

Biuletyn Rachunkowość i podatki

NR 2/2012



Ujmowanie i prezentacja programu określonych świadczeń wg znowelizowanego MSR 19 | 2

Ewidencja dotacji na aktywa trwale w momencie przekształcenia sprawozdania finansowego na zgodne z MSSF | 4

Metody podwyższenia kapitału zakładowego w spółce z o.o. w aspekcie księgowym | 6

Cesja wierzytelności poza VAT | 8

Kapitalizacja odsetek a koszt podatkowy | 9

Kiedy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa? | 11



Nadzór merytoryczny

Katarzyna Szaruga

Biegły Rewident

Dyrektor, Departament Audytu w Zabrzu

e-mail: katarzyna.szaruga@ecaauxilium.pl

Swoje doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej na stanowisku kierowniczym, gdzie była odpowiedzialna zarówno za przeprowadzanie badań i przeglądów sprawozdań finansowych jak i sporządzanie pakietów konsolidacyjnych, realizację zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Posiada także bogate doświadczenie w przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), także w związku z wejściem spółek na Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie.

Ujmowanie i prezentacja programu określonych świadczeń wg znowelizowanego MSR 19

Anna Kaczmarek
Starszy Konsultant

e-mail: anna.kaczmarek@ecaauxilium.pl

Dnia 16 czerwca 2011 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała poprawioną wersję MSR 19 „Świadczenia pracownicze”, która stanowi zakończenie procesu wprowadzania znaczących zmian do zasad rachunkowości świadczeń emerytalnych i innych świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia.

Znowelizowany standard ma na celu zapewnienie inwestorom i innym użytkownikom sprawozdań finansowych jasnych informacji dotyczących zobowiązań jednostki wynikających z programów określonych świadczeń oraz wpływu tych zobowiązań na jej sytuację finansową, wynik finansowy i przepływy pieniężne. Cel ten został osiągnięty m.in. poprzez ujednoczenie sposobu ujmowania i prezentacji zmian zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz wartości godziwej aktywów programu.

Wg znowelizowanego MSR 19 jednostki będą dzielić zmiany zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz wartości godziwej aktywów programu na trzy kategorie: koszty zatrudnienia, wartość netto odsetek od zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń oraz przeszacowanie zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

Koszty zatrudnienia będą ujmowane w zysku lub stracie bieżącego okresu. Obejmują one bieżące koszty zatrudnienia, przeszłe koszty zatrudnienia oraz zyski i straty wynikające z rozliczenia. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż w zaktualizowanym MSR 19 przeszłe koszty zatrudnienia definiuje się jako zmianę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń dotyczącego pracy wykonywanej przez pracowników w ubiegłych okresach, pojawiającą się w okresie bieżącym w wyniku wprowadzenia zmian w zakresie programu określonych świadczeń (gdy program się wprowadza, wycofuje lub zmienia jego warunki)

lub w wyniku wprowadzenia ograniczeń do tego programu (gdy jednostka istotnie zmniejsza liczbę pracowników objętych programem). Tym samym koszty świadczeń z poprzednich okresów wynikające z wprowadzonych do programu określonych świadczeń zmian lub ograniczeń będą ujmowane w kosztach okresu, w którym wprowadzono te zmiany lub ograniczenia, niezależnie od tego, czy pracownicy nabyli już uprawnienia do związanych z programem świadczeń, czy też nie. Natomiast zgodnie z obecnie obowiązującym MSR 19 jednostka niezwłocznie ujmuje koszt z tytułu przeszłego zatrudnienia tylko w przypadku, gdy uprawnienia do świadczeń są nabywane natychmiast po wprowadzeniu programu określonych świadczeń lub zmian do tego programu. Z kolei koszty dotyczące jeszcze nie nabytych uprawnień z tytułu przeszłego zatrudnienia są obecnie ujmowane przez okres, jaki upłynie do dnia nabycia uprawnień zgodnie z programem określonych świadczeń.

