



- KSR 8 „Działalność deweloperska” | 2
- Założenie kontynuacji działalności a prezentacja w sprawozdaniu finansowym | 5
- Rezerwy w sprawozdaniu finansowym | 7
- Niedostateczna kapitalizacja a odpisy amortyzacyjne | 9
- Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu wydatków dotyczących pojazdów samochodowych od 1.04.2014 r. | 11
- Sprzedaż nieruchomości nie generuje przychodu z działalności gospodarczej | 13



NADZÓR MERYTORYCZNY

Piotr Woźniak
Biegły Rewident, Partner Zarządzający ECA S.A.
e-mail: piotr.wozniak@ecagroup.pl

Doświadczenie zdobywał w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie zajmował się przeprowadzaniem badań i przeglądów sprawozdań finansowych. Posiada praktyczną wiedzę i bogate doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych, sporządzania pakietów konsolidacyjnych, przekształceń sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF i HGB oraz realizacji zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Specjalizuje się w obsłudze rynków kapitałowych. Obecnie zarządza w ECA S.A., a w Grupie ECA kieruje departamentem audytu. Aktywność zawodową rozwija nie tylko poprzez kierowanie pionem usług audytorskich, ale również poprzez prowadzone szkolenia, artykuły i publikacje z zakresu rachunkowości w tym: „Rachunkowość zabezpieczeń”.

KSR 8 „Działalność deweloperska”

Piotr Woźniak
Biegły Rewident
Partner Zarządzający
e-mail: piotr.wozniak@ecagroup.pl

W dniu 21 stycznia 2014 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął uchwałę przyjmującą Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”. KSR nr 8 wszedł w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2014 r. z możliwością jego wcześniejszego stosowania. Celem Standardu jest wyjaśnienie głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności deweloperskiej. W artykule przedstawione zostaną wybrane regulacje zawarte w KSR nr 8.

Zgodność z MSR/MSSF

Przyjęte regulacje krajowe są co do zasady zgodne z wybranymi postanowieniami dotyczącymi działalności deweloperskiej zawartymi w wybranych standardach międzynarodowego prawa bilansowego: MSR 2 „Zapasy”, MSR 11 „Umowa o usługę budowlaną”, MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, MSR 18 „Przychody”, MSR 23 „Koszty finansowania

zewnętrznego”, MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” oraz KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”.

Klasyfikacja umów deweloperskich

Jednym z istotniejszych problemów rachunkowym w działalności deweloperskiej jest określenie charakteru zawieranych umów i ustalenie prawidłowego momentu rozpoznania przychodu i odpowiadającego mu kosztu. W celu odpowiedniego ujęcia umów, na wzór regulacji zawartych w MSR/MSSF, Standard nakazuje najpierw zakwalifikować każde przedsięwzięcie deweloperskie do jednej z trzech kategorii:

- a) umowy o sprzedaż wyrobu gotowego
- b) umowy o usługę budowlaną
- c) umowy o świadczenie usług.

Podstawowym warunkiem rozróżniającym umowę o usługę budowlaną od umowy sprzedaży wyrobu gotowego jest **ryzyko związane z realizacją przedsięwzięcia**. Umowę deweloperską można uznać za umowę o usługę budowlaną tylko i wyłącznie w przypadku jeżeli to nabywca tej usługi ponosi zasadniczo całe ryzyko związane z realizacją przedsięwzięcia. Zgodnie ze Standardem ryzyko jest przeniesione na nabywcę

a umowa deweloperska spełnia wymogi umowy o usługę budowlaną w każdym przypadku, gdzie nabywca ma możliwość określenia głównych elementów konstrukcyjnych w projekcie nieruchomości zanim rozpocznie się budowa i/lub określenia głównych zmian konstrukcyjnych, gdy budowa jest w trakcie realizacji (niezależnie od tego czy nabywca wykorzysta taką należność, czy też nie). Zatem każda umowa deweloperska, w której nabywca ma ograniczoną możliwość wpływania na projekt nieruchomości – np. mogą tylko dokonać wyboru projektu spośród opcji określonych przez dewelopera lub określić tylko nieistotne zmiany (np. ścianki działowe) w podstawowym projekcie, jest umową o sprzedaż wyrobu gotowego. Umowa deweloperska może także dotyczyć wyłącznie świadczenia usług, dzieje się tak w przypadku, gdy deweloper podpisuje umowę na usługę budowlaną, zgodnie z którą nie ma obowiązku nabywania i dostarczania materiałów budowlanych.

Łączenie i dzielenie umów deweloperskich

Co do zasady postanowienia Standardu stosuje się oddzielnie dla każdej z umów

budowlanych, jednakże w niektórych przypadkach, między innymi ze względu na opisane wyżej wymogi dotyczące klasyfikacji umów deweloperskich sprawiają, że Standard należy stosować dla odrębnych i dających się wydzielić elementów jednej budowy lub dla całej grupy umów łącznie, w celu odzwierciedlenia istoty umowy lub grupy umów.

Dzień rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego oraz jego wstrzymanie i zakończenie

Wiele wątpliwości w praktyce księgowej dostarcza prawidłowe rozpoznanie momentu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego. Zgodnie ze wskazówkami zawartymi KSR nr 8, dzień ten nie może być wcześniejszy niż:

- dzień, w którym deweloper na podstawie racjonalnych szacunków stwierdził, że istnieje prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych z planowanego przedsięwzięcia deweloperskiego lub
- dzień, w którym deweloper podjął wiążące go ustalenia (decyzje wewnętrzne lub zewnętrzne) o rozpoczęciu przedsięwzięcia deweloperskiego.

Jednocześnie dzień rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego nie może być późniejszy niż:

- dzień podjęcia przez dewelopera pierwszych działań marketingowo-informacyjnych, służących zaprezentowaniu potencjalnym klientom planowanego przedsięwzięcia deweloperskiego.
- dzień podpisania przez dewelopera pierwszej umowy deweloperskiej (sprzedaży) lub

- dzień powiadomienia przez dewelopera nadzoru budowlanego o rozpoczęciu prac budowlanych.

