

**Bożena Rudnicka**

## **WYCENA TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWEGO NABYCIA I DOSTAWY TOWARÓW ORAZ IMPORTU I EKSPORTU TOWARÓW**

Transakcje wyrażane w walucie obcej podlegają przeliczeniu na walutę polską w różnych momentach i w różnych celach, takich jak ustalenie: ceny nabycia, wartości przychodu, wartości bilansowej, wartości celnej i podstawy opodatkowania VAT, a także wyliczenie przychodu podlegającego opodatkowaniu i kosztów uzyskania przychodów. Zasady tego przeliczania są zawarte w różnych aktach prawnych, takich jak Ustawa o rachunkowości, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i od osób fizycznych, przepisy wykonawcze do ustawy o VAT, przepisy „Kodeksu celnego”; mają one różne zakresy i są w niektórych punktach rozbieżne.

### **1. Zasady wyceny transakcji w walutach obcych w Ustawie o rachunkowości**

Zasady wyceny transakcji w walutach obcych w Ustawie o rachunkowości reguluje art. 30. Zgodnie z nim wycena transakcji w walutach obcych, w tym należności i zobowiązań, jest przeprowadzana w przedsiębiorstwie:

- nie rzadziej niż na dzień bilansowy, a także
- w ciągu roku obrotowego na dzień przeprowadzenia operacji.

Od 1 stycznia 2004 r. nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych ( DzU 2003 r. nr 229, poz. 2276) składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ustalonym w odniesieniu do danej waluty przez Narodowy Bank Polski, gotówkę zaś znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od śred-

niego kursu ustalonego na dzień wyceny w odniesieniu do danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

Zasady wyceny transakcji w ciągu roku nie uległy zmianie (art. 30 ust. 2 Ustawy o rachunkowości). Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio:

1) po kursie kupna lub sprzedaży walut, stosowanym przez bank, z którego usług korzysta jednostka – w przypadku operacji sprzedaży lub kupna walut oraz operacji zapłaty należności lub zobowiązań,

2) po kursie średnim, ustalonym w odniesieniu do danej waluty przez Narodowy Bank Polski na ten dzień, chyba że w zgłoszeniu celnym lub innym dokumencie wiążącym jednostkę ustalony został inny kurs w przypadku pozostałych operacji,

3) jeżeli aktywa i pasywa są wyrażone w walutach, w odniesieniu do których bank, z jakiego usług korzysta jednostka, lub Narodowy Bank Polski nie ustalają kursu, to kurs tych walut określa się w relacji do wskazanej przez jednostkę waluty odniesienia, której kurs jest ustalany przez Narodowy Bank Polski,

4) różnice kursowe dotyczące inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny, rozlicza się w sposób określony w art. 35 ust. 2 i 4. Różnice kursowe, z zastrzeżeniem ust. 5-7, dotyczące pozostałych aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, a także sprzedaży walut zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a w uzasadnionych przypadkach – do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów oraz ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.

W praktyce niekiedy budzi wątpliwości, z jakiej tabeli kursów należy przyjąć kurs do wyceny bilansowej, jeśli jest nim średni kurs NBP. Jeżeli przyjmiemy, że dniem bilansowym jest 31 grudnia 2004 r., to powinien być to kurs z tabeli obowiązującej tego dnia. Tabela ta jest dostępna tego dnia w serwisach informacyjnych (Reuters, Telegazeta, Internet i in.) w dniu jej ustalenia, w prasie zaś jest publikowana następnego dnia roboczego po dniu ustalenia kursów, czyli 2 stycznia 2005 r.

## **2. Zasady wyceny transakcji w walutach obcych w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych**

Od 1 stycznia 2004 r. momentem uzyskania przychodu, zarówno w wypadku transakcji krajowych, wewnątrzspółnotowych, jak i w wypadku transakcji eksportowych, jest moment wystawienia faktury (art. 12 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Zasady wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych, w tym m.in. środkami pieniężnymi, w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych określają następujące artykuły:

„Artykuł 12 ust. 2. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursów średnich z dnia uzyskania przychodu, ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski.

