

# Biuletyn Rachunkowość i podatki

NR 3/2012



Wycena zobowiązań wg Ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości | 2

Wycena i ewidencja na rynku walutowym | 3

Amortyzacja środków trwałych w leasingu | 4

Zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie budynków przeznaczonych do rozbiórki | 5

Pojęcie transakcji w odniesieniu do obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych | 6

Pożyczka udzielona przez wspólnika spółce osobowej – przychody i koszty | 8



## Nadzór merytoryczny

**Michał Kołosowski**

Biegły Rewident, Partner

e-mail: [michal.kolosowski@ecaauxilium.pl](mailto:michal.kolosowski@ecaauxilium.pl)

Karierę zawodową rozpoczął w międzynarodowej firmie audytorskiej, a następnie zdobywał doświadczenie w jednej z czołowych firm z tzw. „Wielkiej Czwórki”. Posiadacz certyfikatu Diploma in International Financial Reporting wydawanego przez ACCA. Dysponuje bogatym doświadczeniem w badaniu sprawozdań finansowych, sporządzaniu pakietów konsolidacyjnych, sporządzaniu analiz finansowych typu Due Diligence, przekształcaniu sprawozdań finansowych na zgodne z MSR/MSSF oraz US GAAP. Specjalista w zakresie obsługi spółek z branży nieruchomości i Real Estate oraz Funduszy Inwestycyjnych Zamkniętych. W Grupie ECA Auxilium kieruje departamentem audytu w północno-wschodniej Polsce. Autor licznych artykułów oraz ceniony wykładowca zagadnień z zakresu rachunkowości.

## Wycena zobowiązań wg Ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

**Izabela Alamoda**

**Asystent biegłego rewidenta**

e-mail: [izabela.alamoda@ecaauxilium.pl](mailto:izabela.alamoda@ecaauxilium.pl)

Ustawa o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), jak również Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) w podobny sposób definiują zobowiązania – jako obowiązek jednostki wykonania określonego świadczenia, mającego swe źródło w zdarzeniu przeszłym, które spowoduje wykorzystanie przez jednostkę środków stanowiących korzyści ekonomiczne. Jednakże pomimo zbieżnego określania tego pojęcia, wycena zobowiązań według Ustawy o rachunkowości różni się od wytycznych zawartych w MSR.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości na dzień powstania zobowiązania ujmuje się według wartości nominalnej, a więc zgodnej z kwotą brutto faktury. Natomiast według art. 28 ust. 1 pkt. 8-8a, nie rzadziej niż na dzień bilansowy zobowiązania wycenia się w kwocie wymagającej zapłaty, a więc z ewentualnymi odsetkami za zwłokę w zapłacie (zaliczonymi do kosztów finansowych). W przypadku zobowiązań finansowych wyceny dokonuje się według skorygowanej ceny nabycia, a w przypadku zamiaru przeznaczenia ich do sprzedaży

w ciągu 3 miesięcy – według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

W przypadku zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, w dniu powstania zobowiązania ujmuje się w wartości zgodnej z wyceną według średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego ten dzień. Również w momencie zapłaty zobowiązania konieczne jest dokonanie wyceny według kursu faktycznie zastosowanego lub, jeżeli zastosowanie tego kursu nie jest uzasadnione, według średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego dzień zapłaty zobowiązania. Różnice kursowe powstałe w wyniku wyceny na dzień powstania oraz na dzień zapłaty zalicza się, zależnie od ich charakteru (dodatnie czy ujemne różnice kursowe) do przychodów lub kosztów finansowych. Oprócz tego, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt. 1 Ustawy o rachunkowości, na dzień bilansowy dokonuje się wyceny po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski. Ujemne lub dodatnie różnice kursowe z tego tytułu ujmuje się w ciężar kosztów lub też na dobro przychodów finansowych, nie stanowiących kosztu/przychodu podatkowego dla Spółek, które rozliczają różnice kursowe na zasadach ogólnych.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie konkretyzują zasad wyceny rozrachunków, jednakże przyjmuje się zasadę ujmowania zobowiązań po koszcie historycznym, który jest zazwyczaj zbliżony do wartości godziwej. Na dzień bilansowy natomiast MSR zalecają wycenę zobowiązań według zamortyzowanego kosztu, w przypadku którego uwzględnia się dotychczasowe spłaty zobowiązania. Odrębnie traktowane są natomiast zobowiązania finansowe – MSR 39 wskazuje na prawidłowe ujęcie zobowiązań finansowych (początkowa wycena) według wartości godziwej, powiększonej, w przypadku zobowiązania finansowego niekwalifikowanego jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, o koszty transakcji, które mogą być bezpośrednio przypisane do nabycia lub emisji zobowiązania finansowego. W terminie późniejszym natomiast zobowiązania finansowe wyceniane są według zamortyzowanego kosztu z wykorzystaniem metody efektywnej stopy procentowej.