Przykładowym dniem rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego może być zatem m.in. dzień rozpoczęcia prac nad projektem budowy, czy też dzień złożenia wniosku o odrealnienie działki.

Co ważne, Standard reguluje także ujęcie księgowe na moment wstrzymania przedsięwzięcia deweloperskiego. I tak, w przypadku kosztów powstających w momencie planowanych przerw technologicznych, wynikających, chociażby z uwarunkowań pogodowych, koszty związane z tymi przerwami zwiększają koszt tego przedsięwzięcia. Jeżeli, jednak przestoje są spowodowane innymi przyczynami niż technologiczne uzasadnione (np. brakiem środków finansowych, brakiem materiałów budowlanych), to poniesione w tym okresie koszty jak np.: ogrzewania, ochrony, mediów oraz finansowania zewnętrznego obciążają wynik finansowy okresu).

Niezależnie od klasyfikacji umowy deweloperskiej dniem zakończenia przedsięwzięcia deweloperskiego (zadania inwestycyjnego traktowanego jako odrębne przedsięwzięcie deweloperskie) jest dzień, w którym nastąpiło dopuszczenie do użytkowania, w przewidzianym w przepisach trybie, zakończonego przez dewelopera przedsięwzięcia deweloperskiego obejmującego budowę nowo powstałych lub ulepszonych nieruchomości bądź ich części. Na dzień zakończenia przedsięwzięcia deweloperskiego następuje rozliczenie kosztów wytworzenia tego przedsięwzięcia, co wymaga zapewnienia ich kompletnego ujęcia. W razie braku niektórych faktur oszacowania wymagają koszty tego rodzaju dostaw niefakturowanych.

Moment rozpoznania przychodu ze sprzedaży i kosztu wytworzenia przedmiotu przedsięwzięcia deweloperskiego

Rozróżnienie i prawidłowa klasyfikacja umów deweloperskich do wyżej wymienionych kategorii determinuje sposób ujęcia księgowego. Zgodnie z Standardem, jak i regulacjami MSR/MSSF, dla umów o usługę budowlaną (punkt b) należy zastosować szczególne rozwiązania księgowe bazujące na stopniu zaawansowania inwestycji. Szczegółowe zasady ujęcia księgowego i prezentacji w sprawozdaniu finansowym usług budowlanych opisuje KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (jego odpowiednikiem w prawie międzynarodowym jest MSR 11 „Umowa o usługę budowlaną”). Także w przypadku umów o świadczenie usług, tak długo jak da się wiarygodnie oszacować zakładany wynik na umowie o świadczenie usług (punkt c) oraz jej stopień zaawansowania, deweloper dla ich rozliczenia stosuje rozwiązania księgowe wynikające z KSR nr 3.

W przypadku umów o sprzedaż wyrobu gotowego, stosownie do postanowień Standardu, podstawowym warunkiem możliwości ujęcia przychodu jest przeniesienia na nabywcę zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z umowy. Zgodnie ze postanowieniami Standardu i przyjętą w branży praktyką nie musi to następować dopiero w dniu, w którym nabywca podpisuje akt notarialny umowy sprzedaży nieruchomości (choć na pewno to moment najbardziej jednoznaczny i obiektywny). Deweloperzy na ogół ujmują przychód wcześniej, opisując go szczegółowo w przyjętej polityce (zasadach) rachunkowości (np. dopiero po podpisaniu przez nabywcę protokołu odbioru

nieruchomości oraz przekazania kluczy oraz opłaceniu przez nabywcę całości lub prawie całości zapłaty za nieruchomości).

Ujęcie początkowe gruntów dotyczących przedsięwzięcia deweloperskiego oraz prezentacja i ujęcie księgowe zmian w planowanym sposobie wykorzystania przedsięwzięcia deweloperskiego

Zgodnie z regulacjami Standardu, do dnia rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego, posiadany przez dewelopera grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu, na którym jest lub będzie posadowiony przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego, powinien być klasyfikowany zależnie od stanu faktycznego w momencie nabycia. Zatem może być on wykazany jako:

a) zapas (twar) - jeśli deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytkowania pod ściśle określone przedsięwzięcia deweloperskie jednak jego rozpoczęcie zostało opóźnione.

W takim przypadku grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntów wykazuje się w cenie nabycia, czyli cenie zakupu powiększonej m.in. o koszty związane z przystosowaniem gruntu do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, takie jak np. koszty odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania, rozbiórki zbędnych zabudowań, uzbrojenia terenu, itd.¹

b) inwestycja w nieruchomości - w przypadku gdy deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytko-

wania gruntu bez zamiaru realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego.

W takim przypadku grunt lub prawo mogą być wycenione według zasad stosowanych do nieruchomości inwestycyjnych, tj. w cenie nabycia bądź w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

c) środek trwały – jeśli grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu miały pierwotnie być wykorzystywane na własne potrzeby dewelopera.

Grunt lub prawo wycenia się w takim przypadku w cenie nabycia. Cena nabycia obejmuje koszty finansowania zewnętrznego poniesione do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Zwiększając cenę nabycia koszty przystosowania gruntu, np. odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania oraz rozbiórki zbędnych zabudowań, itp.

