



BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków

4/2010

Str. **I Rachunkowość**

- 2** **Obowiązki podmiotów gospodarczych wobec NBP**
- 4** **Różnice inwentaryzacyjne i sposoby ich rozliczania**
- 5** **Zmiany w MSR 12 - podatek dochodowy**
- 7** **Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych – Interpretacja KIMSF 19**

II Podatki

- 9** **Prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej przyszłą zaliczkę**
- 11** **Dokumenty niezbędne do zastosowania 0% stawki dla dokonującego WDT – istotna uchwała NSA**



I. Rachunkowość



Roman Seredyński
Prezes Zarządu ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.
Biegły Rewident nr 10395

Doktorant Katedry Rachunkowości Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Przez szereg lat był kierownikiem działu audytu w międzynarodowej firmie audytorskiej. Brał udział w licznych projektach między innymi dotyczących badania sprawozdań finansowych, w tym spółek giełdowych, przekształcania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF oraz HGB, sporządzaniu analiz finansowych typu Due Dilligence oraz wyceny przedsiębiorstw. Posiada bogate doświadczenie z dziedziny Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Obecnie sprawuje nadzór i zarządza firmą audytorską. Autor licznych artykułów z zakresu audytu oraz sprawozdawczości finansowej, ceniony wykładowca z zakresu rachunkowości. Autor i współautor podręczników z zakresu polskich oraz międzynarodowych standardów rachunkowości.



Bożena Paszkowska
Starszy Konsultant
bożena.paszkowska@ecagroup.pl
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

Obowiązki podmiotów gospodarczych wobec NBP

Obowiązkiem sprawozdawczym wobec NBP są objęci rezydenci w rozumieniu prawa dewizowego, jak również przedsiębiorcy (rezydenci i nierezydenci) prowadzący działalność kantorową. Obowiązki te wynikają z Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 października 2009 roku w sprawie przekazywania Narodowemu Bankowi Polskiemu danych niezbędnych do sporządzania bilansu płatniczego oraz międzynarodowej pozycji inwestycyjnej. Rozporządzenie to obowiązuje od 1 stycznia 2010 roku.

W związku ze zbliżającym się końcem roku podmioty gospodarcze są zobowiązane do sporządzenia sprawozdania rocznego za 2010 rok według nowych zasad, których termin złożenia upływa 31 maja 2011 roku. Najistotniejsze zmiany wprowadzone w rozporządzeniu dotyczą:

- wprowadzenia progów istotności, od których uzależnione jest składanie sprawozdań do NBP,
- wskazania podmiotów zobowiązanych do składania poszczególnych sprawozdań,
- zmian w systemie raportowania.

Wprowadzone zmiany wymuszają konieczność monitorowania zaangażowania kapitałowego za granicą. Podstawą do określenia obowiązku sprawozdawczego są



dane z ksiąg rachunkowych i innych dokumentów źródłowych pozwalających ustalić na koniec roku lub kwartału konieczność (lub brak konieczności) przesyłania odpowiednich sprawozdań.

Obowiązek raportowania ciąży na następujących podmiotach:

- **Firmach inwestycyjnych** prowadzących rachunki papierów wartościowych, dokonujące obrotu dewizowego z zagranicą lub pośredniczące w tym obrocie, którzy niezależnie od kwoty są obowiązani przekazywać NBP miesięczne sprawozdania w terminie do 20 dni po zakończeniu miesiąca.

- **Jednostkach sektora finansów publicznych**, u których łączna kwota aktywów i pasywów „zagranicznych” wynosi na koniec kwartału/roku:

1. co najmniej **500 mln zł**. – obowiązek składania sprawozdań miesięcznych,
2. więcej niż **26 mln zł**, ale mniej niż **500 mln zł**. - sprawozdania kwartalne

- **Innych niż wymienione powyżej osobach prawnych, spółkach osobowych, innych podmiotach niemających osobowości prawnej** a także na **osobach fizycznych** posiadających „zagraniczne” aktywa i pasywa **związane z działalnością gospodarczą** u których:

1. łączna kwota aktywów i pasywów „zagranicznych” na koniec roku/kwartału wynosi co najmniej **300 mln zł** – sprawozdania miesięczne,
2. łączna kwota aktywów i pasywów „zagranicznych” na koniec roku/kwartału jest wyższa niż **10 mln zł** i niższa niż **300 mln zł** - sprawozdania kwartalne.
3. prowadzona jest działalność kantorowa, niezależnie od kwoty –sprawozdania miesięczne.