Odnosnie wyceny zobowiązań w walutach obcych stosuje się wytyczne zawarte w MSR 21. I tak § 21 standardu wskazuje na początkowe ujęcie zobowiązania, jak również jego zapłatę, w walucie funkcjonalnej, definiowanej jako waluta podstawowego środowiska

gospodarczego, w którym działa jednostka, przeliczanej po natychmiastowym kursie wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą obowiązującym na dzień wystąpienia tych zdarzeń. Powstałe

w wyniku zastosowanej wyceny zobowiązań różnice kursowe prezentuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstały. Na dzień bilansowy z kolei zobowiązania w walucie obcej

przelicza się stosując kurs zamknięcia, a więc natychmiastowy kurs wymiany na koniec okresu sprawozdawczego.

Izabela Alamoda

## Wycena i ewidencja na rynku walutowym

**Małgorzata Jarzębska**

**Asystent biegłego rewidenta**

e-mail: malgorzta.jarzewska@ecaaxilium.pl

Zgodnie z ustawą z dnia 27 lipca 2002 roku (Dz. U. Nr 141 poz. 1178 z późn. zm.) – Prawo dewizowe, do gromadzenia środków pieniężnych wyrażonych w walutach obcych jednostki gospodarcze mogą prowadzić specjalne rachunki walutowe. Wpływają na nie waluty od kontrahentów a środki na nich zgromadzone mogą służyć m.in. do regulowania zobowiązań. Możliwy jest również zakup lub odsprzedaż waluty do banku, w którym jednostka posiada rachunek. Aby prawidłowo ująć w księgach rachunkowych i wycenić te operacje, trzeba uwzględnić przepisy ustawy o rachunkowości.

### Zasady wyceny dla celów bilansowych

Zgodnie z art. 9 oraz 45 ustawy o rachunkowości jednostki gospodarcze zobowiązane są prowadzić księgi rachunkowe oraz sporządzać sprawozdanie finansowe w walucie polskiej. Pociąga to za sobą konieczność przeliczania operacji gospodarczych wyrażonych w walucie obcej na walutę krajową (złote polskie).

Kwestię wyceny na dzień bilansowy środków znajdujących się na rachunku w a l u t o w y m r e g u l u j e art. 30 ust.1 ustawy. Zgodnie z nim, wycena bilansowa składników aktywów oraz pasywów odbywa się po kursie średnim ustalonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski natomiast gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż waluty wycenia się po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od kursu średniego ogłoszono-

nego na dzień wyceny dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

Jeśli chodzi o zapłatę należności i zobowiązań z rachunku walutowego uregulowania znajdują się w art.30 ust.2 oraz raz art.35 ust.8 Ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 30 ust. 2 operacje gospodarcze wyrażone w walutach obcych ujmują się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio po kursie:

1. faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności i zobowiązań,

2. średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień- w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

Natomiast art. 35 ust.8 w powiązaniu z art. 34 ust.4 wskazuje, że rozchód walut obcych z rachunku walutowego, tytułem zapłaty zobowiązań, wycenia się stosując kurs:

1. historyczny, czyli kurs, po jakim wyceniono wpływ waluty obcej na rachunek walutowy.

Wyceniając rozchód waluty po kursie historyczny, zgodnie z art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka może wybrać jedną spośród wymienionych w pkt 1-3 metod, a mianowicie:

- metodę FIFO- pierwsze przyszło- pierwsze wyszło, czyli rozchód waluty wycenia się kolejno po kursach, po których jednostka najwcześniej nabyła,

- metodę LIFO- ostatnie przyszło – pierwsze wyszło, polegającą na wycenie rozchodu waluty kolejno po kursach, po których jednostka najpóźniej nabyła

- metodę kursów przeciętnych, czyli ustalonych w wysokości średniej ważonej kursów walut kolejnych wpływów na rachunek walutowy.