W momencie przeznaczenia gruntu własnego, lub do którego deweloper posiada prawo wieczystego użytkowania, wykazywanego pierwotnie jako nieruchomość inwestycyjna lub środek trwały od realizację ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego następuje jego przeniesienie do zapasów:

- w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień przekwalifikowania w przypadku środków trwałych i nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w cenie nabycia lub
- w wartości rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej na dzień przeklasyfikowania w przypadku nierucho-

mości inwestycyjnych wycenianych w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

Jeżeli po zakończeniu umowy deweloperskiej o będącą umową sprzedaży wyrobu gotowego, Zarząd dewelopera zmieni planowany sposób wykorzystania nieruchomości (zdecyduje się z nieruchomości korzystać jak właściciel lub też osiągać korzyści ekonomiczne nie z jej sprzedaży, a wynajmu) musi dokonać odpowiedniej reklasyfikacji w księgach i sprawozdawczości finansowej. Co ważne, zgodnie ze Standardem, decyzja o przeklasyfikowaniu przedsięwzięcia deweloperskiego nie powoduje powstania u dewelopera przychodu. Uwaga, to dotyczy jednakże jedynie momentu reklasyfikacji, gdyż w późniejszych okresach wszelkie zmiany wartości nieruchomości mogą być już rozpoznawane zgodnie z odpowiednimi regulacjami zawartymi w ustawie o rachunkowości, (co w przypadku nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartościach godziwych oznacza rozpoznanie zmiany na wycenie w przychodach/kosztach okresu).

Piotr Woźniak

¹ W uzasadnionych przypadkach do ceny nabycia mogą też być doliczone koszty finansowania zewnętrznego związanego z zakupem i przystosowaniem do stanu zdatnego do sprzedaży gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu oraz pomniejszona o przychody z tego tytułu z zastrzeżeniem, że tak ustalona wartość gruntu lub prawa nie jest wyższa od jego ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy.

Założenie kontynuacji działalności a prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Anna Paryzek

Biegły rewident

Dyrektor Departamentu Audytu

e-mail: anna.paryzek@ecagroup.pl

Sporządzenie sprawozdania finansowego opiera się na zasadach bilansowych, według ustawy o rachunkowości są to:

- zasada ciągłości,
- zasada istotności,
- zasada kompletności,
- memoriały,
- zasada ostrożnej wyceny,
- zasada porównywalności,
- zasada przydatności,
- zasada wiarygodności
- zasada zrozumiałości.

Niezależnie, czy będą to zasady bilansowe, czy założenia koncepcyjne (zasady nadrzędne sporządzania sprawozdań finansowych wg MSR / MSSF) pierwszą zasadą, która reguluje kierunek i kształt sprawozdania finansowego jest zasada kontynuacji działalności (ang. going-concern). Zasada ta opisana jest w ustawie o rachunkowości, jako założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmińszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba, że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownictwo jednostki uwzględni wszystkie informacje dostępne do sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego (art. 5, ust. 2 UoR).

Podobnie zasadę tę definiują standardy międzynarodowe w swoich założeniach koncepcyjnych:

Sprawozdania finansowe sporządza się zwykle w oparciu o założenie, że jednostka jest w stanie kontynuować działalność i będzie ją kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości. Przyjmuje się w związku z tym, że jednostka nie zamierza, ani nie musi zaniechać działalności gospodarczej lub istotnie ograniczyć jej zakresu. Jeżeli zamierza lub musi to zrobić, sprawozdania finansowe mogą podlegać sporządzeniu według innych zasad, zaś zasady te się ujawnia.

Realność założenia kontynuacji z działalności dla jednostki oznacza stosowanie wszystkich zasad wyceny oraz prezentacji aktywów i pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego na dzień bilansowy.

Czy założenie kontynuacji działalności jest zasadne?

Stwierdzenie, że jednostka będzie kontynuowała działalność w niezmińszonym zakresie w kolejnych latach jest na tyle istotne, że zarówno polskie zasady rachunkowości (ustawa o rachunkowości), jak i zasady międzynarodowe (MSR / MSSF) wymagają stanowczego i jednoznacznego stwierdzenia na początku not do sprawozdania finansowego (MSR / MSSF) oraz we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (UoR), że sprawozdanie to zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności. Bez stwierdzenia, że zasada ta została przyjęta lub też jest niezasadna w przypadku spółki sprawozdanie finansowe jest niekompletne, a jego rzetelność,

czyli zgodność z prawdą może zostać zakwestionowana przez organy, do których sprawozdanie jest kierowane (urzędy skarbowe, banki, sąd itp.).

Pozostaje pytanie, w jaki sposób ocenić czy założenie kontynuacji działalności zostało spełnione. Zgodnie z przepisami oceny takiej powinien dokonać zarząd (kierownictwo jednostki). Rozważając koncepcję zgodnie z przepisami MSR 1 p. 25-26: „ocenając, czy założenie kontynuacji działalności jest właściwe, kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące przyszłości, która odpowiada co najmniej dwunastu miesiącom od końca okresu sprawozdawczego. Zakres analizy zależy w każdym przypadku od stanu faktycznego. Jeżeli jednostka była dotychczas rentowna i posiada łatwy dostęp do źródeł finansowania, to może wysnuć wnioski, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne i nie wymaga przeprowadzania szczegółowej analizy. W innych przypadkach, aby uzyskać pewność, że założenie kontynuacji działalności jest zasadne, kierownictwo może być zmuszone do rozważenia wielu czynników odnośnie bieżące i oczekiwanej rentowności, harmonogramu spłaty zobowiązań i potencjalnych źródeł alternatywnego finansowania.”

Przesłankami zagrożenia kontynuacji działalności są na przykład:

- pogorszenie wyników z działalności operacyjnej w okresie objętym sprawozdaniem finansowym oraz po dniu bilansowym,
- pogorszenie w przepływach finansowych (wydłużenie okresu spływu

należności i problemy z regulowaniem bieżących zobowiązań, a dalej zatory płatnicze),

- odejście kluczowego personelu kierowniczego, członków zarządu i nadzoru spółki,
- utrata kluczowych kontrahentów lub kluczowych dostawców,
- niekorzystne w stosunku do spółki wyroki organów sądowych.