- **Osobach fizycznych** posiadających **niezwiązane z działalnością gospodarczą** aktywa i pasywa „zagraniczne” w łącznej kwocie wynoszącej na koniec roku/kwartału co najmniej **7 mln zł** - sprawozdania kwartalne.

Oprócz wymienionych powyżej obowiązków raportowania podmioty gospodarcze, którzy **osiągają wyznaczone progi istotności** są zobowiązane również składać sprawozdania w związku z:

1. posiadaniem długoterminowych kredytów i pożyczek otrzymanych od nierezydentów oraz długoterminowych zobowiązań wobec nierezydentów z tytułu leasingu finansowego, których kwota na koniec kwartału wynosi co najmniej **3 mln zł**,
2. emisją papierów wartościowych lub innych instrumentów rynku pieniężnego, jeśli ta emisja przynajmniej w części została objęta przez nierezydenta,
3. posiadaniem przynajmniej **10% głosów** w organie stanowiącym spółki mającej siedzibę za granicą lub

posiadaniem oddziału mającego siedzibę za granicą,
4. faktem, iż w organach stanowiących spółki nierezydent posiada co najmniej **10% głosów**,

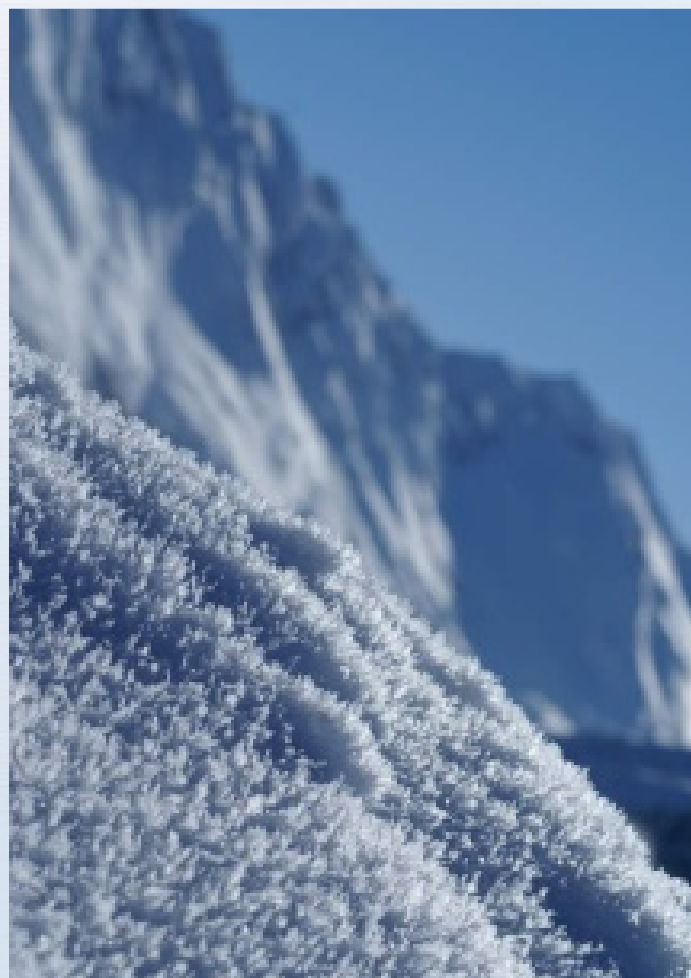
Obowiązki sprawozdawcze dotyczą również podmiotów, którzy nie uzyskali wyznaczonych progów istotności a dotyczą następujących sytuacji:

1. posiadanie aktywów i pasywów związanych z obrotem handlowym, których łączna kwota na koniec roku/kwartału wynosi co najmniej **3 mln zł**.
2. dokonanie emisji papierów wartościowych lub innych instrumentów rynku pieniężnego, jeśli emisja ta przynajmniej w części została objęta przez nierezydenta.

Ponadto należy dodać, iż obowiązki sprawozdawcze dotyczą także oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych posiadających siedzibę w kraju.

Sprawozdania do NBP są przekazywane w formie elektronicznej przy użyciu certyfikatów wydawanych nieodpłatnie przez NBP. Rozporządzenie wprowadza również nowe wzory formularzy stanowiące załącznik do rozporządzenia.

Bożena Paszkowska





Agnieszka Talik
Starszy Konsultant
agnieszka.talik@ecagroup.pl
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

Różnice inwentaryzacyjne i sposoby ich rozliczania

Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki, które prowadzą działalność gospodarczą są zobowiązane do okresowego ustalania lub sprawdzania w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów.

W myśl art. 27 ustawy o rachunkowości: „przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji”.