Wybrany sposób wyceny rozchodu walut jednostka powinna określić w dokumentacji opisującej przyjętą politykę rachunkowości.

Art. 30 ust.2 ma również zastosowanie w przypadku zakupu i sprzedaży walut obcych, zgodnie z którym operacje kupna lub sprzedaży walut ujmują się na dzień ich przeprowadzenia po kursie faktycznie zastosowanym, wynikającym z charakteru operacji.

### Zasady wyceny dla celów podatkowych

Od 1 stycznia 2012 roku wprowadzono zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w kwestii dotyczącej zasad wyceny wpływu i rozchodu waluty dla celów podatkowych, ujednolicając te zasady z przepisami ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami (art. 15a ust.4 updop oraz art. 24c ust. 4 updof) przy obliczaniu różnic kursowych, o której mowa w ust. 2 i 3, uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.

Małgorzata Jarzębska

## Amortyzacja środków trwałych w leasingu

**Maciej Panek**

**Starszy Konsultant**

e-mail: maciej.panek@ecaauxilium.pl

W polskim systemie prawnym przepisy dotyczące umowy leasingu zostały unormowane w Kodeksie Cywilnym, Ustawie o Rachunkowości i Krajowym Standardzie Rachunkowości nr. 5 oraz ustawach o podatku dochodowym. Umowy leasingu zarówno w przepisach prawa podatkowego jak i bilansowego dzielone są na umowy leasingu finansowego oraz operacyjnego. Jedną z podstawowych różnic między leasingiem finansowym a leasingiem operacyjnym jest uprawnienie do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Niniejsze opracowanie poświęcone jest pokazaniu różnicy w amortyzacji środków trwałych w leasingu w ujęciu podatkowym oraz bilansowym.

### **Amortyzacja bilansowa środków trwałych w leasingu w świetle ustawy rachunkowości oraz Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5.**

W przypadku umowy leasingu finansowego odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający natomiast przy umowach leasingu operacyjnego odpisów dokonuje finansujący. W obydwu przypadkach zastosowanie mają ogólne zasady amortyzacji określone w art. 32 Ustawy o Rachunkowości (UoR). Zgodnie z art. 32 odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego. Przy leasingu finansowym w sytuacji gdy warunki umowy leasingu przewidują, że korzystający uzyska tytuł własności przedmiotu leasingu (za opłatą końcową lub bez takiej opłaty) to składnik aktywów amortyzuje się przez okres ekonomicznej użyteczności- zgodnie z zasadami przyjętymi w polityce rachunkowości dla podobnych własnych środków trwałych. Natomiast w przypadku, gdy umowa nie przewiduje, że korzy-

stający uzyska tytuł własności przedmiotu leasingu, to przedmiot leasingu powinien zostać całkowicie zamortyzowany przez okres leasingu lub okres użytkowania, w zależności, który z nich jest krótszy.

### **Amortyzacja środków trwałych w leasingu w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.**

W świetle prawa podatkowego umowa leasingu może być traktowana jako leasing operacyjny lub finansowy. Dla celów podatku dochodowego mamy zazwyczaj do czynienia z leasingiem operacyjnym ze względu na możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodu wydatków związanych z leasingiem między innymi: czynszu inicjalnego, raty leasingowej, opłat manipulacyjnych, prowizji, kosztów użytkowania przedmiotu leasingu. W przypadku leasingu operacyjnego leasingobiorca ma prawo wykupić przedmiot leasingu po upływie okresu umowy leasingu. W takim przypadku zarówno ustalenie wartości początkowej środka trwałego nabytego w ramach wykupu, jak i jego amortyzacja (również jednorazowa) następuje na zasadach ogólnych dotyczących innych środków trwałych.

W okresie trwania umowy leasingu odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego może dokonywać finansujący albo korzystający zgodnie z zasadami określonymi w art. 16h-16k, oraz art. 16m PDOP, z uwzględnieniem przepisów rozdziału 4A.