Każda z tych przesłanek pojedynczo lub występując w grupie powinna być dla zarządu ostrzeżeniem i spowodować wnikliwą analizę sytuacji operacyjnej w spółce, co powinno skutkować oceną do jej dalszego działania biznesowego.

Zagrożenie kontynuacji działalności

Stwierdzenie, że zasada kontynuacji działalności nie jest spełniona może mieć następującą siłę:

- Niepewność co do możliwości kontynuowania działalności w kolejnym okresie sprawozdawczym,
- Zagrożenie kontynuacji działalności.

NIPEWNOŚĆ:

Niepewność, co do możliwości prowadzenia przez spółkę działalności w niezmiennym istotnie zakresie w kolejnym okresie sprawozdawczym oznacza, że zarząd widzi problemy i ryzyko, jednak podejmuje starania, aby sytuację zagrożenia opanować.

Stwierdzenie niepewności zazwyczaj prowadzi do tego, że spółka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadą kontynuacji działania i korzysta ze wszystkich przewidzianych przepisami dla jednostek kontynuujących działalności zasad wyceny i prezentacji aktywów, pasywów

i pomiaru wyniku finansowego.

W takiej sytuacji we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (UoR) lub na wstępie do not (MSR / MSSF) kierownictwo powinno opisać fakt istnienia niepewności, jej przyczyny oraz wnikliwą analizę sytuacji przedsiębiorstwa. Jednocześnie powinien zamieścić opis planu naprawczego, wszystkie działania, jakie podjęto w okresie sprawozdawczym oraz po jego zakończeniu lecz przed publikacją sprawozdania finansowego, aby niepewność co do możliwości prowadzenia działalności zminimalizować a w kolejnych latach wykluczyć (MSR 10 pkt. 16).

Należy mieć na uwadze, że założenie przyjęte przez kierownictwo może zostać podważone przez instytucje, do których sprawozdanie finansowe jest kierowane (urzędy skarbowe, sądy, banki, akcjonariusze itd.)

ZAGROŻENIE:

W przypadku stwierdzenia, że sytuacja spółki jest tak ciężka, że nie ma możliwości kontynuowania przez nią działalności, wówczas we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (UoR) oraz wstępie do not (MSR / MSSF) zarząd stwierdza, że założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, a sprawozdanie zostało sporządzone przy zastosowaniu innych zasad.

Brak możliwości kontynuowania działalności może tak naprawdę wystąpić jedynie w przypadku likwidacji przedsiębiorstwa lub ogłoszenia upadłości likwidacyjnej (ewentualnie planu co do takich działań po dniu bilansowym, którą to informację również należy w sprawozdaniu finansowym ujawnić).

Sprawozdanie finansowe sporządzone dla spółki w upadłości lub likwidacji ma służyć stopniowemu upłynnianiu jej majątku

ku w celu zakończenia działalności. W tym celu stosowana jest zasada wyceny według ceny sprzedaży netto aktualnej na dzień bilansowy. Oznacza to, że wszystkie aktywa należy wycenić po cenie rynkowej.

- należności należy zweryfikować, a prze terminowane lub takie których ściąganie jest wątpliwe spisać,

- aktywa trwałe i nieruchomości wycenić według wartości rynkowej, po jakiej będzie ten majątek sprzedawany,

- należy utworzyć rezerwy na wszelkie przewidywane koszty: koszty zwolnień pracowników (odprawy, ekwiwalenty itp.), opłaty sądowe, odszkodowania, koszty likwidacji majątku spółki.

- należy ujawnić wszystkie aktywa i zobowiązania pozabilansowe, wszelkie poręczenia, gwarancje, majątek dzierżawiony wieczyste poza ewidencją, majątek w leasingu, który nie podlegał ujawnieniu w aktywach bilansu.

Efekt końcowym jest sporządzenie bilansu otwarcia likwidacji na dzień za twierdzenia jej przez sąd. Sporządzenie takiego bilansu powinno być poprzedzone inwentaryzacją i ujawnieniem majątku oraz zobowiązań spółki. Na zakończenie likwidacji sporządzany jest bilans zamknięcia likwidacji, a spółka podlega wykreśleniu z rejestru przedsiębiorców (KRS).

Anna Paryzek

Rezerwy w sprawozdaniu finansowym

Barbara Firląg

Starszy Konsultant

e-mail: barbara.firlag@ecagroup.pl

Definicje

Rezerwy to zobowiązania przyszłe, których termin wymagalności oraz kwota nie są pewne (art. 3 ust 21, Dz.U. 2013 r., poz. 330, z późn. zm.). Konieczność tworzenia rezerw wynika z art. 6 ust. 2, zasady współmierności, w myśl której w księgach rachunkowych należy ujmować przychody i związane z nimi koszty danego okresu sprawozdawczego, koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Rezerwa jest szczególnym rodzajem przyszłego zobowiązania, które wynika ze zdarzeń przeszłych.

Pojęciem ściśle związanym z rezerwą są rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów. Zgodnie z art. 39 ust. 2 kalkulowane są w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypisanych do danego okresu sprawozdawczego. Wynikają głównie ze świadczeń wykonywanych przez kontrahentów na rzecz jednostki lub z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników oraz innych podmiotów.

Istotne jest, iż kwota zobowiązania może być w sposób wiarygodny oszacowana. MSR 37 definiuje bierne rozliczenia międzyokresowe jako zobowiązania za wykonane usługi lub dostarczone dobra, które nie zostały zapłacone, a ich kwota jest znana, gdyż wynika z formalnych ustaleń bądź faktur.

MSR 37 określa podstawy do tworzenia rezerw, tzn.:

- na jednostce ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych;
- jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku;
- można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

W przypadku niespełnienia powyższych warunków, odstępuje się od tworzenia rezerw.