W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji i stwierdzeniu różnic pomiędzy stanem faktycznym a stanem wykazany w księgach rachunkowych sporządzany jest protokół inwentaryzacyjny, który zawiera m.in. przyczyny powstania różnic i proponowane sposoby ich rozliczenia. Protokół ten przedstawiany jest kierownikowi jednostki, który go zatwierdza i zgodnie z obowiązującą polityką rachunkowości dokonuje rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. W oparciu o art. 4 ust.5 ustawy o rachunkowości to kierownik jednostki jest odpowiedzialny za poprawność przeprowadzonej inwentaryzacji i nie może tego obowiązku powierzyć innej osobie w jednostce.

Różnice inwentaryzacyjne mogą przybrać następującą postać:

- niedoboru - występuje wówczas, gdy rzeczywisty stan składnika majątkowego stwierdzony podczas inwentaryzacji jest niższy niż stan wykazywany w księgach rachunkowych,
- nadwyżki - występuje wówczas, gdy rzeczywisty stan składnika majątkowego stwierdzony podczas inwentaryzacji jest wyższy niż stan wykazywany w księgach rachunkowych.

Zidentyfikowane **niedobory** z punktu widzenia odpowiedzialności za powierzone mienie mogą być uznane jako **niezawinione** lub **zawinione**. Do niedoborów niezawinionych kwalifikuje się niedobory spowodowane przyczynami, które nie są zależne od osób odpowiedzialnych za powierzone im dobro. Wyróżnia się wówczas:

- niedobory pozorne - są wynikiem drobnych pomyłek bądź błędów w dokumentach, pomiarze lub ewidencji danego składnika i najczęściej rozliczane są w koszty zużycia,
- niedobory podlegające kompensacie z nadwyżkami - rozliczenie to dokonywane jest tylko w przypadku, gdy spełnione są wszystkie poniższe warunki: stwierdzone nadwyżki i niedobory:

1. dotyczą podobnych składników,
2. wystąpiły w składnikach za które odpowiedzialna była ta sama osoba,
3. zostały ujawnione podczas tego samego spisu z natury i powstały w tym samym okresie rozliczeniowym.

Rozliczenie niedoborów kompensatą z nadwyżkami dokonywane jest zgodnie z zasadą „mniejszej ilości i niższej ceny” a pozostałe różnice ulegają dalszemu rozliczeniu.

- niedobory w granicach norm i ubytków - związane są z indywidualnymi cechami danego składnika majątkowego, które mogą przyczyniać się do utraty swoich właściwości i rozliczane są w koszty działalności operacyjnej,
- niedobory spowodowane wypadkami losowymi - obciążają straty nadzwyczajne,
- niedobory ponad normy rozliczane w pozostałe koszty operacyjne.



Z kolei niedobry zawinione występują wówczas, gdy powstały one z winy lub zaniedbania osób odpowiedzialnych za nie materialnie. Taki niedobór może zostać uznany za osobę odpowiedzialną i wówczas rozliczany jest jako „inne rozrachunki z pracownikami” lub nieuznany i wówczas staje się „roszczeniem spornym skierowanym na drogę sądową”.

Ujawnione podczas inwentaryzacji **nadwyżki** mogą być rozliczane w poniższy sposób:

- jako nadwyżki kompensowane z niedoborami (również muszą być spełnione takie same warunki jak w przypadku kompensaty niedoborów z nadwyżkami),
- jako nadwyżki będące skutkiem błędów w dokumentacji bądź pomiarze - korygują one koszty zużycia,
- jako nadwyżki o niewyjaśnionej przyczynie, które rozliczane są w pozostałych przychodach operacyjnych.

Inwentaryzacja jest istotnym elementem rachunkowości, ze względu na to iż zapewnia rzetelność prowadzonych ksiąg rachunkowych. Dzięki niej możliwe jest utrzymywanie zgodności danych księgowych z rzeczywistością.

Agnieszka Talik



Magdalena Kluczevska
Starszy Konsultant
magdalena.kluczevska@ecagroup.pl
ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.

Zmiany w MSR 12 - podatek dochodowy

Opracowano na podstawie ED/2010/11, ED/2009/2 i MSR 12

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) pracuje nad wprowadzeniem zmian do MSR 12 – podatek dochodowy. Najistotniejsze z proponowanych zmian to:

- naliczanie odroczonego podatku dochodowego na wycenie nieruchomości według modelu wartości godziwej
- naliczanie odroczonego podatku dochodowego na niepewnych pozycjach podatkowych
- zmiany w rozpoznaniu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

I Wycena nieruchomości według modelu wartości godziwej

Obecnie podmiot wyceniający nieruchomość według modelu wartości godziwej może wybrać czy zrealizuje bilansową wartość majątku poprzez sprzedaż czy wykorzystanie w okresie ekonomicznej użyteczności. W krajach, w których obowiązują inne stawki podatkowe dla działalności operacyjnej i przychodów ze sprzedaży nieruchomości oznacza to naliczenie odroczonego podatku dochodowego w oparciu o różne stawki podatkowe.