Przy umowie leasingu operacyjnego, uprawnionym do amortyzacji, zgodnie z art. 16a ust. 1 i art. 16b ust. 1 PDOP jest finansujący, natomiast przy leasingu finansowym na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 3 i art. 16b ust. 2 pkt 4 PDOP odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Wobec powyższego przedmioty umów leasingu podlegają identycznym rozwiązaniom jak inne środki trwałe, w zakresie wprowadzenia do ewidencji oraz ustalania

wartości początkowej środków trwałych oraz w zakresie wyznaczenia momentu rozpoczęcia oraz zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych i wyboru jednej z metod amortyzacji i sposobu dokonywania odpisów.

Środki trwałe będące przedmiotem leasingu mogą być amortyzowane zarówno metodą liniową z zastosowaniem stawek określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych, metodą degresywną lub z zastosowaniem indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Stawki amortyzacyjne mogą być podwyższone lub obniżane zgodnie z zasadami określonymi w art. 16i PDOP.

#### **Podsumowanie:**

Zarówno dla celów bilansowych jak i podatkowych środki trwałe oddane do użytkowania w ramach umowy leasingu podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych określanych w omawianych aktach prawnych.

**Maciej Panek**





## Nadzór merytoryczny

**Tomasz Biel**

**Doradca Podatkowy nr wpisu 11001, Manager**

**e-mail:** tomasz.biel@ecaauxilium.pl

Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu Rzeszowskiego. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanej kancelarii prawniczej, a także w departamencie doradztwa podatkowego międzynarodowej firmy, uczestnicząc między innymi w bieżącej obsłudze klientów krajowych i zagranicznych oraz audytach podatkowych. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych. Autor oraz współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym m. in. komentarza do podatku dochodowego od osób prawnych. Wykładowca problematyki opodatkowania podmiotów gospodarczych podatkiem od towarów i usług.

## Zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie budynków przeznaczonych do rozbiórki

**Marta Krzewińska**

**Konsultant Podatkowy**

**e-mail:** mata.krzewinska@ecaauxilium.pl

Prowadzenie działalności gospodarczej wiąże się w dużej mierze z inwestycjami. Jedną z takich inwestycji może być zakup budynku (np. hali produkcyjnej, warsztatu, lokalu użytkowego itp.). Co do zasady wydatek poniesiony na ten cel może stanowić koszt uzyskania przychodów przedsiębiorcy, przy czym, zakładając że składnik taki spełnia definicję środka trwałego w rozumieniu art. 16a ustawy o CIT, tj.:

- stanowi własność lub współwłasność podatnika,
- przewidywany okres jego użytkowania przekracza rok,
- został wytworzony lub nabyty przez podatnika i jest wykorzystywany w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (ewentualnie może zostać oddany do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy czy leasingu),
- jest kompletny i zdalny do użytku w momencie przyjęcia do użytkowania,
- wówczas wydatek na jego nabycie

może być zaliczany do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Niemniej jednak zdarza się także, że przedsiębiorcy nabywają budynki, które niejednokrotnie ze względu na zły stan techniczny, zbyt wysoki koszt ich remontu czy też chęć zagospodarowania gruntów w inny sposób (np. na cele nowej inwestycji), przeznaczone są do rozbiórki. W konsekwencji nie są one wprowadzane do ewidencji środków trwałych. Pojawia się zatem wątpliwość, jak na gruncie przepisów ustawy o CIT należy potraktować wydatki na zakup takich budynków.

### **Rozbiórka budynku w celu wytworzenia na jego miejscu nowego środka trwałego**

Jeżeli na miejscu wyburzonego budynku przedsiębiorca zdecyduje się wytworzyć nowy środek trwały, wówczas należy uznać, że wszelkie koszty związane z nabyciem i wyburzeniem ww. budynku ponoszone są w związku z wytworzeniem tego nowego środka trwałego. Tym samym wydatek na nabycie likwidowanego budynku (a także koszty jego rozbiórki) powinien stanowić element wytworzenia nowego środka trwałego, w rozumieniu art. 16g ust. 4 ustawy o CIT.

Ostatecznie zatem, wydatek na zakup takiego budynku będzie odnoszony w koszty uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

### **Wyburzenie części budynku w celu przystosowania go do potrzeb prowadzonej działalności**

Jeżeli przedsiębiorca zdecydowałby się na wyburzenie jedynie części budynku w celu przystosowania go do swojej działalności, wówczas zarówno wydatek na jego nabycie jak i koszty rozbiórki będą stanowiły element wartości początkowej przedmiotowego budynku, w rozumieniu art. 16g ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 3 ustawy o CIT. Wszelkie bowiem koszty poniesione przed oddaniem środka trwałego do użytkowania (a więc przed uznaniem, że dany środek trwały jest kompletny i zdalny do użytku) zwiększają jego wartość początkową. A więc zarówno wydatek na nabycie budynku jak i koszty jego częściowego wyburzenia, poniesione przed dniem przyjęcia ww. budynku do użytkowania – jako działania związane z adaptacją budynku do potrzeb przedsiębiorcy - będą wpływały na jego wartość początkową.

