

Biuletyn

Rachunkowość i podatki

BIULETYN 4/2012



- Zdarzenia następujące po dniu bilansowym i korekty błędów | 2
- Rozliczenie nabycia kontroli wg MSSF 3 „Połączenie przedsięwzięć” | 3
- Rozliczenie leasingu przy książce przychodów (KPIR) | 4
- VAT naliczony przy zakupie uwzględnia się przy kalkulacji marży | 5
- Nowelizacja przepisów dotycząca umów leasingowych | 6
- Przekształcenie spółki kapitałowej: zysk niepodzielony | 7



Michał Kołosowski

Biegły Rewident, Partner

e-mail: michal.kolosowski@ecauxilium.pl

Karierę zawodową rozpoczął w międzynarodowej firmie audytorskiej, a następnie zdobywał doświadczenie w jednej z czołowych firm z tzw. „Wielkiej Czwórki”. Posiada certyfikat 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. Autor licznych artykułów oraz ceniony wykładowca zagadnień z zakresu rachunkowości.

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym i korekty błędów

Julia Siewierska

Biegły rewident, Dyrektor

Departamentu Audytu w Warszawie

e-mail: julia.siewierska@ecauxilium.pl

Proces zamknięcia roku wymaga zgromadzenia wielu danych z różnorodnych źródeł i wykorzystania informacji pojawiających się w następnym okresie obrotowym. Właśnie te ostatnie, pojawiające się po dniu bilansowym, a więc pozornie nie dotyczące okresu, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, są czasami bardzo ważnym elementem posiadającym istotny wpływ na prezentowane w nim dane i informacje. Kwestia ujawniania w sprawozdaniu finansowym zdarzeń następujących po dniu bilansowym regulowana jest przed międzynarodowe prawo bilansowe za pomocą odrębnego standardu MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” (zwanego dalej MSR 10). Definicja, która pojawia się w Par 3 MSR 10 wskazuje, że zdarzenia po dniu bilansowym mogą mieć charakter zarówno korzystny jak i niekorzystny, oraz określa przedział czasowy ich występowania jako okres mający miejsce pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Polskie przepisy bilansowe określają zasady ujawniania zdarzeń następujących po dniu bilansowym w art. 54 Ust. 1 i 2 Ustawy o Rachunkowości oraz w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 (zwanym dalej KSR 7), przyjętego Uchwałą Komitetu Standar-

dów Rachunkowości z dn. 24.04.2012.

Podejścia do kwestii ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym, wynikające zarówno z przepisów międzynarodowych, jak i krajowych, są zbieżne.

Zgodnie z MSR 10 informacje dotyczące zdarzeń następujących po dniu bilansowym zasadniczo możemy podzielić na dwa rodzaje:

a) **Wymagające wprowadzenia korekt do sprawozdania finansowego, czyli takie, które doprecyzowują stan występujący na dzień bilansowy,**

b) **Nie wymagające korekt w sporządzanym sprawozdaniu finansowym czyli takie, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym.**

W pierwszym przypadku korygujemy kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby uwzględniały one wpływ tych zdarzeń na sprawozdanie finansowe jeszcze przed jego publikacją. Przykładami takich zdarzeń mogą być na przykład:

- rozstrzygnięcie sprawy sądowej (wyrok) potwierdzające zobowiązanie jednostki lub zmieniające jego wcześniej ujętą wartość,
- uzyskanie informacji po zakończeniu okresu sprawozdawczego o tym, że na koniec tegoż okresu nastąpiła utrata wartości aktywów,
- ustalenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego ceny nabycia aktywów zakupionych lub przychodów ze

sprzedaży aktywów sprzedanych przed końcem okresu sprawozdawczego,

- wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdań finansowych.

