



## Rachunkowość:

- Sprawozdanie finansowe sporządzone przy braku założenia kontynuacji działalności | 2
- Rozpoznanie przychodu według Ustawy o Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości | 3
- Aspekty księgowe dofinansowania z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych | 5

## Podatki:

- Akcjonariusz płaci zaliczkę dopiero po wypłacie udziału w zysku | 5
- Opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych | 6
- Odsprzedaż mediów na gruncie VAT w orzecznictwie organów podatkowych i sądów administracyjnych | 7

**Michał Kołosowski**

Biegły Rewident, Partner

e mail: [michal.kolosowski@ecagroup.pl](mailto:michal.kolosowski@ecagroup.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.

## Sprawozdanie finansowe sporządzone przy braku założenia kontynuacji działalności

**Ewa Penszkal****Starszy konsultant**e-mail: [ewa.penszkal@ecagroup.pl](mailto:ewa.penszkal@ecagroup.pl)

**Obowiązek zamieszczania informacji o zdolności do kontynuowania działalności w sprawozdaniu finansowym wynika z ustawy o rachunkowości. Podobnie jak odniesienie się do braku kontynuacji działalności.**

Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości z dn.29.09.1994 r. (Dz.U. 1994, nr 121, poz.591, dalej „ustawa o rachunkowości”) wprowadzenie do sprawozdania finansowego obejmuje w szczególności wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności. Określona również w art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości **zasada kontynuacji** jest jedną z podstawowych (nadrzędnych) zasad rachunkowości uwzględnianych przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu sprawozdań finansowych. Przyjęcie założenia o kontynuacji działalności oznacza stosowanie zasad wyceny aktywów i

pasywów oraz ustalania wyniku finansowego zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 28 ustawy o rachunkowości.

### Ocena zdolności jednostki do kontynuowania przez nią działalności

W celu prawidłowej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności należy uwzględnić **wszystkie przesłanki wskazujące na wystąpienie prawdopodobieństwa** postawienia jej w ciągu najbliższego roku obrotowego w stan likwidacji, upadłości, zaniechania lub też znacznego ograniczenia zakresu jej prowadzenia. Za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności odpowiada kierownictwo jednostki. Jednak  **pewne obowiązki w tym zakresie należą również do biegłego rewidenta** badającego sprawozdanie finansowe. Jak wynika bowiem z **Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej 570** "Kontynuacja działalności", poświęconego problemom oceny kontynuacji działalności, planując i przeprowadzając procedury badania oraz oceniając ich wyniki, biegły rewident odpowiada za ocenę zasadności założenia kontynuacji działalności przyjętego przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

### Sporządzenie sprawozdania przy braku założenia kontynuacji działalności

W przypadku podjęcia decyzji przez kierownictwo jednostki, że nie zamierza ona lub nie będzie w stanie kontynuować swojej dotychczasowej działalności przez kolejny rok obrotowy należy, poza wskazaniem tego faktu we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, opisać w informacji dodatkowej szczegółowo rodzaj zagrożeń, ich opis oraz wskazanie czy sprawozdanie zawiera korekty z tym związane.

Ponadto, jeżeli założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, to przy sporządzeniu sprawozdania finansowego wycena składników majątku powinna nastąpić z uwzględnieniem art. 29 ustawy o rachunkowości, tzn. po **cenach sprzedaży netto**. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, to wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

W takim przypadku jednostka jest również obowiązana **utworzyć rezerwę** na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

Artykuł 29 ust.2 ustawy o rachunkowości wskazuje szczegółowo kiedy należy wyceniać składniki majątku jednostki po cenach sprzedaży netto. Mówi on, że wycena po cenach sprzedaży netto i utworzenie rezerwy następują w szczególności w przeddzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości, na koniec roku obrotowego, jeżeli na dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy jednostka nie będzie kontynuowała działalności, na koniec roku obrotowego przypadającego w czasie

trwania postępowania likwidacyjnego lub upadłościowego, a także w przeddzień przekazania, podziału lub sprzedaży jednostki, jeżeli odpowiednia umowa nie przewiduje przyjęcia za podstawę rozliczeń wartości majątku ustalonej przy założeniu, że działalność gospodarcza będzie przez jednostkę kontynuowana.

