze stosowanie interpretacji jest dozwolone pod warunkiem ujawnienia tego faktu w sprawozdaniu finansowym oraz równoczesnego zastosowania MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” i MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”. KIMSF 17 oraz zmiany do MSSF 5 należy stosować prospektywnie. Zastosowanie retrospektywnie nie jest dopuszczalne.

Arkadiusz Lenarcik

Nieruchomości inwestycyjne w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości w brzmieniu znowelizowanym od 1 stycznia 2009 wprowadza szereg zmian w zakresie identyfikacji oraz wyceny nieruchomości zaliczanych do inwestycji.

W przeciwieństwie do brzmienia ustawy obowiązującej do końca 2008 roku kładącej nacisk na pierwotny cel nabycia bądź wytworzenia składnika majątku rzeczowego znowelizowana



Beata Micińska
Asystent biegłego rewidenta

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.
beata.micinska@ecaudyty.eu

definicja inwestycji kładzie nacisk na cel w jakim utrzymywany jest składnik majątku. Zmiana ta pozwala na uznanie za nieruchomość inwestycyjną także tych nieruchomości, które zostały przez jednostkę uprzednio zaklasyfikowane do innej grupy rzeczowych aktywów jednostki takich jak środki trwałe bądź zapasy. W przypadku gdy faktycznym celem wykorzystania wyżej wymienionych nieruchomości jest utrzymywanie ich w celu uzyskiwania korzyści ekonomicznych a nie wykorzystywaniem dla celów działalności operacyjnej jednostka ma prawo zaklasyfikować dany składnik majątku do grupy nieruchomości inwestycyjnych. W związku z faktem, iż przepisy szczegółowe nie wyjaśniają szczegółowo zasad ich reklasyfikacji wydaje się zasadne stosowanie w

tym celu przepisów MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”.

Należy także wspomnieć, że zmianie uległ również zakres pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, który rozszerzono o nowy podpunkt odnoszący się do kosztów i przychodów związanych z utrzymywaniem nieruchomości zaliczonych do inwestycji, aktualizacją ich wartości oraz ich przekwalifikowaniem do środków trwałych, jeśli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą. Oznacza to, iż skutki wyceny nieruchomości zaliczonych do inwestycji zaliczane winny być do przychodów bądź kosztów okresu, a nie jak dotychczas do kapitału z aktualizacji wyceny.

Beata Micińska

Zmiany w MSSF 3

W 2008 roku Rada ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała nową wersję standardu MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”. Stosowne rozporządzenie Komisji (WE) nie zostało jeszcze wydane, co najprawdopodobniej nastąpi w bliskiej perspektywie.

Zweryfikowany MSSF 3 należy stosować prospektywnie. Wprowadzone zmiany będą obowiązywać dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 01.07.2009 lub później. Wcześniejsze zastosowanie zmian jest możliwe tylko wówczas, gdy:

- zmiany w MSSF 3 wprowadza się łącznie ze zmianami wprowadzonymi w tym samym czasie do MSR 27;
- zmiany nie mogą być zastosowane dla okresów



Katarzyna Szaruga
Biegły Rewident
Dyrektor Departamentu Audytu w Zabrzu

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.
katarzyna.szaruga@ecaudyty.eu

sprawozdawczych rozpoczynających się przed 30.06.2007 oraz

– jednostka ujawni fakt wcześniejszego zastosowania.

Znowelizowany standard będzie miał istotny wpływ na rozliczanie połączeń jednostek gospodarczych,

gdyż wprowadza zmiany obejmujące m.in.:

- poszerzenie zakresu standardu o połączenia jednostek wzajemnych oraz połączenia jednostek gospodarczych wyłącznie na podstawie umowy;
- ujęcie kosztów związanych z przejęciem jako koszty okresu;
- przejęcia etapowe – odpowiednia wycena tylko do momentu przejęcia kontroli;
- ujmowanie zobowiązań warunkowych, jeśli istnieje obecny obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń;
- ujęcie zmian wartości godziwej płatności

wcześniej udziały w jednostce przejmowanej, lecz nie sprawowała nad nią kontroli, dokonuje nabycia kolejnych udziałów w taki sposób, że przejmuje kontrolę, to jednostka przejmująca jest zobowiązana do ponownej wyceny uprzednio posiadanych udziałów w jednostce przejmowanej do wartości godziwej na dzień przejęcia. Zysk lub stratę z wyceny tych udziałów należy ująć w wyniku finansowym okresu, w którym dokonano wyceny. Nawet jeżeli wcześniej inwestycja była ujmowana jako instrument dostępny do sprzedaży, którego zmiany wartości godziwej ujmowane były

Europejskie Centrum Audytu to firma audytorska o zasięgu ogólnopolskim. Zasadniczo zajmuje się badaniem sprawozdań finansowych oraz świadczeniem kompleksowych usług doradczych i szkoleniowych w zakresie polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości.