W przypadku zdarzeń po dniu bilansowym, które nie wymagają dokonania korekt, jednostka jest zobowiązana ujawnić je w sprawozdaniu finansowym. Ujawnienie takie powinno mieć postać opisu charakteru zdarzenia, zawierać szacunek skutków finansowych bądź stwierdzenie, że jednostka nie jest w stanie takiego szacunku dokonać. Przykłady powyższych zdarzeń zostały wymienione w treści KSR nr 7 i należą do nich:

- a) spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę,
- b) zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki,
- c) połączenie jednostki z inną jednostką,
- d) znaczące zakupy aktywów przez jednostkę,
- e) przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę,
- f) zniszczenie przez pożar lub powódź ważnego zakładu jednostki,
- g) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki,

h) znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki,

i) zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę,

j) udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń,

k) wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

MSR 10 wskazuje również w swoich regulacjach na bardzo istotną kwestię

związaną z zachowaniem jednej z fundamentalnych zasad opisywanych w Założeniach koncepcyjnych do MSR/MSSF, czyli kontynuacji działalności jednostki. Mianowicie, jeżeli po dniu bilansowym sytuacja finansowa i wyniki jednostki wskazują na zagrożenie kontynuacji działalności pomimo, że na ten dzień wyniki były zadowalające, to powinno się uwzględnić ten fakt w sprawozdaniu finansowym. W takiej sytuacji sprawozdanie finansowe nie powinno być sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności, co oznacza konieczność aktualizacji polityki rachunkowości jednostki i dostosowaniem jej do sytuacji

dotyczącej braku kontynuacji jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości, przy czym należy pamiętać, że zachodzi wówczas potrzeba weryfikacji przydatności posiadanych aktywów zgodnie z procedurą opisaną w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

W przypadku stosowania przepisów krajowych, należałoby się w takiej sytuacji odnieść do Art. 29 Ustawy o Rachunkowości, wskazującego na potrzebę przeceny majątku do cen netto możliwych do uzyskania i utworzenia odpowiednich rezerw.

Julia Siewierska

Rozliczenie nabycia kontroli wg MSSF 3 „Połączenie przedsięwzięć”

Anna Paryzek

Biegły rewident

Dyrektor Departamentu Audytu

w Poznaniu

e-mail: anna.paryzek@ecauxilium.pl

Realizacja połączenia spółek to poważne przedsięwzięcie. A jednak coraz więcej takich transakcji ma miejsce na rynku. Warto przytoczyć zatem kilka zasadniczych kwestii związanych z rozliczeniem takiej transakcji oraz ujęciem jej w księgach rachunkowych.

Transakcje połączenia przedsięwzięć wg MSSF 3 należy rozpatrywać, jako rozliczenie uzyskania kontroli nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć, a zatem ujęcie nabycia aktywów netto lub udziałów w kapitale własnym jednostki przejmowanej. Jednostką przejmującą jest ta jednostka, która nabywa kontrolę nad jednostką przejmowaną. Od 1 stycznia 2013 roku **definicja sprawowania kontroli** została opisana w MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdanie finansowe”. Zgodnie z punktem 7 MSSF 10 inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką tylko wtedy, gdy spełnione są jednocześnie następujące warunki:

a) sprawuje władzę nad jednostką,

b) z tytułu swego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub posiada do nich prawa,

c) posiada możliwość wykorzystywania posiadanej władzy nad jednostką, w

której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość swych wyników finansowych. Z powyższego zapisu wynika, że **o ile wcześniej analizowano**, zgodnie z uprzednim brzmieniem MSR 27, jedynie zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki przejmowanej w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności, to po aktualnych zmianach analiza ta jest wielostopniowa, a wszystkie warunki muszą być spełnione łącznie. Na dzień przejęcia, a więc na dzień objęcia kontroli nad jednostką przejmowaną, jednostka przejmująca stosuje metodę nabycia i ujmuje w swoich księgach rachunkowych nabyte aktywa i przejęte zobowiązania wycenione w wartości godziwej (MSSF 3.18). Na ten sam dzień jednostka ustala wartość firmy lub zysk z nabycia po okazyjnej cenie zgodnie z MSSF 3.32. I właśnie przy ustalaniu wartości firmy i zysku na okazyjnym nabyciu oraz określeniu wartości udziałów nie dających kontroli powstaje w jednostkach najwięcej wątpliwości. Znowelizowany MSSF 3 prezentuje bowiem nowe metody wyceny oraz nakazuje ujawniać dodatkowe informacje związane z rozliczeniem transakcji połączenia.

Wartość firmy, czy zysk na okazyjnym nabyciu?

Po pierwsze należy ustalić różnicę pomiędzy:

1. wartością godziwą przekazanej na dzień przejęcia zapłaty powiększoną o wartość nabywanych udziałów nie

dających kontroli (dalej udziały niekontrolujące) oraz nabyte wcześniej przez przejmującego udziały lub akcje jednostki przejmowanej a

2. wartością godziwą przejmowanych aktywów i zobowiązań.