Wartość netto odsetek od zobowiązań (aktywów) netto z tytułu

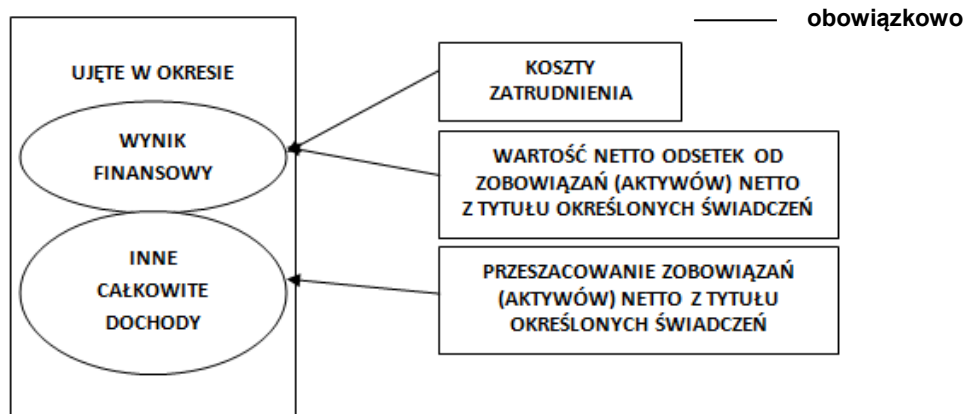
określonych świadczeń będzie ujmowana w zysku lub stracie bieżącego okresu. Wartość ta będzie obliczana jako iloczyn stopy dyskonta ustalonej w taki sam sposób, jak wymaga tego obecnie obowiązujący MSR 19, tj. na podstawie występujących na koniec okresu sprawozdawczego rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw (a w krajach, w których brak jest rozwiniętego rynku takich obligacji - rynkowych stóp zwrotu z obligacji skarbowych) i kwoty netto zobowiązania lub aktywa z tytułu określonych świadczeń na początek każdego okresu sprawozdawczego. Ustalono w ten sposób dochody lub koszty odsetkowe netto będą miernikiem oczekiwanej zmiany nadwyżki lub deficytu finansowego programu określonych świadczeń wynikającej z wartości pieniądza w czasie.

Przeszacowanie zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń będzie ujmowane w innych całkowitych dochodach. Obejmuje ono zyski i straty aktuarialne, zwrot z aktywów programu po odjęciu odsetek ujętych jako wartość netto odsetek od zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń oraz wszelkie zmiany wynikające z zastosowanego górnego pułapu wartości aktywów po odjęciu odsetek ujętych jako wartość netto odsetek od zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń. Należy tutaj zwrócić uwagę, iż w zaktualizowanym MSR 19 zwrot z aktywów programu definiuje się jako odsetki, dywidendy i inne przychody uzyskiwane z aktywów programu, łącznie ze zrealizowanymi i niezrealizowanymi zyskami lub stratami na tych aktywach, pomniejszone o wszelkie koszty zarządzania programem i o ewentualne zobowiązania podatkowe samego programu (za wyjątkiem podatków, które są uwzględniane w założeniach ak-

tuarialnych przy wyliczaniu bieżącej wartości zobowiązań z tytułu określonych świadczeń).

Z kolei górny pułap wartości aktywów to bieżąca wartość możliwych do uzyskania korzyści ekonomicznych z programu w postaci refundacji z programu lub obniżki przyszłych składek na rzecz programu.

Schemat. Ujmowanie i prezentacja programu określonych świadczeń wg znowelizowanego MSR 19

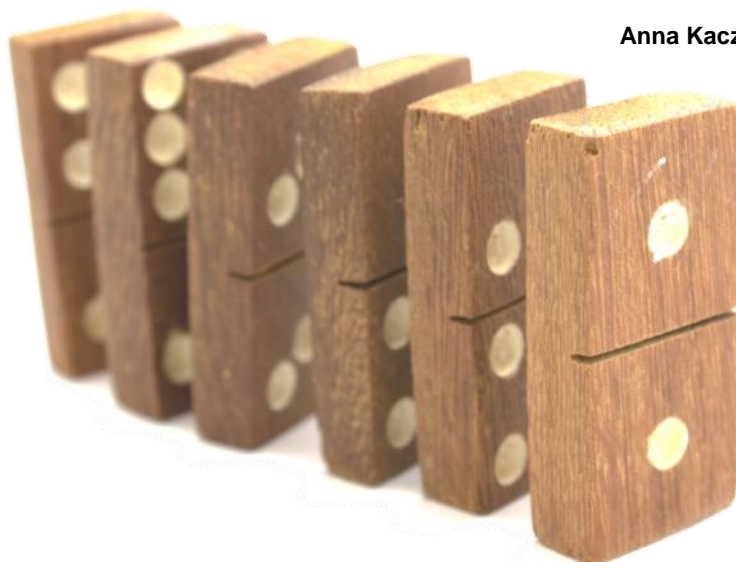


Źródło: „Amendments to IAS 19 Employee Benefits” Project Summary and Feedback Statement

Omówione powyżej zmiany do MSR 19 „Świadczenia pracownicze” obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Jednostki mają obowiązek retrospektywnego zastosowania tych zmian zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, ale dopuszczono następujące wyjątki:

- jeżeli koszty świadczeń ujęto w wartości bilansowej aktywów niewchodzących w zakres MSR 19 (np. zapasów), wartość tych aktywów nie wymaga korekty w momencie zastosowania zaktualizowanego standardu,
- w odniesieniu do sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 2014 roku nie ma obowiązku prezentowania danych porównawczych dla ujawnianych informacji dotyczących analizy wrażliwości zobowiązań z tytułu określonych świadczeń.