Wyceny rezerw dokonuje się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości (art. 28 ust. 1 pkt. 9). Kwota, na jaką tworzona jest rezerwa, to szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy (KSR 6, MSR 37). Kwotą tą jest kwota, którą jednostka musiałaby zapłacić w ramach wypełnienia obowiązku bądź zapłaciłaby osobom trzecim za wypełnienie tego obowiązku.

Szacunki kwoty są dokonywane zgodnie z informacjami otrzymywanymi od kierownictwa jednostki, na podstawie danych historycznych, jeśli podobne zdarzenia miały miejsce w przeszłości oraz na podstawie raportów niezależnych ekspertów.

Rezerwę wycenia się przed uwzględnieniem podatku.

Wysokość rezerw weryfikuje się na każdy dzień bilansowy i koryguje w celu odzwierciedlenia najbardziej właściwego szacunku. Jeśli ryzyka bądź niepewności w oparciu o które kalkulowano wysokość rezerwy ustaną, rozwiązuje się rezerwę.

Utworzenie, wykorzystanie i rozwiązanie rezerw

Księgowe ujęcie rezerw odnosi się do trzech rodzajów operacji:

- tworzenia rezerwy,
- rozwiązania rezerwy,
- wykorzystania rezerwy.

Tworzenie rezerw wiąże się z obciążeniem odpowiedniej grupy kosztów, w zależności od tego której części działalności podmiotu dotyczy:

- operacyjnej,
- pozostałej operacyjnej,
- finansowej,

zdarzeń nadzwyczajnych – związana z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności.

Wykorzystanie rezerw ma miejsce, w momencie wystąpienia zdarzeń, odnośnie których utworzona została rezerwa. Księgowania tego typu operacji dokonuje się w korespondencji z kontem zobowiązania. Rezerwę wykorzystuje się na nakłady o przeznaczeniu, na jakie ją utworzono. Podstawowe błędy podczas szacowania rezerw:

- nadmierne wartości rezerw;
- niewystarczające wartości rezerw.

Korekta z tytułu ryzyka może powodować podwyższenie kwoty wyceny zobowiązania. Przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności, ważne jest czy przychody lub aktywa nie są zawyżone, a koszty lub zobowiązania nie są zaniżone. Stan niepewności nie usprawiedliwia tworzenia nadmiernych rezerw lub celowego zawyżania zobowiązań.

Podział rezerw ze względu na czas utworzenia

Rezerwy dzieli się ze względu na czas utworzenia liczony od dnia bilansowego. Rezerwy krótkoterminowe dotyczą okresu do 12 miesięcy, natomiast rezerwy długoterminowe tworzone są na okres powyżej roku od dnia bilansowego.

Ujęcie w księgach

Utworzone rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe ujmowane są w księgach według poniższego schematu (KSR 6):

- WN koszty działalności operacyjnej, MA rozliczenia międzyokresowe kosztów – w przypadku działalności operacyjnej;
- WN pozostałe koszty operacyjne, MA rezerwy – jeżeli dotyczy pośrednio działalności operacyjnej jednostki;
- WN koszty finansowe, MA rezerwy – w przypadku operacji finansowych;
- WN straty nadzwyczajne, MA rezerwy – dla ryzyka innego niż związanego z ogólnym prowadzeniem działalności.

Wykorzystanie rezerwy, zmiana rozliczeń międzyokresowych kosztów wiąże się z powstaniem zobowiązania, dlatego księgowanie tego rodzaju operacji prezentowane jest następująco:

- WN rezerwy, MA zobowiązanie;
- WN rozliczenia międzyokresowe kosztów, MA zobowiązanie.

W sytuacji zmniejszenia bądź ustania ryzyka powodującego utworzenie rezerwy, należy dokonać rozwiązania części lub całości niewykorzystanej rezerwy poprzez zmniejszenie wysokości rezerwy (WN) oraz zwiększenie przychodów z działalności (MA), której dotyczyło utworzenie rezerwy.

Niewykorzystaną część lub całość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów zmniejsza się w okresie sprawozdawczym, w którym stwierdzono zmniejszenie ryzyka, pomniejszając koszty odpowiedniego rodzaju działalności.

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Zgodnie z postanowieniami UoR oraz KSR nr 6 rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów prezentowane są w pasywach bilansu w pozycji B.I.:

- B.I.2 – rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów;
- B.I.3 – pozostałe rezerwy (zgodnie z art. 35d) oraz rezerwy w postaci biernych rozliczeń okresowych kosztów (art.39 ust. 2 pkt.2).

Przykłady

Przykładowe rodzaje rezerw w sprawozdaniu finansowym:

- Rezerwa na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z udzielonych gwarancji i poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego (art. 35d ust. 1, Dz.U. 2013 r., poz. 330, z późn. zm.);
- Rezerwa na przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją (art. 35d ust. 2, Dz.U. 2013 r., poz. 330, z późn. zm.).

Rezerwy związane z gwarancjami i poręczeniami powinny być utworzone, gdy prawdopodobieństwo obowiązków wywiązania się z gwarancji i poręczeń jest wyższe niż prawdopodobieństwo jego braku (KSR 6). Rezerwy odnoszące się do postępowań sądowych powin-

ny tworzyć jednostki, przeciwko którym wniesiono pozew oraz prawdopodobieństwo otrzymania niekorzystnego wyroku jest wyższe, niż otrzymania wyroku korzystnego. Podczas oceny prawdopodobieństwa należy prześledzić przebieg postępowania sądowego lub uzyskać opinie prawników (KSR 6).

