

RACHUNKOWOŚĆ i PODATKI DLA PRAKTYKÓW

PRZYKŁADY KSIĘGOWAŃ • ROZLICZENIA PODATKOWE • ZUS I PŁACE

Temat miesiąca

ŚRODKI TRWAŁE UŻYWANE SEZONOWO AMORTYZUJE SIĘ NA SPECJALNYCH ZASADACH

Jeśli przedsiębiorca prowadzi sezonowe punkty z małą gastronomią czy wypożyczalnię sprzętu wodnego, powinien pamiętać o szczególnych zasadach amortyzacji środków trwałych. W zależności od indywidualnej sytuacji firmy możliwy jest wybór jednego z dwóch sposobów dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych.

20

Eksperti radzą

Bilans otwarcia można skorygować przez odrębne polecenie księgowania 12

Zaliczki ewidencjonowane na kasie fiskalnej można ująć w księdze 12

Odpis aktualizacyjny z punktu prawa bilansowego powinien być dokonany na koniec roku 14

Opłaty za transakcje kartami płatniczymi to import usług 15

Wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodu osobowego i jego sprzedaży firmie leasingowej należy rozliczyć w VAT-7 17

W zleceniu można określić wynagrodzenie ze stawką godzinową 19

ZA ODWOŁANY URLOP PRACODAWCA POWINIEN WYPŁAĆ

REKOMPENSATĘ Jeśli nie dało się wcześniej przewidzieć sytuacji będącej przyczyną odwołania pracownika z urlopu, pracodawca może żądać jego powrotu do firmy. Trzeba jednak pamiętać o finansowych konsekwencjach takiego działania. Za przerwany wypoczynek przedsiębiorca będzie musiał wypłacić rekompensatę.

» 30

OPTYMALNĄ FORMĄ ZWROTU VAT NIE ZAWSZE JEST PRZELEW

NA KONTO Przedsiębiorca może zażądać bezpośredniego zwrotu nadwyżki VAT, przenieść ją do rozliczenia w następnym okresie albo pokryć nią inne zobowiązania. Sprawdź, jak dokonać optymalnego wyboru sposobu rozdysponowania nadwyżki VAT w konkretnej sytuacji.

» 37

SPORZĄDZONE SPRAWOZDANIE FINANSOWE MOŻE WYMAGAĆ

KOREKTY Sprawdź, jakie zdarzenia z 2015 roku mogą zadecydować o konieczności zmiany w sprawozdaniach za rok 2014 oraz w jaki sposób dokonać korekty.

» 49

PRZEDSIĘBIORCA POWINIEN ZAWIADOMIĆ URZĄD SKARBOWY O ZMIANIE NUMERU REJESTRACYJNEGO AUTA

Mimo że zmiana numeru rejestracyjnego nie jest zmianą przeznaczenia auta, jeśli dotyczy samochodu, od którego kosztów eksploatacyjnych podatnik odlicza 100% VAT, należy o niej zawiadomić fiskusa.

» 61





Szanowny Czytelniku!

W numerze majowym miesięcznika pisaliśmy o nowych regulacjach w zakresie odwrotnego obciążenia, które wejdą w życie z dniem 1 lipca br.

Nie jest to jednak jedyna zmiana wprowadzona ostatnią nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług. Od lipca zmienią się również zasady korzystania z ulgi na złe długi. Ważna zmiana w tym zakresie dotyczyć będzie podmiotów znajdujących się w upadłości lub likwidacji. Na upadłego lub likwidowanego dłużnika nie będzie nakładany obowiązek korekty VAT naliczonego. Przedsiębiorcy, którzy sprzedali usługi lub towary firmom postawionym w stan upadłości lub likwidacji jednak również nie będą mogli skorygować VAT należnego pomimo braku zapłaty. Pozostanie im jedynie dochodzenie roszczeń w postępowaniu upadłościowym. Więcej informacji na ten temat znajdziecie Państwo w lipcowym numerze miesięcznika.

Katarzyna Brzozowska

Katarzyna Brzozowska
prawnik, redaktor
„Rachunkowości i Podatków dla Praktyków”

RADA KONSULTANTÓW

Nad jakością merytoryczną zamieszczanych w miesięczniku tekstów czuwa Rada Konsultantów w składzie:



PIOTR RYBICKI

biegły rewident, autor wielu publikacji z rachunkowości, finansów i zarządzania



TOMASZ KRYWAN

doradca podatkowy, specjalista w zakresie podatku od towarów i usług, autor wielu publikacji podatkowych



MARIA RUBINKOWSKA

księgowa z licencją MF i wieloletnią praktyką, właścicielka biura rachunkowego



DR KATARZYNA TRZPIĘŁA

pracownik spółki audytorskiej Central Audit sp. z o.o., wykładowca na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego

PAKIET BEZPŁATNYCH USŁUG DODATKOWYCH:



Telefoniczne pogotowie księgowe w każdą środę eksperci odpowiadają na pytania związane z rachunkowością oraz podatkami dochodowymi i VAT. Szczegółowy harmonogram zamieściliśmy na stronie 4.



Archiwum online na stronie www.rachunkowoscipodatki.wip.pl po zalogowaniu nasi Czytelnicy mają dostęp do archiwalnych numerów miesięcznika oraz niezbędnych wzorów pism, kalkulatorów podatkowych, deklaracji oraz wskaźników i stawek.



Pytanie do eksperta Czytelnicy mogą przesłać do redakcji pytanie (e-mailem na adres: rdp@wip.pl). Odpowiedzi udzielają specjaliści z rachunkowości i podatków – autorzy naszych publikacji.



Serwis e-mailowy trzy razy w tygodniu Czytelnicy otrzymują e-mail z najnowszymi informacjami z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz podatków (na e-letter można zapisać się na www.rachunkowoscipodatki.wip.pl).

PRZEGLĄD ZMIAN W PRZEPISACH5**AKTUALNOŚCI**

Przygotowano nową wersję programu Płatnik	6
Od 1 maja obowiązują ulatwienia przy zatrudnianiu cudzoziemców	6
Nowe wzory deklaracji VAT	8
Od 1 stycznia 2016 r. sprzedaż bezpośrednia będzie opodatkowana 2% ryczałtem	11

EKSPERT RADZI

Bilans otwarcia można skorygować przez odrębne polecenie księgowania	12
Zaliczki ewidencjonowane na kasie fiskalnej można ująć w księdze	12
Odpis aktualizacyjny z punktu prawa bilansowego powinien być dokonany na koniec roku	14
Oplaty za transakcje kartami płatniczymi to import usług	15
Wewnątrzwspólnotowe nabycia samochodu osobowego i jego sprzedaży firmie leasingowej należy rozliczyć w VAT-7	17
W zleceniu można określić wynagrodzenie ze stawką godzinową	19

TEMAT MIESIĄCA

Środki trwale używane sezonowo amortyzuje się na specjalnych zasadach	20
---	----

PRAKTYCZNE KOMENTARZE

Za odwołany urlop pracodawca powinien wypłacić rekompensatę	30
Optymalną formą zwrotu VAT nie zawsze jest przelew na konto	37
Sporządzone sprawozdanie finansowe może wymagać korekty	49

WZORY PISM

Wniosek o umorzenie należności z tytułu składek	54
---	----

ROZLICZENIA W BRANŻACH

Od koparkoladowarki przedsiębiorca ma prawo do pełnego odliczania VAT59

ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE

Przedsiębiorca powinien zawiadomić urząd skarbowy o zmianie numeru rejestracyjnego auta ..61



Telefoniczne Pogotowie Księgowe

środa
w godz.
11.00–13.00

Masz wątpliwości związane z księgowaniami oraz rozliczeniami podatkowymi? Skorzystaj z **Telefonicznego Pogotowia Księgowego** i skontaktuj się z naszymi ekspertami.

W każdą środę w godz. 11.00–13.00 redakcyjni eksperci odpowiadają na Twoje pytania. Uzyskasz odpowiedzi na swoje wątpliwości związane z rachunkowością, podatkami dochodowymi oraz VAT.

CIT + PIT + VAT

► **3 czerwca** – zakres: VAT, PIT, CIT
tel. 22 318 07 36

CIT + PIT + VAT

► **10 czerwca** – VAT, PIT, CIT, UoR
tel. 22 318 07 36

CIT + PIT + VAT + UoR

► **17 czerwca** – zakres: VAT, PIT, CIT
tel. 22 318 07 36

CIT + PIT + VAT + UoR

► **24 czerwca** – zakres: VAT, PIT, CIT, UoR
tel. 22 318 07 36

Przegląd zmian w przepisach

- rozporządzenie ministra finansów z 22 kwietnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz.U. z 2015 r. poz. 644)
Wejdzie w życie 1 lipca 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643)
Wejdzie w życie 1 lipca 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2015 r. poz. 600)
Weszło w życie 19 maja 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 599)
Weszło w życie 19 maja 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 11 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie urzędów celnych właściwych w sprawach międzynarodowego przemieszczania odpadów (Dz.U. z 2015 r. poz. 666)
Weszło w życie 15 maja 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 5 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości miejscowej organów celnych (Dz.U. z 2015 r. poz. 665)
Weszło w życie 15 maja 2015 r., z wyjątkiem § 1 pkt 1, który wchodzi w życie 1 lipca 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 6 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości urzędów celnych i izb celnych w zakresie akcyzy (Dz.U. z 2015 r. poz. 664)
Weszło w życie 15 maja 2015 r., z wyjątkiem § 1 pkt 1, który wchodzi w życie 1 lipca 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 11 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości miejscowej urzędów celnych i izb celnych oraz wyznaczonych urzędów celnych do wykonywania zadań określonych w Kodeksie karnym skarbowym (Dz.U. z 2015 r. poz. 663)
Weszło w życie 15 maja 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 5 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości miejscowej organów Służby Celnej w zakresie, w jakim właściwość ta nie wynika z przepisów regulujących zadania organów celnych i organów podatkowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 661)
Weszło w życie 15 maja 2015 r.
- rozporządzenie ministra finansów z 5 maja 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie urzędów celnych, w których może być dokonywany wywóz, przywóz i tranzyt towarów o znaczeniu strategicznym (Dz.U. z 2015 r. poz. 660)
Weszło w życie 15 maja 2015 r.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Przygotowano nową wersję programu Płatnik

Nową wersję programu Płatnik można pobrać ze strony internetowej PUE ZUS, pod adresem: <http://pue.zus.pl/platnik> oraz ze strony internetowej wykonawcy oprogramowania, pod adresem: <http://www.platnik.info.pl/>.

Główna zmiana, która została wprowadzona do nowej wersji, to opcja automatycznej aktualizacji bibliotek i plików stanowiących poszczególne elementy programu. Jak twierdzą twórcy oprogramowania, ta zmiana pozwoli użytkownikom na korzystanie z najnowszej wersji oprogramowania bez konieczności samodzielnej instalacji niezbędnych komponentów lub słowników.

W NOWEJ WERSJI PROGRAMU PŁATNIK 10.01.001:

- umożliwiono tworzenie dokumentów korygujących na podstawie kompletów rozliczeniowych pobranych z ZUS,
- zmieniono raport tworzony podczas pobierania i aktualizacji danych z ZUS,
- wprowadzono funkcjonalności ułatwiające pracę płatnikom wielooddziałowym,
- wprowadzono możliwość podpowiadania schematów finansowania podczas wypełniania pozycji raportów imiennych dla wszystkich kodów tytułów ubezpieczenia,
- dodano możliwość wykorzystania słowników adresowych.

Od 1 maja obowiązują ułatwienia przy zatrudnianiu cudzoziemców

Weszły w życie nowe regulacje dotyczące zatrudniania cudzoziemców. Nowe przepisy umożliwiają wykonywanie pracy na terytorium RP bez zezwolenia dla nowych grup osób, dodatkowo wprowadzają zmiany w zakresie wydawania zezwoleń na pracę przez powiatowe urzędy pracy.

Od 1 maja 2015 r. obowiązują dwa nowe rozporządzenia ministra pracy i polityki społecznej, regulujące kwestie wykonywania pracy przez cudzoziemców na terytorium RP. Rozporządzenie w sprawie powierzenia wykonywania pracy cudzoziemcowi bez pozwolenia na pracę wprowadzi dwie istotne zmiany. Po pierwsze, możliwość wykonywania pracy bez zezwolenia na pracę zostanie rozszerzona na uczestników studiów stacjonarnych oraz doktoranckich – na cały rok kalendarzowy.

Dotychczas przepisy, przewidywały możliwość wykonywania pracy bez zezwolenia na pracę przez studentów studiów stacjonarnych w okresie 3 miesięcy wakacyjnych. Jak podkreśla resort pracy, w praktyce zmiana ta będzie dotyczyć jedynie studentów i doktorantów przebywających na terytorium RP na podstawie wizej wydanej w celu odbycia studiów pierwszego stopnia, studiów drugiego stopnia lub jednolitych studiów magisterskich albo studiów trzeciego stopnia.

Druga zmiana dotyczy także oświadczeń o zamiarze powierzenia pracy cudzoziemcowi, które są rejestrowane przez powiatowe urzędy pracy. W tym zakresie przepis został tak doprecyzowany, aby nie budziło wątpliwości, że okolicznością uzasadniającą zwolnienie z wymogu posiadania zezwolenia na pracę jest oświadczenie określające rzeczywiste warunki pracy cudzoziemca.

Jednak najistotniejsze zmiany wprowadzone rozporządzeniem w sprawie wydawania zezwolenia na pracę dotyczą postępowania poprzedzającego wydanie informacji starosty na temat możliwości zaspokojenia potrzeb kadrowych zatrudniającego, powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi. Będzie ono przebiegało w dwóch etapach. W pierwszej kolejności PUP dokona doboru kandydatów, a następnie skieruje do pracodawcy obywateli polskich oraz cudzoziemców i wyda informację wyłącznie na podstawie wyników rekrutacji przeprowadzonej wśród tej grupy kandydatów. W przypadku gdy PUP nie zidentyfikuje odpowiednich kandydatów spośród osób objętych pierwszeństwem, wyda informację o braku możliwości zaspokojenia potrzeb kadrowych pracodawcy, na podstawie której wojewoda może wydać decyzję pozytywną w sprawie udzielenia zezwolenia na pracę cudzoziemca. Natomiast w drugim etapie, za zgodą pracodawcy, PUP, realizując jego ofertę, skieruje osoby bezrobotne i poszukujące pracy, które nie należą do grona osób objętych pierwszeństwem dostępu do rynku pracy.

Podstawa prawna:

- rozporządzenie ministra pracy i polityki społecznej z 21 kwietnia 2015 r. w sprawie przypadków, w których powierzenie wykonywania pracy cudzoziemcowi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dopuszczalne bez konieczności uzyskania zezwolenia na pracę (czeka na publikację w Dz.U.);
- rozporządzenie ministra pracy i polityki społecznej z 1 kwietnia 2015 r. w sprawie wydawania zezwolenia na pracę cudzoziemca (Dz.U. 2015 r. poz. 543).

Marta Szostak
specjalista ds. kadr

Nowe wzory deklaracji VAT

Od 1 lipca Ministerstwo Finansów planuje wprowadzenie nowych wzorów deklaracji VAT-27 i VAT-28, dodatkowo zmianie mają ulec obowiązujące deklaracje VAT-7, VAT-8 i VAT-9M.

Ministerstwo Finansów opublikowało niedawno trzy projekty nowych rozporządzeń z zakresu VAT. Są to:

- projekt z 27 kwietnia 2015 r. rozporządzenia w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym,
- projekt z 29 kwietnia 2015 r. rozporządzenia w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej,
- projekt z 17 kwietnia 2015 r. rozporządzenia w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług.

VAT-27

Projekt rozporządzenia w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym związany jest z wprowadzeniem od 1 lipca 2015 r. obowiązku składania takich informacji.

Informacje te składać będą podatnicy dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT (art. 101a ust. 1 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2015 r.). Chodzi więc przede wszystkim o podatników dokonujących dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT. Przypomnijmy, że załącznik ten zawiera wykaz towarów wrażliwych, co do których stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia. Chodzi tu o m.in. złom, surowce wtórne, a od 1 lipca także telefony komórkowe, laptopy, tablety i konsole do gier.

Wzór tej informacji oznaczony będzie symbolem VAT-27. Formularz ten ma być wykorzystywany również przy składaniu korekt informacji podsumowujących w obrocie krajowym (inaczej niż w przypadku obecnie składanych informacji podsumowujących dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych nie będzie odrębnego formularza obowiązującego przy składaniu takich korekt).

VAT-28

Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości określenia przez ministra finansów jednolitego wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej. Zmieni się to

z dniem 1 lipca 2015 r., kiedy to dodany zostanie art. 105b ust. 12 ustawy o VAT przewidujący takie upoważnienie.