Anna Kaczmarek



Ewidencja dotacji na aktywa trwałe w momencie przekształcenia sprawozdania finansowego na zgodne z MSSF

Bożena Paszkowska

Starszy Konsultant

e-mail: bozena.paszkowska@ecaauxilium.pl

Kwestia dotacji otrzymanych na sfinansowanie aktywów trwałych została uregulowana w MSR 20 § 3. Podstawowym warunkiem otrzymania dotacji na aktywa przez jednostkę kwalifikującą się do ich otrzymania jest zakup, wytworzenie bądź w inny sposób pozyskanie aktywa trwałego. Kwota dotacji jest ujmowana w sprawozdaniu z sytuacji finansowej tylko wówczas, gdy istnieje wystarczająca pewność, że jednostka spełnia warunki związane z otrzymaniem dotacji oraz że dotacja zostanie otrzymana. Fakt, iż jednostka otrzymała dotację nie stanowi sam w sobie przekonującego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione.

Zgodnie z jedną z metod ujmowania dotacji do aktywów określonych w MSR 20 dotację można przedstawiać jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób systematyczny ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.

Przykład

Spółka X Sp. z o.o. w 2009 roku otrzymała dotację w wysokości PLN **1.405.000,00** na sfinansowanie w 50 następujących aktywów trwałych:

| L.p. | Środek trwały | data nabycia | wartość początkowa dotacji | stawka UOR | roczny odpis dotacji | dotychczasowy odpis dotacji | RMP na 01.01.2012 |
|------|--------------------|--------------|----------------------------|------------|----------------------|-----------------------------|---------------------|
| 1. | budynek magazynowy | 01.01.2009 | 1 225 000,00 | 2,50% | 30 625,00 | 91 875,00 | 1 133 125,00 |
| 2. | samochód osobowy | 01.01.2009 | 55 000,00 | 20,00% | 11 000,00 | 33 000,00 | 22 000,00 |
| 3. | centrum obróbcze | 01.01.2009 | 125 000,00 | 14,00% | 17 500,00 | 52 500,00 | 72 500,00 |
| | Suma | | 1 405 000,00 | | 59 125,00 | 177 375,00 | 1 227 625,00 |

Powyższe aktywa trwałe były umarżane według stawek wykorzystywanych dla celów podatkowych.

W 2011r. Zarząd Spółki X Sp. z o.o. podjął decyzję o przekształceniu sprawozdania finansowego na zgodne z MSSF z dniem 01.01.2012r. W wyniku tej decyzji kierownictwo Spółki przyjęło nowe okresy ekonomicznej użyteczności dla użytkowanych środków trwałych, a tym samym nowe stawki amortyzacyjne. W związku z powyższym rozliczenie dotacji zgodnie z MSSF przedstawia się następująco:

| L.p. | Środek trwały | data nabycia | wartość początkowa dotacji | stawka MSR | roczny odpis dotacji* | dotychczasowy odpis dotacji wg MSR** | RMP na 01.01.2012 |
|------|--------------------|--------------|----------------------------|------------|-----------------------|--------------------------------------|---------------------|
| 1. | budynek magazynowy | 01.01.2009 | 1 225 000,00 | 2,00% | 23 113,21 | 69 339,62 | 1 155 660,38 |
| 2. | samochód osobowy | 01.01.2009 | 55 000,00 | 33,00% | 1 037,74 | 3 113,21 | 51 886,79 |
| 3. | centrum obróbcze | 01.01.2009 | 125 000,00 | 10,00% | 2 358,49 | 7 075,47 | 117 924,53 |
| | Suma | | 1 405 000,00 | | 26 509,43 | 79 528,30 | 1 325 471,70 |

* roczny odpis dotacji obliczono w następujący sposób:

Liczba lat odpisywanych dotacji zgodnie z UOR- (3 lata) + liczba lat przyjętych zgodnie z MSR (50 lat). Łącznie 53 lata.

** roczny odpis dotacji przemnożono razy 3 lata

W wyniku zmiany okresów ekonomicznej użyteczności aktywów trwałych niezbędne jest dokonanie na dzień przejścia na MSSF tj. 01.01.2012 następujących korekt:

1. Rozliczenie dotacji zgodnie z MSSF
PLN 97 846,70 (**1 325 471,70 – 1 227 625,00**)
2. Naliczenie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od dotacji PLN 18 591,00

| Przychody przyszłych okresów | | Zyski zatrzymane | | Aktywa z tytułu odr. pod. doch. | |
|------------------------------|------------------------------|------------------|-----------|---------------------------------|--------------|
| Sp. | Sp. | (1 | | 2) | |
| 177 375,00 | 1 405 000,00 97 846,70 1) | (1 | 97 846,70 | 18 591,00 | 2) 18 591,00 |

Ponadto, w sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:

- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych wraz z opisem przyjętej metody prezentacji w sprawozdaniu finansowym,
- rodzaj, zasięg dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym,
- niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą dotacją rządową.