W przypadku, gdy pozycja 1. jest większa od pozycji 2. mamy do czynienia z wartością firmy, w przeciwnym wypadku powstaje zysk na okazyjnym nabyciu.

Czy udziały nie dające kontroli muszą być wycenione w wartości godziwej?

Wartość udziałów niekontrolujących można ustalić na dwa sposoby. Albo wyceniamy ją w wartości godziwej albo wycena odbywa się według wartości aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej obliczonej zgodnie z wytycznymi MSSF 3. Decyzja o wyborze jednej z wymienionych opcji należy do kierownictwa jednostki przejmującej. Od tej decyzji zależy w przyszłości wartość kapitałów własnych w jednostce przejmującej. Wycena udziałów niekontrolujących w wartości godziwej prowadzi tak naprawdę do tego, że wartość przejmowanych udziałów jest w całości ujęta w wartości godziwej. W przypadku przejęcia spółki publicznej należy postąpić się ceną z notowań giełdowych. W pozostałych przypadkach, gdy nie istnieje aktywny rynek na udziały w spółce przejmowanej, zaleca się skorzystanie z usług niezależnego eksperta, który będzie w stanie określić odpowiednią technikę wyceny.

Rezygnacja z wyceny udziałów niekontrolujących według wartości godziwej prowadzi do wyceny tych udziałów jako procent wartości godziwej przejmowanych aktywów netto. Efektem stosowania tej metody będzie ujęcie wartości firmy lub zysku na okazjnym nabyciu w wielkości odpowiadającej jedynie wartości udziału należącego do jednostki przejmującej. **Wartość firmy jako składnik majątku** jednostki i zysk na okazjnym nabyciu ujmowany bezpośrednio w wyniku jednostki. Wartość firmy ujmuje się na dzień przejęcia w aktywach jednostki przejmującej zgodnie z MSSF3 i na koniec każdego roku obrotowego testuje na okoliczność utraty wartości zgodnie z MSR 36. Natomiast w przypadku stwierdzenia zysku na okazjnym nabyciu, kwotę ujmuje się bezpośrednio w rachunku zysków i strat. Jednak wcześniej zaleca się ponowną

weryfikację procedur zastosowanych do wyceny połączenia i określenia wartości godziwych. **Zysk na okazjnym nabyciu** może być istotną pozycją rachunku zysków i strat w jednostce przejmującej. W związku z tym MSSF 3, B.64 zaleca szczegółowe ujawnienie nie tylko kwoty zysku na okazjnym nabyciu oraz pozycji sprawozdania z całkowitych dochodów, w której wartość tę ujęto, lecz również podanie przyczyn, które doprowa-

dziły do jej powstania. Należy zatem podać wartość godziwą obejmowanych aktywów netto, wartość godziwą zrealizowanej zapłaty oraz sposób określenia wartości udziałów niekontrolujących a także wynik tego rozliczenia. Ujawnieniu podlega również metoda zastosowana do oszacowania wymienionej wyżej wartości godziwej.

Anna Paryzek

Podsumowanie

Stosowanie wymogów MSSF do rozliczenia transakcji nabycia kontroli nad jednostką przejmowaną będzie prowadziło do ujęcia wartości firmy lub miało istotny wpływ na wynik finansowy. Zależności te są ważne nie tylko w przypadku negocjowania ceny przejęcia, lecz także w okresie późniejszym przy ustaleniu, czy jednostka przejmująca jest na przykład w stanie wypełnić warunki umów kredytowych lub przy określaniu wynagrodzenia kadry zarządzającej. Ważne jest zatem rozpatrzenie każdej możliwości rozliczenia połączenia i jej wpływu na sytuację finansową i majątkową jednostki przejmującej.