RMSR proponuje aby w każdym przypadku przyjmowano, że odzyskanie bilansowej wartości majątku nastąpi w całości poprzez sprzedaż nieruchomości. Obalenie tego założenia mogłoby nastąpić tylko w przypadku posiadania jednoznacznych dowodów, że wartość majątku zostanie zrealizowana poprzez spożytkowanie go w okresie ekonomicznej użyteczności.



Proponowana przez RMSR zmiana ma dotyczyć nieruchomości inwestycyjnych wycenianych według modelu wartości godziwej zgodnie z MSR 40 a także środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wycenianych według modelu wartości przeszacowanej zgodnie z odpowiednio MSR 16 i MSR 38. W przypadku gdy podmiot obali domniemanie, że bilansowa wartość aktywów zostanie odzyskana poprzez sprzedaż, należy dodatkowo ujawnić ten fakt w informacji dodatkowej wraz z podaniem uzasadniających dowodów. Na terenie Polski stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 19 %. W przypadku sprzedaży nieruchomości nie stosuje się innej stawki podatkowej do tej części ceny, która przewyższa koszt wytworzenia lub cenę nabycia. Oznacza to, że w przypadku spółek polskich aktywo z tytułu wyceny nieruchomości będzie naliczone w takiej samej wysokości niezależnie od tego czy wartość nieruchomości zostanie zrealizowana poprzez sprzedaż czy poprzez jej spożytkowanie w okresie ekonomicznej użyteczności. Ilustruje to poniższy przykład.

Przykłady:

Podmiot posiada środek trwały, który wycenia według modelu wartości godziwej wg. MSR 16. Koszt wytworzenia środka trwałego wynosi 100, a na bieżący dzień bilansowy został on wyceniony na 150. Wartość umorzenia środka trwałego na bieżący dzień bilansowy wynosi 60. Stawka podatkowa wynosi 19%.

Wartość środka trwałego dla celów podatkowych wynosi 40 (100-60). Wartość bilansowa środka trwałego wynosi 150. Powstała różnica, o wartości 110, jest różnicą przejściową.

Sposób ujęcia odroczonego podatku dochodowego

• sprzedaż

Różnica przejściowe	Stawka podatku	Kwota podatku
60	19%	11,4
50	19%	9,5
110	SUMA	20,9

• realizacja wartości w okresie ekonomicznej użyteczności

Różnica przejściowe	Stawka podatku	Kwota podatku
60	19%	11,4
50	19%	9,5
110	SUMA	20,9

II Niepewne pozycje podatkowe

W nowelizacji MSR 12, RMSR proponuje aby bieżące i odroczone aktywa oraz rezerwy na podatek dochodowy naliczać jako średnią wszystkich możliwych wyników

ważoną prawdopodobieństwem ich wystąpienia.

Przykład:

W kalkulacji podatku za rok 20X0 podmiot odlicza kwotę 100 000, która może zostać zakwestionowana przez organa podatkowe. Stawka podatku wynosi 19%. Podmiot oszacował możliwe wartości ostatecznego odliczenia i prawdopodobieństwa z jakim mogą wystąpić.

Wartość odliczenia	Prawdopodobieństwo	Kwota
50 000	50%	25 000
25 000	20%	5 000
10 000	15%	1,500
	SUMA	31 500

Odliczenie podatkowe dokonane przez podmiot prawdopodobnie przyniesie korzyść podatkową w kwocie 31 500 i na tej wartości należy naliczyć odroczonego podatku dochodowego.

III Rozpoznanie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

RMSR proponuje aby w księgach ujmować wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w pełnej kwocie. W przypadku niepewności co do możliwości ich faktycznej realizacji należy zawiązać rezerwę na utratę wartości poszczególnych aktywów, która doprowadzi wartość aktywów do kwoty możliwej realizacji kosztu podatkowego.