Bożena Paszkowska



Katarzyna Szaruga

Roman Seredyński

Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości
– wzorce zarządzeń wewnętrznych
wg ustawy o rachunkowości i MSSF

+ suplement elektroniczny



ooddk[®]

WYDAWNICTWO DLA BIZNESU

www.ooddk.pl

Metody podwyższenia kapitału zakładowego w spółce z o.o. w aspekcie księgowym

Dominik Biel

Starszy Konsultant

e-mail: dominik.biel@ecauxilium.pl

Zgodnie z art. 152 oraz art. 154 Kodeksu spółek handlowych kapitał zakładowy spółki z o.o. powinien wynosić co najmniej 5.000 zł i dzielić się na udziały o równej lub nierównej wartości nominalnej. W przypadku gdy jeden wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, to wówczas wszystkie udziały w kapitale zakładowym powinny być równe i są niepodzielne. Nie ma natomiast w przepisach prawa uregulowania co do górnej granicy wartości kapitału zakładowego w spółce z o.o.

Udziałowcy przy sporządzaniu pierwotnej umowy spółki ustalają wartość kapitału zakładowego. Często zdarza się, że kapitał ten w trakcie trwania spółki zostaje podwyższany. Podwyższenie kapitału zakładowego niesie za sobą wiele korzyści. Do podstawowych korzyści wynikających z podwyższenia kapitału zakładowego zalicza się poprawę zdolności kredytowej, umocnienie pozycji rynkowej, zmniejszenie ograniczeń wynikających z tzw. cienkiej kapitalizacji czy też obligatoryjnego zwoływania zgromadzenia wspólników w sprawie rozważenia dalszego istnienia spółki o którym mowa w art. 233 Kodeksu spółek handlowych.

Zmiana wysokości kapitału zakładowego co do zasady wymaga zmiany umowy spółki chyba, że w akcie założycielskim

spółki widnieje zapis, iż podwyższenie kapitału nie stanowi zmiany umowy spółki. Zapis ten musi jednak wskazywać maksymalną wysokość podwyższenia kapitału oraz termin podwyższenia.

W praktyce gospodarczej stosuje się w zasadzie trzy główne metody podwyższenia kapitału zakładowego.

Podwyższenie kapitału ze środków własnych spółki

W pierwszej kolejności należy wskazać na możliwość podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych spółki. Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków własnych spółki wynika z art. 260 Kodeksu spółek handlowych i polega na przeznaczeniu na kapitał zakładowy części kapitału rezerwowego bądź zapasowego. W przypadku tego sposobu podwyższenia kapitału należy pamiętać o dwóch ważnych aspektach. Po pierwsze, sposób ten umożliwia podwyższenie kapitału jedynie dotychczasowym udziałowcom spółki z o.o. Po drugie, jeżeli podwyższenie następuje z kapitału zapasowego to podwyższanie kapitału zakładowego może nastąpić jedynie do wysokości tej części kapitału zapasowego, która została utworzona z czystego zysku. Pozostała część kapitału zapasowego nie może być przeznaczona na podwyższenie kapitału zapasowego. Należy także pamiętać, że wspólnik spółki podwyższającej kapitał zakładowy

ze środków własnych, osiąga przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w myśl ustawy o podatku dochodowym. Płatnikiem tego podatku jest spółka.

Podwyższenie kapitału zakładowego poprzez wniesienie wkładów do spółki z o.o.

Inną formą podwyższenia kapitału zakładowego jest podwyższenie kapitału poprzez wniesienie wkładów przez dotychczasowych, jak też nowych wspólników spółki. W tym przypadku zwiększenie kapitału zakładowego może nastąpić przez zwiększenie wartości udziałów wspólników lub przez zwiększenie liczby udziałów. W sytuacji zwiększenia wartości pojedynczego udziału, struktura udziałowców spółki z o.o. jak i liczba udziałowców nie ulega zmianie. Zwiększenie liczby udziałów może jednak nieść za sobą zmianę struktury udziałowej w momencie gdy nowe udziały zostaną nabyte w innej proporcji niż pierwotna struktura bądź obejmą je nowi udziałowcy. Ten typ podwyższenia kapitału zakładowego może mieć formę wkładu pieniężnego lub niepieniężnego (aportu). Charakter wkładu ma znaczenie ze względu na podatek dochodowy od osób fizycznych. Co do zasady, jeśli podwyższenie kapitału zakładowego spółki z o.o. nastąpi poprzez wniesienie nowych wkładów ze środków własnych poszczególnych udziałowców, to obowiązek w podatku dochodowym od osób fizycznych powstanie tylko wówczas, gdy przedmiotem wkładu nie będą ani pieniądze, ani przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.