Rozliczenie leasingu przy ksiąźce przychodów (KPIR)

Radosław Hyla

Księgowy

e-mail:radoslaw.hyla@ecaauxilium.pl

Umowa leasingu finansowego z punktu widzenia podatku dochodowego, jest zbliżona w swej budowie do umowy kredytu. Czynsz leasingowy składa się z części kapitałowej i odsetkowej. Część odsetkowa jest kosztem uzyskania przychodu, część kapitałowa - już nie. Korzystającemu przysługuje na mocy przepisów i zapisów w umowie prawo amortyzowania przedmiotu leasingu pomimo, że właścicielem pozostaje do końca umowy firma leasingowa. Na potrzeby dalszych rozważań posłużmy się przykładem:

a) zakup przez osobę fizyczną, prowadzącą KPIR, **używanego** samochodu ciężarowego o wartości 132 600,00 zł;

b) forma finansowania to **leasing finansowy**

c) koszty finansowania **20 270,87 zł**, z czego 18 944,87 zł przypada na odsetki a 1 326,00 zł to opłata za przeniesienie własności.

Amortyzacja

Podstawą amortyzacji jest cena nabycia przedmiotu umowy leasingowej (132 600,00 zł.). Ilość odpisów amortyzacyjnych uzależniona jest od wyboru stawki

amortyzacji i tak:

1) 20 % - stawka podstawowa – 132 600,00
x 20 % / 12 mies. = 2 210,00

2) 40 % - stawka indywidualna – 132 600,00
x 40 % / 12 mies. = 4 420,00

Zgodnie z art. 22j ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) podatnikom przysługuje prawo do indywidualnego ustalenia stawki amortyzacyjnej pod warunkiem, że środek trwały jest używany (np.. rok produkcji 1998), po raz pierwszy wprowadzony do ewidencji podatnika, 40% stawka amortyzacji to maksymalna stawka indywidualna. Art. 22j ust. 1 pkt 2) w/w ustawy ogranicza okres amortyzacji, dla środków transportu, do 30 miesięcy.

3) 100 % - amortyzacja jednorazowa – 132 600,00 x 100 % = 132 600,00

Jednorazowy odpis amortyzacyjny jest możliwy dzięki pomocy "de minimis". Z pomocy tej zgodnie z rozporządzeniem Komisji Europejskiej mogą skorzystać podatnicy, którzy w roku podatkowym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej za wyjątkiem tych, którzy w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadzili działalność gospodarczą samodzielnie lub jako współ-

nicy spółki niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek danej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa; mali podatnicy (wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro; 5 324 000,00 zł). Ustawodawca ustalił **limit** jednorazowej amortyzacji do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50.000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych (222 000,00 zł).

Koszty uzyskania przychodów

Koszty finansowania (odsetki + opłata za przeniesienie własności) ujmowane są w KPIR w zależności od metody jej prowadzenia tzn. zgodnie z metodą kasową z chwilą ich poniesienia a metodą memoriałową - proporcjonalnie do czasu trwania umowy - w naszym przypadku 24 miesiące. Art. 22 ust. 5c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Powyższe wydatki, zarówno amortyzacja jak koszty finansowania wprowadza się do KPIR w kolumnie 13 "pozostałe wydatki".

Radosław Hyla

**Adam Trawiński**

Departament Doradztwa Podatkowego

Doradca podatkowy, Manager

adam.trawinski@ecaauxilium.pl

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Swoje doświadczenie zdobywał w departamencie prawno-podatkowym międzynarodowej firmy doradczej z grona tzw. Wielkiej Czwórki. Uczestniczył w wielu projektach polegających na opracowywaniu scenariuszy optymalizacji podatkowej dla krajowych i międzynarodowych podmiotów oraz obsłudze transakcji fuzji i przejęć.

Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Jest autorem oraz współautorem artykułów i komentarzy z zakresu prawa podatkowego.

VAT naliczony przy zakupie uwzględnia się przy kalkulacji marży

Wyrokiem z 16 października br. (I FSK 1950/11), NSA rozstrzygnął, że przy kalkulacji marży od usług turystycznych, uwzględniać należy również podatek naliczony od usług turystycznych nabywanych dla bezpośredniej korzyści Klienta.

Łukasz Chłond

Manager

lukasz.chlond@ecaauxilium.pl

Podatnik zwrócił się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, zadając następujące pytanie: czy VAT należny od importu usług uznawanych za nabywane dla bezpośredniej korzyści turysty związanych z tworzeniem imprez turystycznych można ująć w kalkulacji kosztów marży? Wątpliwość podatnika dotyczyła interpretacji art. 119 ust. 2 ustawy o VAT, który stanowi, że przez marżę rozumieć należy różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca

usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Przepis ten nie rozstrzyga jednak wyraźnie, czy cena nabycia powinna być rozumiana jako cena z podatkiem VAT, czy też jako kwota netto.