W ciągu kilku lat obecności na rynku usług audytorskich udało nam się wypracować znaczącą pozycję, czego potwierdzeniem jest 16 pozycja w VIII Ogólnopolskim Rankingu Firm Audytorskich gazety Rzeczpospolita.

warunkowych w wyniku finansowym;

- w zależności od przyjętego podejścia możliwość rozpoznania pełnej wartości firmy;
- zmiany w wycenie udziałów mniejszościowych.

Nie są to wszystkie zmiany, wymieniono tylko najistotniejsze zdaniem autora.

Oznacza to, że koszty związane z przejęciem np. opłaty dla firm poszukujących celów przejęcia, firm doradczych, prawnych, rzeczoznawców, a także ogólne koszty administracyjne i koszty działu przejęć będą od 01.07.2009 ujmowane w rachunku zysków i strat w kosztach okresu zgodnie z odpowiednim MSSF.

W przypadku przejęć etapowych także rozwiązano kilka spornych aspektów. W sytuacji, gdy jednostka przejmująca posiadała już

bezpośrednio w kapitale własnym, zysk lub strata będą również ujmowane w wyniku finansowym okresu tak, jak gdyby jednostka przejmująca zbyła uprzednio posiadane udziały. Natomiast wszelkie zmiany posiadanych udziałów po przejęciu kontroli traktuje się jak transakcje między udziałowcami. W rezultacie inwestorzy nie wykażą zysków z tytułu częściowej sprzedaży jednostki zależnej, a w przypadku dokupienia dodatkowych udziałów w jednostce zależnej, wartość firmy nie powinna być na nowo kalkulowana. Różnica między ceną nabycia dodatkowych udziałów a nabytym udziałem w aktywach netto zaprezentowana zostanie w kapitale.

Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej ujmowane będą według wartości godziwej, jeżeli wartość godziwą będzie można wiarygodnie ustalić oraz będzie istniał obecny obowiązek wynikający z przeszłego zdarzenia, niezależnie od prawdopodobieństwa wystąpienia przepływu pieniężnego. Zgodnie z poprzednią wersją standardu ujęcia wymagały ewentualne zobowiązania w wartości godziwej, jeśli da się ona wiarygodnie ustalić, nawet jeśli nie istniał obecny obowiązek.

Znowelizowany MSSF 3 zakłada wycenę wynagrodzenia z tytułu przejęcia w wartości godziwej na dzień przejęcia, dotyczy to także wynagrodzeń warunkowych zdefiniowanych jako dodatkowe rozliczenia z poprzednimi właścicielami. Po dniu przejęcia zmiany wartości godziwej płatności warunkowych nie będą korygowały wartości firmy, lecz ujmuje się je w wyniku finansowym. Korekta wartości firmy jest możliwa tylko w bardzo nielicznych przypadkach, gdy zmiany wynikają z otrzymania informacji dotyczących faktów i okoliczności występujących na dzień przejęcia. Oznacza to, że zmiany

wynikające ze zdarzeń po dacie przejęcia np. z osiągnięcia przez jednostkę przejmowaną zakładanego poziomu zysku lub z osiągnięcia zakładanej ceny udziałów, ujmuje się w wyniku finansowym.

Ostatnie dwa wybrane zagadnienia dotyczące zmian w MSSF 3 są ze sobą związane. Zmieniony standard pozwala jednostkom na wybór metody wyceny udziałów mniejszościowych:

- według wartości godziwej (ceny rynkowe lub inne techniki wyceny) lub
- proporcjonalnie do udziału w aktywach netto jednostki przejmowanej (zgodnie z dotychczasową wersją standardu).