Na podstawie tego przepisu minister wyda rozporządzenie w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej. Wniosek ten – jak wynika z drugiego ze wskazanych na wstępie projektów – oznaczony będzie symbolem VAT-28.

Wniosek składany na tym formularzu będzie dotyczyć:

- przyjęcia kaucji gwarancyjnej (jedną z nowości wprowadzanych z dniem 1 lipca 2015 r. będzie określenie, że wraz ze złożeniem kaucji gwarancyjnej składa się wniosek w sprawie przyjęcia tej kaucji),
- przedłużenia terminu ważności kaucji gwarancyjnej,
- podwyższenia wysokości kaucji gwarancyjnej,
- zmiany formy kaucji gwarancyjnej (także umożliwienie zmiany formy kaucji gwarancyjnej będzie nowością wprowadzaną z dniem 1 lipca 2015 r.),
- zwrotu kaucji gwarancyjnej.

Zmienione wzory

Trzeci ze wskazanych projektów przewiduje wprowadzenie nowych wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług. Inaczej niż dwa wcześniej omówione projekty, projekt ten w istocie nie jest związany ze zmianami w ustawie o VAT wprowadzonymi od 1 lipca 2015 r.

Tutaj zmiany dotyczą sposobu wykazywania w deklaracjach VAT dostaw towarów i świadczenia usług, dla których podatnikami są nabywcy, w tym importu usług.

I tak obecnie – w przypadku deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D – wszelki import usług wykazywany jest w poz. 27 i 28, a dodatkowo import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, wykazywany jest w poz. 29 i 30 deklaracji.

Powoduje to, że import usług często wykazywany jest w deklaracjach VAT-7/VAT-7K/VAT-7D (nie wpływa to jednak na wysokość VAT z tytułu importu usług).

Resort finansów postanowił to poprawić, w projekcie określono, że w poz. 27 i 28 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D wykazywany będzie import usług, z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, zaś w poz. 29 i 30 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D wykazywa-

ny będzie import od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT. Analogiczne zmiany nastąpią w deklaracji VAT-8 oraz VAT-9M.

Druga ze zmian dotyczy sposobu wykazywania w deklaracjach VAT dostaw towarów oraz świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca. Obecnie – w przypadku deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D – zarówno dostawca, jak i nabywca wykazują takie dostawy w poz. 31 i 32 (z zastrzeżeniem, że poz. 32 wypełniają tylko nabywcy).

W nowych deklaracjach zostaną dodane odrębne pozycje właściwe do wykazywania przez:

- dostawców dostaw towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy o VAT (nowa poz. 31 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D),
- nabywców towarów, dla których są podatnikami na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT (projektowane poz. 32 i 33 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D),
- nabywców towarów i usług, dla których są podatnikami na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy o VAT (projektowane poz. 34 i 35 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D).

Analogiczne zmiany nastąpią w deklaracji VAT-8 oraz VAT-9M.

Inne zmiany, które zawiera projekt, to:

- rezygnacja ze zbędnego od 1 stycznia 2014 r. wiersza „Kwota podatku naliczonego wynikającego ze spisu z natury, o którym mowa w art. 113 ust. 5 ustawy” (poz. 38 obecnie obowiązujących wzorów deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D),
- dodanie osobnej pozycji, w której wykazywana jest korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy o VAT (projektowana poz. 47 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D),
- rezygnacja ze stanowiącego obecnie element deklaracji VAT oświadczenia o znajomości przepisów Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnie z rzeczywistością (z czym się wiąże zmiana nazwy ostatniej wypełnianej przez podatników części deklaracji VAT; nazwa „Oświadczenie podatnika lub osoby reprezentującej podatnika” zastąpiona zostanie nazwą „Podpis podatnika lub osoby reprezentującej podatnika”),
- rezygnacja z wymogu pieczętki w podpisie podatnika lub osoby reprezentującej podatnika.

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

Od 1 stycznia 2016 r. sprzedaż bezpośrednia będzie opodatkowana 2% ryczałtem

W przyszłym roku rolnicy będą mogli sprzedawać wędliny, pieczywo czy dzemy w niewielkim zakresie bez konieczności zakładania działalności gospodarczej. Taka sprzedaż będzie opodatkowana ryczałtem.

Obecnie rolnicy mogą wytwarzać, a następnie sprzedawać, bez konieczności rejestrowania działalności gospodarczej i płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych, jedynie nieprzetworzone produkty.

Po zmianach działalność w zakresie sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu (z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów) nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Będzie to możliwe, jeżeli:

- sprzedaż nie jest wykonywana na rzecz podmiotów na potrzeby prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej;
- przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych oraz ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze;
- sprzedaż następuje wyłącznie w miejscach, w których produkty zostały wytworzone lub na targowiskach;
- prowadzona jest ewidencja sprzedaży.

Podstawa prawna:

- ustawa z 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw – podpisana przez prezydenta 5 maja 2015 r.

Sylvia Maliszewska
specjalista ds. podatkowych

Eksperci radzą



Przypominamy, że w każdą **środę w godz. 11.00–13.00** eksperci odpowiadają na pytania i problemy Czytelników związane z rachunkowością finansową i podatkami. Szczegółowe informacje na temat **Telefonicznego Pogotowia Księgowego** znajdziesz pod spisem treści.



Poniżej zamieszczamy relację z dyżuru **dr Katarzyny Trzpiotły** – pracownika spółki audytorskiej Central Audit sp. z o.o., wykładowcy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.

Bilans otwarcia można skorygować przez odrębne polecenie księgowania

 **Czytelnik:** *Jak skorygować bilans otwarcia na koncie analitycznym należności po zamknięciu roku obrotowego? Błąd wystąpił w analityce należności.*

- **Katarzyna Trzpiotła:** W takim wypadku należy przygotować odrębne polecenie księgowania z opisem sytuacji i ująć je pod datą 1 stycznia bieżącego roku. Księgowania będą dotyczyły poziomu analityki.

Podstawa prawna:

- art. 4 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

Zaliczki ewidencjonowane na kasie fiskalnej można ująć w księdze

 **Czytelnik:** *Prowadzę PKPiR. Otrzymuję zaliczki od kontrahentów – część przelewem, część bezpośrednio – te rejestruję na kasie fiskalnej. Czy zaliczki te są przychodem?*

- **Katarzyna Trzpiotła:** Generalnie zaliczka otrzymana na poczet sprzedaży towarów nie stanowi przychodu podatkowego z chwilą jej otrzymania. W związku z tym nie podlega

ewidencji w księdze podatkowej. Fakt otrzymania zaliczki przed wydaniem towaru nie jest jednoznaczny z uregulowaniem należności. Zaliczkę wyróżnia bowiem to, że nie ma ona charakteru definitywnego, jest wpłacana „z góry” i stanowi zabezpieczenie wykonania umowy. Do przychodów nie zalicza się natomiast pobranych wpłat lub zrachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

Tym samym zaliczka nie stanowi przychodu podatkowego w momencie jej wpływu na rachunek bankowy czy do kasy podatnika. Wzmiankę o niej można natomiast zamieścić w kolumnie 16 Uwagi. Zgodnie z punktem 17 objaśnień do księgi podatkowej stanowiących załącznik nr 1 do rozporządzenia ministra finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów kolumna 16 księgi może być m.in. wykorzystywana do wpisywania pobranych zaliczek. Co istotne, wynikające z tej kolumny zapisy nie są uwzględniane przy ustalaniu dochodu.

Zauważyć jednak należy, że od 2015 roku pojawiła się możliwość ujmowania zaliczek zarejestrowanych na kasie fiskalnej jako przychodów podatkowych. Skoro na potrzeby VAT otrzymana zaliczka podlega opodatkowaniu w dacie jej otrzymania, to najczęściej na przełomie miesiąca podatnik będzie musiał obecnie odrębnie rozliczać obrót kasy do celów VAT i podatku dochodowego.

Według nowych rozwiązań od 1 stycznia 2015 r. w pewnych okolicznościach w przypadku pobrania wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących zgodnie z przepisami ustawy o VAT, za datę powstania przychodu w podatku dochodowym uważać się będzie dzień pobrania wpłaty.

Podatnik, który zdecyduje się na wybór tej formy rozliczenia, zobowiązany będzie w terminach do tego przewidzianych do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego zarówno o jej wyborze, jak i o rezygnacji z tego sposobu ustalania przychodu. Taką formę rozliczania przychodów podatnicy, którzy już ewidencjonują przychody przy zastosowaniu kasy rejestrującej, mają obowiązek zgłosić właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie do 20 stycznia roku podatkowego.

Natomiast dla podatników rozpoczynających ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej ostatecznym terminem zgłoszenia tej formy rozliczania jest 20. dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęli rejestrację

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperci
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

obrotów na kasie fiskalnej. Wybór tej formy rozliczania dotyczy także lat następnych, jeśli podatnik do 20 stycznia roku następnego z niej nie zrezygnuje.

Podstawa prawna:

- art. 14 ust. 1j–1l oraz ust. 3 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),
- pkt 17 objaśnień do księgi podatkowej stanowiących załącznik nr 1 do rozporządzenia ministra finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2014 r. poz. 1037).

Odpis aktualizacyjny z punktu prawa bilansowego powinien być dokonany na koniec roku

 **Czytelnik:** *Prowadzimy placówkę medyczną NZOZ. Na dzień 31 grudnia 2014 r. wystawiłam dodatkową fakturę do NFZ na świadczenia wykonane ponad limit na kwotę 49.750,24 zł. Zaksięgowałam na koncie „Przychody ze sprzedaży”. W lutym 2015 roku otrzymałam informację z NFZ, że proponuje on zapłacić nam tylko 3% wartości tej faktury. Sprawę chcę skierować na drogę sądową. Czy mam tworzyć odpis aktualizacyjny na 31 grudnia 2014 r. czy w 2015 roku? Proszę o szczegółową ewidencję księgową, bilansowo-podatkową na 31 grudnia 2014 r. oraz w 2015 roku.*

- **Katarzyna Trzpiotła:** Z punktu widzenia regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 21 ustawy o PIT odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 14 ustawy o PIT do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona.

Zgodnie z art. 23 ust. 3 ustawy o PIT uprawdopodobnienie nieściągalności może nastąpić, w szczególności gdy:

- dłużnik został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku albo
- zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika

zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo

- wierzytelność została zasądzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
- wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika, na drodze powództwa sądowego.

Jak wynika z informacji podanych przez Panią, na koniec 2014 r. żadna z tych okoliczności nie zaistniała. Zatem na razie odpis aktualizacyjny powinien być dokonany na koniec 2014 r., ale tylko z punktu widzenia prawa bilansowego.

Zgodnie z art. 35b ust. 2 ustawy o rachunkowości należy zaksięgować odpis:

- Wn „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma „Odpisy aktualizacyjne należności”.

Odpis powinien wynosić 97% należności, bo tylko 3% NFZ na 31 grudnia 2014 r. był skłonny zapłacić.

Podstawa prawna:

- art. 35b ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. „o rachunkowości” (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.),
- art. 23 ust. 1 pkt 21 i art. 23 ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Opłaty za transakcje kartami płatniczymi to import usług



Spółka otrzymała fakturę od American Express Payment Service LTD – Londyn z NIP GB z 30 kwietnia 2015 r., okres rozliczeniowy I–30 kwietnia 2015 r. Data wpływu faktury do spółki to 5 maja 2015 r. W treści jest napisane: opłata za transakcje na karty płatnicze, stawka VAT ZW – usługi zwolnione na podstawie art. 135 dyrektywy Rady 2006/112/WE. Jest też wzmianka, że upoważnionym do odbioru płatności w imieniu American Express jest Spółka X z Warszawy. Wymieniona opłata (prowizja) jest potrącana w przelewach realizowanych za karty płatnicze przez Spółkę X. Czy jest to import usług? Jeżeli tak, czy korzysta ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT? Czy należy wystawić fakturę wewnętrzną ze stawką „ZW” i wykazać w deklaracji VAT-7 w poz. 27 i 29 w miesiącu potrącenia płatności lub otrzymania faktury?

Importem usług ustawodawca nazywa sytuację, kiedy dochodzi do świadczenia usług, z tytułu których podatnikiem jest usługobiorca (art. 2 pkt 9 ustawy o VAT), a więc gdy – w niewielkim uproszczeniu – podatnik posiadający na terytorium Polski siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (względnie osoba prawna niebędąca podatnikiem posiadająca siedzibę na terytorium Polski) nabywa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce usługi od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Warunkiem wystąpienia importu usług jest także, aby miejsce świadczenia nabywanej przez polskiego podatnika usługi znajdowało się na terytorium Polski (tylko bowiem wówczas świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT w Polsce – zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Warunki importu usług są w przedstawionej sytuacji spełnione, gdyż spółka nabywa usługę umożliwienia dokonywania transakcji za pomocą kart płatniczych, której miejsce świadczenia znajduje się na terytorium Polski (na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, który stanowi, że miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej), jest świadczona przez podatnika, który nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani – jak zakładam – stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, a jej nabywcą jest podatnik posiadający na terytorium Polski siedzibę działalności gospodarczej.

A zatem zakup przedmiotowej usługi stanowi dla spółki, o której mowa, import usług. Jest to przy tym import usług zwolniony z podatku. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT zwalnia się bowiem od podatku usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług. Zwolnienie to ma zastosowanie również w przypadku importu usług.

A zatem w przedstawionej sytuacji spółka powinna wykazać importowaną usługę w poz. 27 i 29 deklaracji VAT-7 (bez wykazywania żadnych kwot w poz. 28 i 30 tej deklaracji) składanej za miesiąc powstania obowiązku podatkowego, czyli za kwiecień 2015 r. (o powstaniu obowiązku podatkowego w kwietniu decyduje moment potrącania prowizji, a w zakresie w jakim prowizje te zostały potrącone po

30 kwietnia 2015 r. – ostatni dzień okresu rozliczeniowego – zob. art. 19a ust. 1, 3 i 8 ustawy o VAT).

Jednocześnie pragnę wyjaśnić, że w celu rozliczenia importu usług nie ma potrzeby wystawiania faktur wewnętrznych, gdyż przepisy przewidujące wystawianie faktur wewnętrznych zostały z dniem 1 stycznia 2014 r. uchylone. A zatem w przedstawionej sytuacji spółka nie musi wystawiać takiej faktury ze stawką „ZW”.

Podstawa prawna:

- art. 2 pkt 9, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 19a ust. 1, 3 i 8, art. 28b ust. 1 oraz art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

Wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodu osobowego i jego sprzedaż firmie leasingowej należy rozliczyć w VAT-7



Spółka zakupiła w Niemczech samochód osobowy. Zakup został rozliczony jako wewnątrzwspólnotowe nabycie środka transportu. Po zapłacie akcyzy, VAT od nabycia i dokupieniu dodatkowych kół samochód został sprzedany do firmy leasingowej. Zawarto umowę leasingu operacyjnego. Wszystkie te zdarzenia nastąpiły w jednym miesiącu. Nie będzie prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu. Jak rozliczyć VAT w deklaracji VAT-7?

W przedstawionej sytuacji w ramach tej samej deklaracji VAT-7 spółka jest uprawniona do odliczenia w:

- 1) poz. 42 pierwszej połowy kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotowego samochodu (w ramach standardowego odliczenia),
- 2) poz. 44 drugiej połowy kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotowego samochodu (w ramach korekty, o której mowa w art. 90b ustawy o VAT).

Na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT kwota podatku naliczonego (w tym kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów) dotycząca wydatków związanych z pojazdami samochodowymi ograniczona jest do 50%. Doty-

czy to między innymi, wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdów samochodowych (art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT).

Jak jednocześnie stanowi art. 90b ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy w ciągu 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, w odniesieniu do którego kwotę podatku naliczonego stanowiła kwota, określono w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, nastąpi zmiana jego wykorzystywania na wykorzystywanie wyłącznie do działalności gospodarczej, podatnik jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku naliczonego odliczonej przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu.

Jak jednocześnie stanowi art. 90b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy w okresie powyższej korekty nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego, uznaje się, że wykorzystanie tego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty.

Jednocześnie na potrzeby omawianej korekty (co wynika z art. 90b ust. 4 ustawy o VAT) uznaje się, że pojazd samochodowy nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, począwszy od miesiąca, w którym nastąpiła zmiana jego wykorzystywania. Korekty tej dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

W przedstawionej sytuacji wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodu osobowego oraz jego sprzedaż firmie leasingowej nastąpiły w tym samym miesiącu.