#### **Księgowanie różnic powstałych w związku z wyceną po cenach sprzedaży netto**

Przepisy art. 29 ust. 2a ustawy o rachunkowości stanowią, że różnice powstałe w wyniku wyceny aktywów po cenach sprzedaży netto oraz utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem kontynuowania działalności wpływają na kapitał (fundusz)

z aktualizacji wyceny. Skutki wyceny rozliczane są więc kapitałowo.

**Ewidencja księgową różnic z wyceny** po cenach sprzedaży netto oraz rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty może przebiegać zapisami:

1) różnica z wyceny:

- **Wn konto 81-3** "Kapitał z aktualizacji wyceny",

- **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 5, 6**

2) rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty:

- **Wn konto 81-3** "Kapitał z aktualizacji wyceny",

- **Ma konto 83** "Rezerwy".

**Ewa Penszkal**

## **Rozpoznanie przychodu według Ustawy o Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości**

**Maciej Panek**

**Starszy konsultant**

**e-mail: maciej.panek@ecagroup.pl**

Nadrzędnym zagadnieniem dotyczącym ujmowania przychodu w rachunkowości jest moment rozpoznania przychodu. Przychód rozpoznaje się, gdy występuje prawdopodobieństwo, iż w przyszłości jednostka uzyska korzyści ekonomiczne oraz gdy można te korzyści wycenić w wiarygodny sposób. Zagadnienie dotyczące przychodu zostały zarówno uregulowane w ustawodawstwie krajowym oraz regulacjach międzynarodowych. Ogólne pojęcia dotyczące przychodów zawarte w Ustawie o Rachunkowości (dalej zwane UoR) są bardzo zbliżone do regulacji zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (dalej zwane MSR). MSR-y określają prawie każdy rodzaj

przychodu w odrębnym standardzie np. MSR 11 „Umowy o usługi budowlane”, MSR 17 „Leasing”, MSR 18 „Przychody” – przychody ze sprzedaży dóbr i usług, natomiast krajowe przepisy odnoszą się do wszystkich rodzajów przychodu w sposób syntetyczny.

Zgodnie z MSR 18 przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto dla danego okresu, powstałymi w wyniku zwykłej działalności jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innym niż zwiększanie kapitału wynikającego z wpłaty udziałowców. Swoim zakresem MSR 18 obejmuje następujące rodzaje przychodów:

- sprzedaż towarów,
- świadczenie usług,
- użytkowanie przez inne podmioty aktywów przedsiębiorstwa przynoszących odsetki, tantiemy

dywidendy.

UoR nie określa w sposób szczegółowy przychodu ze sprzedaży, jedynie w rachunku zysków i strat w ramach przychodów ze sprzedaży wyszczególnia się:

- przychody ze sprzedaży produktów,
- przychody ze sprzedaży towarów i materiałów.

Kolejną kwestią jest określenie wartości przychodów ze sprzedaży. W krajowych regulacjach nie została ona w sposób wyraźny uregulowana, natomiast zgodnie z MSR 18 przychody ze sprzedaży ustala się według wartości godziwej.

W sytuacji, gdy płatność jest odroczone w czasie zgodnie z MSR wartość przyszłych wpływów powinna zostać zdyskontowana, nie przewiduje tego natomiast UoR.

Według MSR 18 przychody ze sprzedaży dóbr ujmują się pod warunkiem spełnienia wszystkich z poniższych przesłańek:

- jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr,
- jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli,
- kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób,
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji,
- koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.