W zależności od przyjętego podejścia do wyceny udziałów mniejszościowych jednostka przejmująca rozpozna wartość firmy obejmującą:

- 100% wartości przedsiębiorstwa w przypadku wyceny udziałów mniejszościowych według wartości godziwej (tzw. pełna wartość firmy);
- nabytą część udziałów w przypadku wyboru drugiej metody do wyceny udziałów mniejszościowych.

Dotychczas jeśli inwestor zakupił mniej niż 100% w przedsiębiorstwie, wartość firmy liczona była jako różnica pomiędzy ceną nabycia i nabytym udziałem inwestora w aktywach netto spółki, czyli zgodnie z drugą metodą. W wyniku zmian MSSF 3 będzie miał możliwość wyboru metody.

Katarzyna Szaruga



Skorygowana cena nabycia.

Do końca 2008 roku pojęcie skorygowanej ceny nabycia było uregulowane jedynie w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych i dotyczyło podmiotów obligatoryjnie podlegających badaniu sprawozdania finansowego zgodnie z art. 64 ustawy o rachunkowości. Z dniem 1 stycznia 2009 roku pojęcie to zostało także zdefiniowane w ustawie o rachunkowości. Skorygowana cena nabycia ma zastosowanie do wyceny aktywów finansowych zaklasyfikowanych do aktywów utrzymywanych do terminu wymagalności, należności własnych i pożyczek udzielonych oraz zobowiązań finansowych.

Zgodnie z art. 28 ust. 8a znowelizowanej ustawy o rachunkowości skorygowana cena nabycia aktywów finansowych i zobowiązań finansowych to cena nabycia (wartość), w jakiej składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych został po raz pierwszy wprowadzony do ksiąg rachunkowych, pomniejszona o spłaty wartości nominalnej, odpowiednio skorygowana o skumulowaną kwotę zdyskontowanej różnicy między wartością początkową składnika i jego wartością w terminie wymagalności, wyliczoną za pomocą efektywnej stopy procentowej, a także pomniejszona o odpisy aktualizujące wartość.

Wprowadzenie definicji skorygowanej ceny nabycia podyktowane zostało art. 4 ust. 2 UoR, który mówi, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach



*Piotr Kęska
Asystent biegłego rewidenta*

*Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.
piotr.keska@ecaudyt.eu*

rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Wykazywanie, co występowało przed wprowadzeniem tej definicji, przychodów i kosztów w stałej wysokości przez cały okres rozliczania powodując wypaczanie sensu ekonomicznego tych pozycji. Skorygowana cena nabycia, jako element wyceny wtórnej, dzięki zastosowaniu efektywnej stopy procentowej, powoduje zmianę wykazywanych przychodów i kosztów w poszczególnych okresach. Uwzględnia ona bieżącą wartość przyszłych przepływów i pozwala określić je na poziomie, przy którym utrzymywana jest stała stopa rentowności.

Piotr Kęska

2. Podatki

Nadzór merytoryczny pełni
Paweł Wójciak

Paweł Wójciak

Prezes zarządu BSWP, doradca podatkowy

Jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Ukończył także studia podyplomowe w Instytucie Prawa Własności Intelektualnej UJ. Przez szereg lat współpracował z polskimi i międzynarodowymi firmami doradztwa podatkowego. To specjalista z zakresu podatków dochodowych, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatkowych aspektów działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Wieloletni staż w pracy doradcy podatkowego pozwolił na zgromadzenie bogatego doświadczenia w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowych. Jest również uznanym wykładawcą problematyki podatkowej dla praktyków.

Przemieszczenie towarów własnych do innego kraju UE po zmianach w ustawie o VAT



Łukasz Chłond
Konsultant Podatkowy

Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.
lukasz.chlond@bswp.pl

Ostatnia nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła długo oczekiwane zmiany dla podatników przemieszczających własne towary pomiędzy krajami członkowskimi Wspólnoty. Stąd też wydaje się zasadnym, aby każdy podmiot dokonujący transakcji wewnątrzspółnotowych zapoznał się z nowymi możliwościami.