Nie będzie prawidłowe odliczenie przez spółkę całości kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotowego samochodu w poz. 42 powyższej deklaracji VAT-7, gdyż brzmienie przepisów art. 90b ustawy o VAT nie wyłącza stosowania przepisów art. 86a ustawy o VAT. Z drugiej jednak strony odliczenie przez spółkę całości kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotowego samochodu w poz. 42 powyższej deklaracji VAT-7 nie wpłynie na ostateczną treść deklaracji VAT-7, a w konsekwencji istnieje duże prawdopodobieństwo, że błąd ten nie zostałby przez organy podatkowe zakwestionowany.

Podstawa prawna:

- art. 86a oraz art. 90b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

W zleceniu można określić wynagrodzenie ze stawką godzinową



Firma chce zawrzeć umowę zlecenia z nową osobą. Czy w umowie ze zleceniobiorcą może być określona stawka godzinowa?

Nie ma przeszkód, aby zawrzeć umowę zlecenia ze stawką godzinową. Umowa zlecenia nie musi przewidywać wynagrodzenia dla przyjmującego zlecenie za dokonanie określonego przedmiotu (choć najczęściej jest jednak płatna).

Jeśli umowa ma być płatna, warto dokładnie określić w niej wysokość wynagrodzenia. Jeżeli ani z umowy, ani z innych okoliczności (np. zwyczajów lokalnych) nie wynika, że zleceniobiorca zobowiązał się wykonać je za darmo, za wykonanie zlecenia należy się wynagrodzenie. Jeśli zaś nie wskazano wysokości wynagrodzenia, należy się wynagrodzenie odpowiadające wykonanej pracy (zależy od czasu poświęconego na jego wykonanie, stopnia trudności oraz kwalifikacji wykonawcy).

Moment wypłaty wynagrodzenia powinien być określony w umowie zlecenia – może to być np.:

- chwila wykonania zlecenia,
- upływ każdego miesiąca,
- wykonanie określonej części zlecenia.

To samo dotyczy sposobu płatności – wynagrodzenie takie może być zatem określone jako wynagrodzenie godzinowe, miesięczne czy za całość zlecenia.

W umowie zlecenia w paragrafie dotyczącym wypłaty wynagrodzenia ze stawką godzinową można zamieścić zapis:

- „1. Za wykonane zlecenie Strony ustalają wynagrodzenie brutto płatne miesięcznie wg stawki godzinowej wynoszącej:
2. Wynagrodzenie przekazane będzie przelewem na konto bankowe Zleceniobiorcy w terminie 30 dni od daty doręczenia rachunku”.

Podstawa prawna:

- art. 735 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121).

Anna Kostecka
specjalista ds. plac

Środki trwałe używane sezonowo amortyzuje się na specjalnych zasadach

Jeśli przedsiębiorca prowadzi sezonowe punkty z małą gastronomią czy wypożyczalnie sprzętu wodnego, powinien pamiętać o szczególnych zasadach amortyzacji środków trwałych. W zależności od indywidualnej sytuacji firmy możliwy jest wybór jednego z dwóch sposobów dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych.

W świetle ustaw o podatku dochodowym środkami trwałymi podlegającymi amortyzacji są składniki majątku, które spełniają następujące warunki:

- stanowią własność lub współwłasność podatnika,
- są kompletne i zdolne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo zostały oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (art. 22a ust. 1 ustawy o PIT i art. 16a ust. 1 ustawy o CIT).

Ważne

Zaliczanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych używanych sezonowo do kosztów dokonuje się nie przez cały rok, lecz wyłącznie w okresie ich wykorzystywania. Chodzi więc tutaj o miesiące, w których te składniki majątku są faktycznie używane.

Nie zawsze jednak środki trwałe czynnie służą w firmie przez okrągły rok. Dotyczy to np. składników majątkowych używanych do działalności sezonowej, w ramach której są one wykorzystywane do jej prowadzenia jedynie w pewnych okresach. Takiego sezonowego prowadzenia działalności jedynie przez część roku nie można utożsamiać z jej zaprzestaniem ani z zawieszeniem. Dlatego w odniesieniu do nich nie znajdzie zastosowania zakaz amortyzacji na podstawie art. 22c pkt 5 ustawy o PIT (art. 16c pkt 5 ustawy o CIT). Ustawodawca zmodyfikował jednak zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od takich używanych jedynie sezonowo środków trwałych, przewidując w tym zakresie odrębne regulacje. Zostały one zawarte odpowiednio w art. 22h ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT oraz w art. 16h ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.

Co istotne, stosowanie amortyzacji sezonowej nie jest uzależnione od zawieszenia działalności w pozostałych miesiącach roku. Oznacza to, że nawet jeśli przedsiębiorca nie skorzystał z możliwości formalnego zawieszenia wspomnianej działalności na podstawie art. 14a ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (a więc „na papierze” prowadzi tę działalność całorocznie), to w razie faktycznego wykorzystywania środka trwałego jedynie przez część roku ma obowiązek stosować przepisy art. 22h ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT (art. 16h ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT). Dla powstania omawianego obowiązku decydujące znaczenie ma bowiem okres wykorzystywania danego środka trwałego.

Ustawodawca nie sprecyzował, co dokładnie należy rozumieć przez użyty w przytoczonych przepisach zwrot „używanie sezonowe”. Z ich konstrukcji można wywnioskować, że środek trwały jest używany sezonowo wtedy, gdy jest wykorzystywany jedynie przez krótkie okresy w roku, w których w związku ze wspomnianą sezonowością następuje znaczący wzrost przychodów osiąganych z podstawowej działalności. Przy czym zmienność tych przychodów powinna być znacząca, a ponadto możliwa do przewidzenia ze względu na to, że cyklicznie się powtarza. Sama bowiem przerwa w wykorzystywaniu składnika majątku, bez elementu tej powtarzalności – nie wystarczy, aby uznać go za środek trwały używany sezonowo.

Najczęściej ta sezonowość wynika z uwarunkowań przyrodniczych oraz klimatycznych, tzn. jest uwarunkowana porami roku oraz prawami przyrody i dotyczy m.in. takich branż, jak rolnictwo, turystyka, gastronomia itp. (np. działalność ośrodków wypoczynkowych nad morzem, sprzedawców pamiątek w miejscowościach turystycznych, smażalni ryb, wypożyczalni sprzętu wodnego i sportowego, wyciągów narciarskich).

Można się także spotkać z poglądami, że o sezonowości wykorzystywania danego środka trwałego przesądza jego charakter. Za przykład jest tutaj często podawany motocykl, który w naszych warunkach klimatycznych może być faktycznie wykorzystywany w firmie jedynie przez kilka miesięcy w roku, mimo że działalność gospodarcza podatnika, który go używa do celów komercyjnych, trwa nieprzerwanie przez pełne dwanaście miesięcy kalendarzowych.

Dwa sposoby postępowania

Na podstawie powołanych wcześniej przepisów wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego od używanego sezonowo środka trwałego może zostać ustalona na jeden

z dwóch przewidzianych w tym zakresie sposobów. Można tego dokonać alternatywnie przez podzielenie rocznej wartości odpisów amortyzacyjnych przez:

- liczbę miesięcy w sezonie albo
- 12 miesięcy w roku.

Pierwszy z tych sposobów polega więc na odpisaniu rocznej wartości odpisu amortyzacyjnego tylko w okresie faktycznej przydatności danego środka trwałego dla przedsiębiorcy. Natomiast w miesiącach, w których dany środek trwały nie jest przez niego wykorzystywany, amortyzacja jest niejako zawieszona – w tym czasie nie dokonuje on żadnych odpisów.

Natomiast jeśli roczny odpis amortyzacyjny zostanie podzielony przez 12 miesięcy w roku, czyli podatnik zastosuje drugi ze wskazanych sposobów, to w porównaniu z pierwszym sposobem wysokość miesięcznego odpisu okaże się niższa. W tym bowiem wariantcie odpis miesięczny to zaledwie $1/12$ odpisu rocznego. Przy zastosowaniu tej metody odpisów amortyzacyjnych dokonuje się przez cały rok, bez względu na to, czy w poszczególnych miesiącach dany środek trwały jest faktycznie wykorzystywany przez podatnika, czy też nie. Należy jednak pamiętać, że jedynie w miesiącach faktycznego używania środka trwałego odpisy amortyzacyjne można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu.

Przykład

Amortyzacja sezonowa sprzętu pływającego

Pan Jan Kowalski prowadzi wypożyczalnię sprzętu pływającego. W 2015 roku kupił łódź żaglową o wartości początkowej 120.000 zł, którą następnie wprowadził na stan środków trwałych w swojej firmie. Przewidziana dla niej stawka amortyzacji wynosi 7%. W związku z tym roczna kwota odpisów amortyzacyjnych od tego składnika majątku wyniesie 8.400 zł (tj. $120.000 \text{ zł} \times 7\%$). Środek trwały będzie wykorzystywany sezonowo, od maja do sierpnia (czyli przez 4 miesiące w roku). Ponieważ podatnik nie ma prawa do skorzystania z jednorazowej amortyzacji, wybrał amortyzację sezonową polegającą na podzieleniu rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych wg metody liniowej przez liczbę miesięcy w sezonie. W takim przypadku miesięczna wysokość odpisu amortyzacyjnego wyniesie 2.100 zł (tj. $8.400 \text{ zł} : 4 \text{ miesiące}$).

Gdyby przedsiębiorca zdecydował się na drugie z przysługujących mu rozwiązań w zakresie amortyzacji sezonowej (tj. na podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku), wówczas wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego wyniosłaby 700 zł (tj. $8.400 \text{ zł} : 12 \text{ miesięcy}$).

Należy przy tym pamiętać, że bez względu na metodę amortyzacji do kosztów podatkowych przedsiębiorca może zaliczyć tylko odpisy z miesięcy, w których środek trwały jest używany.

Wybór jednego z powyższych sposobów ustalania miesięcznego odpisu amortyzacyjnego należy do podatnika. Powinien on tę kwestię dokładnie przemyśleć pod kątem opłacalności oraz możliwości finansowych firmy, ponieważ w zależności od tego, na który z dwóch dostępnych wariantów się zdecyduje, środek trwały będzie amortyzowany szybciej lub wolniej.

Metoda uwzględniająca liczbę miesięcy w sezonie

Jak widać na przedstawionym wcześniej przykładzie, wybranie przez podatnika pierwszego rozwiązania (tj. polegającego na podzieleniu rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie) pozwoli przedsiębiorcy na szybsze zamortyzowanie środka trwałego, który jest wykorzystywany sezonowo jedynie w okresie jego używania. Nie oznacza to jednak, że łączna, roczna kwota odpisów amortyzacyjnych będzie w takiej sytuacji wyższa niż w przypadku dokonywania ich co miesiąc na zasadach ogólnych. Wprawdzie kwota każdego takiego pojedynczego odpisu w sezonie będzie większa, niż gdyby podatnik amortyzował go co miesiąc tak jak pozostałe środki trwałe, ale ich suma będzie równa odpisowi rocznemu, który powstałby w razie „zwykłej” amortyzacji tego składnika majątku. Ze wspomnianej metody w pierwszym rzędzie powinni skorzystać ci podatnicy, którym zależy na wysokich kosztach podatkowych, ponieważ tylko odpisy za miesiące, w których środek jest używany, obniżą przychód przedsiębiorcy.

Przy wyborze tego sposobu amortyzacji środka trwałego wykorzystywanego w firmie jedynie przez kilka miesięcy w roku warto wziąć również pod uwagę przepisy prawa bilansowego. W świetle ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.) amortyzowanie środków trwałych używanych sezonowo odbywa się zazwyczaj na takich samych zasadach jak składników majątku przeznaczonych do działalności gospodarczej przez cały rok. W przeciwieństwie bowiem do ustaw o podatku dochodowym jej regulacje nie przewidują żadnych specjalnych zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych od takich środków trwałych. W konsekwencji do celów bilansowych dokonuje się ich przez cały rok, również w miesiącach gdy ze względu na sezonowy charakter prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej środek trwały faktycznie nie jest w niej wykorzystywany. Amortyzacja, o której mowa, będzie zatem dokonywana na zasadach ogólnych, określonych w art. 32 ust. 1

ustawy o rachunkowości. Z treści tego przepisu wynika, że odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Ze względu na to, że na gruncie przepisów o rachunkowości amortyzacja „sezonowa” nie jest stosowana, dzięki przyjęciu pierwszego z przedstawionych rozwiązań można uniknąć (stosując te same stawki amortyzacji) powstania różnic między roczną amortyzacją do celów podatku dochodowego a amortyzacją bilansową.

Metoda uwzględniająca 12 miesięcy w roku

Natomiast wybór drugiego z dopuszczalnych w tym względzie rozwiązań (polegającego na podzieleniu rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku) będzie skutkować wydłużeniem amortyzacji środka trwałego używanego sezonowo. Wskazany wariant ze względu na mniejsze odpisy może się okazać korzystny dla tych przedsiębiorców, którym z powodu rozliczania strat z lat ubiegłych nie zależy na zwiększaniu kosztów uzyskania przychodu. Wyższe koszty oznaczać będą bowiem dla nich mniejszy dochód, od którego wolno odliczać tego rodzaju straty.

Tacy podatnicy muszą jednak liczyć się z tym, że przyjęcie metody polegającej na podzieleniu rocznej wartości odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku doprowadzi do powstania różnic między wartościami amortyzacji podatkowej oraz do celów bilansowych.

Ważne

Podatnicy używający sezonowo środków trwałych często popełniają błąd polegający na tym, że pod kątem ustalenia wysokości miesięcznego odpisu dzielą roczną kwotę amortyzacji przez 12, a następnie mnożą przez liczbę miesięcy w sezonie. Takie działanie, będące w pewnym sensie wypadkową obydwu wspomnianych metod, jest nieprawidłowe.

Amortyzację wolno rozliczyć w kosztach podatkowych

W świetle przepisów o podatku dochodowym wydatki na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Wspomnianymi kosztami mogą być natomiast odpisy z tytułu zużycia tego rodzaju składników majątku, dokonywane zgodnie z tymi przepisami (art. 22 ust. 8 ustawy o PIT i art. 15 ust. 6 ustawy o CIT). Oczywiście, aby taka kwalifikacja omawianych wydatków była dopuszczalna, środki trwałe muszą być wykorzystywane na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz wykazywać związek z jego przychodami.

Ważne

Niezależnie od przyjętego sposobu amortyzacji używanych sezonowo środków trwałych zaliczanie odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych jest dopuszczalne jedynie w okresie wykorzystywania danego składnika majątku. Nie ma natomiast prawnej możliwości potrącania ich we wspomnianych kosztach poza sezonem.

Należy również podkreślić, że w razie przyjęcia pierwszej metody (tj. ustalania wysokości odpisu przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie) kwota odpisów amortyzacyjnych podlegających potrąceniu w kosztach podatkowych w skali roku będzie taka sama jak w przypadku, gdyby dany składnik majątku był używany w firmie przez okrągły rok (a nie sezonowo).

Natomiast zastosowanie drugiej metody (polegającej na podzieleniu rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku) pozwoli na zaliczenie do kosztów podatkowych jedynie części rocznej amortyzacji. Wysokość wspomnianych kosztów będzie w takim przypadku wyznaczać $1/12$ odpisu rocznego pomnożonego przez liczbę miesięcy w sezonie.

Ogólne reguły amortyzacji nadal aktualne

Końcowo należy dodać, że przedstawione wcześniej zasady dotyczą wyłącznie amortyzacji środków trwałych, które używane są w firmie jedynie przez część roku ze względu na sezonowy charakter jej działalności (tudzież taki charakter środka trwałego). Nie należy ich natomiast stosować do składników majątku, których niewykorzystywanie przez podatnika jest konsekwencją innych okoliczności, np. jego choroby, długotrwałego wyjazdu za granicę itp. Dotyczy to również sytuacji, gdy z różnych przyczyn podatnik zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej. W tym ostatnim przypadku środki trwałe w ogóle nie mogą być bowiem przez niego amortyzowane.

WAŻNA INTERPRETACJA

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące ustalania przez podatników indywidualnie stawek amortyzacyjnych dla używanych lub ulepszonych środków trwałych nie przewidują jednak odstępstw od zawartej w art. 22h ust. 1 pkt 3 ww. ustawy zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wyłącznie w okresie ich wykorzystywania. Tym samym nie jest możliwe dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od używanej sezonowo łodzi motorowej przez kolejne 30 miesięcy. Odpisy amortyzacyjne w wysokości 1/30 wartości początkowej tego środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów wyłącznie w miesiącach jego wykorzystywania.

Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 listopada 2007 r., nr ITPBI/415-175/07/PS

Poza omówionymi wcześniej odrębnymi regulacjami w zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od używanych sezonowo środków trwałych ich amortyzacja będzie się odbywać na ogólnych zasadach, nieróżniących się od amortyzacji składników majątku wykorzystywanych w firmie całorocznie. W szczególności w analogiczny sposób należy ustalać ich wartość początkową do celów amortyzacji, jak również stosować metody liniową i degresywną czy podwyższone albo obniżone stawki amortyzacyjne. Podatnikom, których działalność gospodarcza wykazuje sezonowy charakter, wolno także stosować stawki indywidualne określone w art. 22j ustawy o PIT (art. 16j ustawy o CIT).

Przykład**Zaliczenie amortyzacji motocykla do kosztów podatkowych**

Pani Halina Nowak prowadzi bar z małą gastronomią w miejscowości nadmorskiej. Do celów tej działalności, z myślą o dowozie dań do klientów, zakupiła motocykl, który wprowadziła do ewidencji środków trwałych. Wartość początkowa pojazdu, który będzie wykorzystywany sezonowo od kwietnia do listopada (a więc przez 8 miesięcy w roku), to 30.000 zł. Podatniczka przyjęła dla niego indywidualną stawkę amortyzacji w wysokości 40%.

Gdyby pani Halina wybrała pierwszy sposób ustalenia miesięcznego odpisu amortyzacyjnego (tj. przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie), rozliczenie przedstawiałoby się następująco:

- roczna kwota odpisów amortyzacyjnych: 12.000 zł (tj. $30.000 \text{ zł} \times 40\%$),
- miesięczna kwota odpisów amortyzacyjnych: 1.500 zł (tj. $12.000 \text{ zł} : 8$),
- kwota amortyzacji zaliczona w sezonie do kosztów podatkowych: 12.000 zł (tj. $8 \text{ miesięcy} \times 1.500 \text{ zł}$).

Warto przy tym zauważyć, że jeżeli określony składnik majątku został wprowadzony do ewidencji środków trwałych w trakcie sezonu, to odpisów amortyzacyjnych od jego wartości początkowej należy dokonywać zgodnie z ogólną regułą, tj. od następnego miesiąca po wprowadzeniu go do ewidencji środków trwałych (art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT i art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). W przypadku natomiast gdy został do tej ewidencji wprowadzony przed sezonem, wówczas odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać, poczynwszy od pierwszego miesiąca sezonu. Na taki sposób postępowania wskazywały w swoich wyjaśnieniach organy podatkowe.

Przykład

Zastosowanie alternatywnego wariantu

Podatniczka z poprzedniego przykładu zdecydowała się na drugi wariant ustalenia miesięcznego odpisu amortyzacyjnego od używanego sezonowo motocykla. Jego istotą jest podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku. Wobec tego rozliczenie poniesionych z tego tytułu wydatków w kosztach będzie wyglądać tak:

- roczna kwota odpisów amortyzacyjnych: 12.000 zł (tj. 30.000 zł $\times$ 40%),
- miesięczna kwota odpisów amortyzacyjnych: 1.000 zł (tj. 12.000 zł : 12),
- kwota amortyzacji zaliczona w sezonie do kosztów podatkowych: 8.000 zł (tj. 8 miesięcy $\times$ 1.000 zł).

Sezonową amortyzację środka trwałego wolno stosować tylko wtedy, gdy podatnik korzysta z metody liniowej przy zastosowaniu stawki z Wykazu albo indywidualnej stawki amortyzacyjnej, względnie amortyzuje go według metody degresywnej. Nie znajdzie ona natomiast zastosowania w przypadkach, gdy podmiot, o którym mowa, jest uprawniony do skorzystania z prawa do jednorazowej amortyzacji środka trwałego na podstawie art. 22k ust. 7–13 ustawy o PIT (art. 16k ust. 7–13 ustawy o CIT). Jeśli bowiem to prawo zrealizuje, jednorazowego odpisu może dokonać już w miesiącu wprowadzenia tego składnika majątkowego do ewidencji środków trwałych.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera ograniczeń związanych z możliwością odliczenia VAT naliczonego w związku z zakupem środków trwałych użytkowanych sezonowo. Zastosowanie w tym wypadku mają ogólne przepisy, w szczególności art. 86 ust. 1 ustawy wskazujący na możliwość odliczenia podatku VAT, pod warunkiem iż będzie istniał związek zakupu z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów mamy obowiązek ujmować odpisy amortyzacyjne od środków trwałych wpisanych do ewidencji środków trwałych i mamy

prawo zaliczać je do kosztów uzyskania przychód tylko w miesiącach, kiedy są użytkowane, czyli w tzw. sezonie.

Z kolei dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji nr ITPB1/415-186/09/WM wydanej 25 maja 2009 r. zaznaczył wyraźnie: „Spółka [jawna – dop. autor, nie ma [...]] prawa zaliczać odpisów amortyzacyjnych przez cały rok podatkowy, ale powinna zastosować się do dyspozycji cyt. art. 22h ust. 1 pkt 3 ww. ustawy i obrać jedną z omówionych metod dokonywania odpisów”.

Amortyzacja środków trwałych wykorzystywanych sezonowo jest ujmowana w kolumnie 13 Pozostałe wydatki zgodnie z założeniami wynikającymi z ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera żadnych specjalnych zasad amortyzacji składników majątku użytkowanych sezonowo. Co więcej, nie przewiduje żadnych przerw w dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych.

Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia środka trwałego do likwidacji czy sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru. Wynika to z art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Tylko z chwilą wystąpienia takich sytuacji może nastąpić zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych środka trwałego.

Przykład

Amortyzacja sprzętu pływającego

Spółka ABC prowadząca działalność polegającą na prowadzeniu letniego ośrodka wypoczynkowego zakupiła i przyjęła do użytkowania w kwietniu 2015 r łódź za 65.000 zł. Przyjęto, iż ta łódź będzie użytkowana 8 lat, w każdym roku sezon trwa od maja do października. Spółka dokona zatem następujących księgowowań:

Umowa kupna łodzi:

- Wn „Rozliczenie zakupu” 65.000 zł,
- Ma „Rozrachunki z dostawcami” 65.000 zł.

Przyjęcie w kwietniu łodzi do użytkowania 65.000 zł:

- Wn „Środki trwałe” 65.000 zł,
- Ma „Rozliczenie zakupu” 65.000 zł.

Naliczenie odpisu amortyzacyjnego za maj $65.000 / 8 \text{ lat} / 6 \text{ miesięcy sezonu} = 1.354,17$:

- Wn „Amortyzacja” 1.354,17 zł,
- Ma „Umorzenie środków trwałych” 1.354,17 zł.

W miesiącach czerwiec – październik operacje związane z księgowaniem amortyzacji łódzi będą przebiegały tak jak za maj.

Prowadzący księgi rachunkowe powinni zatem kierować się ogólnymi zasadami wynikającymi z art. 32 uor, czyli dokonując wyboru metody i stawki amortyzacyjnej, wziąć pod uwagę między innymi:

- liczbę zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego.

Podstawa prawna:

- art. 22 ust. 1, art. 22a ust. 1, art. 22f ust. 3, art. 22h ust. 1 pkt 3, art. 22k ust. 7–13, art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),
- art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b, art. 16a ust. 1, art. 16f ust. 3, art. 16h ust. 1 pkt 3, art. 16k ust. 7–13 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851),
- art. 86 ust. 1 oraz art. 88 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Mariusz Olech

prawnik, specjalista ds. podatków

Katarzyna Trzpiola

specjalista ds. podatków i rachunkowości

Warto zapamiętać:

- Ustawa o rachunkowości nie posiada szczególnych regulacji dot. zasad amortyzacji środków trwałych używanych tylko sezonowo. Warto jednak przyjąć rozwiązanie, iż odpisy umorzeniowe dokonywane w księgach rachunkowych zbieżne są z odpisami dokonywanymi na potrzeby rozliczeń podatkowych. A to oznacza dokonywanie zapisów za te miesiące, kiedy składnik rzeczowych aktywów trwałych jest rzeczywiście użytkowany.

Za odwołany urlop pracodawca powinien wypłacić rekompensatę

Jeśli nie dało się wcześniej przewidzieć sytuacji będącej przyczyną odwołania pracownika z urlopu, pracodawca może żądać jego powrotu do firmy. Trzeba jednak pamiętać o finansowych konsekwencjach takiego działania. Za przerwany wypoczynek przedsiębiorca będzie musiał wypłacić rekompensatę.

Pracodawcy wolno odwołać pracownika z urlopu wypoczynkowego tylko wtedy, gdy jego obecności w zakładzie wymagają okoliczności, których w chwili rozpoczynania tego urlopu nie dało się przewidzieć. Tak wynika z art. 167 § 1 Kodeksu pracy (dalej: kp). Ponieważ ustawodawca nie sprecyzował, o jakie okoliczności chodzi w tym przepisie, dlatego ocenę pod kątem zaistnienia ku temu odpowiednich przesłanek pozostawiono pracodawcy.

Ważne

Powszechnie przyjmuje się, że za takie okoliczności można uznać w szczególności: awarię w zakładzie, chorobę innego pracownika, którego trzeba zastąpić, niezapowiedzianą kontrolę w firmie wymagającą obecności danej osoby, konieczność realizacji niezaplanowanych wcześniej zamówień itp.

Przepisy nie zawierają również wskazówek odnośnie do tego, w jakiej formie powinno nastąpić odwołanie pracownika z urlopu. Dlatego należy przyjąć, że takie odwołanie może być dokonane w dowolnej formie, byle pracownik mógł się zapoznać z treścią polecenia pracodawcy w tym zakresie. Wezwać pracownika do pracy można zatem np. telefonicznie, SMS-em, przesyłając wiadomość e-mail czy faks. Oczywiście najlepiej byłoby, gdyby takie polecenie miało formę pisemną i zarazem pracodawca otrzymał potwierdzenie jego odebrania przez pracownika.

Za przerwany wypoczynek należy się rekompensata

Podstawowym obowiązkiem pracodawcy, który odwołał pracownika z urlopu, jest zwrot tej osobie kosztów poniesionych w bezpośrednim związku ze wspomnianym odwołaniem (art. 167 § 2 kp). Chodzi tutaj o koszty, których pracownik by nie poniósł, gdyby nie przebywał na urlopie wypoczynkowym. Za koszty pozostające w bezpośrednim związku z odwołaniem z urlopu uważa się np. opłaty za wykupione wczasy i wycieczki (jeśli nie podlegają zwrotowi przez organizatora, np. biuro podróży), obciążające pracownika koszty dojazdu do miejsca wypoczynku i z powrotem (np. koszty paliwa, biletów

lotniczych lub PKP), opłacone noclegi w hotelu bądź na kwaterze prywatnej, koszty zakupu wycieczek fakultatywnych na zagranicznych wczasach, za które nie zwrócono mu pieniędzy itp. Ponadto jeśli pracownik został wezwany do pracy na krótki czas i po zrealizowaniu celu, z powodu którego został odwołany z urlopu, ma możliwość jego kontynuowania, przysługuje mu prawo do rekompensaty kosztów ponownego dojazdu do miejscowości, w której wypoczywał.

Ważne

Odwołanie pracownika z urlopu obliguje pracodawcę do zwrotu związanych z wypoczynkiem wydatków jedynie w zakresie, który proporcjonalnie przypada na niewykorzystaną przez wspomnianą osobę część tego wypoczynku.

Pracodawca nie ma obowiązku zwracania pracownikowi kosztów pośrednio związanych z urlopem. Dotyczy to np. kosztów wyrobienia paszportu (który może być wykorzystany także do wyjazdów za granicę w przyszłości), zakupu żywności przeznaczonej przez pracownika na wyjazd, odzieży kupionej na wakacje, sprzętu sportowego, akcesoriów biwakowych, kamer, aparatów fotograficznych, kursu językowego odbytego przed zagranicznym urlopem itp. Nie są to bowiem wydatki niezbędne do odbycia urlopu.

Tak samo należy się odnieść do tzw. utraconych korzyści, które pracownik mógłby osiągnąć, gdyby nie odwołano go z urlopu. Jeśli zatem np. w wolnym od pracy czasie zamiast wypoczynku planował podjęcie dodatkowych zajęć zarobkowych, to pracodawca nie ma obowiązku zrekompensowania mu utraconego w ten sposób zarobku.

Ważne

Zwrot kosztów związanych z odwołaniem pracownika z urlopu obejmuje bezpośrednie koszty niewykorzystania urlopu przez członków jego najbliższej rodziny (w tym przede wszystkim małżonka i dzieci), jeżeli w wyniku tego zdarzenia musieli przerwać wypoczynek.

Pracownik może się bowiem w takim przypadku powołać na treść art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, w której jest mowa o tym, że oboje małżonkowie obowiązani są, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczyniać się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli.

Jeśli jednak w związku z przerwaniem w tym trybie urlopu z wczasów powrócił jedynie pracownik, pozostali zaś członkowie jego rodziny kontynuują wypoczynek w tym

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

samym miejscu, to pracodawca powinien zwrócić koszty wspomnianego wypoczynku jedynie w części dotyczącej tego pracownika.

Przykład

Odwołanie z urlopu

Pracownik jest dyrektorem handlowym w spółce prowadzącej działalność produkcyjną. W pierwszej połowie września 2015 r. spędzał wraz z rodziną (tj. z żoną i 16-letnim synem) urlop za granicą. Koszt dwutygodniowych wczasów, których organizatorem było biuro podróży, wyniósł w ich przypadku 8.400 zł. Po 6 dniach pobytu w hotelu pracodawca odwołał go z urlopu, tłumacząc to nieoczekiwanym, bardzo dużym i zarazem pilnym zamówieniem na produkty firmy. Aby przedwcześnie wrócić do kraju wraz z rodziną, pracownik musiał we własnym zakresie kupić bilety lotnicze w cenie 700 zł za osobę. W tej sytuacji zażądał od pracodawcy zwrotu:

2.100 zł za bilety powrotne do kraju (tj. $3 \times 700 \text{ zł} = 2.100 \text{ zł}$),

4.800 zł kosztów z tytułu niewykorzystanego urlopu za 8 dni, których nie zwróciło biuro podróży (tj. $8.400 \text{ zł} : 14 \text{ dni} \times 8 \text{ dni} = 600 \text{ zł} \times 8 \text{ dni} = 4.800 \text{ zł}$).

Razem: $2.100 \text{ zł} + 4.800 \text{ zł} = 6.900 \text{ zł}$.

Udowodnienie poniesienia wydatków spoczywa na pracowniku

Zasadą jest, że aby wspomniane wcześniej koszty podlegały zwrotowi, pracownik musi wykazać fakt ich poniesienia, jak również udowodnić ich wysokość. W tym celu powinien on przedstawić pracodawcy niezbędne dokumenty, np. w postaci biletów kolejowych, lotniczych, rachunków za paliwo, faktur (np. z biura podróży, hotelu albo ośrodka wczasowego), pokwitowań, dowodów wpłaty, jak również wszelkiej innej dokumentacji, która będzie potwierdzać poniesienie wydatków w związku z odwołanym urlopem. Przy czym można się spotkać ze stanowiskiem, że jeśli pracownik nie jest w stanie przedstawić takich dokumentów (gdyż np. podczas urlopu je wyrzucił lub zniszczył, uznawszy za zbędne), dopuszczalne jest skalkulowanie poniesionych przez niego kosztów na podstawie przepisów o podróżach służbowych.

Ponadto, jak pokazuje praktyka, wielu pracodawców zamiast żądania przedłożenia tego rodzaju dokumentacji poprzestaje w tym celu jedynie na pisemnym oświadczeniu pracownika.

Otrzymanie odszkodowania od pracodawcy bez PIT

Zwrot bezpośrednich kosztów odwołania z urlopu nie stanowi dla pracownika przy-sporzenia majątkowego, lecz rekompensatę za utraconą możliwość wypoczynku, gwa-

rantowaną przez przepisy prawa pracy. Dlatego wartość otrzymanego z tego tytułu świadczenia nie jest przychodem ze stosunku pracy tej osoby i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu PIT. Z punktu widzenia braku opodatkowania omawianego zwrotu bez znaczenia jest, czy odwołanie pracownika z urlopu było uzasadnione, czy też nie. Takie też stanowisko w tej kwestii zajmowały w ostatnim czasie organy podatkowe, np. dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 22 października 2010 r. (nr ILPB2/415–704/09/10-S/WM).

Można się również spotkać z poglądem (zaprezentowanym np. przez naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy w piśmie z 29 września 2006 r., nr PD2.2–415–35/06), że wartość omawianego świadczenia wprawdzie powinna być uznana za przychód ze stosunku pracy, ale będzie on korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT. Przepis zwalnia od podatku dochodowego otrzymane odszkodowania i zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość bądź zasady ustalania wynikają m.in. wprost z przepisów odrębnych ustaw lub wydanych na ich podstawie przepisów wykonawczych (w tym przypadku Kodeksu pracy).