Regulator w MSR 18 rozgraniczył transakcje sprzedaży dóbr od sprzedaży usług, dając możliwość ujęcia przychodów ze sprzedaży usług metodą procentowego zaawansowania prac na koniec okresu sprawozdawczego. Zgod-

nie z MSR 18 wynik z transakcji można oszacować w wiarygodny sposób, jeśli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki:

- kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób,
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji,
- stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób,
- koszty poniesione w związku z transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób.

Zgodnie z metodą procentowego zaawansowania prac przychód ujmuje się w tych okresach, w których odbywa się świadczenie usług przy zastosowaniu odpowiednich proporcji w stosunku do stopnia ich realizacji. Stopień realizacji usług można ustalić w oparciu o różnorodne metody, które mogą opierać się na: pomiarze dokonanych prac, procentowym ujęciu wykonanych prac w stosunku do całości prac, udziale kosztów poniesionych na dany dzień w ogólne szacowanych kosztów transakcji. MSR 11 „Umowy o usługi budowlane”

zawiera również wymóg ujmowania przychodów zgodnie z opisaną metodą. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) wydał interpretację – KIMSF 15 dotyczącą budowy nieruchomości. Precyzuje ona kryterium objęcia umowy zakresem MSR 11 lub MSR 18 oraz uszczegóławia sposób rozliczania przychodów z tytułu budowy nieruchomości. W przypadku, gdy nie ma możliwości wiarygodnego oszacowania wyniku transakcji świadczenia usługi to przychód ujmuje się liniowo w sposób równomierny na przestrzeni całego okresu lub gdy nie są one możliwe do oszacowania w wiarygodny sposób przychód z transakcji ujmuje się tylko do wysokości kosztów poniesionych, które jednostka spodziewa się odzyskać.

Aktualnie trwają prace Rady International Accounting Standards Board (IASB) i Financial Accounting Standards Board (FASB) dotyczące wprowadzenia zmian w MSR 18 „Przychody”. Zmiany mają poprawić skuteczność informowania o treści ekonomicznej umów jednostki z klientami. Nowy MSR 18 najprawdopodobniej będzie obowiązywał od 2015 roku.

**Maciej Panek**



**Adam Trawiński**

Departament Doradztwa Podatkowego

Doradca podatkowy, Manager

adam.trawinski@ecagroup.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.

## Akcjonariusz płaci zaliczkę dopiero po wypłacie udziału w zysku

**Tymoteusz Murzyn****Młodszy doradca podatkowy****e-mail:****[tymoteusz.murzyn@ecagroup.pl](mailto:tymoteusz.murzyn@ecagroup.pl)**

Uchwałą podjętą 20 maja w składzie siedmiu sędziów (sygn. II FPS 6/12) Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął, że akcjonariusze spółek komandytowo-akcyjnych będący osobami fizycznymi mają obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy dopiero w dacie powstania przychodu, czyli w dniu faktycznej wypłaty dywidendy.

Problem obowiązku płacenia przez akcjonariuszy miesięcznych zaliczek budził kontrowersje przez długi czas. Ustawy o podatku dochodowym nie zawierają szczególnych regulacji w przedmiocie opodatkowania dochodów wspólników spółek komandytowo-akcyjnych. Dosłowna interpretacja przepisów podatkowych dotyczących spółek osobowych prowadzi do wniosku, że akcjonariusze powinni być traktowani w sposób identyczny jak wspólnicy np. spółki cywilnej lub jawnej. Na równi zatem z pozostałymi kategoriami wspólników spółek osobowych byłiby obowiązani do uiszczania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, obliczanych na podstawie ich

prawa do udziału w zyskach spółki. Jednak takie podejście nie współgra z pozycją akcjonariusza w spółce, powoduje praktyczne trudności i jest uważane za główny „hamulec” wejścia akcji spółek komandytowo-akcyjnych do publicznego obrotu.

W odpowiedzi na te problemy sądy administracyjne proponowały odmienne sposoby wykładni przepisów. Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zaprezentowano pogląd, wedle którego przychody akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych nie są związane z działalnością gospodarczą, a więc nie powstają w sposób memoriałowy. Przychodem akcjonariusza będącego osobą prawną nie są zatem „należne przychody” w rozumieniu art. 12 ust. 3 CIT, lecz jedynie świadczenia faktycznie otrzymane.