W uzasadnieniu swego stanowiska podatek słusznie wskazał, że cytowanego wyżej przepisu nie sposób interpretować w oderwaniu od art. 119 ust. 4 ustawy o VAT, który odmawia podatnikom rozliczającym się w procedurze marży, prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty. Stąd też cena nabycia powinna być rozumiana jako cena zawierająca VAT –

w przeciwnym bowiem razie VAT zapłacony w cenie nabycia nie byłby neutralny, lecz obciążałby realnie działalność podatników świadczących usługi turystyki. Pomimo niekorzystnego stanowiska organów podatkowych oraz sądu pierwszej instancji, NSA przychylił się do stanowiska podatnika w tej sprawie. Poza wskazaniem na naruszenie zasady neutralności, NSA podkreślił również, że sam Minister Finansów przyznał się do nieprawidłowej implementacji przepisów wspólnotowych, bowiem w projekcie nowelizacji ustawy o VAT postanowił zmienić zapisy ustawy o VAT w przedmiotowym zakresie.

Łukasz Chłond

Nowelizacja przepisów dotycząca umów leasingowych

Adam Trawiński

Doradca podatkowy, Manager

adam.trawinski@ecaauxilium.pl

Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce wprowadziła długo oczekiwane przez rynek zmiany w zakresie opodatkowania umów leasingowych. Uchwalona w ekspresowym tempie przez parlament, wchodząca w życie od 1 stycznia tego roku, tzw. „trzecia ustawa deregulacyjna” oprócz rewolucyjnych zmian w zakresie „kasowości” kosztów uzyskania przychodów, przewiduje również szereg korzystnych podatkowo rozwiązań dotyczących zawierania umów leasingowych. Jak czytamy w uzasadnieniu do ustawy, celem wprowadzanych zmian było przede wszystkim poprawienie funkcjonowania mikro, małych i średnich przedsiębiorstw poprzez wyeliminowanie nieprecyzyjnych przepisów i biurokratycznych ograniczeń hamujących wzrost przedsiębiorczości w Polsce oraz narażających przedsiębiorców na ponoszenie nieuzasadnionych kosztów.

I tak, w zakresie opodatkowania umów leasingowych deregulacja objęła zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „updof”), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „updop”). W szczególności, wprowadzono następujące zmiany:

- skrócono wymóg minimalnego czasu trwania umowy leasingu nieruchomości z 10 lat do 5 lat,

- umożliwiono objęcie umową leasingu prawa wieczystego użytkowania gruntów,

- umożliwiono zmianę stron umowy leasingu w trakcie trwania podstawowego okresu umowy leasingu,

- wprowadzono ustalanie wartości przedmiotu ponownego leasingu według jego wartości rynkowej.

Umowa leasingu nieruchomości

Dotychczasowo, jednym z wymogów uznania umowy dla celów podatkowych jako leasing operacyjny nieruchomości konieczne było zawarcie jej na okres minimum 10 lat. Zmiany wprowadzone ustawą deregulacyjną obniżają ten okres do 5 lat, co powinno znacznie ułatwić po stronie finansującego oszacowanie długoterminowego ryzyka związanego z finansowaniem zakupu nieruchomości.

Umowa leasingu prawa wieczystego użytkowania gruntów

Kolejnym udogodnieniem wprowadzonym ustawą deregulacyjną jest możliwość objęcia umową leasingu dla celów podatkowych – prawa wieczystego użytkowania gruntów. Z uzasadnienia do ustawy wynika, że celem zmian była eliminacja różnicowania skutków umów leasingu zawartych w odniesieniu do nieruchomości będących przedmiotem prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego. Brak bowiem możliwości objęcia, przykładowo, jedną umową leasingu budynku wraz z gruntem będącym w użytkowaniu wieczystym istotnie komplikował rozliczenia, zmuszając kontrahentów do zawierania osobno umowy leasingu nieruchomości oraz umowy dzierżawy prawa użytkowania wieczystego.