Jednak za bardziej uzasadnione należy uznać pierwsze z przedstawionych stanowisk, zakładając, że wspomniany zwrot kosztów nie jest przychodem ze stosunku pracy u osoby, która go otrzymała. Nie tylko bowiem nie powoduje po jej stronie przysporzenia majątkowego (skoro jest jedynie rekompensatą kosztów, które ta osoba wcześniej poniosła), ale również nie mieści się w pojęciu świadczeń pieniężnych „ponoszonych za pracownika” oraz „innych nieodpłatnych świadczeń”, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 3 ustawy o PIT (por. pismo dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie z 28 października 2004 r., nr IS.I/2–415/196/04). Wprawdzie takie zakwalifikowanie przedmiotowego świadczenia nie ma wpływu na rozliczenia podatkowe pracownika (ponieważ w żadnym z przedstawionych wariantów nie będzie musiał zapłacić PIT), ale może mieć konsekwencje przy rozliczeniach z ZUS tej osoby.

Może się również zdarzyć, że pracodawca w sposób bardziej korzystny, niż przewidziano to w treści art. 167 § 1 kp, zrekomensuje pracownikowi straty poniesione w związku z odwołaniem z urlopu. Jeśli oprócz dokonania zwrotu wydatków w zakresie przewidzianym w ww. przepisie zakład pracy przekaze tej osobie dodatkową kwotę tytułem swego rodzaju rekompensaty (tj. ponad koszty faktycznie przez nią poniesione), to powstała w ten sposób nadwyżka stanowi u pracownika przychód ze stosunku pracy, od którego trzeba naliczyć podatek. Zwracały na to również uwagę organy

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

podatkowe, w tym m.in. naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy w piśmie z 29 września 2006 r. (nr PD2.2–415–35/06).

Przykład

Zakres rekompensaty

Pan Jacek jest informatykiem w niewielkiej firmie produkcyjnej. Udzielono mu urlopu wypoczynkowego w dniach od 10 do 24 czerwca 2015 r. W ramach urlopu pracownik wyjechał do rodzinnej miejscowości swoich teściów, gdzie podjął pracę sezonową przy zbiorze truskawek. Ponieważ w firmie nastąpiła awaria systemu komputerowego, a osoba, która miała go zastępować, nagle zachorowała, w dniu 12 czerwca br. pracodawca telefonicznie wezwał pana Jacka do stawienia się w pracy trybie pilnym. W związku z tym zwrócił mu koszty pozostające w bezpośrednim związku z odwołaniem z urlopu, w postaci biletów kolejowych za przejazd w obydwie strony. Odmówił natomiast zrekompensowania pracownikowi utraconego wynagrodzenia z tytułu pracy przy zbiorze truskawek.

Podobnie należy potraktować ewentualny zwrot pracownikowi utraconych korzyści, które ta osoba mogłaby osiągnąć, gdyby nie odwołano jej z urlopu (np. z tytułu podjęcia w czasie urlopu dodatkowej pracy zarobkowej).

Kwotę zwróconą pracownikowi przedsiębiorca zaliczy do kosztów

Odwołanie pracownika z urlopu może również wywoływać konsekwencje z punktu widzenia podatkowych rozliczeń pracodawcy. Jeśli to zdarzenie było podyktowane uzasadnionymi potrzebami ww. podmiotu, związanymi z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, to poniesione z tego tytułu wydatki wolno mu rozliczyć w kosztach uzyskania przychodów. Są to bowiem koszty mające na celu uzyskanie przez ten podmiot przychodów ze wspomnianej działalności, a przynajmniej zachowanie bądź zabezpieczenie ich źródła, o czym stanowi art. 22 ust. 1 ustawy o PIT (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT).

Ważne

Odszkodowanie wypłacone w związku z odwołaniem pracownika z urlopu przedsiębiorca może jednak zaliczyć do kosztów podatkowych, pod warunkiem że zostaną spełnione następujące warunki:

- koszty wczasów, wycieczki itp. zostały poniesione przez pracownika,
- odwołanie pracownika było uzasadnione ważnymi potrzebami pracodawcy,
- okoliczności odwołania nie mogły być przewidziane w chwili rozpoczęcia urlopu.

Należy uznać, że możliwość rozliczenia w kosztach podatkowych dotyczy nie tylko zwrotu wydatków w części przypadającej na odwołanego z urlopu pracownika, ale również dotyczących członków jego najbliższej rodziny, względem których ma on obowiązek utrzymania (np. małżonka i dzieci).

Organy podatkowe mogą natomiast kwestionować taką kwalifikację w odniesieniu do zwrotu, który był nieuzasadniony (ponieważ np. dotyczył wydatków jedynie pośrednio związanych z odwołaniem pracownika z urlopu) albo dotyczących odwołania z wypadku, które w ocenie urzędników było bezpodstawne (gdyż np. pracodawca mógł przewidzieć zdarzenie, które spowodowało przerwanie pracownikowi urlopu, przed jego rozpoczęciem).

Przykład

Rekompensata może być też przychodem

W lipcu 2015 r. spółka „ABC” odwołała pracownika z urlopu. Z przedstawionej przez tę osobę kalkulacji oraz z przedłożonych pracodawcy dokumentów (w tym z faktury wystawionej przez biuro podróży, dokumentującej zapłatę za wczasy na Węgrzech) wynikało, że pracodawca powinien zwrócić jej kwotę 2.762 zł. Ponieważ zdarzenie dotyczyło jednego z najlepszych pracowników firmy, pracodawca oprócz ww. kwoty, obejmującej koszty bezpośrednio związane z odwołanym urlopem, dodatkowo w ramach rekompensaty wypłacił mu 500 zł. Łącznie pracownik otrzymał więc z tego tytułu 3.262 zł (tj. 2.762 zł + 500 zł). Spółce wolno jednak zaliczyć do kosztów podatkowych jedynie część wspomnianej kwoty, tj. 2.762 zł. Natomiast od wypłaconej pracownikowi 500-złotowej nadwyżki ponad kwotę faktycznie poniesionych w związku z urlopem wydatków spółka jako płatnik powinna pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy. Jest to bowiem przychód ze stosunku pracy tej osoby, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT.

Urlop można również przesunąć

Urlopy powinny być udzielane według planu urlopów, który ustala pracodawca, wzięszy pod uwagę wnioski pracowników i konieczność zapewnienia normalnego toku pracy. Nie należą jednak do rzadkości sytuacje, gdy z różnych powodów, dotyczących zarówno pracodawców, jak i ich pracowników wykorzystanie urlopu zgodnie z planem będzie niemożliwe albo przynajmniej znacząco utrudnione. Dlatego ustawodawca dopuścił pod pewnymi warunkami możliwość przesunięcia urlopu.

Pomimo że z obowiązujących przepisów nie wynika nakaz zwracania pracownikom wydatków poniesionych przez nich w związku z urlopem, który przesunięto na inny termin, nie oznacza to bynajmniej, że zakład pracy jest zwolniony od takiego obowiązku.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

W świetle bowiem rozpowszechnionego poglądu, w takim przypadku znajduje przez analogię zastosowanie art. 167 § 2 kp, nakazujący pracodawcy zwrot kosztów poniesionych przez pracownika w związku z odwołaniem z urlopu (tj. art. 167 § 2 kp). Zatem tak jak w przypadku odwołanego urlopu, również przy jego przesunięciu rekompensata powinna obejmować jedynie te wydatki, które pozostają z nim w bezpośrednim związku.

Również kwota otrzymana przez pracownika tytułem omawianej rekompensaty, jako mająca charakter odszkodowawczy, nie będzie dla tej osoby przychodem, który należałoby opodatkować. Nie stanowi bowiem po stronie pracownika przysporzenia majątkowego. Akcentowały to również organy podatkowe oraz sądy administracyjne, czego przykładem są interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 października 2010 r. (nr ILPB2/415–704/09/10-S/WM) oraz wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Go 56/10).

Nie ulega przy tym wątpliwości, że jeśli przesunięcie urlopu nastąpiło z przyczyn, o których mowa 164 § 1 i 2 kp, to wydatki przedsiębiorcy mające zrekompensować pracownikowi jego skutki są racjonalnie uzasadnione oraz związane z osiąganymi przez ten podmiot przychodami. Dlatego organy podatkowe nie powinny kwestionować zaliczenia ich przez wspomnianego przedsiębiorcę do kosztów uzyskania przychodów. Wskazuje na to treść interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 września 2009 r. (nr ILPB3/423–502/09–6/KS).

Podstawa prawna:

- art. 10 ust. 1 pkt 1, art. 11 ust. 2a–2c i ust. 3, art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 38, pkt 67, pkt 78, pkt 95 i pkt 125, art. 23 ust. 1 pkt 7, pkt 10 i pkt 42, art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Mariusz Olech

specjalista ds. podatków

Warto zapamiętać:

- ▶ Przesunięcie terminu urlopu może nastąpić na wniosek pracownika umotywowany ważnymi przyczynami bądź z powodu szczególnych potrzeb pracodawcy, jeżeli nieobecność pracownika spowodowałaby poważne zakłócenia toku pracy.

Optymalną formą zwrotu VAT nie zawsze jest przelew na konto

Przedsiębiorca może zażądać bezpośredniego zwrotu nadwyżki VAT, przenieść ją do rozliczenia w następnym okresie albo pokryć nią inne zobowiązania. Sprawdź, jak dokonać optymalnego wyboru sposobu rozdysponowania nadwyżki VAT w konkretnej sytuacji.

Od decyzji podatnika zależy, w jaki sposób rozdysponuje nadwyżkę, czy wykaże ją do zwrotu na rachunek bankowy, czy też do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Przy wyborze decydujące znaczenie ma termin oczekiwania na zwrot, który w zależności od sytuacji może wynosić 25, 60 lub 180 dni. Skrócony termin zwrotu (25 dni) wymaga jednak spełnienia przez przedsiębiorcę dodatkowych warunków, którym nie zawsze może sprostać. Sposobem na skrócenie czasu oczekiwania na zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest również zadysponowanie jej (tak jak nadpłaty) na pokrycie innych zobowiązań podatkowych. W praktyce okazuje się więc, że nie w każdej sytuacji żądanie zwrotu bezpośredniego jest korzystne.

Rozdysponowanie nadwyżki VAT możliwe na kilka sposobów

W danym okresie rozliczeniowym w wyniku rozliczenia VAT należnego i podatku naliczonego od zrealizowanych zakupów w firmie może powstać:

- nadwyżka podatku należnego nad naliczonym – tj. kwota podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu (lub kwartale), za który składana jest deklaracja VAT (art. 103 ust. 1–2g ustawy o VAT), albo
- nadwyżka podatku naliczonego nad należnym – tj. kwota podlegająca rozliczeniu w następnym okresie rozliczeniowym albo podlegająca zwrotowi na rachunek bankowy firmy (art. 87 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W sytuacji gdy z rozliczenia VAT powstanie nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym (w kwocie nadwyżki może się też znajdować kwota z przeniesienia z poprzedniego okresu rozliczeniowego) – podatnik ma 4 możliwości jej rozdysponowania, a mianowicie:

- Kwotę tej nadwyżki można w całości przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy (pozycja 55 deklaracji VAT-7).

Można zażądać jej zwrotu bezpośredniego w całości na wskazany rachunek bankowy, wykazując ją (w zależności od terminu zwrotu) w polach 51, 52, 53 i 54 deklaracji VAT-7 (tzw. zwrot bezpośredni).

Zwrot w terminie 60 dni

Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika			51. 123.000
w tym kwota do zwrotu	52. w terminie 25 dni	53. w terminie 60 dni 123.000	54. w terminie 180 dni
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy Od kwoty z poz.50 należy odjąć kwotę z poz.51.			55.

Można zażądać zwrotu bezpośredniego jedynie w części (w określonej przez podatnika kwocie) przy jednoczesnym przeniesieniu pozostałej kwoty do rozliczenia w następnym okresie rozliczeniowym. Kwotę tę należy wtedy wykazać w obu powyższych pozycjach deklaracji w odpowiednich częściach.

Można w końcu zadysponować tę nadwyżkę w całości lub części na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych (z tytułu podatków innych niż VAT). Przy częściowym pokryciu nią zobowiązań przyszłych lub bieżących pozostałą jej część podatnik ma możliwość:

- przenieść ją na następny okres rozliczeniowy,
- zażądać jej zwrotu bezpośredniego,
- zażądać części jej zwrotu na rachunek bankowy, a część przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

Możliwy jest bezpośredni zwrot na rachunek bankowy

W przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest wyższa w okresie rozliczeniowym od kwoty podatku należnego, można tę różnicę zadeklarować do zwrotu na rachunek firmy. Standardowy termin zwrotu podatku to 60 dni od dnia złożenia wniosku o zwrot (deklaracji z zadeklarowanym podatkiem).

Zwrot następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której przedsiębiorca jest członkiem.

Ważne

Podatnik może zadeklarować zwrot nadwyżki VAT (wraz z oprocentowaniem) na wskazany rachunek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie kredytu udzielonego przez dany bank lub daną kasę.

Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, fiskus może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (art. 87 ust. 2 ustawy o VAT).

Ważne

Żądanie zwrotu bezpośredniego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest prawem, z którego można, choć nie trzeba skorzystać.

Zwrot VAT można przyspieszyć

Możliwość skrócenia do 25 dni terminu zwrotu nadwyżki VAT wynika z art. 87 ust. 6 ustawy o VAT i dotyczy tych wszystkich podatników, w przypadku których kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z:

- faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone (z uwzględnieniem art. 22 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej),
- dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, wskazanych w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 ustawy o VAT, które zostały przez podatnika zapłacone,
- importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji.

Także w tym przypadku, jeśli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, fiskus może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (art. 87 ust. 2 ustawy o VAT). Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, fiskus wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Ważne

Żądanie zwrotu w skróconym terminie 25 dni jest szczególnie korzystne, gdy Twój klient:

- dokonuje sprzedaży opodatkowanej 0% stawką VAT, nabył środki trwałe o znacznej wartości lub nie posiada zaległości podatkowych.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperci
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Przyspieszony zwrot VAT uzależniony jest od dokonania płatności zgodnie z przywołanym wcześniej art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że dokonywanie, a także przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą, następować musi za pośrednictwem firmowego rachunku bankowego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy:

- stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- jednorazowa wartość transakcji bez względu na liczbę wynikających z niej płatności przekracza równowartość 15.000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez NBP ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym dokonano transakcji.

W sytuacji gdy wierzytelność nie została pokryta choćby w najdrobniejszej części, nie ma podstaw do domagania się zwrotu VAT w terminie przyspieszonym. W przypadku gdy jedynie część zobowiązań jest zapłacona, podatnik może wystąpić o przyspieszony zwrot VAT jedynie w odniesieniu do wierzytelności zapłaconych. Natomiast w odniesieniu do pozostałej kwoty nadwyżki, wynikającej z wierzytelności niezapłaconych, może wystąpić o zwrot w terminie podstawowym.

Zasada ta nie dotyczy jednak importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji. W tym przypadku faktyczna zapłata nie wpływa na prawo do wcześniejszego zwrotu.

Możliwy jest zwrot w formie kompensaty

Warunek otrzymania przyspieszonego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest spełniony także wtedy, gdy w miejsce zapłaty podatnik i wystawca faktury wzajemnie potrąca przysługujące im wierzytelności. Takie stanowisko jest akceptowane przez orzecznictwo (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1731/11).

Ważne

Przeniesienie nadwyżki do rozliczenia w następnym okresie rozliczeniowym warto rozważyć szczególnie wtedy, gdy przedsiębiorca spodziewa się w najbliższym okresie zwiększonej sprzedaży (znaczej kwoty należnego VAT).

Należy pamiętać, iż intencją ustawodawcy było uzależnienie możliwości otrzymania przyspieszonego zwrotu VAT od dokonania zapłaty całości należności z faktur zakupu, z uwzględnieniem stosownych przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Artykuł 22 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 tej ustawy mówi, że dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje w każdym przypadku za pośrednictwem rachunku bankowego przedsiębiorcy. Chodzi tu o sytuacje, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca, a jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15.000 euro.

Przepis ten ustanawia konieczność zapłaty za pośrednictwem rachunku bankowego należności o wartości przekraczającej 15.000 euro i nie dopuszcza w takim przypadku zapłaty gotówkowej. Nie odnosi się on jednak w żadnej mierze do zapłaty w formie potrącenia wzajemnych wierzytelności.