Przemieszczenie towarów własnych – zasady ogólne

Jak wiadomo, w pewnych okolicznościach, opodatkowaniu podlega nie tylko dostawa towaru bezpośrednio do nabywcy, lecz również przemieszczenie przez podatnika własnych towarów do innego kraju UE. Zgodnie z art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, za wewnątrzspółnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika (...) lub na jego rzecz towarów

należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika. W ust. 4 tego samego przepisu znajdziemy katalog sytuacji, w których przemieszczenia własnych towarów nie uznajemy za WDT. Są to m.in. przypadki, gdy:

- towary mają być przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzspółnotowa dostawa towarów;
- na towarach mają zostać wykonane usługi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;

Działalność Spółki Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy koncentruje się na świadczeniu profesjonalnych usług doradztwa podatkowego oraz outsourcingu księgowego. Doradzając, przedstawiamy precyzyjne i praktyczne rozwiązania problemów podatkowych. Outsourcing księgowy gwarantuje Klientowi kompleksową obsługę księgową Jego Firmy, a także optymalizację kosztów wynikających z konieczności posiadania wewnętrznej księgowości.

- towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
- towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika, pod warunkiem że podatnik posiada dokument celny potwierdzający rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium kraju, jeżeli wywóz z terytorium Wspólnoty jest potwierdzany przez urząd celny określony w przepisach celnych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

- towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, w celu świadczenia usług przez tego podatnika;
- towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;
- przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym.

Co do zasady zatem przemieszczenie towarów własnych, służących wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, do innego kraju UE – podlega opodatkowaniu jako WDT na zasadach ogólnych. Warto jednak w tym miejscu zwrócić uwagę na szczególną konstrukcję wprowadzoną do ustawy o VAT z dniem 1 grudnia 2008 r. - magazyn konsygnacyjny.

Magazyny konsygnacyjne

Procedura składu konsygnacyjnego jest rodzajem uproszczenia i udogodnienia prowadzenia działalności gospodarczej. Przewidziana została przepisem art. 21 VI Dyrektywy. Niektóre państwa członkowskie wprowadziły do swojego porządku krajowego regulacje oparte na tym przepisie. Polski ustawodawca zdecydował się umożliwić podatnikom korzystanie z tej praktycznej instytucji zarówno w zakresie WDT, jak i WNT.

W myśl art. 2 pkt 27c ustawy o VAT, magazyn konsygnacyjny to wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania. Z kolei nowy art. 20a ust. 1 ustawy o VAT przewiduje, że w przypadku przemieszczenia towaru przez polskiego podatnika do zagranicznego magazynu konsygnacyjnego, obowiązek podatkowy nie powstanie od razu, z chwilą przemieszczenia, lecz dopiero w chwili pobrania towaru przez kontrahenta z tegoż

magazynu, nie później niż z chwilą wystawienia faktury, co jest rozwiązaniem korzystnym. Warto jednak zwrócić uwagę na fakt, iż powyższy sposób rozliczenia transakcji jest możliwy w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- dostawca nie jest zarejestrowany jako podatnik podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki,
- dostawca prowadzi ewidencję towarów przemieszczanych do magazynu konsygnacyjnego, zawierającą datę ich przemieszczenia, datę dostawy towarów podatnikowi podatku od wartości dodanej, dane pozwalające na identyfikację towarów, a w przypadku przemieszczenia powrotnego - także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów.

W myśl art. 20a ust. 3 ustawy o VAT, w przypadku powrotnego przemieszczenia towarów przez podatnika, który pierwotnie dokonał ich przemieszczenia, lub na jego rzecz, które nie były przedmiotem dostawy zgodnie z ust. 1, nie powstaje obowiązek podatkowy w wewnątrz-wspólnotowej dostawie towarów i wewnątrz-wspólnotowym nabyciu towarów w odniesieniu do tych towarów.

Podobnie obowiązek podatkowy powstanie w przypadku pobrania towarów przez polskiego podatnika VAT z magazynu znajdującego się na terytorium kraju, do którego towary przemieszcza podatnik unijny niezarejestrowany w Polsce dla potrzeb VAT. Warto zwrócić uwagę, że szczegółowe warunki uznania przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego za WNT określone zostały w nowym art. 12a ustawy o VAT.