Zmiana stron umowy leasingu

Dotychczas nie istniały jednoznaczne rozwiązania dotyczące zmiany strony umowy leasingu podczas jej trwania. W szczególności nie było jasne, czy podstawowy okres trwania umowy leasingu będzie zachowany w przypadku jej cesji. Regulacje wprowadzone do updof i updop przewidują, że w przypadku przeniesienia praw i obowiązków z umowy leasingu na inny podmiot, nie dochodzi do przerwania biegu samej umowy leasingu, a jedynie do zastąpienia jednej strony tej umowy przez inny podmiot w trakcie trwania podstawowego okresu umowy. Innymi słowy, od 1 stycznia 2013 zmiana stron umowy leasingu nie modyfikuje zasad jej podatkowego rozliczenia. Przy czym należy mieć na uwadze, że powyższe będzie mieć zastosowanie, o ile nie zmienią się inne postanowienia umowy. Wprowadzenie opisywanej zmiany jest o tyle istotne, gdyż dotychczas organy podatkowe często uważały, że zmiana stron umowy leasingu skutkuje zawarciem nowej umowy co może wpływać na jej kwalifikację podatkową (por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 maja 2010, sygn. ITPB1/415-192/10/MR). Równocześnie sądy administracyjne miały zgola odmienne, korzystne dla podatników, stanowisko w tej kwestii (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2012, sygn. II FSK 1755/10).

Ustalanie wartości przedmiotu ponownego leasingu

Inna korzystną zmianą jest wprowadzenie regulacji przewidującej, że w przypadku ponownego leasingu

środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, suma ustalonych przez strony opłat musi odpowiadać co najmniej wartości rynkowej przedmiotu umowy. Dotychczasowe regulacje przewidywały, że suma ustalonych przez strony opłat leasingowych musi odpowiadać co najmniej wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. W przypadku kolejnej umowy leasingu tego samego przed-

miotu oznaczało to, że strony musiały odwoływać się do jego historycznej wartości początkowej. Regulacja taka, co zresztą zauważono w uzasadnieniu do ustawy, w praktyce czyniło niemożliwym spełnienie tego warunku przy ponownym leasingu. Niedogodność ta została wyeliminowana od 1 stycznia 2013 r.

Podsumowując, zmiany w zakresie opodatkowania umów leasingowych

wprowadzone tzw. „trzecią ustawą deregulacyjną” należy ocenić pozytywnie. W mojej ocenie skutkiem tych zmian będzie dalsza popularyzacja wśród podatników tej formy finansowania zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Adam Trawiński

Przekształcenie spółki kapitałowej: zysk niepodzielony

Edyta Łukowska

Senior Consultant

edyta.lukowska@ecauxilim.pl

Przepisy ustaw o podatkach dochodowych wprowadzają zasadę, zgodnie z którą w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) w spółkę osobową (np. w spółkę komandytową) wartość niepodzielonych zysków w spółce kapitałowej stanowi dochód (przychód) z udziału w zyskach osób prawnych wspólników spółki osobowej (art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT). Powyższe regulacje budzą duże wątpliwości, przepisy ustaw podatkowych nie wskazują bowiem co należy rozumieć pod pojęciem zysków niepodzielonych.

Organy podatkowe konsekwentnie prezentują stanowisko, zgodnie z którym przez zyski niepodzielone należy rozumieć wszelkie zyski spółki kapitałowej, które nie zostały podzielone pomiędzy wspólników, tzn. nie zostały wypłacone w formie dywidend. Do zysków niepodzielonych zaliczają zatem także kwoty zysku z lat ubiegłych zgromadzone na kapitałach dodatkowych spółek kapitałowych, takich jak kapitał zapasowy czy też kapitał rezerwowy

(por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 20 września 2012 r., nr IPTPB3/423-212/12-4/PM). Powyższe stanowisko **nie znajduje jednak potwierdzenia w aktualnym orzecznictwie** sądów administracyjnych, w którym wskazuje się, że podział zysku, to nie tylko wypłata tego zysku na rzecz wspólników, ale również inne zadysponowanie tym zyskiem, np. przekazanie go na kapitał zapasowy.