Gdyby zamiarem ustawodawcy było wprowadzenie obowiązku regulowania wszystkich należności wyłącznie za pośrednictwem rachunku bankowego w formie przepływów pieniężnych, to zastrzegłby to bezpośrednio w przepisie. Przepisy podatkowe nie zawierają żadnych ograniczeń co do formy zapłaty należności. Nie ma zatem przeszkód do przyjęcia, że formą zapłaty może być także kompensata.

Kwotę zwrotu można podzielić

Przepisy ustawy o VAT nie limitują kwoty żądanego zwrotu powstałej nadwyżki. Oznacza to, że można zażądać zwrotu bezpośredniego tylko części tej nadwyżki, a pozostałą jej część wykazać jako kwotę do przeniesienia lub na pokrycie bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Ustawa o VAT daje możliwość wyboru sposobu, w jaki podatnik może rozliczyć powstałą w danym okresie rozliczeniowym nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Wybór opcji tego rozliczenia należy w zasadzie do niego.

Wyjątkiem od tej zasady jest możliwość zaliczenia przez urząd skarbowy „z urzędu” żądanej kwoty zwrotu bezpośredniego na poczet zaległości podatkowej, wraz z odsetkami za zwłokę oraz pokrycie bieżących zobowiązań podatkowych firmy. Innymi słowy – jeśli firma nie ma zaległości – to wtedy samodzielnie decyduje o sposobie, w jaki zadysponuje powstałą nadwyżką. W tym celu należy przeanalizować najkorzystniejszy wariant jej zadysponowania w każdym rozliczanym okresie. Należy pamiętać, że nie zawsze najlepszym rozwiązaniem jest wybór żądania zwrotu bezpośredniego. Jeśli jednak podatnik decyduje się na zwrot – to ma wpływ na otrzymanie go w najkrótszym z możliwych terminów.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Zabezpieczenie majątkowe przyspieszy zwrot VAT

Jeśli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, organ podatkowy ma prawo przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika. W tym przypadku zwrot nadwyżki VAT w „normalnym” terminie następuje tylko wtedy, gdy podatnik złoży zabezpieczenie majątkowe w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu. Jeżeli wniosek wraz z zabezpieczeniem zostanie złożony na 13 dni przed upływem „normalnego” terminu zwrotu (lub później) – zwrotu dokonuje się w terminie 14 dni od dnia złożenia zabezpieczenia.

Częściowe zaliczenie nadwyżki

Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika		51.	123.000
w tym kwota do zwrotu	52. w terminie 25 dni 23.000	53. w terminie 60 dni	54. w terminie 180 dni
Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy Od kwoty z poz.50 należy odjąć kwotę z poz.51.		55.	100.000

F. INFORMACJE DODATKOWE				
Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w (zaznaczyć właściwe kwadraty):	56. ☐ art.119 ustawy	57. ☐ art.120 ust.4 lub 5 ustawy	58. ☐ art.122 ustawy	59. ☐ art.136 ustawy
60. Podatnik w okresie rozliczeniowym dokonał zwiększenia podatku naliczonego na podstawie art.89b ust.4 ustawy (zaznaczyć właściwy kwadrat): ☐ 1. tak ☒ 2. nie				

G. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH Do niniejszej deklaracji dołączono (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
61. Wniosek o zwrot podatku ☐ 1. tak ☐ 2. nie	62. Wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku ☒ 1. tak ☐ 2. nie

Zabezpieczenie majątkowe kwoty zwrotu VAT może być złożone w formie:

- Gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej.
- Poręczenia banku.
- Weksla z poręczeniem wekslowym banku.
- Czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku.
- Papierów wartościowych na okaziciela o określonym terminie wykupu, wyemitowanych przez Skarb Państwa lub NBP, bankowych papierów wartościowych i listów zastawnych o określonym terminie wykupu, wyemitowanych we własnym imieniu i na własny rachunek przez podmiot mogący być gwarantem lub poręczycielem zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.
- Weksla – gdy zabezpieczana kwota zwrotu nie przekracza 1.000 euro. Przeliczenia kwoty wyrażonej w euro należy dokonać według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na ostatni dzień roboczy okresu rozliczeniowego, którego dotyczy zwrot podatku, w zaokrągleniu do pełnych złotych.

Złożone zabezpieczenie majątkowe może być również nieskuteczne. Naczelnikowi urzędu skarbowego przysługuje bowiem prawo do odmowy przyjęcia zabezpieczenia wówczas, gdy:

- nie zapewnia ono pokrycia w całości żądanej kwoty zwrotu lub
- nie zapewnia ono w sposób pełny pokrycia kwoty zwrotu w terminie, w którym powinien zostać on dokonany – w przypadku zabezpieczenia z określonym terminem ważności.

Fiskus nie może natomiast odmówić przyjęcia danej formy zabezpieczenia (np. weksla) i domagać się innej wybranej przez siebie formy zabezpieczenia (np. gwarancji bankowej). Decyzja o wyborze formy zabezpieczenia należy do podatnika. Zabezpieczenie majątkowe zostanie zwolnione w dniu następującym po dniu zakończenia przez fiskusa czynności sprawdzających zasadność zwrotu.

W celu terminowego i możliwie najszybszego otrzymania bezpośredniego zwrotu VAT przy każdym wystąpieniu o taki zwrot trzeba liczyć się z koniecznością spełnienia dodatkowych warunków. Z pewnością nie zawsze można im sprostać. Dlatego też złożenie rozliczenia z wykazaną nadwyżką VAT powinna poprzedzać wnikliwa analiza, pod kątem najkorzystniejszej w danym okresie rozliczeniowym opcji zadysonowania powstałą nadwyżką VAT. Podejmując decyzję żądania zwrotu bezpośredniego, trzeba również wziąć pod uwagę wszystkie omówione w tym artykule czynniki, które będą decydowały o faktycznym terminie jego otrzymania.

Korekta deklaracji może przedłużyć oczekiwanie na zwrot

Wcześniejsze złożenie deklaracji VAT z wykazaną kwotą do zwrotu skutkuje wcześniejszym otrzymaniem tego zwrotu. Termin zwrotu liczony jest bowiem od dnia złożenia deklaracji w urzędzie skarbowym, czyli od dnia, w którym deklaracja dotarła do fiskusa. Jeżeli jednak deklaracja zawiera błędy i wymaga korekty (a podatnik złożył ją przed otrzymaniem zwrotu) – wówczas termin zwrotu będzie ponownie liczony. Będzie on biegł na nowo od dnia złożenia deklaracji korygującej. Może to więc znacznie przedłużyć okres oczekiwania na zwrot.

Przykład

Przedłużenie zwrotu przez korektę deklaracji

W dniu 7 sierpnia podatnik złożył deklarację za lipiec z wykazaną kwotą zwrotu bezpośredniego (18.000 zł) w terminie 60 dni. Zwrot ten powinien być otrzymać najpóźniej 7 października. Okazało się jednak, że w deklaracji dokonał błędnego wykazania podatku naliczonego. Wobec tego 28 sierpnia złożył korektę deklaracji, wykazując w niej kwotę do zwrotu w terminie 60 dni, w wysokości 16.600 zł. Ostateczny termin zwrotu żądanej kwoty upłynął zatem dopiero 28 października.

W konsekwencji, aby jak najszybciej otrzymać żądany zwrot nadwyżki VAT, podatnik musi dolożyć wszelkich starań, aby złożona deklaracja była bezbłędnie sporządzona. Pozwoli to uniknąć zbędnego wydłużenia terminu oczekiwania na zwrot w wyniku korekty deklaracji. Jeżeli jednak popełni w niej błąd odnośnie do rozliczenia VAT, powinien jak najszybciej go naprawić przez złożenie deklaracji korygującej. Wprawdzie organ podatkowy nie ma już obecnie możliwości zastosowania sankcji VAT, to jednak może w takiej sytuacji wydać decyzję określającą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w prawidłowej wysokości – co niewątpliwie wpłynie na przesunięcie terminu żądanego zwrotu jeszcze bardziej niż w przypadku, gdyby podatnik sam złożył korektę deklaracji i poprawił popełniony błąd.

Termin odliczenia VAT naliczonego może być różny

Niezależnie od możliwości zadysponowania nadwyżką w VAT w sposób najkorzystniejszy dla podatnika ma on również wpływ na termin odliczenia podatku naliczonego. Dzięki temu w sposób pośredni może ustalić wysokość tej nadwyżki w danym okresie rozliczeniowym. Ustawodawca daje możliwość odliczenia VAT od dokonanych zakupów towarów i usług, w jednym z kilku wskazanych w przepisach okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 10–10h i 11 ustawy o VAT). Zasadniczo podatnik ma prawo odliczyć podatek naliczony w tym okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy u sprzedawcy. Warunkiem dokonania odliczenia jest otrzymanie faktury (dokumentu celnego).

Jeżeli jednak nie dokona tego odliczenia – może zrobić to w jednym z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Pozwala to w pewnym zakresie na wybranie optymalnego okresu dokonania odliczenia, w celu uniknięcia konieczności zapłaty zobowiązania podatkowego. Pozwala to również na jego znaczne zmniejszenie w miejsce np. żądania zwrotu bezpośredniego nadwyżki VAT w terminie 60 dni.

Przykład

Optymalizacja pod kątem terminu odliczenia VAT

W listopadzie firma Alfa nabyła maszynę produkcyjną do wyrobu kostki brukowej. Podatek naliczony przy jej zakupie wynosi 35.000 zł. Łączna kwota podatku naliczonego w rozliczeniu tego okresu stanowiła 45.000 zł. Natomiast sprzedaż kształtowała się na niskim poziomie, gdyż VAT należny wyniósł zaledwie 5.000 zł. Podatnik mógł więc wykazać nadwyżkę do zwrotu bezpośredniego w kwocie 40.000 zł (w terminie 60 dni, ponieważ należność za maszynę spłaca w ratach). W grudniu firma Alfa wyprodukowała dużą ilość kostki, którą sprzedała częściowo już w grudniu oraz dużą jej

partię w styczniu. Podatek należny od tej sprzedaży wyniósł łącznie za dwa miesiące 55.000 zł. W takiej sytuacji można było postąpić następująco:

- Wykazać VAT naliczony od zakupu maszyny już w deklaracji VAT za listopad, a następnie przenieść nadwyżkę VAT do rozliczenia w następnej deklaracji.
- Wykazać VAT naliczony od zakupu maszyny dopiero w deklaracji za grudzień, ponieważ w listopadzie i tak nie powstanie zobowiązanie podatkowe (konieczność rozliczenia VAT).

W obu przypadkach podatnik mógł uniknąć zapłaty podatku od dokonywanej sprzedaży przez kolejne 3 okresy rozliczeniowe.

W sytuacji takiej, jaka została przedstawiona w tym przykładzie, przyjęcie wskazanej opcji jest z pewnością korzystniejsze niż żądanie zwrotu bezpośredniego i oczekiwanie na jego realizację przez 60 dni. Warunkiem stosowania tego rozwiązania jest jednak to, aby istniało duże prawdopodobieństwo, że w najbliższym okresie powstanie zobowiązanie podatkowe w VAT. W sytuacji natomiast gdyby przewidywany okres zwiększonej sprzedaży miał nastąpić dopiero w późniejszych miesiącach, korzystniejszą opcją byłoby niewątpliwie wykazanie podatku naliczonego od zakupu maszyny już w deklaracji za listopad i żądanie w niej zwrotu bezpośredniego powstałej kwoty nadwyżki.

Trzeba pamiętać, że przeprowadzenie analizy odnośnie do terminów odliczenia podatku naliczonego jest celowe zarówno wtedy, gdy rozliczana firma dokonuje zakupów o znacznej wartości, jak i wówczas, gdy przewiduje się zwiększenie sprzedaży (z wyjątkiem opodatkowanej 0% VAT), a w związku z tym zwiększenie kwoty podatku należnego.

Dopuszczalne jest rozliczenie kwartalne

Możliwy jest również wybór sposobu (terminu) rozliczania VAT. Można rozliczać VAT miesięcznie bądź kwartalnie i to niezależnie od tego, czy Twój klient posiada status małego podatnika VAT, czy też nie. Rozwiązanie to daje podatnikom możliwość przyjęcia optymalnego sposobu rozliczania VAT.

Kwartalny sposób rozliczania VAT może być korzystny wówczas, gdy ze względu na rodzaj prowadzonej działalności firma wykazuje zazwyczaj nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym. Przesuwa się wówczas termin zapłaty podatku na późniejszy okres (choć płaci się go wówczas w wyższej kwocie). Jeżeli natomiast w firmie powstaje zazwyczaj nadwyżka podatku naliczonego nad należnym (np. w branży eksportowej),

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

którą podatnik wykazuje do zwrotu na rachunek bankowy – wówczas rozliczenie kwartalne nie jest dla niego korzystne, bo wydłuża termin oczekiwania na zwrot podatku.

Przykład

Zwrot VAT przy rozliczaniu kwartalnym

W firmie Beta w rozliczeniu za październik, listopad i grudzień wynika nadwyżka podatku naliczonego w wysokości odpowiednio: 8.000 zł, 8.500 zł i 7.000 zł. Rozliczając VAT miesięcznie, przy założeniu, że firma wystąpi o zwrot tej nadwyżki w terminie 25 dni, to jej zwrot powinna była otrzymać odpowiednio w kwocie:

- 1. 8.000 zł – w terminie do 21 grudnia
- 2. 8.500 zł – w terminie do 22 stycznia,
- 3. 7.000 zł – w terminie do 19 lutego.

Przy rozliczaniu kwartalnym podatnik otrzymałby zwrot bezpośredni kwoty łącznej, tj. 23.500 zł, dopiero w terminie do 19 lutego. Taka sytuacja może mieć negatywny wpływ na płynność finansową firmy.

Mały podatnik rozliczający się kasowo

Przewidziana dla małych podatników kasowa metoda rozliczeń polega na tym, że obowiązek podatkowy od dokonanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług powstaje:

- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz czynnego podatnika VAT;
- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru bądź wykonania usługi w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz innego podmiotu niż czynny podatnik VAT.

Warunkiem skorzystania z tej formy rozliczeń jest pisemne zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego, złożone w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę. Natomiast odliczenie VAT naliczonego następuje w rozliczeniu za ten kwartał (lub jeden z dwu kolejnych kwartałów), w którym podatnik ureguluje całą należność wynikającą z otrzymanej od kontrahenta faktury. Nie może to jednak nastąpić wcześniej niż z dniem otrzymania faktury.

Wybór metody kasowej oznacza obowiązek składania deklaracji (VAT-7K) za okresy kwartalne. Należy ją złożyć w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. W tym samym terminie (tj. raz na kwartał) należy wpłacać wyni-

kający z deklaracji należny VAT i dokonać rozliczenia VAT naliczonego. Kasową metodę rozliczeń podatnik ma obowiązek stosować przez minimum 12 miesięcy.

Możliwe zaliczenie na poczet innych zobowiązań podatkowych

Innym skutecznym sposobem na skrócenie czasu oczekiwania na zwrot nadwyżki VAT naliczonego nad należnym jest zadysponowanie jej na pokrycie bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych w innych podatkach (poza VAT). Taką opcję umożliwiają przepisy art. 76, art. 76a, art. 76b, art. 77b i art. 80 Ordynacji podatkowej.

Wprawdzie nadwyżka podatku naliczonego nad należnym nie stanowi nadpłaty w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, to jednak możliwe jest zastosowanie analogicznych zasad zadysponowania nią tak jak nadpłatą, w zakresie zaliczenia jej na poczet bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych. Zaliczenie to następuje wówczas z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot oraz wniosku o zaliczenie kwoty zwrotu w całości lub w części na poczet wskazanych zobowiązań podatkowych.

Przykład

Zaliczenie nadwyżki VAT na poczet podatku dochodowego

W deklaracji VAT składanej za listopad wynikała nadwyżka VAT w kwocie 2.500 zł. Firma wykazała tę kwotę do zwrotu bezpośredniego. Deklarację VAT złożyła 20 grudnia i zadysponowała pokrycie tą nadwyżką zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za listopad w kwocie 1.800 zł oraz w kwocie 700 zł za grudzień. Wybierając tę opcję rozliczenia nadwyżki, firma nie musiała oczekiwać na jej zwrot i jednocześnie nie musiała płacić należnego podatku dochodowego.