Przykład:

Podmiot sporządza zeznanie podatkowe za rok 20X0, ma do rozliczenia straty podatkowe na łączną kwotę 15 mln, prognozuje że uda mu się rozliczyć 12 mln strat podatkowych. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%. Według obowiązujących zasad MSR 12 podmiot powinien naliczyć aktywo na stratę podatkową w wysokości 2,28 mln (12 mln * 19%). Natomiast zgodnie z proponowanymi przez RMSR zmianami podmiot powinien naliczyć aktywo na stratę podatkową w kwocie 2,85 mln (15 mln * 19%) oraz rezerwę na utratę wartości aktywa w kwocie 0,57 mln (3 mln * 19%).

Magdalena Kluczewska



Marcin Krupa
Biegły Rewident, Dyrektor
marcin.krupa@ecagroup.pl
ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.

Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych – Interpretacja KIMSF 19

Szczególną formą zapłaty zobowiązania przez dłużnika może być zapłata własnymi instrumentami kapitałowymi. Zapłata taka następuje wówczas gdy dłużnik i wierzyciel renegotjują warunki zobowiązania finansowego w celu realizacji zobowiązania w całości lub części poprzez emisję instrumentów kapitałowych przeznaczonych dla wierzyciela. Transakcje tego typu nazywane są zamianą długu na kapitał.

Do momentu wydania i opublikowania interpretacji KIMSF 19 „Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych” zagadnienie to nie było zidentyfikowane w międzynarodowych standardach rachunkowości powodując rozbieżność w prezentacji zagadnienia w sprawozdawczości różnych podmiotów.

Od chwili wydania interpretacji obowiązek jej stosowania został ujednolicony.

Interpretację stosują wszystkie podmioty, które, dokonują zapłaty za zobowiązania finansowe wyemitowanymi instrumentami kapitałowymi.

Interpretacji nie stosuje się jednak, jeżeli (KIMSF 19.3):

- wierzyciel jest również bezpośrednim lub pośrednim akcjonariuszem/udziałowcem i działa w tym charakterze,
- wierzyciel i jednostka znajdują się pod kontrolą tej samej strony lub tych samych stron zarówno przed, jak i po transakcji, a istota transakcji obejmuje dystrybucję

akcji przez jednostkę lub wniesienie wkładu kapitałowego do jednostki;

- uregulowanie zobowiązania finansowego przez emisję instrumentów kapitałowych jest zgodne z pierwotnymi warunkami zobowiązania finansowego.

Emisja instrumentu kapitałowego przeznaczonego dla wierzyciela w celu uregulowania całości lub części zobowiązania finansowego zgodne z zasadą wynikającą z par. 39 MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” wymaga wyłączenia ze sprawozdania z sytuacji finansowej dłużnika zobowiązania finansowego traktując je jako zapłacone. Wycena instrumentu kapitałowego następuje w dniu uregulowania zobowiązania finansowego (lub jego części).

Interpretacja nakazuje by w momencie pierwotnego ujęcia instrumentu kapitałowego wycenić go w według wartości godziwej. Jeżeli jednak wartość godziwa nie może zostać wiarygodnie wyceniona, wycenia się je w wysokości uregulowanego zobowiązania finansowego.

Możliwość ustalenia wartości godziwej emitowanego instrumentu kapitałowego zamiennego na dług przeważnie skutkuje powstaniem rozbieżności w wartości długu oraz wyemitowanego instrumentu. Powstałą różnicę pomiędzy wartością bilansową uregulowanego zobowiązania finansowego (lub uregulowaną częścią zobowiązania finansowego) a wartością zapłaty ujmuje się bezpośrednio w rachunku zysków lub strat zgodnie z paragrafem 41 MSR 39. Powstały przychód lub koszt wymaga odrębnej prezentacji w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej.

Interpretacja jak wskazano powyżej usystematyzowała zasady ujmowania tego typu operacji. Do momentu jej publikacji jednostki mogły wykazywać wartość wyemitowanego instrumentu w wartości księgowej zobowiązania finansowego. Takie podejście skutkowało brakiem wpływu na wynik finansowy jednostki. Możliwa była także wycena instrumentów kapitałowych w wartości godziwej, w jakiej zostały wyemitowane. Podejście takie było więc zgodne z podejściem wynikającym z interpretacji.

Interpretację KIMSF 19 stosuje się do okresów rocznych rozpoczynających się od 1 lipca 2010 roku i później. Wcześniejsze jej zastosowanie jest dozwolone, wymaga jednak ujawnienia tego faktu. W większości przypadków interpretacja będzie stosowana po raz pierwszy dla okresów rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2011.



Interpretacja KIMSF 19 wymaga ujęcia retrospektywnego zgodnie z MSR 8 jako zmianę polityki rachunkowości z początkiem najwcześniejszego zaprezentowanego okresu porównawczego.