Tworzenie rezerwy na koszty restrukturyzacji jest zasadne, gdy kierownictwo lub zarząd jednostki podejmie decyzję o przeprowadzeniu restrukturyzacji. Obowiązek powstaje w momencie, kiedy jednostka:

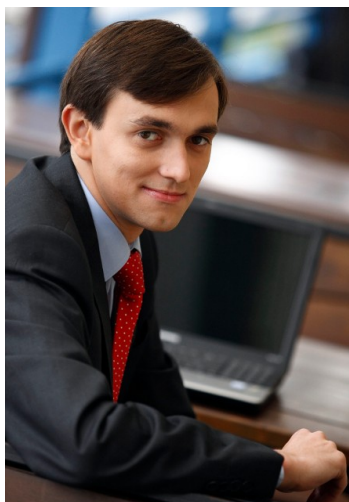
- Posiada szczegółowy, formalny plan restrukturyzacji;
- Rozpoczęła wdrażanie planu lub ogłosiła główne elementy stronom, których dotyczy plan, wzbudzając oczekiwania, że działania restrukturyzacyjne będą podjęte.

Rezerwa powinna być kalkulowana przy uwzględnieniu bezpośrednich nakładów powstających na skutek restrukturyzacji, które jednoznacznie wynikają z restrukturyzacji i nie dotyczą bieżącej działalności, tj. kosztów szkoleń pracowników pozostających na tych samych lub zmienionych stanowiskach, marketingu oraz inwestycji w nowe systemy i sieci dystrybucji (MSR 37).

Barbara Firląg

Źródła:

1. Ustawa o Rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. Dz.U. 2013 r., poz. 330, z późn. zm.;
2. MSR 37 "Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe";
3. KSR nr 6 "Rezerwy, rozliczenia międzyokresowe kosztów biernych, zobowiązania warunkowe".



NADZÓR MERYTORYCZNY

Łukasz Chłond

Manager

e-mail: lukasz.chlond@ecagroup.pl

Doświadczenie zdobywał m.in. w międzynarodowej firmie doradczej należącej do tzw. Wielkiej Czwórki, uczestnicząc w projektach związanych z opodatkowaniem VAT podmiotów gospodarczych oraz międzynarodowym planowaniem podatkowym. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem od towarów i usług, podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz opodatkowaniem międzynarodowym. Autor oraz współautor publikacji o tematyce podatkowej. Doświadczony wykładowca problematyki opodatkowania podmiotów gospodarczych podatkiem od towarów i usług.

Niedostateczna kapitalizacja a odpisy amortyzacyjne

Marta Krzewińska

Doradca Podatkowy

e-mail:

marta.krzewinska@ecagroup.pl

Niejednokrotnie podatnicy prowadzący działalność gospodarczą ponoszą wydatki na nabycie czy wytworzenie środków trwałych służących tejże działalności, które to finansowane są z pożyczek udzielanych im przez udziałowców. W takim wypadku, stosownie do art. 16g ust. 3 oraz ust. 4 ustawy o CIT, odsetki od przedmiotowych pożyczek, naliczone do momentu oddania środka trwałego do używania zwiększają wartość początkową ww. środka trwałego, a co za tym idzie odnoszone są w koszty uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Niemniej jednak, zaliczając odsetki od pożyczek udzielonych spółce przez jej udziałowców do kosztów uzyskania przychodów, należy dodatkowo mieć na uwadze ograniczenia wynikające z przepisów dotyczących tzw. niedostatecznej kapitalizacji.

Na podstawie bowiem art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej wspólnika posiadającego nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo wspólników posiadających łącznie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, oraz
- odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam wspólnik posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji),
- jeżeli wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę wobec wspólników tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) w kapitale tych wspólników (a w przypadku lit. b) powyżej, także wobec spółki udzielającej pożyczki), osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki - w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek.

Z literalnego brzmienia powyższych regulacji wynika zatem, że oceniając czy wystąpiły przesłanki do zastosowania

ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek w przypadku niedostatecznej kapitalizacji, należy brać pod uwagę:

- status podmiotu udzielającego pożyczki, tj. czy wierzyciel jest wierzycielem kwalifikowanym (wskaźnik procentowy, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT, posiadanych udziałów w spółce określa się na podstawie praw głosu, jakie w związku z posiadanymi udziałami przysługują danemu podmiotowi),
- poziom zadłużenia pożyczkobiorcy na dzień zapłaty odsetek (przez kwotę zadłużenia rozumieć należy zadłużenie z każdego tytułu, istniejące na dzień spłaty odsetek wobec wierzycieli kwalifikowanych, z wyjątkiem kwoty spłacanych odsetek), oraz
- poziom kapitału zakładowego pożyczkobiorcy.

W konsekwencji, jeżeli na dzień zapłaty odsetek przez pożyczkobiorcę na rzecz jego udziałowców, spełnione zostaną warunki wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 60 lub 61 ustawy o CIT, wówczas zastosowanie znajdą przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji.

W odniesieniu natomiast do odsetek naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania, które będą zwiększać wartość początkową tego środka trwałego, należy wskazać, iż odpisy amortyzacyjne od ww. środka trwałego powinny – do czasu spłaty przedmiotowych odsetek i ustalenia czy mają do nich zastosowanie przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji – stanowić koszty uzyskania przychodów pożyczkobiorcy w całości, na zasadach ogólnych.

Dopiero na moment spłaty odsetek i ustalenia, jaka ich kwota nie stanowi kosztów uzyskania przychodów z uwagi na reguły cienkiej kapitalizacji, należy wyłączyć odpowiednią kwotę z kosztów podatkowych. Przy czym, przepisy prawa podatkowego nie wskazują w jaki sposób należy dokonywać wyłączenia z kosztów odsetek niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy zwiększyły one wartość początkową środków trwałych, ani w sytuacji gdy odsetki częściowo zostały wliczone do wartości początkowej środka trwałego, a częściowo zostały naliczone później.

Wobec tego, w mojej opinii w takim wypadku, pożyczkobiorca na dzień spłaty odsetek powinien wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów kwotę równą odsetkom niestanowiącym kosztów podatkowych.