Mieszany sposób podwyższenia kapitału zapasowego

Spółki często łączą dwa powyższe modele podniesienia kapitału zakładowego. Zgodnie z przepisami kodeksu spółek handlowych nie ma przeciwwskazań do zastosowania tych dwóch sposobów łącznie. Dotychczasowi udziałowcy mogą nabyć nowe udiały ze środków zgromadzonych na kapitale zapasowym z czystego zysku a pozostałą część nowo-wyemitowanych udziałów objąć mogą nowi

udziałowcy w zamian za wkłady pieniężne bądź niepieniężne. W takiej sytuacji należy jednak mieć na uwadze rozważania na temat PIT przedstawione w dwóch powyższych punktach. W aspekcie księgowym należy zwrócić uwagę, iż przypadku podwyższenia kapitału zapasowego z kapitału rezerwowego bądź zapasowego, podwyższenie kapitału może być zaksięgowane na koncie „kapitał zakładowy” dopiero w momencie wpisania podwyższenia do rejestru sądowego. Ta sama zasada tyczy się wniesienia wkładów na podwyższenie kapitału, jednak w tym przypadku, spółka powinna zaksięgować wniesione wkłady do momentu wpisu

do rejestru sądowego w korespondencji z kontem „zobowiązania wobec udziałowców”. Dodatkowo należy zauważyć, że w przypadku wniesienia aportu, wnoszący jest zobowiązany do wystawienia faktury VAT ze stawką właściwą dla danego typu towaru, co rodzi konieczność zaksięgowania faktury. Wyjątkiem od tej zasady jest wniesienie aportem całego przedsiębiorstwa (czynność ta została wyłączona poza zakres ustawy o VAT).

Dominik Biel





Nadzór merytoryczny

Paweł Wójciak

Doradca Podatkowy nr 10194

Partner Zarządzający, Departament Doradztwa Podatkowego

e-mail: pawel.wojciak@ecaauxilium.pl

Doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Przez szereg lat współpracował z polskimi i międzynarodowymi firmami doradztwa podatkowego. Specjalista z zakresu podatków dochodowych, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatkowych aspektów działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Posiada bogate doświadczenie w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowych. Jest także uznanym wykładawcą i autorem artykułów z zakresu problematyki podatkowej dla praktyków. W Grupie ECA Auxilium sprawuje funkcję Partnera Zarządzającego, w szczególności nadzorując departament doradztwa podatkowego.

Cesja wierzytelności poza VAT

Edyta Łukowska

Konsultant Podatkowy

e-mail: edyta.lukowska@ecaauxilium.pl

NSA w wyroku z dnia 19.03.2012 r., sygn. I FPS 5/11 wydanym w składzie 7 sędziów uznał, że transakcja nabycia na własne ryzyko wierzytelności trudnej, po cenie niższej od jej wartości nominalnej, nie może być zakwalifikowana jako świadczona przez nabywcę wierzytelności odpłatna usługa, opodatkowana podatkiem VAT. NSA nie uzależnił wyłączenia z opodatkowania cesji wierzytelności od odzwierciedlenia w cenie wierzytelności jej ekonomicznej wartości.

Kwestia opodatkowania cesji wierzytelności podatkiem VAT była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-93/10. Trybunał w orzeczeniu z dnia 27.10.2011 r. wskazywał, że o odpłatnym świadczeniu usług można mówić jedynie w przypadku gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny w ramach, którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych.

Trybunał wskazał, że nabywca wierzytelności nie otrzymuje żadnego wynagrodzenia od zbywcy, w związku z czym nie dokonuje czynności z zakresu działalności gospodarczej, ani nie świadczy usługi. Różnica pomiędzy wartością nominalną wierzytelności a ceną ich sprzedaży nie stanowi bezpośredniego wynagrodzenia z tytułu usługi

świadczonych przez nabywcę cedowanych wierzytelności, gdyż odzwierciedla ona jedynie ekonomiczną wartość wierzytelności w chwili sprzedaży, która uzależniona jest od wątpliwych perspektyw na ich spłatę i zwiększonego ryzyka niewypłacalności. W przypadku zatem, gdy cesja wierzytelności nastąpi po cenie niższej niż wartość nominalna wierzytelności, a **różnica ta jest odzwierciedleniem ekonomicznej wartości wierzytelności na dzień cesji**, to taka transakcja nie może zostać uznana za odpłatne świadczenie usług, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem VAT.

NSA w wyroku w wyroku z dnia 19 marca 2012 r. powołując się na ww. orzeczenie Trybunału, nie poprzestał na bezpośrednim potwierdzeniu stanowiska

przedstawionego przez Trybunał, ale dokonał dodatkowej analizy kluczowych dla sprawy zagadnień, związanych z istotą odpłatnego świadczenia usług, tj. koniecznością wystąpienia zapłaty ceny lub innego wynagrodzenia oraz bezpośredniego związku między otrzymanym wynagrodzeniem, a wykonaną usługą.