Bez ich otrzymania nie może powstać obowiązek zapłaty zaliczki. Przedstawiony pogląd podzielił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11), co spowodowało lawinowy wzrost ilości tworzonych spółek komandytowo-akcyjnych – tylko w ciągu 2012 roku powstała prawie połowa wszystkich istniejących spółek tego typu.

Ponadto, w ocenie Ministra nie tylko osoby fizyczne lecz także osoby prawne będące akcjonariuszami. W tej sytuacji nieoczekiwanym posunięciem jednego ze składów NSA było wydanie wyroku z 28 września 2012 r. (II FSK 382/11), w którym stwierdzono, że akcjonariusze spółek komandytowo-akcyjnych powinni uiszczać miesięczne zaliczki na podatek dochodowy. Nie powinno to jednak dziwić – zgodnie z art. 5b ust. 2 PIT, przychody wspólników spółek osobowych będących osobami fizycznymi uważa się za pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej. Z osiągnięciem przychodów z tego źródła wiąże się natomiast obowiązek uiszczania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy. Rozważania NSA dotyczące osób prawnych nie mogą mieć więc bezpośredniego przełożenia na sytuację osób fizycznych.

Sąd rozstrzygnął w pierwszej kolejności, że przepis art. 5b ust. 2 PIT należy interpretować dosłownie - w dotychczasowym orzecznictwie istniały natomiast poglądy nakazujące kwalifikować przychody akcjonariuszy jako „przychody z kapitałów pieniężnych” lub „inne przychody”.

Mimo to, w ocenie NSA przepisy PIT nie zobowiązują akcjonariuszy do uiszczenia zaliczek „na bieżąco” w ciągu roku podatkowego. Co prawda zgodnie z art. 14 ust. 1 PIT, za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, natomiast zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 1, osoba fizyczna jako podatnik ma obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy w dacie powstania przy-

chodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednak według NSA zastosowanie znajduje w tym wypadku również **art. 14 ust. 1i PIT, zgodnie z którym poza przypadkami w których powstanie przychodu wiąże się z wydaniem rzeczy, wykonaniem usługi lub zbyciem prawa majątkowego, za datę jego powstania uważa się dzień otrzymania zapłaty.**

Uchwała NSA kończy długotrwałe spory

na temat podatkowej sytuacji akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych, jednak traci na znaczeniu ze względu na obecnie opracowywane przez Ministerstwo Finansów zmiany w zakresie zasad opodatkowania spółek osobowych, których wejście w życie planowane jest na 1 stycznia 2014 r.

Tymoteusz Murzyn

## Opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych

Karol Wojarski

Młodszy doradca podatkowy

e-mail: karol.wojarski@ecagroup.pl

30 kwietnia 2013 r. Ministerstwo Finansów opublikowało projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, które zgodnie z założeniami mają obowiązywać od 1 stycznia 2014 r. Obecnie projekt znajduje się na etapie uzgodnień międzyresortowych oraz konsultacji społecznych.

Głównym założeniem powyższego projektu jest opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych (Controlled Foreign Company, dalej: **CFC**). Rozwiązanie to dotychczas pozostawało nieznane polskim przepisom prawa, jednak podążając za aktualnym trendem wzmocnienia fiskalizmu, Ministerstwo Finansów (dalej: **MF**) postanowiło ograniczyć możliwości stosowania przez podatników optymalizacji podatkowej.