W konsekwencji, także w tym przypadku, wydatek na nabycie budynku będzie odnoszony w koszty uzyskania

przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

### **Rozbórka budynku w celu prowadzenia na jego miejscu inwestycji niestanowiącej środka trwałego**

Może się także zdarzyć, że po wyburzeniu budynku przedsiębiorca zdecyduje się realizować na jego miejscu inwestycję w postaci np. budowy lokali mieszkalnych przeznaczonych do sprzedaży. Tym samym przedmiotowe lokale nigdy nie będą stanowiły środków trwałych przedsiębiorcy.

Wydatki poniesione na nabycie i rozbórkę

budynku, na miejscu którego będzie realizowana nowa inwestycja budowlana, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Niewątpliwie są to bowiem wydatki poniesione w związku z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Jednocześnie, jako że celem prowadzenia ww. inwestycji będzie osiągnięcie przychodów z późniejszej sprzedaży lokali mieszkalnych, koszty związane z nabyciem nieruchomości pod inwestycję oraz rozbórką budynku warunkują zarówno uzyskanie przychodu jak i wpływają na jego wysokość, a co za tym idzie stanowią koszty uzyskania przychodów o charakterze

bezpośrednim.

W rezultacie wskazane wyżej wydatki będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy dopiero w momencie uzyskania przez niego przychodów ze sprzedaży mieszkań powstałych w wyniku realizacji nowej inwestycji budowlanej.

**Marta Krzewińska**

## **Pojęcie transakcji w odniesieniu do obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych**

**Barbara Lambrecht**

**Młodszy konsultant podatkowy**

e-mail: barbara.lambrecht@ecauxilium.pl

Zgodnie z przepisami<sup>1</sup> ustaw o podatku dochodowym, obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych podlegają wszystkie transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi bądź podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, których łączna kwota (lub jej równowartość) wymagalnych w roku podatkowym świadczeń, wynikająca z zawartej umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym, przekracza wartości określone przez ustawodawcę.

### **Pojęcie transakcji**

Zarówno przepisy ustaw o podatkach dochodowych jak i inne przepisy prawa podatkowego nie wyjaśniają jakie zdarzenia gospodarcze lub operacje handlowe winny być rozumiane jako „transakcje” pomiędzy podmiotami powiązanymi. Pojęcie „transakcja” jest interpretowane w różny sposób przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, przykładowo w myśl:

pisma Ministra Finansów z dnia 21 lutego 2001 r.<sup>2</sup> „pod pojęciem »transakcja«

należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których są dobra i usługi objęte jedną ceną. Oznacza to, że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług”;

interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 maja 2009 r.<sup>3</sup> „pojęcie »transakcja« oznacza operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług bądź też umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług (też zawarcie takiej umowy)”;

interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 07 sierpnia 2009 r.<sup>4</sup> „w ujęciu słownikowym »transakcja« to operacja handlowa albo bankowa typu kupno-sprzedaż, ale na większą skalę także porozumienie, układ w jakiejś sprawie, które jest wynikiem rokowań, przetargów, i ustępstw”.

Mając na uwadze powyżej przytoczone interpretacje, w rozumieniu autora „transakcja” jest zdarzeniem gospodar-

czym, mającym na celu sprzedaż lub zakup dóbr, usług oraz wartości niematerialnych. Jednocześnie w opinii autora, błędny jest zrównanie pojęcia transakcji z umową, gdyż jak wynika z przepisów ustaw o podatkach dochodowych, obowiązek dokumentacyjny obejmuje swym zakresem nie tylko transakcje wynikające z umów zawartych po 31 grudnia 2000 r., lecz również transakcje mające miejsce po tym dniu, wynikające z umów zawartych już we wcześniejszych latach. Z powyższego można więc wyciągnąć wniosek, że z jednej umowy może wynikać kilka transakcji, a więc pojęcia te nie są tożsame.