W wyroku NSA podkreślono, że podstawowym i koniecznym warunkiem do uznania transakcji za odpłatne świadczenie usług, a więc czynność opodatkowaną VAT, jest wystąpienie wynagrodzenia bezpośrednio związanego z tą czynnością, rzeczywiście otrzymanego (należnego), jako świadczenia wzajemnego za wykonaną usługę. NSA zwrócił uwagę, że konieczne z tego względu jest ustalenie, czy obok transakcji

kupna-sprzedaży wierzytelności wystąpiło świadczenie usługi przez nabywcę wierzytelności na rzecz jej zbywcy za bezpośrednim wynagrodzeniem otrzymanym przez nabywcę. NSA nakazał poszukiwać „strumienia pieniędzy płynącego od zbywcy – cedenta do nabywcy cesjonariusza za wykonaną usługę, czyli odwrotnie płynącego, niż w przypadku umowy kupna sprzedaży, kiedy zapłatę za wierzytelność otrzymuje zbywca od nabywcy”. W sytuacji gdy następuje tylko zapłata ceny za wierzytelność, trudno uznać, że dochodzi do świadczenia odpłatnej usługi przez nabywcę wierzytelności na rzecz jej zbywcy. Wobec powyższego NSA stwierdził, że **żadna transakcja nabycia na własne ryzyko wierzytelności**

trudnej, po cenie niższej od jej wartości nominalnej, nie będzie mogła być zakwalifikowana jako świadczona przez nabywcę usługa w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. NSA nie wskazał zatem, że warunkiem braku opodatkowania podatkiem VAT jest aby różnica pomiędzy wartością nominalną wierzytelności z cenie jej cesji odzwierciedlała ekonomiczną wartość wierzytelności. Zgodnie z uzasadnieniem wyroku NSA, **to ile zapłaci nabywca za wierzytelność nie wpływa na uznanie, czy występuje lub nie występuje wykonanie usługi podlegającej opodatkowaniu.**

Powyższe orzeczenie rozszerza zatem zakres wyłączonych z opodatkowania transakcji cesji

wierzytelności, nie uzależniając tego wyłączenia od ceny, którą nabywca wierzytelności płaci za wierzytelność. Nabycie wierzytelności po cenie niższej od wartości nominalnej wierzytelności nigdy nie może zostać uznane za odpłatne świadczenie usług, a w konsekwencji wyłączone zostaje z opodatkowania podatkiem VAT.

Edyta Łukowska

Kapitalizacja Odsetek a Koszt Podatkowy

Tomasz Moszczyński

Starszy Konsultant

e-mail: tomasz.moszczyński@ecaauxilium.pl

W dniu 9 listopada 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok (sygn. akt II FSK 867/10) stwierdzający, że skapitalizowane odsetki od pożyczek powinny być kosztem podatkowym w momencie ich faktycznej zapłaty. Pogląd wyrażony w wyżej wymienionym wyroku stanowi istotne odstępstwo od ugruntowanego w dotychczasowym orzecznictwie i praktyce organów podatkowych stanowiska, zgodnie z którym skapitalizowane odsetki od pożyczek powinny być kosztem podatkowym już w momencie ich kapitalizacji.

W momencie kapitalizacji odsetek następuje powiększenie zobowiązania głównego z tytułu pożyczki bądź kredytu o wartość naliczonych odsetek od tego zobowiązania. Z podatkowego punktu widzenia powstaje w szczególności problem, czy skapitalizowane odsetki stają się kosztem uzyskania przychodu po stronie pożyczkodawcy w momencie ich kapitalizacji, czy dopiero w momencie ich zapłaty.

Jak wskazano w uzasadnieniu orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 listopada 2011 r., skapitalizowanie odsetek od pożyczki/kredytu powoduje jedynie zmianę charakteru zobowiązania pożyczkobiorcy/kredytobiorcy z odsetkowego na kapitałowe, co nie jest jednak tożsame z wygaśnięciem tego zobowiązania. Kapitalizacja odsetek nie może być zatem utożsamiana z poniesieniem wydatku na ich spłatę, która to kwalifikacja byłaby

równoznaczna z uznaniem skapitalizowanych odsetek za koszt uzyskania przychodu na gruncie przepisów ustawy o CIT. Wynikająca z treści art. 16 ust. 1 pkt 11 ustawy o CIT zasada niezaliczania do kosztów uzyskania przychodów niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym także odsetek od pożyczek (kredytów), odnosi się zdaniem składu orzekającego także do odsetek skapitalizowanych. Przemawia za tym redakcja przepisu

art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a) ustawy o CIT, gdzie mowa jest o wydatkach na spłatę pożyczek lub kredytów (jako niestanowiących kosztów uzyskania przychodów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek/kredytów. Zawarte w wyżej wymienionym przepisie określenie "wydatki na spłatę" należy zatem, jak wynika z treści uzasadnienia omawianego orzeczenia, odnosić także do skapitalizowanych odsetek od pożyczek/kredytów. Reasumując, warunkiem zaliczenia skapitalizowanych odsetek do kosztów uzyskania przychodu jest faktyczne poniesienie wydatku na ich spłatę, a nie tylko ich zarachowanie do pierwotnej kwoty pożyczki/kredytu.