W wyroku z dnia 7 marca 2012 r., sygn. IIFSK 1671/10 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost, że „w sytuacji, gdy zysk ten został rozdysponowany zgodnie z umową spółki, poprzez np. jego przekazanie na kapitał zapasowy czy rezerwowy, nie jest on już zaliczany do kategorii zysków niepodzielonych (...)każdy dozwolony przepisami ustawy Kodeks spółek handlowych podział zysku wyklucza zastosowanie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Zawężenie art. 24 ust. 5 pkt 8 u.p.d.o.f. wyłącznie do zysków niepodzielonych między wspólników prowadziłoby do rozszerzenia obowiązku podatkowego, co jest niedopuszczalne w świetle art. 217

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” (tak też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. II FSK 930/10, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1050/10). Przepisy Kodeksu Spółek Handlowych w istocie wskazują, że wspólnik spółki kapitałowej ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników, jednakże umowa spółki może przewidywać także inny sposób podziału zysku. W pełni dopuszczalne jest więc rozporządzenie zyskiem spółki poprzez pozostawienie go w spółce i przekazanie np. na kapitał zapasowy lub rezerwowy. W takiej sytuacji nie można już mówić o zysku niepodzielonym, gdyż wspólnicy w tym przypadku podejmują decyzję co do zadysponowania tym zyskiem w określony sposób.

Podział zysku wypracowanego przez spółkę kapitałową w roku obrotowym, to zatem nie tylko przeznaczenie tego zysku uchwałą na wypłatę dywidend dla wspólników, ale również inne sposoby zadysponowania tym zyskiem – np. przekazanie tego zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy.

W naszej ocenie pomimo faktu, że sądy administracyjne zasadnie prezentują korzystne dla podatników stanowisko, jako zysku niepodzielonego w momencie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową skutkuje powstaniem ryzyka podatkowego. Z tego względu nie zalecamy takiej praktyki bez posiadania korzystnej interpretacji indywidualnej w tym zakresie.

Końcowo wskazać należy, że aktualnie prowadzone są prace legislacyjne nad projektem nowelizacji przepisów ustawy o PIT oraz ustawy o CIT z dnia 24 sierpnia 2012 r. w zakresie doprecyzowania omawianych przepisów dotyczących

przekształcenia spółek kapitałowych. Planowane brzmienie przepisów zakłada opodatkowanie jako dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych „wartości niepodzielonych zysków w spółkach będących podatnikiem podatku dochodowego oraz wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej”.

Wejście w życie przedmiotowej nowelizacji, skutkować będzie negatywnymi konsekwencjami dla podatników. Jasne brzmienie przepisu nowelizującego, wskazuje bowiem wprost, że również kwota zysku przekazana na kapitały dodatkowe spółki kapitałowej podlegać będzie opodatkowaniu jako dochód (przychód) z udziału w zyskach

osoby prawnej w momencie przekształcenia w spółkę osobową.

Nowelizacja ustawy o CIT oraz ustawy o PIT miała wejść w życie dnia 1 stycznia 2013 r., jednakże prace nad projektem nie zostały jeszcze zakończone. Nie jest znany również nowy dzień wejścia w życie tej ustawy. Mając jednak na uwadze negatywne konsekwencje podatkowe wejścia w życie przedmiotowej ustawy, spółki kapitałowe planujące przeprowadzenie działań reorganizacyjnych polegających na przekształceniu w spółki osobowe nie powinny zwlekać z podjęciem właściwych kroków w tym celu.

Edyta Łukowska

Zapraszamy do lektury naszych publikacji



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

Kontakt:

Aneta Antoniewicz
ECA Auxilium S.A.
aneta.antoniewicz@ecaauxilium.pl

Wydawca: ECA Auxilium S.A.

Nadzór merytoryczny:

Michał Kołosowski
Adam Trawiński

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
ul. Moniuszki 50
31-523 Kraków
tel. +48 12 425 80 53
tel. +48 12 686 03 30
fax. +48 12 425 91 47
e-mail:biuro@ecaauxilium.pl

Biuro w Warszawie
Office in Warsaw
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa
tel. +48 22 633 03 00

Biuro we Wrocławiu
Office in Wrocław
ul. W. Jagiełły 3/54
50-201 Wrocław
tel. +48 71 725 91 20

Biuro w Łodzi
Office in Łódź
ul. Łagiewnicka 54/56
91-463 Łódź
tel. + 48 42 255 58 64

www.ecaauxilium.pl

Biuro w Poznaniu
Office in Poznań
ul. Noskowskiego 2/3
61-704 Poznań
tel. +48 61 670 97 70

Biuro w Zabrzu
Office in Zabrze
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze
tel. +48 32 376 41 40

Biuro w Bielsku-Białej
Office in Bielsko-Biała
ul. Warszawska 153
43-300 Bielsko-Biała
tel. +48 501 86 44 13