Przykład:

Spółka Alfa S.A. posiada zobowiązanie finansowe wobec niepowiązanego podmiotu na kwotę 1.000 jp.. W związku z trudnościami w spłacie zobowiązania strony ustaliły w drodze renegotjacji pierwotnej umowy, iż w zamian za zobowiązanie finansowe spółka Alfa S.A wyemituje dodatkowe 500 akcji o wartości nominalnej 1jp /akcję., które w całości obejmie spółka wierzyciela. Spółka Alfa S.A jest podmiotem notowanym na aktywnym rynku a wartość rynkowa akcji w dniu ich objęcia przez wierzyciela wynosi 2,6 jp./szt.

Gdzie:

- Sp-** stan początkowy,
- 1a-** rozliczenie zobowiązania w momencie objęcia akcji przez wierzyciela,
- 1b-** ujęcie wartości kapitału podstawowego,
- 1c-** ujęcie różnicy pomiędzy wartością godziwą zobowiązania (wartość godziwa wyemitowanych akcji) a wartością nominalną akcji
- 2-** różnica pomiędzy wartością godziwą wyemitowanych akcji a kwotą zobowiązania finansowego

Marcin Krupa

Zobowiązanie finansowe		Kapitał podstawowy	
1a) 1300	1000 (Sp. 300 (2		1b) 500
Rozliczenie emisji			
	1b) 500 1c) 800	1300 (1a)	
Koszty finansowe		Kapitał zapasowy (AGIO)	
2) 300			800 1c

Z okazji nadchodzących świąt Bożego Narodzenia wszystkim Klientom, Współpracownikom i Przyjaciółom życzymy pełnych miłości i spokoju Świąt. Niech Nowy Rok przyniesie Państwu tę odrobinę szczęścia, która sprawi, że wszystkie podjęte działania zakończą się sukcesem
zyczą:

**Zarząd i Pracownicy
ECA Group**





II. Podatki

Nadzór merytoryczny pełni



Paweł Wójciak
Prezes Zarządu ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.
Doradca Podatkowy

Doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Przez szereg lat współpracował z polskimi i międzynarodowymi firmami doradztwa podatkowego. Specjalista z zakresu podatków dochodowych, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatkowych aspektów działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Obecnie zarządza ogólnopolską firmą świadczącą usługi doradztwa podatkowego i księgowo. Posiada bogate doświadczenie w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowych. Jest także uznanym wykładawcą i autorem artykułów z zakresu problematyki podatkowej dla praktyków.



Marta Krzewińska
Konsultant Podatkowy
marta.krzewinska@ecagroup.pl
ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

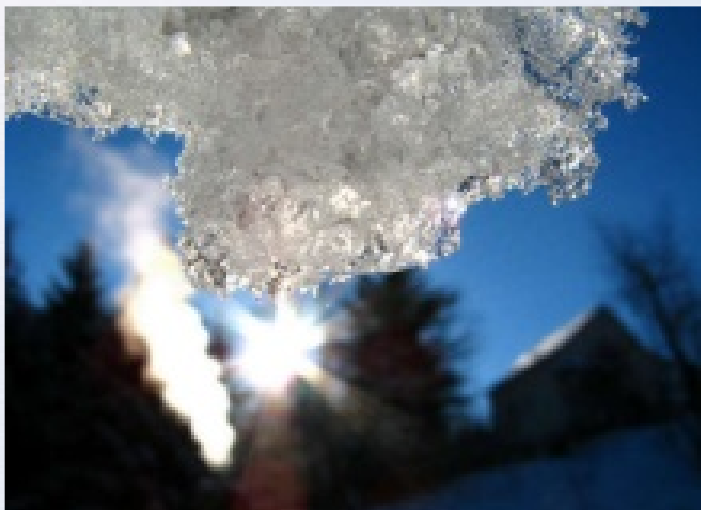
Prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej przyszłą zaliczkę

Odliczenie podatku od towarów i usług z faktury zaliczkowej nie może nastąpić za okres rozliczeniowy wcześniejszy od tego, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania zaliczki.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 czerwca 2010 r. (sygn. akt. I FSK 1079/09).

Generalnie podatnik ponoszący wydatki związane z czynnościami opodatkowanymi ma prawo do odliczenia podatku VAT. Wynika to z art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Prawo to powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny (art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT).

Jednocześnie w myśl regulacji zawartej w art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT kwotę podatku naliczonego stanowi także suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika, potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego.