Pogląd przedstawiony w przedstawionym powyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowi istotne odstępstwo od stanowiska ugruntowanego w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w dotychczasowej praktyce organów podatkowych. Zgodnie bowiem z ugruntowaną dotychczas linią interpretacyjną kapitalizacja odsetek od kredytu/pożyczki wywiera ten sam skutek co ich zapłata, dlatego skapitalizowane odsetki mogą być kosztem podatkowym już w momencie ich kapitalizacji i nie jest w tym zakresie wymagane dokonanie rzeczywistej ich spłaty. Powyższe stanowisko prezentowane jest m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1605/09, uchylonym przez Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawionym powyżej wyrokiem wydanym w dniu 9 listopada 2011 r. Z kolei w praktyce organów podatkowych stanowisko odmienne od wyrażonego w orzeczeniu NSA z dnia 9 listopada 2011 r.

prezentowane jest np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 czerwca 2011 r., sygn. ITPB3/423-125/11/MK. Co niezwykle istotne, stanowisko zgodnie z którym skapitalizowane odsetki mogą być kosztem podatkowym już w momencie ich kapitalizacji podzielał uprzednio również Naczelnego Sąd Administracyjny w wyroku wydanym w dniu 8 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 359/09.

W opinii autora za prawidłowe należy uznać stanowisko zgodne z dotychczasową linią interpretacyjną. Podzielić należy m.in. argumentację podniesioną w wyżej wymienionym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2009 r., zgodnie z którą w momencie kapitalizacji odsetek pożyczkodawca uzyskuje faktyczną korzyść ekonomiczną w postaci zwiększenia kwoty, od której naliczane będą dalsze odsetki, ustaje natomiast byt prawny samych odsetek. W rezultacie należy uznać, że już sama kapitalizacja odsetek stanowi formę ich uregulowania. Za chybioną z kolei uznać należy argumentację podniesioną przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedstawionym na wstępie niniejszego artykułu wyroku wydanym w sprawie o sygn. II FSK 867/10. Już bowiem w momencie kapitalizacji, a nie w momencie ich faktycznej zapłaty odsetki zostają postawione do dyspozycji pożyczkodawcy i może on nimi swobodnie dysponować, co jednocześnie kreuje moment powstania kosztu podatkowego po stronie pożyczkobiorcy.

W chwili obecnej trudno przewidzieć, czy wyrok wydanym przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 9 listopada 2011 r. wyznaczy nową linię orzeczniczą sądów administracyjnych,

czy też, biorąc na przykład pod uwagę wydany uprzednio wyrok z dnia 8 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 359/09, Naczelnego Sądu Administracyjnego ponownie zmieni swoje stanowisko w omawianej kwestii. Jeżeli nowe stanowisko znajdzie aprobatę w kolejnych orzeczeniach sądowych, fakt ten może się wiązać dla podatników z określonym ryzykiem podatkowym. Przy założeniu bowiem, że dokonywali oni zaliczenia skapitalizowanych odsetek do kosztów już z chwilą kapitalizacji istnieje ryzyko, że organy podatkowe – opierając się na tezach omawianego wyroku – mogą zakwestionować taki sposób postępowania. Tymczasem jednak należy mieć na uwadze, że przedmiotowe orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zdaje się nie wywierać żadnego wpływu na najnowszą praktykę organów podatkowych. W interpretacjach wydawanych po dniu 9 listopada 2011 r., czyli po dniu wydania przedmiotowego orzeczenia organy podatkowe konsekwentnie stoją na ugruntowanym dotychczas stanowisku, iż kapitalizacja odsetek równoznaczna jest z ich zapłatą, a w rezultacie skapitalizowane odsetki od pożyczek/kredytów stanowić powinny koszt podatkowy już w momencie ich kapitalizacji (tak np. w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w dniu 24 stycznia 2012 r., sygn. ITPB3/423-286/11-5/PM, interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 05.12.2011 r., sygn. IBPBI/2/423-1115/11/MS).

Tomasz Moszczyński

Kiedy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa?

Łukasz Chłond

Manager

Departament doradztwa podatkowego

e-mail: lukasz.chlond@ecaauxilium.pl

Wniesienie aportem lub sprzedaż zorganizowanej części i przedsiębiorstwa (ZCP) to operacja dość często podejmowana przez przedsiębiorców. Warto jednak wiedzieć jakie warunki należy spełnić, aby zbywane składniki majątkowe mogły być uznane za ZCP.

Na wstępie zauważyć należy, że ustawa o CIT (art. 4a pkt 4) oraz ustawa o VAT (art. 2 pkt 27e), zawierają podobną definicję ZCP. Stosownie do niej, przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumieć należy organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

O ZCP można więc mówić w sytuacji, gdy spełnione zostaną następujące warunki:

1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania,

2) zespół tych składników jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie,

3) składniki te są przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych,

4) zespół tych składników może stanowić niezależne samodzielne przedsiębiorstwo, realizujące określone zadania gospodarcze.