Przedstawione w tym przykładzie rozwiązanie jest szczególnie uzasadnione, jeżeli w dłuższym okresie podatnik kumuluje podatek naliczony jako kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Może wówczas w bieżącej deklaracji zadeklarować kwotę tej nadwyżki do zwrotu bezpośredniego i wraz z deklaracją złożyć wniosek o odpowiednie zaliczenie jej na poczet wskazanego zobowiązania z tytułu innego podatku. Co ważne – kwotą nadwyżki VAT (wykazaną do zwrotu bezpośredniego) można pokryć również zaległości podatkowe. Jeżeli podatnik nie zrobi tego z własnej woli, to urząd skarbowy dokona sam tego zaliczenia „z urzędu”, do czego uprawnia go art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti-
radąTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Należy pamiętać, że nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik sam złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W konsekwencji, jeżeli podatnik wykaże w deklaracji VAT zwrot bezpośredni nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za dany okres rozliczeniowy, urząd skarbowy przede wszystkim dokona analizy zaległych i bieżących zobowiązań jego firmy i zaliczy „z urzędu” ich pokrycie z kwoty zadeklarowanego zwrotu. Podatnik nie ma w tym przypadku żadnej możliwości zapobieżenia tym działaniom.

Przykład

Zaliczenie zwrotu VAT na zaległość „z urzędu”

Firma Delta jest prowadzona przez osobę fizyczną. W deklaracji VAT-7 za marzec wykazała kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 4.500 zł. Ponieważ spełnione zostały warunki otrzymania zwrotu w terminie 25 dni, zażądała zwrotu w tym terminie. Ze względu na fakt, że w podatku dochodowym istniała zaległość podatkowa w łącznej kwocie (z odsetkami) 2.800 zł, urząd zaliczył część żądanej kwoty na poczet tej zaległości i dokonał zwrotu bezpośredniego jedynie w wysokości 1.700 zł. Oznacza to, iż jeśli biuro posiada wiedzę o istniejącej zaległości podatkowej swojego klienta, który chce uniknąć jej pokrycia w danym momencie z nadwyżki VAT, należy wstrzymać się z żądaniem jej zwrotu bezpośredniego i przenieść ją do rozliczenia w następnym okresie rozliczeniowym. Jeżeli w ten sposób zadysponuje powstałą nadwyżką, organ podatkowy nie będzie mógł zaliczyć jej na poczet istniejących zaległości „z urzędu”, gdyż nie ma prawa do zmiany dyspozycji podatnika w tym zakresie. Niemniej jednak na firmie nadal będzie ciążył obowiązek uregulowania tej zaległości. Być może jednak w niektórych sytuacjach takie postępowanie będzie dla niej opłacalne.

Podstawa prawna:

- art. 86 ust. 10 i 11, art. 87 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Jan Kolski

specjalista podatkowy

Warto zapamiętać:

- ▶ Zaliczenie nadwyżki VAT na poczet innych zobowiązań skraca okres oczekiwania na jej zwrot. Zaliczenie to następuje wówczas z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot.

Sporządzone sprawozdanie finansowe może wymagać korekty

Sprawdź, jakie zdarzenia z 2015 roku mogą zadecydować o konieczności zmiany w sprawozdaniach za rok 2014 oraz w jaki sposób dokonać korekty.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczególnych wskazówek, jakie rodzaje zdarzeń ujawnione między dniem sporządzenia a zatwierdzenia sprawozdania należy zaprezentować. Podpowiada to MSR 10, zgodnie z którym są to informacje o:

- zdarzeniach wymagających ujawnienia w części liczbowej sprawozdania finansowego i korekty danych,
- zdarzeniach wymagających ujawnienia w notach objaśniających,
- zagrożeniu możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę.

Ujawnienia w części liczbowej

W tym przypadku konieczna jest zmiana sprawozdania finansowego i jeśli było ono badane, powiadomienie o tym fakcie biegłego rewidenta. Jednostka powinna dokonać wyceny jego skutków i wartości te bezpośrednio ująć w sprawozdaniu finansowym – bilansie, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych i dodatkowo w informacjach dodatkowych i objaśnieniach.

Ważne

Czytelnik sprawozdania finansowego najczęściej nie będzie miał świadomości uwzględnienia w części liczbowej sprawozdania finansowego zdarzenia ujawnionego już po dniu, na który zostało ono sporządzone. Otrzyma bowiem dane przekształcone.

Do zdarzeń wymagających korekty danych liczbowych bezpośrednio w wartościach bilansowych czy wynikowych zaliczamy m.in.:

- rozstrzygnięcie sprawy sądowej po dniu bilansowym, które potwierdza istniejące już na dzień bilansowy zobowiązanie jednostki;
- uzyskanie ostatecznej wartości kosztów, których wielkość wstępnie szacowano;
- uzyskanie informacji po dniu bilansowym o tym, że na dzień bilansowy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów;
- informację o problemach finansowych dłużnika istniejących na dzień bilansowy, jako podstawa do utworzenia odpisu aktualizującego;
- uzyskanie informacji, że kwota wcześniej ujętego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów powinna zostać skorygowana.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Przykład

Rozstrzygnięcie sporu sądowego

Spółka ABC S.A. w kwietniu 2015 roku otrzymała informację o zakończeniu sporu sądowego dotyczącego umowy długoterminowej rozliczonej w sprawozdaniu finansowym za 2014 rok. Spółka utworzyła rezerwę na koszty tego sporu w wysokości 80.000 zł, jednak sąd zasądził na rzecz kontrahenta 250.000 zł. Jest to istotna kwota dla spółki, dlatego zarząd podjął decyzję o zmianie sprawozdania za 2014 rok i powiadomił o tym biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe. Kwota podwyższenia rezerwy obciążyła „Pozostałe koszty operacyjne”.

Skorygowanie już sporządzonego sprawozdania powinno nastąpić, jeśli ujawnione zdarzenia są istotne, tj. mogą przyczynić się do podjęcia decyzji przez czytelnika sprawozdania finansowego.

Przykład

Protokół po kontroli US

Spółka AWD w kwietniu 2015 roku otrzymała protokół po kontroli z urzędu skarbowego dotyczącej podatku dochodowego za 2013 rok. W 2013 oraz w 2014 roku spółka prowadziła prace związane z rozbudową i modernizacją budynku, kwalifikując je jednak nieprawidłowo jako koszty remontu. W związku z wynikami kontroli spółka dokonała zmniejszenia kosztów za 2013 rok oraz samodzielnie za 2014 rok – w kwocie 230.000 zł. Wartość ta podwyższyła wartość „Środków trwałych w budowie”. Kwota 230.000 zł jest istotna z punktu widzenia jednostki, zatem spółka ujęła ją w sprawozdaniu za 2014 rok i dokonała jego zmiany w kwietniu 2015 roku.

Ustalając poziom istotności dla zdarzeń, można przyjąć następujące kryteria, np.:

- 0,5–1% sumy bilansowej lub
- 5–10% wyniku działalności gospodarczej brutto, lub
- 1–2% kapitałów własnych, lub
- 0,1–1% przychodów ze sprzedaży.

Poziom istotności i sposób jego określenia powinny stanowić element zasady (polityki) rachunkowości jednostki.

Przykład**Upadłość kontrahenta**

Spółka Alfa sprzedała 30 listopada 2014 r. Spółce Beta wyroby gotowe za kwotę 615.000 zł. Termin zapłaty należności został określony na 31 stycznia 2015 roku. Spółka Alfa na dzień bilansowy (31 grudnia 2014 r.) nie posiadała informacji o tym, by Spółka Beta miała trudności finansowe, jednak na 15 stycznia 2015 r. nie otrzymała zapłaty. W dniu 15 kwietnia 2015 r. Spółka Alfa otrzymała informację, iż 20 grudnia 2014 r. Spółka Beta została postawiona w stan upadłości. W związku z tym Spółka Alfa na dzień bilansowy (31 grudnia 2014 r.) powinna dokonać odpisu aktualizującego na 100% nieobjętej gwarancją należności od Spółki Beta. Spółka skoryguje sporządzone już sprawozdanie finansowe za 2014 rok, ponieważ kwota 615.000 zł jest kwotą istotną dla oceny sytuacji finansowej i majątkowej spółki Alfa.

Ujawnienia w notach objaśniających

W tym przypadku konieczna jest zmiana jedynie Informacji dodatkowej sprawozdania finansowego i jeśli sprawozdanie finansowe było badane – powiadomienie biegłego rewidenta. Nie ma konieczności wprowadzania zmian do innych części – bilansu czy rachunku zysków i strat, ponieważ zdarzenie to nie wywołało w 2014 roku skutków finansowych.

Takie zdarzenia są określane w MSR 10 jako zdarzenia niewymagające korekt. Należy do tej grupy zaliczyć informacje o:

- zmianach w organach zarządzających lub w organach nadzorujących;
- zawarciu istotnych umów dotyczących sprzedaży pakietów akcji lub udziałów jednostek zależnych;
- podjętych decyzjach o sposobie wykorzystania kapitału zapasowego;
- podwyższeniu kapitału podstawowego po dniu bilansowym, zarejestrowaniu podwyższenia kapitału podstawowego po dniu bilansowym, przez KRS;
- dokonaniu ważnych połączeń jednostek gospodarczych następujących po dniu bilansowym;
- zniszczeniu przez pożar ważnego zakładu produkcyjnego mający miejsce po dniu bilansowym;
- zawarciu istotnych umów kredytowych i ich warunkach;
- nabyciu nowych jednostek;
- likwidacji jednostek, przeznaczeniu ich do likwidacji;
- zagrożeniach biologicznych – jak to np. było w przypadku ptasiej grypy;
- zagrożeniach wynikających ze zdarzeń losowych – np. ograniczenie liczby lotów z powodu erupcji wulkanu spowodowało znaczne straty nie tylko w branży lotniczej – należy o tym poinformować;

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

- otrzymaniu zwrotu podatku dochodowego;
- bardzo znaczących zmianach kadrowych.

Zdarzeniami pod dniu bilansowym ujawnianymi w informacji dodatkowej mogą być także zdarzenia, które przyczyniają się do korzystniejszego postrzegania spółki przez inwestorów.

Zagrożenia kontynuacji działalności

Obowiązkiem każdego podmiotu jest poinformowanie o jego zdolności do kontynuowania działalności. Jednostka ma wyraźny zakaz sporządzania sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli po dniu bilansowym kierownictwo postanowiło o jej likwidacji, zaprzestaniu prowadzenia działalności handlowej bądź nie występuje realna alternatywa dla likwidacji jednostki lub zaprzestania działalności. Jeżeli jednostka otrzyma informacje o:

- poważnych trudnościach z terminowym regulowaniem zobowiązań,
- uzależnieniu od jednego dostawcy, który nie wywiązuje się terminowo z zamówień lub zaprzestał produkcji surowców niezbędnych jednostce,
- uzależnieniu od jednego odbiorcy, który zaprzestał spłaty zobowiązań,
- znacznej ilości należności trudnych do odzyskania, w połączeniu z dużym zadłużeniem jednostki,
- znaczącym spadku popytu na oferowane wyroby, towary, braku środków na rozpoczęcie produkcji nowego wyrobu lub zakup nowego asortymentu towarów,
- wypowiedzeniu umów kredytowych przez banki,
- odmowie udzielenia kredytu lub pożyczki w związku z brakiem zdolności kredytowej,
- ujemnym kapitale obrotowym,
- stracie na działalności operacyjnej,
- braku środków na wymianę zużytych środków trwałych,
- utracie koncesji, na podstawie której prowadzona była działalność gospodarcza,
- konflikcie z załogą, który może przekształcić się w strajk,
- toczących się sprawach sądowych, których rozstrzygnięcie na niekorzyść jednostki spowoduje konieczność spłaty zobowiązań przekraczających jej możliwości finansowe,
- zbliżającym się terminie wygaśnięcia umowy spółki – wówczas nawet po sporządzeniu już sprawozdania finansowego powinna je zmienić.

Informacja o założeniu lub nie zasady kontynuacji działalności przez jednostkę zostanie ujawniona już we Wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.

Przykład**Brak kontynuacji działalności**

Sprawozdanie spółki ABC Sp. z o.o. zostało sporządzone za 2014 rok przy założeniu kontynuacji działalności, jednak 5 kwietnia wspólnicy podjęli decyzję o likwidacji spółki z końcem lipca 2015 roku, ponieważ w związku z sankcjami UE wobec Rosji ponieśli za 2014 rok bardzo znaczące straty, a ponadto utracili odbiorców. Wobec powyższego sprawozdanie już za 2014 rok powinno być sporządzone przy braku założenia kontynuacji działalności. Kierownik spółki powinien dokonać wyceny aktywów po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Dodatkową konsekwencją bezzasadności założenia kontynuowania przez jednostkę działalności jest obowiązek utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności. W przypadku spółki powyższa wycena spowoduje obniżenie sumy bilansowej o 600.000 zł. Utworzona rezerwa na koszty likwidacji oraz skutki obniżenia wartości aktywów spowodują powstanie ujemnego kapitału z aktualizacji wyceny o wartości 620.000 zł.

Podstawa prawna:

- MSR 10 „Zdarzenia po dniu bilansowym”,
- Uchwała Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja” (Dz.Urz. Min.Fin. z 2015 r. poz. 6),
- art. 54 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

dr Katarzyna Trzpiola

specjalista ds. rachunkowości i finansów, Wydział Zarządzania UW

Warto zapamiętać:

- Sporządzone sprawozdania finansowe należy skorygować, jeśli ujawnione zdarzenia są istotne, tj. mogą przyczynić się do podjęcia decyzji przez czytelnika sprawozdania finansowego.

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

Wniosek o umorzenie należności z tytułu składek

Szczecin, 12 maja 2015 r.

Zakład Stolarski
Jan Mielczarek
ul. Bałtycka 12
70-876 Szczecin
NIP: 8765432175
REGON: 000765876
PESEL: 76091298712

Zakład Ubezpieczeń Społecznych
Oddział w Szczecinie
ul. Matejki 22

Wniosek o umorzenie należności z tytułu składek

Na podstawie art. 28 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 121 ze zm.) wnoszę o umorzenie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, wypadkowe) za okres od stycznia 2015 r. do marca 2015 r. w kwocie 3.567,40 zł, słownie: trzy tysiące pięćset sześćdziesiąt siedem złotych 40/100 wraz z odsetkami za zwłokę w łącznej kwocie 335,80 zł, w ramach pomocy*:

- ☐ de minimis
- ☐ indywidualnej, przeznaczonej na restrukturyzację
- ☐ indywidualnej przeznaczonej na naprawę szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia

Uzasadnienie

Zobowiązania powstały w związku z prowadzoną jednoosobowo działalnością gospodarczą. W grudniu 2014 roku uległem wypadkowi, który został zakwalifikowany jako wypadek przy pracy. Z tego tytułu przez dwa miesiące przebywałem na zwolnieniu lekarskim. Niestety przerwa w prowadzonej działalności związana z pobytem na zwolnieniu spowodowała odejście dotychczasowych klientów do konkurencji. Przyczyną ograniczenia zleceń, a tym samym osiąganych dochodów, było także pogorszenie stanu mojego zdrowia po wznowieniu działalności. Przychody, które osiągałem, wystarczały zaledwie na bieżące potrzeby, w tym dość kosztowną rehabilitację i niezbędne leki.

Od 5 maja 2015 r. ponownie przebywam na zwolnieniu lekarskim, w związku z radykalnym pogorszeniem stanu zdrowia. Oprócz niewielkiego zasiłku chorobowego nie posiadam żadnych innych źródeł utrzymania. Nie mam również oszczędności ani majątku, który pozwalałby mi na spłatę powstałego zadłużenia. Wobec powyższego proszę o umorzenie przedmiotowych należności.

Jan Mielczarek

* Należy zaznaczyć właściwy kwadrat, jeśli jesteś przedsiębiorcą, nawet jeżeli zawiesiłeś działalność, w pozostałych przypadkach pozostaw niezaznaczone.

1. Wnioskodawcy

W lewym górnym rogu wpisuje się nazwę firmy, adres oraz jej dane identyfikacyjne (NIP, REGON itp.). O umorzenie należności może ubiegać się każda osoba odpowiedzialna za zadłużenie z tytułu składek, która nie ma środków finansowych na jego spłatę. Osobami uprawnionymi do złożenia wniosku o umorzenie są między innymi:

- płatnicy składek oraz byli płatnicy składek (tj. osoby, które mają zadłużenie z tytułu nieopłaconych składek w związku z prowadzoną w przeszłości działalnością gospodarczą),
- osoby, na które – stosowną decyzją – przeniesiona została odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu nieopłaconych składek (osoba trzecia i następca prawny),
- małżonkowie odpowiadający – z majątku wspólnego – za zadłużenie z tytułu składek współmałżonka.