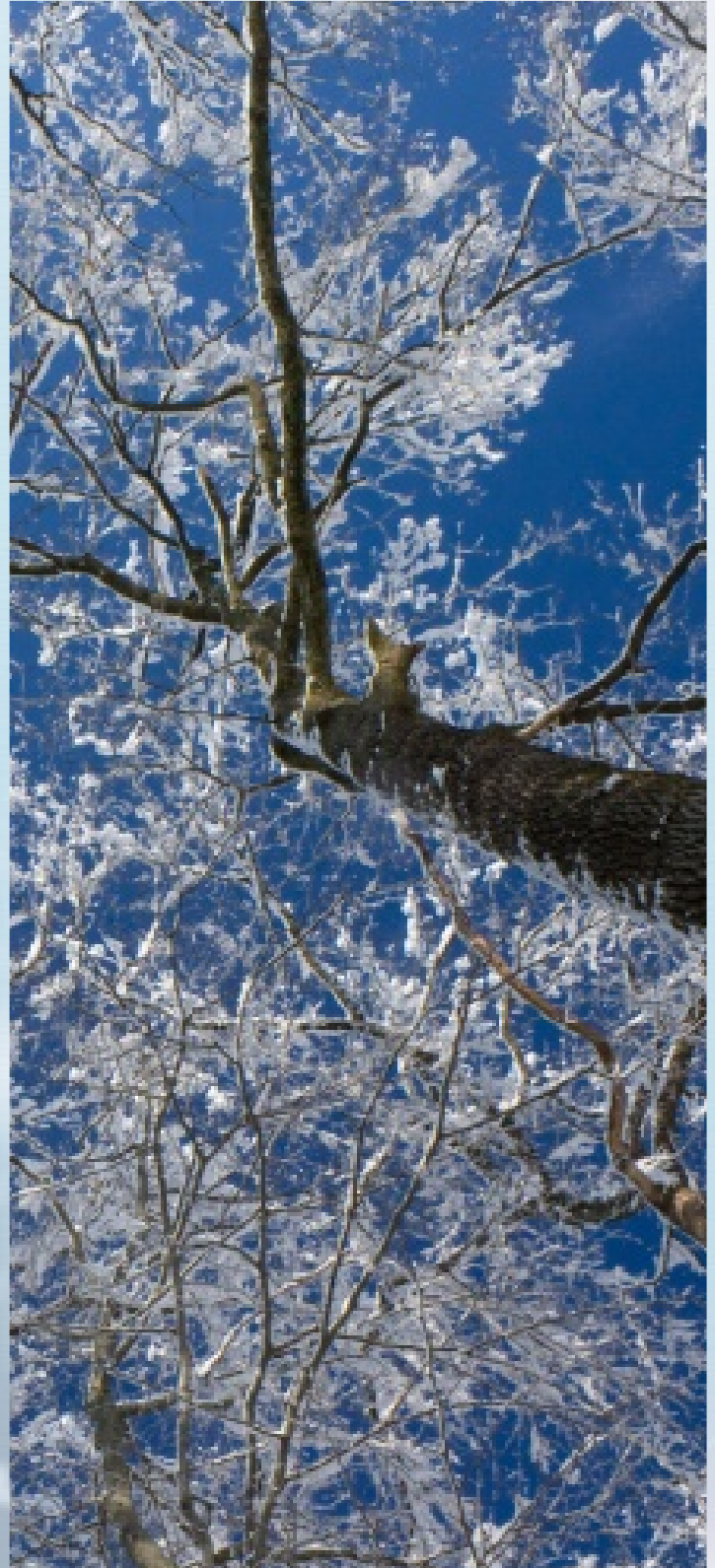
Oznacza to, że faktura zaliczkowa również uprawnia do odliczenia podatku VAT, jednakże prawo to jest zawieszane do momentu, kiedy u sprzedawcy powstanie obowiązek podatkowy z tego tytułu, tj. do momentu dokonania zapłaty kwoty zaliczki przez nabywcę. Jeżeli bowiem przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części (art. 19 ust. 11 ustawy o VAT).

W tym miejscu warto również zwrócić uwagę, że fakturę zaliczkową wystawia się dopiero po otrzymaniu zaliczki, co wynika z przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (dalej: Rozporządzenie). Zgodnie z par. 10 ust. 1 Rozporządzenia jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część lub całość należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od dnia, w którym otrzymano część lub całość należności od nabywcy. W świetle powyższych przepisów, bez wątplenia należy uznać iż istnieje ścisły związek między prawem do odliczenia podatku VAT a powstaniem obowiązku podatkowego u sprzedawcy. Prawo do odliczenia VAT powstaje zatem wówczas, gdy powstanie obowiązek podatkowy dotyczący czynności, która została udokumentowana fakturą. Faktura dokumentująca zaliczkę, której nie uiszczono nie powoduje powstania obowiązku podatkowego u jej wystawcy, w konsekwencji czego nie uprawnia do odliczenia podatku VAT. Faktury takiej nie można również uznać za fakturę zaliczkową, jest to raczej faktura pro-forma informująca o wysokości należnej zaliczki (wzywająca do jej zapłaty).