Jego istotą jest uwzględnianie w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego (osoby fizycznej lub podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych mających siedzibę lub

zarząd w kraju o niższym, niż obowiązujący w państwie rezydencji podmiotu dominującego, poziomie opodatkowania. MF argumentuje, że w dobie postępującej globalizacji niezbędnym stało się wprowadzenie regulacji typu CFC, które są powszechnie stosowanym i akceptowanym na arenie międzynarodowej mechanizmem zwalczania nadużyć podatkowych w stosunkach pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz unikania opodatkowania. Spośród krajów europejskich na wprowadzenie powyższego mechanizmu zdecydowały się m. in. Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Dania, Hiszpania i Włochy. Niemniej jednak, w powyższych krajach regulacje te sprawiły mnóstwo problemów i były przedmiotem wielu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: **TSUE**).

Jednym z nich, o zasadniczym znaczeniu, jest orzeczenie TSUE z dnia 12 września 2006 r. w sprawie Cadbury Schweppes (C-196/04). W wyroku tym, trybunał oceniając brytyjski mechanizm CFC, uznał, iż wprowadzone regulacje bezzasadnie naruszają swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, poprzez traktowanie w różny sposób brytyjskich rezydentów podatkowych w zależności od wysokości opodatkowania w państwie będącym siedzibą CFC. Trybunał dodał, że powyższy sposób traktowania rezydentów byłby uzasad-

niony jedynie wówczas, gdyby wyłącznym celem CFC było uniknięcie opodatkowania w danym państwie. W projekcie czytamy, że zagraniczna spółka zostanie uznana za CFC, jeżeli ma siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, albo łącznie spełni następujące warunki:

- podatnik posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
- co najmniej 50% jej przychodów pochodzi z dywidendy i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej – w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych (przychody o charakterze pasywnym),

• co najmniej jeden rodzaj ww. przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej, o co najmniej 25% od stawki w państwie spółki dominującej.

Dochody CFC nie będą podlegały doliczeniu do podstawy opodatkowania, jeżeli podatnik m. in. wykaże, że CFC prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą.

Termin ten nie jest zdefiniowany w polskim ustawodawstwie, w związku z czym niezbędnym będzie odwoływanie się do orzecznictwa unijnego. Zgodnie z nim, organy podatkowe ustalając, czy CFC prowadzi rzeczywistą działalność podatkową, będą zwracały uwagę, czy firma posiada lokal, wykwalifikowanych pracowników, czy zawierane przez nią porozumienia są zgodne z rzeczywistością, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi jej interesami oraz czy samodzielnie wykonuje ona swoje

podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu własnych zasobów.

Proponowane rozwiązanie budzi kontrowersje, bowiem wraz z pozostałymi zmianami w podatkach dochodowych wchodzących w życie z dniem 1 stycznia 2014 r., możliwości stosowania optymalizacji podatkowej zostaną ograniczone do minimum.

**Karol Wojarski**

## Odsprzedaż mediów na gruncie VAT w orzecznictwie organów podatkowych i sądów administracyjnych

**Katarzyna Olechowska**

**Konsultant podatkowy**

**E-mail:**

**[katarzyna.olechowska@ecagroup.pl](mailto:katarzyna.olechowska@ecagroup.pl)**

Zdaniem organów podatkowych w przypadku, gdy z umowy najmu wynika, że oprócz czynszu najmu najemca ponosi również opłaty za media związane z korzystaniem z lokalu, wynajmujący do podstawy opodatkowania powinien wliczyć również koszty mediów. Odmienne stanowisko prezentują natomiast w najnowszych wyrokach sądy administracyjne.

Obecnie kwestią sporną jest, czy odsprzedaż mediów najemcom lokali przez wynajmującego, stanowi odrębne od najmu świadczenie, czy też jest jego częścią.

Zdaniem organów podatkowych w przypadku, gdy z umowy najmu wynika, że oprócz czynszu najemca ponosi opłaty za media związane z korzystaniem z lokalu, wynajmujący w każdym

przypadku do podstawy opodatkowania z tytułu opłat za najem powinien wliczyć również koszty mediów, ponieważ są one bezpośrednio związane z usługą podstawową jaką jest usługa najmu. W konsekwencji organy podatkowe stoją na stanowisku, że odsprzedaż mediów najemcom powinna być przez wynajmującego opodatkowana stawką właściwą dla usługi najmu jako całości tj. stawką 23%. Powyższe wynika m.in. z najnowszych interpretacji indywidualnych m.in. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 maja 2013 r. (sygn. ITPP1/443-198/13/AP) oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 kwietnia 2013 r. (sygn. IPTPP4/443-12/13-6/UNR).