Kolejnym zagadnieniem, który w odniesieniu do pojęcia transakcji, w praktyce budzi wiele wątpliwości jest kwestia obowiązku dokumentacyjnego w odniesieniu do refakturowania kosztów nabytych wcześniej świadczeń.

W interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2009 r.<sup>5</sup> Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w następujący sposób uzasadnił przyjęte stanowisko o obowiązku dokumentacyjnym w zakresie refakturowania kosztów wcześniej nabytych świadczeń:

„Podmiot pośredniczący (refakturujący) pomiędzy świadczącym usługę a jej bezpośrednim i ostatecznym odbiorcą wystawia ostatecznemu

odbiorcy faktury za zakupione usługi od świadczeniodawcy. W tym ujęciu refakturujący świadczy w istocie usługę, z której faktycznie korzysta ostateczny odbiorca. Oznacza to, że podmiot pośredniczący w świadczeniu usługi, jest uprzednio nabywcą (odbiorcą) usługi, a następnie sam świadczy zakupioną wcześniej usługę. W świetle powyższego, w sytuacji gdy dochodzi do refakturowania usługi przez Udziałowca (wnioskodawcę) na rzecz spółek zależnych należy wnioskować, że Udziałowiec świadczy zakupioną wcześniej usługę na rzecz spółek zależnych. Tym samym należy wywieść, że pomiędzy Udziałowcem a spółkami zależnymi dochodzi do zawarcia transakcji”.

Refakturowanie stanowi odsprzedaż uprzednio nabytych świadczeń przez refakturującego od podmiotu trzeciego

na rzecz podmiotu, na którego wystawiana jest refaktura. W myśl art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup>, jeżeli podatnik, działając we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten był usługobiorcą oraz usługodawcą. W związku z powyższym, zdaniem autora, refakturowanie kosztów nabytych uprzednio świadczeń przez jeden podmiot powiązany na rzecz drugiego powinno być rozumiane jako ich odsprzedaż, dla której powinna być sporządzona dokumentacja podatkowa, o ile zostaną przekroczone określone przez ustawodawcę wartości progowe transakcji.

Podsumowując, należy pamiętać, iż obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych obejmuje każdą transakcję

z podmiotami powiązanymi lub podmiotami z rajów podatkowych, których łączna kwota (lub jej równowartość) wymagalnych w roku podatkowym świadczeń, wynikająca z zawartej umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym, przekracza wartości określone przez ustawodawcę.

**Przypisy:**

<sup>1</sup> art. 9a ust. 1-3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) oraz art. 25a ust. 1-3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

<sup>2</sup> PB4/AK-060-1192-46/01

<sup>3</sup> ITPB3/423-122/09/AW

<sup>4</sup> IPPB5/423-248/09-2/MB

<sup>5</sup> IPPB5/423-249/09-2/MB

<sup>6</sup> tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054

**Barbara Lambrecht**

**Zapraszamy do lektury naszych publikacji**



Więcej na [www.ecauxilium.pl](http://www.ecauxilium.pl) w zakładce [publikacje](#)

## III Konferencja CFO - Warszawa

Miło nam poinformować, że na listopad 2012 planowana jest **III Konferencja CFO**.

Tym razem zapraszamy do Warszawy!

Szczegóły niebawem na stronie internetowej

[www.ecaauxilium.pl](http://www.ecaauxilium.pl)

## Pożyczka udzielona przez wspólnika spółce osobowej - przychody i koszty

**Katarzyna Olechowska**  
**Konsultant Podatkowy**

e-mail: [katarzyna.olechowska@ecaauxilium.pl](mailto:katarzyna.olechowska@ecaauxilium.pl)

Spółka osobowa dla celów podatku dochodowego jest transparentna podatkowo co oznacza, że dochód przez nią osiągnięty podlega opodatkowaniu na poziomie wspólników, w zależności od formy prawnej, podatkiem PIT albo podatkiem CIT. Co do zasady, przychody i koszty ponoszone przez spółkę osobową są rozdzielane między będących podatnikami wspólników proporcjonalnie do ich udziału w zysku i w ten sposób wpływają na wysokość ich dochodów. Jednakże w sytuacji, gdy wspólnik udziela spółce osobowej pożyczki sposób ustalania przychodów i kosztów kształtuje się odrębnie.