Moment zaliczenia wynagrodzeń i składek do KUP – zmiany w 2009 r.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. weszły w życie dość istotne zmiany w obu podatkach dochodowych w zakresie ustalania momentu zaliczenia przez podatnika do kosztów uzyskania przychodu należności z tytułu wynagrodzeń oraz składek ZUS. Zgodnie z nowym art. 15 ust. 4g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o PDOP), należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PDOF), oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57. Z kolei nowy art. 15 ust. 4h ustawy o PDOP stanowi, że składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone:

1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne - w terminie wynikającym z odrębnych przepisów, 2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu



*Paweł Wójciak
Doradca Podatkowy
Prezes Zarządu*

*Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.
pawel.wojciak@bswp.pl*

następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony - nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom do składek tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d.

Jednocześnie wprowadzono również do ustawy o PDOF nowe przepisy art. 22 ust. 6ba i 6bb, o podobnej treści.

Do tej pory kosztem uzyskania przychodów były dopiero wynagrodzenia i składki zapłacone, w związku z czym istotny był miesiąc, w którym faktycznie zostały poniesione wydatki z tych tytułów. Do przedmiotowych należności zastosowanie znajdowała zatem metoda kasowa. Od 1 stycznia 2009 r. stan ten uległ zmianie i obecnie zarówno wynagrodzenia, jak również składki mogą być rozliczane metodą memoriałową. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że płatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wynagrodzenie z tytułu umowy o

pracę w miesiącu, za który jest ono należne, o ile wypłaci je terminowo. Podobnie terminowość jest warunkiem zaliczenia składek ZUS do kosztów uzyskania przychodu, jednakże w tym przypadku sytuacja jest nieco bardziej skomplikowana. Warto zwrócić uwagę, że w przypadku należności wypłacanych w miesiącu, za który są należne (np. za marzec wypłacana do dnia 31 marca), składka winna być uregulowana do 15 dnia miesiąca następującego (a więc do 15 kwietnia), czyli w terminie przewidzianym również przepisami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Problem pojawia się w przypadku należności wypłacanych terminowo, lecz w miesiącu następnym (a więc np. za marzec wypłacanych do 10 kwietnia). Nowe przepisy stanowią bowiem, że w takim wypadku składki winny być uiszczone do 15 dnia tego właśnie miesiąca (a więc do 15 kwietnia). Tymczasem przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych dają płatnikowi możliwość przesunięcia zapłaty do 15 dnia kolejnego miesiąca (do 15 maja). Powstaje zatem

rozdźwięk pomiędzy terminem przewidzianym w podatku dochodowym a terminem przewidzianym w przepisach dotyczących ubezpieczeń społecznych. Wydawałoby się, że jest to niedopatrzenie ustawodawcy, jednak lektura uzasadnienia do projektu ustawy (druk sejmowy nr 1016) rozwiewa wątpliwości, bowiem czytamy w nim m.in.: „w przypadku składek od wynagrodzeń wypłacanych w miesiącu następnym, obowiązek ich uiszczenia powstaje do 15 dnia następnego miesiąca po wypłacie wynagrodzenia. W związku z tym, postanowiono, iż płatnicy chcący skorzystać z metody memoriałowej będą musieli zapłacić składki w terminie o jeden miesiąc wcześniejszym.” Należy jednak podkreślić, że przedmiotowa kwestia budzi pewne wątpliwości w literaturze.

W przypadku nieterminowego uiszczania należności z tytułu wynagrodzeń lub składek ZUS, powinny one być zaliczane do kosztów uzyskania przychodu w terminie wypłaty, a więc zgodnie z dotychczas stosowaną metodą kasową.

Paweł Wójciak

Kontakt:

Europejskie Centrum
Audytu Sp. z o.o.

Siedziba:
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

ECA w Warszawie:
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

ECA w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

ECA w Poznaniu
ul. E. Szczanieckiej 9a/9
60-215 Poznań

ECA we Wrocławiu
ul. W. Jagiełły 3/55
50-201 Wrocław

www.ecaudyt.eu
E-mail: ecaudyt@ecaudyt.eu

Bogacki Seredyński Wójciak
i Partnerzy Sp. z o.o.

Siedziba:
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

BSWP w Warszawie:
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

BSWP w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

www.bswp.pl
E-mail: bswp@bswp.pl

Kontakt w sprawie biuletynu:

Monika Pilarz

Tel.: +48 32 376 41 82

Fax: +48 32 376 41 41

E-mail: monika.pilarz@ecaudyt.eu

Biuletyn rachunkowości i podatków 01 /2009

Wydawca: Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.
Nadzór merytoryczny: Marcin Krupa, Paweł Wójciak

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.