2a. Przychody z tytułu różnic kursowych od własnych środków lub wartości pieniężnych w walutach obch ustala się jako różnicę między wartością tych środków obliczoną przy zastosowaniu kursu kupna walut z dnia faktycznego otrzymania albo kursu sprzedaży z dnia nabycia walut, ogłaszanego odpowiednio przez bank, z którego usług korzystał podatnik.

3. Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Jeżeli przychody wyrażone są w walutach obcych, a między dniem ich uzyskania i dniem faktycznego otrzymania występują różne kursy walut, przychody te odpowiednio podwyższa się lub obniża o różnice wynikające z zastosowania kursu kupna walut z dnia faktycznego otrzymania przychodów, ustalonego przez bank, z którego usług korzystał uzyskujący przychód, oraz zastosowania kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia uzyskania przychodu”.

Artykuł 15.1. „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursów średnich ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski z dnia poniesienia kosztu. Jeżeli koszty są wyrażone w walutach obcych, a między dniem ich zarachowania i dniem zapłaty występują różne kursy walut, koszty te odpowiednio podwyższa się lub obniża o różnice wynikające z zastosowania kursu sprzedaży walut z dnia zapłaty, ustalonego przez bank, z którego usług korzystał ponoszący koszt, oraz z zastosowania kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zarachowania kosztu”.

Prawo podatkowe nie uznaje wyceny na dzień bilansowy, więc ustalone w wyniku wyceny bilansowej środków pieniężnych różnice kursowe nie są ani przychodem podlegającym opodatkowaniu, ani kosztem uzyskania przychodów, lecz stanowią różnice przejściowe między podstawą opodatkowania a wynikiem finansowym brutto i są przyczyną uzyskania różnych wartości bilansowych i podatkowych środków pieniężnych w walutach obcych.

**Prawo podatkowe uznaje tylko różnice zrealizowane**, w większości wypadków wynikające z rzeczywistego przepływu pieniądza, i kieruje się zasadą kasową, nie uznając (z pewnymi wyjątkami) w tym przypadku zasady memoriału oraz aktualizacji wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy. W ustawach o podatku dochodowym nie występuje też podział na różnice dodatnie i ujemne, lecz na różnice dotyczące przychodów i kosztów ich uzyskania. **W związku z tym powstające różnice powinny być traktowane odpowiednio jako przyczyna zwiększenia lub zmniejszenia przychodów, jeżeli są związane z przychodami,**

**albo zwiększenia bądź zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, jeśli dotyczą kosztów.**

Wobec niejednakowego traktowania różnic kursowych przez prawo bilansowe i prawo podatkowe w praktyce występują dość często sytuacje, że różnice dodatnie powstające w związku ze spłatą zobowiązań rachunkowo zostaną zaliczone do przychodów finansowych, podatkowo zaś będą zmniejszały koszty uzyskania przychodów, i odwrotnie – wynikiłe ze spłaty należności ujemne różnice kursowe zwiększą koszty finansowe, w ujęciu zaś podatkowym pomniejszą przychody do opodatkowania.

### **3. Zasady wyceny transakcji w walutach obcych w przepisach o VAT**

Zgodnie z par. 37 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (DzU nr 97, poz. 970), na potrzeby ustalenia tego podatku kwoty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez NBP bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień wystawienia faktury, jeżeli faktura jest wystawiona w terminie, w którym podatnik jest obowiązany do jej wystawienia.

Jeśli zaś na dzień wystawienia faktury bieżący kurs średni waluty obcej nie został wyliczony i ogłoszony, to powinno się zastosować kurs wymiany, który został ostatnio wyliczony i ogłoszony przed wystawieniem faktury.

W przypadku niewystawienia faktury w terminie, w którym podatnik jest obowiązany do jej wystawienia, kwoty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez NBP bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Powyższe zasady wyceny stosuje się odpowiednio do przeliczania kwot wykazywanych na fakturze wystawionej przez podatnika, dokumentującej wewnątrzwspólnotowe nabycie, towarów, dostawę towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, lub import usług. W związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów nastąpi wystawienie faktury wewnętrznej w celu ujęcia w księgach podatku VAT, przy czym za cały miesiąc jednostka może wystawić tylko jedną fakturę lub każdą transakcję może dokumentować oddzielnie.