Odnosząc się do kwestii przychodów wskazać należy, że odsetki od pożyczki, jakie otrzymuje wspólnik z tytułu jej udzielenia spółce osobowej stanowią dla niego przychód w pełnej wysokości, a nie proporcjonalnie do posiadanego udziału w zysku. W przypadku wspólnika będącego osobą prawną otrzymane/skapitalizowane odsetki stanowią przychody z działalności gospodarczej (art. 12 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT), a w przypadku wspólnika będącego osobą fizyczną co do zasady są przychodami z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT).

W przypadku udzielenia pożyczki przez wspólnika spółce osobowej odmiennie kształtuje się również kwestia kosztów uzyskania przychodów.

Co do zasady zapłacone bądź skapitalizowane odsetki od pożyczek powinny stanowić dla każdego ze wspólników spółki osobowej koszt uzyskania przychodów proporcjonalnie do posiadanego w niej udziału w zyskach. Wyjątek od powyższej zasady stanowi art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 13 ustawy o CIT, zgodnie z którymi do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodu.

Z powyższej regulacji wynika zatem, że aby odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów, środki pozyskane z pożyczki muszą mieścić się w pojęciu własnego kapitału włożonego w źródło przychodów. Rozstrzygnięcia wymaga zatem, czy pojęcie kapitału własnego włożonego w źródło przychodu obejmuje jedynie składniki majątku wnoszone w formie wkładów, czy również inne środki pieniężne pochodzące np. z udzielonej pożyczki.

Analiza aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz stanowisk organów podatkowych prowadzi do wniosku, że pod pojęciem własnego

kapitału włożonego w źródła przychodów należy rozumieć zarówno środki pieniężne pochodzące z pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika, jak i środki stanowiące składniki majątku spółki osobowej wniesione do niej w formie wkładów.

Przykładowo wskazać należy wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2115/09, w którym Sąd wskazał, że „W świetle art. 23 ust. 1 pkt 9 nie ma znaczenia, czy wspólnik pożyczka sam sobie czy udzielona przez niego pożyczka staje się składnikiem majątku spółki. W każdym z tych przypadków, odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów”.

W świetle powyższego przyjąć należy, że odsetki od pożyczki udzielonej przez wspólnika spółce osobowej nie stanowią dla niego kosztów uzyskania przychodów. Brak jest natomiast przeszkód, aby stanowiły one koszty uzyskania przychodów pozostałych wspólników proporcjonalnie do ich udziałów w zysku w spółce osobowej.

**Katarzyna Olechowska**



**Kontakt w sprawie biuletynu:**

Szymon Świerkot  
szymon.swierkot@ecaauxilium.pl  
tel. +48 32 376 41 80

**Wydawca:** ECA Auxilium S.A.

**Nadzór merytoryczny:**

Michał Kołosowski  
Tomasz Biel

Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia będące następstwem decyzji podjętych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy.

Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.

**Siedziba w Krakowie  
Head Office in Cracow**

Al. Pokoju 84  
31-564 Kraków  
tel. +48 12 425 80 53,  
+48 12 683 03 30  
fax. +48 12 425 91 47  
e-mail: [biuro@ecaauxilium.pl](mailto:biuro@ecaauxilium.pl)

[www.ecaauxilium.pl](http://www.ecaauxilium.pl)

**Biuro w Warszawie  
Office in Warsaw**

ul. J. Kossaka 12/1  
01-576 Warszawa  
tel. +48 22 633 03 00

**Biuro w Poznaniu  
Office in Poznań**

ul. Noskowskiego 2/3a  
61-704 Poznań  
tel. +48 61 670 97 70

**Biuro we Wrocławiu  
Office in Wrocław**

ul. W. Jagiełły 3/54  
50-201 Wrocław  
tel. +48 71 725 91 20

**Biuro w Zabrzu  
Office in Zabrze**

ul. B. Hagera 41  
41-800 Zabrze  
tel. +48 32 376 41 40  
fax. +48 32 376 41 41

**Biuro w Łodzi  
Office in Łódź**

ul. Łągiwnicka 54/56  
91-463 Łódź  
tel. +48 42 255 58 64  
fax. +48 42 255 58 65

**Biuro w Bielsku-Białej  
Office in Bielsko-Biała**

ul. Warszawska 153  
43-300 Bielsko-Biała  
tel. +48 501 86 44 13