W świetle powyższego, definicję ZCP należy analizować na trzech płaszczyznach, tj.: wyodrębnienia organizacyjnego, finansowego oraz funkcjonalnego.

O wyodrębnieniu organizacyjnym mówimy w sytuacji, gdy ZCP jest wydzielona w wewnętrznej strukturze organizacyjnej istniejące przedsiębiorstwa, np. jako oddział lub dział. W zakresie tego pojęcia mieści się również wyodrębnienie zespołu pracowników, których obowiązki służbowe związane są z funkcjonowaniem ZCP, a więc są oni do ZCP przypisani.

Z kolei o wyodrębnieniu finansowym można mówić w przypadku, gdy sposób prowadzenia ewidencji rachunkowej przedsiębiorstwa pozwala na wyraźne przyporządkowanie majątku oraz konkretnych strumieni przychodów i kosztów do ZCP. Wyodrębnienie finansowe oznacza więc możliwość wewnętrznego wydzielenia przychodów i kosztów ZCP, natomiast nie oznacza ono obowiązku odrębnego sporządzania bilansu.

Kluczowe znaczenie dla uznania określonego zespołu składników majątkowych za ZCP ma wyodrębnienie o charakterze funkcjonalnym. Oznacza ono, iż zespół składników majątkowych powinien być przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych i powinien być w stanie funkcjonować jako niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące określone

zadania gospodarcze. Tak więc o zbyciu ZCP może być mowa jedynie wówczas, gdy zbywany zespół składników majątkowych pozwala nabywcy na kontynuację działalności prowadzonej dotychczas przez ZCP. To właśnie aspekt funkcjonalny powinien być szczególnie wnikliwie analizowany pod kątem uznania zbywanego zespołu składników majątkowych za ZCP.

Należy zaznaczyć w tym miejscu, że dla uznania określonego zespołu składników majątkowych za ZCP nie jest konieczne przeniesienie własności wszystkich składników związanych z działalnością prowadzoną przez ZCP. Przykładowo nie jest konieczne przeniesienie własności nieruchomości, w której prowadzona jest ta działalność w sytuacji, gdy nieruchomość ta będzie przedmiotem najmu lub dzierżawy. Powyższe potwierdził WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 sierpnia 2011 r. (III SA/Wa 483/11): *„(...) jeżeli w ramach nowego przedsiębiorstwa, w oparciu o wskazany we wniosku o wydanie interpretacji, zespół składników majątkowych możliwe będzie wynajęcie nieruchomości potrzebnych do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej, (...) to zespół ten spełniał kryteria zorganizowanej części przedsiębiorstwa (...).”*

Pewne wątpliwości może natomiast budzić sytuacja, w której wraz z ZCP nie zostaną zbyte pewne zobowiązania. Wynika to z faktu, iż definicja zawarta w ustawach podatkowych wprost wymienia zobowiązania jako element ZCP. Jednakże należy mieć na uwadze aspekt funkcjonalny, zgodnie z którym

o ZCP mówimy przede wszystkim wówczas, gdy przeniesiony zespół składników majątkowych umożliwia kontynuację działalności. Tak więc w sytuacji, gdy fakt braku zbycia zobowiązań znajduje uzasadnienie w okolicznościach transakcji, a jednocześnie nie uniemożliwia prowadzenia działalności przez ZCP, nadal możemy mówić o zbyciu ZCP. Potwierdzeniem powyższego są stanowiska sądów administracyjnych, m.in. NSA

w wyrokach z dnia 20 marca 2012 r. (I FSK 815/11), z dnia 10 sierpnia 2011 r. (I FSK 1124/10) oraz z dnia 12 maja 2011 r. (II FSK 2222/09), a także WSA w Krakowie w wyroku z dnia 7 września 2011 r. (I SA/Kr 841/11).

W interpretacjach organów podatkowych spotyka się jednak również pogląd odmienny, zgodnie z którym w przypadku nieuwzględnienia w przenoszonym majątku zobowiązań, nie można mówić o zbyciu zorganizowanej

części przedsiębiorstwa (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 9 marca 2012 r., IPPP1/443-1773/11-2/BH).

Łukasz Chłond

III Konferencja CFO - Warszawa

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

Tym razem zapraszamy
do Warszawy!

Szczegóły niebawem na stronie internetowej
www.ecaauxilium.pl



Kontakt w sprawie biuletynu:
Szymon Świerkot
szymon.swierkot@ecaauxilium.pl
tel. +48 32 376 41 82

Wydawca: ECA Auxilium S.A.

Nadzór merytoryczny:
Katarzyna Szaruga
Paweł Wójciak

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

Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.

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

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. E. Sczanieckiej 9a/9
60-215 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. Łagiewnicka 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