Ponadto uprawnienie do ubiegania się o umorzenie w trybie art. 28 ust. 3a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych mają:

- osoby aktualnie prowadzące działalność (będące jednocześnie osobami ubezpieczonymi i płatnikami składek),
- osoby, które już zaprzestały prowadzenia działalności, ale nadal ciąży na nich obowiązek uregulowania zaległych zobowiązań z tytułu jej prowadzenia,
- następcy prawni lub osoby trzecie, którym Zakład wydał decyzję o zakresie odpowiedzialności za zobowiązania płatnika z tytułu składek.

Ważne

Umorzenie nie ma zastosowania wobec osób trzecich, na które decyzją ZUS przeniesiono została odpowiedzialność za zobowiązania płatnika składek – m.in. spółki kapitałowej.

2. Forma składanego wniosku

Wniosek o umorzenie należy skierować do odpowiedniej jednostki organizacyjnej ZUS właściwej dla siedziby lub miejsca zamieszkania dłużnika. Można to zrobić osobiście, w formie pisemnej, w terenowej jednostce organizacyjnej ZUS bądź za pośrednictwem poczty. Wniosek jest sformalizowany, można go pobrać ze strony internetowej ZUS, wypełnić oraz wydrukować i po podpisaniu przesłać lub osobiście złożyć we właściwej terenowej jednostce Zakładu. Pismo to można też złożyć w formie elektronicznej, za pośrednictwem EUP – czyli Elektronicznego Urzędu Podawczego. Platforma EUP udostępnia do wypełnienia, podpisania bezpiecznym podpisem elektronicznym wysłania do kancelarii właściwego oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych formularz wniosku o umorzenie należności z tytułu składek. ZUS podejmuje decyzję administracyjną w kwestii umorzenia lub odmowy umorzenia należności z tytułu składek.

3. Przedmiot umorzenia

Umorzeniu mogą podlegać składki na ubezpieczenia społeczne – z wyłączeniem kwot finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek na własne ubezpieczenia (np. pracowników, zleceniobiorców), składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, składki na Fundusz Emerytur Pomostowych, wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi do dnia złożenia wniosku, ewentualnie wymierzoną dodatkową opłatą oraz kosztami upomnienia.

Ważne

W przypadku płatników opłacających składkę wyłącznie na własne ubezpieczenia umorzeniem może zostać objęta pełna kwota należności z tytułu składek, w tym składki na ubezpieczenie zdrowotne.

4. Uzasadnienie wniosku

Wniosek o umorzenie należności wobec ZUS powinien być bardzo szczegółowo uargumentowany. Na poparcie swych argumentów trzeba załączyć do wniosku odpowiednie dokumenty. Jeśli ZUS stwierdzi braki w dokumentacji, poprosi płatnika o ich uzupełnienie w terminie 14 dni z pouczeniem, że niedostarczenie dokumentacji może mieć wpływ na podjęte w sprawie rozstrzygnięcie.

Ważne

Umorzeniem nie mogą być objęte części składek finansowanych ze środków ubezpieczonych niebędących jednocześnie płatnikami. Oznacza to, że pracodawca nie może wystąpić o umorzenie części składek finansowanych przez pracowników. Ulgą tą mogą być objęte tylko składki finansowane z jego środków.

Przesłanki do umorzenia należności

Ulgą w postaci umorzenia należności z tytułu składek może być przyznana tylko w przypadku całkowitej nieściągalności zadłużenia. Z taką sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy:

- dłużnik zmarł, nie pozostawiwszy żadnego majątku lub pozostawiwszy ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej trzykrotność przeciętnego wynagrodzenia i jednocześnie brak jest następców prawnych oraz nie ma możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie,
- sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika lub umorzył postępowanie upadłościowe z przyczyn, o których mowa w art. 13 i art. 361 pkt 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.),
- nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, małżonka, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.),
- nie nastąpiło zaspokojenie należności w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym,
- wysokość nieopłaconej składki nie przekracza kwoty kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym,
- naczelnik urzędu skarbowego lub komornik sądowy stwierdził brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję,

Przegląd zmian
w przepisach

Aktualności

Eksperti
radząTemat
miesiącaPraktyczne
komentarze

Wzory pism

Rozliczenia
w branżachOrzecznictwo
i interpretacje

- jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

Ważne

Ograniczenie to nie dotyczy jednak ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek, np. osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. W ich przypadku umorzenie należności z tytułu składek może nastąpić mimo braku ich całkowitej nieściągalności.

Wynika to z rozporządzenia ministra gospodarki, pracy i polityki społecznej z 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (Dz.U. nr 141, poz. 1365). Pozwala ono na zastosowanie tej ulgi w sytuacji, gdy zobowiązany wykaże, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla niego i jego rodziny. W szczególności chodzi tu o następujące sytuacje:

- gdy opłacenie należności z tytułu składek pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych,
- wystąpienie strat materialnych w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia, powodujących, że opłacenie należności z tytułu składek, mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności,
- przewlekła choroba zobowiązanego lub konieczność sprawowania opieki nad przewlekłe chorym członkiem rodziny, pozbawiająca zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności.

Podstawa prawna:

- art. 28 ust. 1a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 121).

Usługi budowlane**Od koparkoładowarki przedsiębiorca ma prawo do pełnego odliczania VAT**

W listopadzie spółka zakupiła koparkoładowarkę. Na fakturze opisano, że jest to maszyna fabrycznie nowa. Będzie przyjęta na stan środków trwałych w grupie KŚT 580. Maksymalna prędkość jazdy wg specyfikacji wynosi 34 km/h, a masa całkowita to 6354 kg. Czy można odliczyć cały VAT z faktury zakupu oraz podatek od paliwa do tankowania tego pojazdu? Maszyna, mimo że porusza się po drogach publicznych, nie podlega rejestracji.

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury. Od tego warunku istnieje kilka wyjątków, które określa ustawa o VAT. I tak przepis ten nie ma zastosowania, w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:

- wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
- konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

Ograniczeń nie stosuje się też do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej, jeżeli:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Do pojazdów samochodowych, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, należą m.in. pojazdy specjal-

ne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:

- a) agregat elektryczny/spawalniczy,
- b) do prac wiertniczych,
- c) koparka, koparkospycharka,
- d) ładowarka,
- e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
- f) żuraw samochodowy

– jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

Spełnienie tych wymagań stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Na podstawie przepisów o ruchu drogowym pojazd specjalny to pojazd samochodowy lub przyczepa przeznaczone do wykonywania specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia. W pojeździe tym mogą być przewożone osoby i rzeczy związane z wykonywaniem tej funkcji. W przypadku koparkoładowarki wystarczy więc, że spółka będzie posiadała odpowiednie dokumenty, które poświadczają jej specjalną funkcję, żeby odliczyć pełny VAT od jej zakupu oraz paliwa wykorzystywanego do jej napędu.

Podobne zdanie prezentują organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 22 sierpnia 2014 r. (nr IPPP1/443–694/14–2/MP) dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że pełne prawo do odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z posiadaniem i użytkowaniem pojazdów specjalnych przysługuje niezależnie od faktu, czy pojazd taki został pierwotnie wyprodukowany, jako specjalny i wydany bez homologacji lub też z niepełną homologacją, czy też został zmodyfikowany przez podmiot niebędący producentem i dopiero po tym uzyskał status pojazdu specjalnego. Spółka posiadała dowód rejestracyjny, w którym uwidoczniono, że pojazd jest pojazdem specjalnym, o którym mowa w art. 86a ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT, i to wystarczyło do zastosowania pełnego odliczenia.

Podstawa prawna:

- art. 86a ust. 1 i ust. 9–10 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Bogdan Świąder
doradca podatkowy

Przedsiębiorca powinien zawiadomić urząd skarbowy o zmianie numeru rejestracyjnego auta

Mimo że zmiana numeru rejestracyjnego nie jest zmianą przeznaczenia auta, jeśli dotyczy samochodu, od którego kosztów eksploatacyjnych podatnik odlicza 100% VAT, należy o niej zawiadomić fiskusa.

Stan faktyczny

Spółka wykorzystuje auta wyłącznie w prowadzonym biznesie i prowadzi do nich ewidencję przebiegu pojazdu. Informacja o tych pojazdach została złożona właściwemu urzędowi skarbowemu w trybie art. 86a ust. 12 ustawy o VAT. Wątpliwości spółki dotyczyły tego, czy w przypadku zmiany numeru rejestracyjnego, bez zmiany sposobu wykorzystywania pojazdu, trzeba aktualizować VAT-26. Podatnik uważał, że nie. Twierdził, że w takiej sytuacji nie zmienia się bowiem sposób wykorzystania auta.

Stanowisko organu podatkowego

Złożenie VAT-26 jest jednym z warunków uprawniających do pełnego odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej podatników. Pojazdy te są identyfikowane w tej informacji przez określenie: marki, modelu, numeru rejestracyjnego, roku produkcji, daty nabycia pojazdu.

Natomiast gdy zmienia się sposób wykorzystania auta, podatnik ma obowiązek aktualizować informację VAT-26. Trzeba to zrobić najpóźniej przed dniem, w którym dokonuje tej zmiany. Należy tak postąpić także w przypadku zmiany numeru rejestracyjnego pojazdu. W przeciwnym razie dane pojazdu wykazane pierwotnie w informacji VAT-26 nie będą zgodne z faktycznymi danymi charakterystycznymi dla danego auta. A w przypadku takich rozbieżności nie będzie można go prawidłowo zidentyfikować w celu uzyskania prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego.

W konsekwencji w przypadku zmiany numeru rejestracyjnego pojazdu zgłoszonego wcześniej na druku VAT-26 podatnik powinien ponownie złożyć formularz VAT-26.

Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 lutego 2015 r., nr IPPP1/443-1384/14-4/AS

Sylwia Maliszewska
specjalista ds. podatków

Przegląd zmian
w przepisach

A

Amortyzacja20

B

Bilans otwarcia12

Aktualności

C

Zatrudnianiu cudzoziemców.....6

Eksperti
radzą

D

Deklaracji VAT8

I

Import usług15

Temat
miesiąca

K

Kasa fiskalna12

Karty płatnicze15

Praktyczne
komentarze

O

Odpis aktualizacyjny14

Odliczanie VAT54

Wzory pism

P

Program Płatnik.....6

Rozliczenia
w branżach

R

Rekompensata.....30

Ryczałt 2%11

Orzecznictwo
i interpretacje

S

Sprzedaż bezpośrednia11

Sprzedaż auta17

Sprawozdania finansowe.....49

Ś

Środki trwałe używane sezonowo20

U

Odwołanie z urlopu30

W

Wewnątrzwspólnotowe nabycie17

Wynagrodzenie ze stawką godzinową.....19

Z

Zaliczki12

Zlecenie19

Zwrot VAT.....37

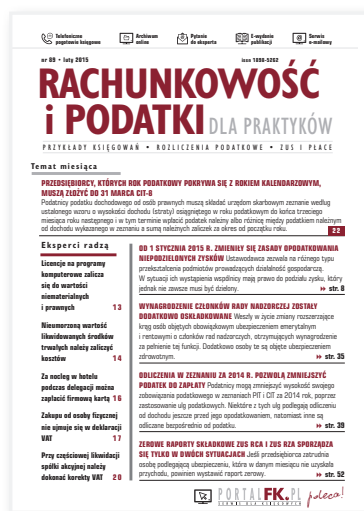
Zmiana numeru rejestracyjnego61

Zamów prenumeratę roczną „Rachunkowości i Podatków dla Praktyków”

Jeszcze dziś **zamów roczną prenumeratę „Rachunkowości i Podatków dla Praktyków”**, dzwoniąc do naszego Centrum Obsługi Klienta pod numer **22 518 29 29**.

Rozliczając się raz na 12 miesięcy, **zyskasz czas** oraz zapewnisz sobie **niezbędną wiedzę** na cały rok z góry.

„**Rachunkowość i Podatki dla Praktyków**” to kompleksowy magazyn dla księgowych dopasowany do średnich oraz dużych firm, który dostarcza **praktyczne i sprawdzone** rozwiązania dotyczące **przykładów księgowania, rozliczeń podatkowych** oraz **ZUS-u i płać**. Z naszym miesięcznikiem **bezbłędnie i szybko** wykonasz swoje obowiązki zawodowe.



Znajdziesz w nim zawsze:

- ➔ **rzetelne i jednoznaczne informacje o najważniejszych zagadnieniach omówionych pod kątem rachunkowości, podatków i wynagrodzeń**, ze wskazaniem ich wpływu na Twoją pracę,
- ➔ **praktyczne i konkretne wskazówki trafiające w istotę problemu**, tylko to, czego Ty, jako praktyk, potrzebujesz,
- ➔ **fachowe wyjaśnienia problemów**, jakie stwarzają niejednoznaczne przepisy związane z Twoją pracą,
- ➔ **odpowiedzi na pytania** zadane przez Czytelników; pamiętaj o tym, że również Ty możesz zadać pytanie ekspertowi podczas dyżuru telefonicznego lub przesłać je do redakcji pocztą elektroniczną.

RACHUNKOWOŚĆ i PODATKI DLA PRAKTYKÓW

Wydawca: **Natalia Gowin**
Redaktor: **Katarzyna Brzozowska**
Skład i łamanie: **IGAWA Ireneusz Gawliński**
Projekt graficzny: **Monika Gajewska**
Druk: **Miller Druk Sp. z o.o.**
Nakład: **2000 egz.**

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka

ul. Lotewska 9a, 03-918 Warszawa

Tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10,
e-mail: rdp@wip.pl, NIP: 526-19-92-256
Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy
dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy
XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.
Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Publikacja „Rachunkowości i Podatki dla Praktyków” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w „Rachunkowości i Podatkach dla Praktyków” wskazówek, przykładów informacji itp. do konkretnych przypadków.

PRENUMERATA: RACHUNKOWOŚĆ i PODATKI DLA PRAKTYKÓW

Informacje o prenumeracie:
tel.: 22 518 29 29
e-mail: cok@wip.pl

Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
Warszawa 2015

Napisz do nas – na Twoje pytania czekamy pod adresem: rdp@wip.pl

5 tematów, które znajdziesz w kolejnych numerach „Rachunkowości i Podatków dla Praktyków”:

ULGA NA ZŁE DŁUGI ZOSTAŁA ZMODYFIKOWANA

Przepisy obecnie obowiązujące, tj. do 30 czerwca 2015 r., nie przewidują możliwości skorzystania przez wierzyciela z tej ulgi (korekty podatku należnego, czyli zmniejszenia zobowiązania w stosunku do Skarbu Państwa), gdy dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Natomiast dłużnik w takiej sytuacji musi przeprowadzić stosowną korektę (zwrot podatku naliczonego). Zmiany, które wejdą w życie od 1 lipca 2015 r., mają na celu zmniejszenie w takim przypadku asymetrii w stosowaniu tej instytucji, co zapewni realizację zasad prawa unijnego, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności. Oznacza to, że podatnicy znajdujący się w stanie upadłości lub likwidacji nie będą obowiązani do korekty odliczenia VAT (zmiana do dotychczasowego stanu prawnego), a dostawcy towarów i usług nie będą uprawnieni do korekty VAT należnego (dotychczasowa zasada).

PRZEDSIĘBIORCA MOŻE DOFINANSOWAĆ URLOP PRACOWNIKÓW

W sezonie urlopowym wielu pracowników, a także członków ich rodzin korzysta ze świadczeń od pracodawców dotyczących wakacyjnego wypoczynku. Świadczenia te wywołują różne skutki podatkowe, w zależności m.in. od źródła ich finansowania.

NIKTÓRE FIRMY MUSZĄ SPORZĄDZIĆ RACHUNEK PRZEPŁYWÓW

W przypadku podmiotów sporządzających sprawozdania zgodnie z MSSF do sprawozdania finansowego należy dodać rachunek przepływów. Warto przy tym pamiętać, że nie będą podlegały prezentacji w sprawozdaniu z przepływów środki pieniężne zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, ponieważ nie spełniają one definicji aktywów zgodnie z MSR.

Z TYTUŁU NIEWYKORZYSTANEGO URLOPU PRACODAWCA TWORZY REZERWY MIĘDZYOKRESOWE BIERNE

Najpóźniej do 30 września następnego roku kalendarzowego należy pracownikowi udzielić urlopu za rok ubiegły. Jeśli koszty z tytułu zaległych urlopów są istotne, kierownik jednostki podejmuje decyzję o utworzeniu na nie rezerwy.

KORZYSTANIE Z INSTYTUCJI SKŁADU KONSYGNACYJNEGO TYPU CALL OFF MOŻE BYĆ KORZYSTNE PODATKOWO

W sytuacji gdy przedsiębiorca kupuje towary u kontrahentów z UE lub też dokonuje sprzedaży swoich towarów do innych państw członkowskich, warto zastanowić się nad skorzystaniem z instytucji składu konsygnacyjnego.