Odmienne stanowisko prezentują natomiast sądy administracyjne. Sądy wskazują bowiem, że w przypadku, gdy w zawartej umowie najmu odrębnie od czynszu uregulowano kwestię pozostałych opłat, istnieje podstawa do potraktowania tych wydatków jako usług odrębnych od usługi najmu. W takim przypadku należności z tytułu opłat za media

nie powinny być wliczane do podstawy opodatkowania z tytułu usługi najmu, a ich refakturowanie powinno następować z zastosowaniem właściwych dla nich stawek VAT.

Przykładowo WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 17 maja 2013 r. (sygn. I SA/Wr 277/13) wskazała „(...) w ocenie Sądu, w okolicznościach sprawy brak było podstaw do przyjęcia, że dwa świadczenia (czynsz najmu i opłaty za media) są ze sobą powiązane w sposób ścisły, w sytuacji, gdy w umowie najmu strony odrębnie uregulowały wynagrodzenie za możliwość korzystania z lokalu oraz należności za inne świadczenia realizowane przez wynajmującego. Takie ukształtowanie wzajemnych relacji między kontrahentami, w opinii Sądu, eliminuje możliwość przyjęcia poprawności poglądu wyrażonego w zaskarżonej interpretacji. W konsekwencji, należności za obie czynności naliczane są niezależnie, co wyklucza traktowanie ich jako jednego świadczenia opodatkowanego wg stawki właściwej dla usługi najmu, tj. 23%”.

Podobnie wypowiedział się również WSA w Lublinie w wyroku z dnia 18 stycznia 2013 r. (sygn. I SA/Lu 955/12) w którym stwierdził, że „(...) jeżeli strony umowy najmu wyraźnie postanowią w umowie, że w cenę usługi najmu będą wliczane także inne opłaty, w tym opłaty za media czy inne usługi, wówczas dostawa towarów i usług nie będzie traktowana jako odrębne od najmu świadczenie, ale jako czynność w ramach świadczenia zasadniczego. Konsekwencją takiego ukształtowania przez strony umowy najmu będzie zastosowanie stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego (najmu) do wliczonych w cenę usługi najmu należności z tytułu

innych świadczeń. Wszystkie świadczenia będą też fakturowane łącznie.”.

Analiza najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi zatem do wniosku, że sposób opodatkowania czynszu najmu oraz kosztów dostawy mediów uzależniony jest od treści umowy zawartej przez strony. Jeżeli postanowiły one, że najemca uiszcza na rzecz wynajmującego jedynie czynsz najmu, w ramach którego uwzględnione są już koszty mediów, to w takiej sytuacji całość świadczenia podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla umowy najmu. Jeżeli jednak umowa przewiduje, że czynsz i media rozliczane są odrębnie, wówczas każde ze świad-

czeń podlega opodatkowaniu według właściwej dla niego stawki podatku.

Wskazać należy, że wskazane powyżej orzeczenia nie są jeszcze prawomocne (najprawdopodobniej zostały lub zostaną zaskarżone do NSA). W naszej ocenie istnieją szanse, że stanowisko prezentowane przez te sądy zostanie podtrzymane przez NSA. Wskazać bowiem należy, że odwołują się one do stanowiska prezentowanego przez NSA m.in. w wyrokach z dnia 31 maja 2011 r. (sygn. I FSK 740/10) oraz z dnia 14 grudnia 2011 r. (sygn. I FSK 475/11).

**Katarzyna Olechowska**





**Kontakt:**

Aneta Antoniewicz  
ECA S.A.  
aneta.antoniewicz@ecagroup.pl

**Wydawca:** ECA 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@ecagroup.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.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.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