Słusznie zatem stwierdził NSA w powołanym wyroku, że „w przypadku gdy podatek wynika jedynie z faktury, która nie dokumentuje faktycznego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy u jej wystawcy – faktura taka nie daje uprawnienia do odliczenia wykazanego w niej podatku. Dysponowanie w tym przypadku przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z tego uprawnienia, który nie stanowi per se uprawnienia do odliczenia podatku jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci zaistnienia rzeczywistej (materialnej) czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy (w tym przypadku w postaci otrzymania zaliczki). Dopiero zatem ziszczenie się tegoż warunku materialnoprawnego, który skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, czyli w omawianej sprawie dokonanie (otrzymanie) zaliczki, powoduje, że wystawiona wcześniej faktura może zostać uwzględniona jako dokument

dający prawo do odliczenia wykazanego w niej podatku, jednak w rozliczeniu za okres nie wcześniejszy niż ziszczenia się tegoż materialnego warunku, jakim jest powstanie obowiązku podatkowego (...)”

Marta Krzewińska





Tomasz Biel
Doradca Podatkowy
tomasz.biel@ecagroup.pl
ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

Dokumenty niezbędne do zastosowania 0% stawki dla dokonującego WDT – istotna uchwała NSA

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) jest jedną z czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Co do zasady podlega ona opodatkowaniu z zastosowaniem stawki 0%. Podatnik ma możliwość zastosowania tej stawki pod warunkiem, iż przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał) posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem tej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Dowodami tymi, stosownie do art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem WDT do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),
- kopia faktury,
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Dotychczasowa linia interpretacyjna organów podatkowych wskazywała na konieczność posiadania przez podatnika łącznie wszystkich powyżej wskazanych dokumentów -

dopiero wówczas, podatnik był uprawniony do zastosowania stawki 0%. To restrykcyjne podejście wynika z wykładni gramatycznej przepisu 42 ust. 3 ustawy o VAT.

Brzmienie tego przepisu wyraźnie sugeruje, że aby uznać dokonanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów za udokumentowane, podatnik musi przedstawić łącznie dowody wymienione w punktach 1 do 3 tego przepisu.

Wielkie znacznie w tej kwestii ma więc uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2010 r. (sygn. I FPS 1/10). NSA podejmując uchwałę, oparł się na wykładni gramatycznej, systemowej oraz prowszólnotowej art. 42 ust. 3 ustawy o VAT.

W przedmiotowej uchwale, NSA podkreślił, iż Dyrektywa 2006/112/WE nie określa warunków zastosowania zwolnienia (w Polsce stawka 0 %) z VAT nakładając w art. 138 na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia od VAT dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty.

NSA zaznaczył jednak, że w art. 131 i art. 273 określono, że państwa członkowskie są uprawnione do wprowadzenia warunków formalnych pozwalających na stwierdzenie, że w danym przypadku doszło do WDT, podlegającej zwolnieniu (stawce 0 %), przy czym w przepisach tych wskazano, że celem wprowadzonych warunków formalnych ma być zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć, a także zapobieganie oszustwom podatkowym.

Podsumowując NSA, stwierdził, iż dla zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 tej ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, o ile łącznie potwierdzają fakt wywieżenia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Z konkluzją przedstawioną przez NSA należy się jak najbardziej zgodzić. Uchwała bierze pod uwagę zarówno interes podatników jak interes Skarbu Państwa. Pozostaje mieć nadzieję, że sposób wykładni art. 42 ustawy o VAT, zostanie odzwierciedlony także w praktyce organów podatkowych.

Tomasz Biel

Kontakt:

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

Siedziba ECA
ul. Supniewskiego 11
31-527 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 3/54
50-201 Wrocław

www.ecagroup.pl

e-mail: biuro@ecagroup.pl

Kontakt w sprawie biuletynu:

Anna Bocheńska

tel. + 48 32 376 41 82

fax + 48 32 376 41 41

e-mail: anna.bochenska@ecagroup.pl

Biuletyn rachunkowości i podatków nr 4/2010

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Roman Seredyński

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.