### **4. Wycena transakcji eksportu i importu w dowodach odprawy celnej**

W przypadku przywozu na obszar celny Wspólnoty towarów niewspólnotowych są one objęte procedurą celną, należnościami celnymi, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz ewentualnie podatkiem akcyzowym.

Według Wspólnotowego kodeksu celnego (art. 29) wartość transakcyjna jest to cena faktycznie zapłacona lub należna za te towary. Aby ustalić wartość celną, wartość transakcyjną należy powiększyć m.in. o:

- prowizje i koszty pośrednictwa, z wyjątkiem prowizji od zakupu,
- koszty opakowań,
- honoraria, tantiemy oraz opłaty licencyjne, jeśli ich zapłata jest warunkiem dalszej sprzedaży przywożonych towarów,
- dochody transferowe na rzecz dostawcy (kontrahenta zagranicznego) z tytułu dalszej odsprzedaży towarów,
- koszty załadunku, ubezpieczenia i transportu do miejsca ich wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty, jeżeli zostały one faktycznie poniesione przez kupującego (przywożącego), a nie ujęto ich w cenie zapłaconej lub należnej.

Od tej ogólnej formuły liczenia wartości celnej istnieją określone odstępstwa, w zależności od typu procedury celnej, którą są objęte przywożone towary. Towary importowane są opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Podstawowym elementem podstawy opodatkowania VAT jest wartość celna. Jest ona powiększana o należne cło oraz należną od importu akcyzę w przypadku wyrobów akcyzowych, a także prowizje, opakowania, koszty transportu oraz ubezpieczenia do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, jeżeli nie zostały one włączone do wartości celnej. Inaczej niż przy wartości celnej, obciążenia z tytułu kosztów transportu, ubezpieczenia i załadunku uwzględnia się poniesione nie do miejsca wprowadzenia danego towaru na obszar celny Wspólnoty, lecz do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju.

Wycena wartości celnej następuje w zgłoszeniu celnym, które może mieć formę:

- 1) pisemną, na „Jednolitym dokumencie administracyjnym” (SAD),
- 2) pisemną, z wykorzystaniem innego dokumentu niż SAD,
- 3) elektronicznej,
- 4) ustnej,
- 5) innej niż ustna lub pisemna (np. przez okazanie dokumentów przy wywozie).

Te same formy zgłoszenia celnego są wykorzystywane przy eksporcie (wywozie) towarów.

Do dokumentowania przywozu i wywozu towarów poza Wspólnotę najczęściej jest wykorzystywany formularz SAD. Kwoty w walutach obcych są przeliczane na nim na dzień powstania długu celnego według średniego miesięcznego kursu NBP.

## Literatura

- [1] *Nowy VAT z rozporządzenia z komentarzem*, „Podatki” 2004 nr 7, Infor, Warszawa 2004.
- [2] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, DzU nr 97, poz. 970.

- [3] Sarbiński P., *Transakcje importowe i eksportowe w świetle ustawy o VAT i Wspólnotowego kodeksu celnego*, „Buchalter” 2004 nr 28-30.
- [4] Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. – jednolity tekst, DzU 2002 nr 76, z późn. zm.
- [5] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654, z późn. zm.; ostatnia zmiana: DzU 2004 nr 93.
- [6] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000 nr 14, poz. 176, z późn. zm.; ostatnia zmiana: DzU 2004 nr 93.
- [7] Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535.
- [8] *Wademecum nowego VAT*, red. P. Stefańczyk, FRR CS, Warszawa, kwiecień 2004.

## **VALUING TRANSACTIONS OF INTRA-COMMUNITY PURCHASE AND SUPPLY, EXPORT AND IMPORT OF GOODS-ISSUES**

### **Summary**

Principles of valuing transactions of intra-Community purchase and supply, export and import of goods are set forth in few legal acts such as the Accounting Act, the Goods and Services Tax Act, the Income Tax Act. The business practice faces ambiguous definitions and divergent acts in some aspects of the valuation.

**Dr Bożena Rudnicka jest adiunktem w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.**