Jeżeli kwota odsetek, jakie powinny być wyłączone z kosztów uzyskania przy-

chodów, będzie większa niż kwota odsetek naliczonych po dniu oddania środka trwałego do używania, wówczas pożyczkobiorca powinien wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów odpowiednią część odpisu amortyzacyjnego od ww. środka trwałego, dokonywanego za miesiąc, w którym doszło do spłaty odsetek (w części odpowiadającej odsetkom od pożyczki).

Jeżeli wskazana wyżej wartość nadal będzie niższa niż łączna kwota odsetek jaka powinna być wyłączona z kosztów uzyskania przychodów, pożyczkobiorca powinien wyłączać z kosztów uzyskania przychodów odpowiednią część odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w kolejnych okresach (w części odpowiadającej odsetkom).

Jeżeli natomiast na moment spłaty odsetek będzie wiadomo, że suma odsetek zawarta w odpisach amortyzacyjnych dokonywanych w kolejnych okresach będzie niższa niż wartość jaką należy wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów, moim zdaniem pożyczkobiorca powinien pomniejszyć wartość bieżących kosztów uzyskania przychodów o kwotę przedmiotowych odsetek.

Stanowisko takie potwierdził NSA w wyroku z dnia 3 lipca 2013 r. (sygn. akt: II FSK 2184/11) wskazując, że: „(...) w przypadku zaistnienia niedostatecznej kapitalizacji Spółka powinna proporcjonalnie obniżyć bieżące koszty uzyskania przychodów poprzez zmniejszenie wartości kosztów uzyskania przychodów z tytułu zapłaty odsetek naliczonych po

dnia oddania środka trwałego do używania oraz odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środka trwałego, przy jednoczesnym pozostawieniu bez zmian wartości początkowej tego środka trwałego oraz dokonanych już odpisów amortyzacyjnych.”

Raz jeszcze należy w tym miejscu podkreślić, że przepisy ustawy o CIT, poza zawartym w art. 15 ust. 6 ustawy o CIT (regulującym kwestię dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych) odesłaniem do stosowania art. 16 ustawy o CIT, nie wskazują reguł odnoszących się do korygowania kosztów uzyskania przychodów w przypadku odsetek od pożyczek, które zwiększyły wartość początkową środków trwałych i które jednocześnie powinny podlegać wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji. W konsekwencji, skoro ustawa o CIT nie reguluje przedmiotowej kwestii, mając na uwadze cel przepisu art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT zasadnym jest w mojej opinii stosowanie reguł wskazanych przez NSA w powołanym wyżej wyroku.

Marta Krzewińska



Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu wydatków dotyczących pojazdów samochodowych od 1.04.2014 r.

Tomasz Moszczyński

Doradca Podatkowy

e-mail:

tomasz.moszczyński@ecagroup.pl

W związku z uchwaleniem w dniu 7.02.2014 r. ustawy o zmianie ustawy o VAT (dalej: **Ustawa zmieniająca**), od 1.04.2014 r. uległy zmianie przepisy regulujące prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych.

Nowa zasada ogólna

Zgodnie z nowymi regulacjami, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi o masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, co do zasady, kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z otrzymanej przez podatnika faktury bądź dokumentu celnego.

Wyżej wymienione ograniczenie ma zastosowanie w przypadku, gdy pojazd samochodowy o masie nieprzekraczającej 3,5 tony **nie jest wykorzystywany przez podatnika wyłącznie na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej** (np. w sytuacji, gdy podatnik wykorzystuje samochód zarówno w celach służbowych jak i prywatnych).

Co istotne, możliwość odliczenia podatku naliczonego nie została ograniczona do ściśle określonej kwoty (do 31.03.2014 r. obowiązywał limit 6.000 zł).

Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa powyżej, należą wydatki z tytułu:

- nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;
- używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub umowy o podobnym charakterze;
- usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Co jednak istotne, w okresie od 1.04.2014 r. do 30.06.2015 r. prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego zostało **całkowicie wyłączone** w przypadku nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi 3 lub więcej, a dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg.

Wyjątek – pełne prawo do odliczenia

Nowe przepisy wprowadzają możliwość odliczenia całego podatku wykazanego na fakturach zakupowych:

- w przypadku, gdy pojazdy samochodowe są wykorzystywane przez podatnika wyłącznie na cele prowadzonej działalności gospodarczej,
- w przypadku, gdy pojazdy samochodowe są konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na

podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie tych pojazdów,

- w odniesieniu do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i w odniesieniu do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do jego działalności gospodarczej w przypadku, gdy:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania (np. w regulaminie), dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne (np. samochody dostawcze bądź pojazdy specjalne jak np. koparka).

Ewidencja przebiegu pojazdu powinna być prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu

wyłącznie do tej działalności. Jednocześnie w nowych przepisach zostało bardzo szczegółowo określone jakie informacje powinna zawierać przedmiotowa ewidencja (m.in. stan licznika przebiegu samochodu, liczba przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego).

Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym ponieśli pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami. W przypadku niezłożenia w terminie informacji, o której mowa powyżej, pojazd samochodowy należy uznać za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od dnia jej złożenia.

Z kolei w przypadku zmiany przeznaczenia pojazdu samochodowego, podatnik jest obowiązany do aktualizacji informacji, o której mowa powyżej, najpóźniej przed dniem, w którym będzie dokonywał tej zmiany.

Prawo do odliczenia kwoty podatku wykazanej na fakturze w całości przysługuje również w odniesieniu do wydatków z tytułu nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego lub gazu do napędu samochodów wykorzystywanych przez podatnika wyłącznie w celach prowadzonej działalności gospodarczej.

Powyższe zasady mają zastosowanie również w odniesieniu do usługobiorców użytkujących samochody na podstawie umowy leasingu (najmu, dzierżawy), o ile użytkowany samochód jest

wykorzystywany przez podatnika wyłącznie na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Przepisy przejściowe dotyczące pojazdów będących przedmiotem umowy leasingu

W przypadku samochodów osobowych będących przedmiotem umowy leasingu, w stosunku do których przed dniem wejścia w życie Ustawy zmieniającej przysługiwało pełne prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w pełnej wysokości, w stosunku do rat leasingowych oraz innych płatności wynikających z zawartej umowy, zostało zachowane również po dniu 31.03.2014 r. Aby jednak prawo do pełnego odliczenia w wyżej wymienionym zakresie w dalszym ciągu przysługiwało podatnikowi, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- umowa leasingu powinna zostać zawarta przed dniem wejścia w życie Ustawy zmieniającej (tj. przed dniem 1.04.2014 r.),
- pojazdy samochodowe będące przedmiotem umowy leasingu powinny zostać wydane podatnikowi przed dniem wejścia w życie Ustawy zmieniającej,
- umowa leasingu powinna zostać zarejestrowana przez podatnika dokonującego odliczenia u właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego, najpóźniej w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie Ustawy zmieniającej (tj. najpóźniej w dniu 2.05.2014 r.).

Co istotne, przedstawione powyżej zasady mają zastosowanie, jednakże bez uwzględnienia ewentualnych zmian

dokonanych w wyżej wymienionych umowach leasingu po dniu 31.03.2014 r.

Spełnienie powyższych przesłanek umożliwia podatnikowi pełne odliczenie VAT, ale wyłącznie od rat leasingowych oraz innych płatności wynikających z zawartej umowy.

Z kolei w przypadku innych wydatków, np. na eksploatację pojazdu (usługi naprawy i konserwacji itp.), poniesionych od 1 kwietnia 2014 r. zastosowanie mają nowe zasady. W tym zakresie, aby zachować prawo do odliczenia całego VAT konieczne jest prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu, poczynając od dnia, w którym został poniesiony pierwszy, po wejściu w życie znowelizowanych przepisów, wydatek związany z pojazdem oraz zgłoszenie do naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia poniesienia takiego wydatku informacji, że wyżej wymieniony pojazd jest wykorzystywany **wyłącznie** do działalności gospodarczej podatnika.

Tomasz Moszczyński

Sprzedaż nieruchomości nie generuje przychodu z działalności gospodarczej

Anna Izworska

Konsultant Podatkowy

e-mail: anna.izworska@ecagroup.pl

Uchwałą podjętą 17 lutego 2014 roku w składzie siedmiu sędziów (sygn. II FPS 8/13) Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął, że nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych.

W świetle przepisów art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o PIT za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej uznaje się również przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku będących środkami trwałymi, ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Wykładnia powyżej powołanego przepisu od wielu lat sprawiała sądom administracyjnym problemy i stanowiła przyczynę rozbieżnych stanowisk dotyczących kwalifikacji źródła przychodów osiągniętego z tytułu sprzedaży nieruchomości, która była wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej podatnika, ale nie została ujęta w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Warto zwrócić uwagę na wyrok NSA z dnia 25 października 2011 roku (sygn. II FSK 739/10) w którym skład orzekający stanął na stanowisku, że w przypadku, gdy sprzedaż dotyczy nieruchomości o

charakterze niemieszkalnym, która wykorzystywana była do prowadzenia działalności gospodarczej, dodatkowo składnik ten jest środkiem trwałym i zgodnie z przepisami prawa powinien zostać ujęty w ewidencji środków trwałych, to przychodu takiego nie można kwalifikować jako przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Oznacza to zatem, że brak spełnienia formalnej przesłanki dotyczącej ujęcia nieruchomości w ewidencji środków trwałych, nie przekreśla możliwości rozpoznania przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej z tytułu jej zbycia stosownie do art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o PIT.

Sąd zaznaczył, że brak wpisu do ewidencji środków trwałych jest kwestią drugorzędną i nie może przesądzać o kwalifikacji danego przychodu.

Z kolei odmienne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z dnia 8 marca 2012 roku (sygn. II FSK 1545/10). NSA wskazał, że art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o PIT zawiera dwie przesłanki uznania przychodu ze sprzedaży za przychód z działalności gospodarczej: po pierwsze - sprzedaż musi dotyczyć środka trwałego oraz po drugie - środek ten musi zostać ujęty w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Sąd zatem uznał za błędny pogląd, w którym przypisuje się przychód, osiągnięty z tytułu zbycia składnika mienia, do źródła jakim jest działalność gospodarcza pomijając przesłankę wpisania środka do ewidencji środków trwałych. W ww. wyroku zostało zaznaczone, że

takie postępowanie jest niezgodne ze standardem interpretacji, który nakazuje wykładnię tekstów prawnych bez pomijania jakiegokolwiek fragmentu.

Brak jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych dotyczącej interpretacji art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o PIT, przyczynił się do złożenia przez Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 1 sierpnia 2013 r. wniosku do NSA o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego w przedstawionej sprawie. Rzecznik w uzasadnieniu wskazał, że przepis art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o PIT zawiera enumeratywnie wymienione przesłanki, które muszą zostać spełnione, aby dany przychód uznać za przychód ze źródła, jaki stanowi pozarolnicza działalność gospodarcza.

Poszerzony skład NSA w dniu 17 lutego 2014 roku podzielił stanowisko zaprezentowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

W mojej ocenie oznacza to, że do przychodów ze sprzedaży nieruchomości wykorzystywanej do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, ale nie ujętej w omawianej ewidencji, znajdują zastosowanie przepisy art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT. W konsekwencji wolne od podatku dochodowego będą przychody z tytułu zbycia nieruchomości już po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do nabycia bądź wybudowania przedmiotowej nieruchomości.

Anna Izworska

Kontakt:

Karolina Hytrek
ECA Group
karolina.hytrek@ecagroup.pl

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak
Łukasz Chłond

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. Gdańska 45a
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

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