

Rachunkowość i podatki

BIULETYN 2/2015



Rachunkowość:

Ujęcie i wycena prawa wieczystego użytkowania gruntów w księgach rachunkowych | 3

Wypłata dywidendy za rok 2014 w spółkach z o.o. | 5

Remont a ulepszenie środka ujęcie w księgach rachunkowych | 8

Podatki:

Termin dokumentacji podatkowej | 11



Ranking Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej

Z wielką przyjemnością informujemy, iż Tomasz Moszczyński, Doradca podatkowy oraz Manager w Grupie ECA, został wyróżniony na tegorocznej IX Gali Rankingu Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej.

Wyróżnienie przyznane zostało w kategorii „Najlepszy doradca podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług (VAT)”, a Tomasz Moszczyński zajął w niej bardzo wysokie III miejsce.

XIV Ranking Firm Audytorskich

30 marca 2015 r. opublikowano wyniki opiniotwórczego Rankingu Audytorów organizowanego przez Dziennik „Rzeczpospolita” oraz Gazetę Giełdy „Parkiet”.

Zgodnie z nim Grupa ECA znalazła się w czołówce firm audytorskich osiągając wysokie 8. miejsce.

W tegorocznej edycji Rankingu audytorów spółek giełdowych – w podziale rynku pod względem liczby przebadanych firm giełdowych - Grupa ECA zajęła również 8 lokatę, natomiast w rankingu opartym o kryterium przychodów miejsce 14.

Ponadto w Rankingu najbardziej aktywnych firm audytorskich na rynku NewConnect w 2014 r., opublikowanym przez Gazetę Giełdy „Parkiet”, Grupa ECA zajęła wysokie 4 miejsce.

Wyniki tego prestiżowego Rankingu Rzeczpospolitej ugruntowują pozycję Grupy ECA w ścisłej czołówce firm na polskim rynku audytorskim. Cieszymy się uznaniem klientów oraz szacunkiem konkurencji i dziękujemy za okazane nam zaufanie.

NADZÓR MERYTORYCZNY

Magdalena Krysztofiak
Biegły Rewident
Dyrektor Departamentu Audytu w Warszawie
e-mail: magdalena.krysztofiak@ecagroup.pl

Doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie jako biegły rewident kierowała pracą zespołu przeprowadzającego badania i przeglądy sprawozdań finansowych. Posiada praktykę w badaniu pakietów konsolidacyjnych, realizowaniu projektów Due Diligence, a także badaniu i przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) oraz niemieckim prawem bilansowym (HGB).

Ujęcie i wycena prawa wieczystego użytkowania gruntów w księgach rachunkowych

Michał Kołosowski
Biegły rewident
Partner w Grupie ECA
E-mail:
michal.kolosowski@ecagroup.pl

Prawo wieczystego użytkowania gruntów (dalej: PWUG)

jest powszechnie funkcjonującym elementem aktywów w realiach naszej rzeczywistości gospodarczej. Jego przedmiotem jest grunt, którego właścicielem jest Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego bądź ich związki. PWUG ma określony termin używania, który mieści się w przedziale od 40 do 99 lat. PWUG jest uregulowane w art. 232-243 kodeksu cywilnego) oraz w ustawie o gospodarce nieruchomościami.

PWUG może być prezentowane w sprawozdaniu finansowym w trzech różnych pozycjach, w zależności od sposobu przeznaczenia. Będzie się to wiązało z różnym podejściem do jego wyceny i ujęcia w sprawozdaniu finansowym.

Po pierwsze –

- jako element środków trwałych

Zgodnie z ustawą o rachunkowości (dalej: uor) aktywa trwałe charakteryzują się okresem ekonomicznej użyteczności dłuższym niż jeden rok i są kompletne i zdadne do użytku, a także wykorzystywane na potrzeby własnej działalności. Spółka, nabywając PWUG w ramach transakcji kupna sprzedaży (musi to być forma aktu notarialnego), wycenia i ujmuje je w księgach według ceny nabycia obejmującej cenę wskazaną w akcie notarialnym oraz niezbędnymi kosztami (np. opłaty notarialne czy koszty wpisu do księgi wieczystej).

Aby PWUG było zaprezentowane jako środek trwały musi spełnić jeszcze warunek używania na własne potrzeby jednostki.

Na terenie PWUG może być np. zbudowana hala, w której spółka prowadzi produkcję. Jednostka będzie prezentować PWUG w sprawozdaniu finansowym w pozycji:

A. Aktywa trwałe

I. Rzeczowe aktywa trwałe

1. środki trwałe

- a. grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu).

Ustawa o rachunkowości zakazuje amortyzowania gruntów z wyjątkiem gruntów kopalnych. Jednak w przypadku prawa wieczystego użytkowania wprowadza zapis, że powinno podlegać amortyzacji (art. 31 ust. 2 uor). Regulacja ta może budzić pytanie o słuszność i prawidłowość takiego podejścia. Należy się zastanowić jaka różnica w treści ekonomicznej występuje pomiędzy korzystającym z prawa własności i PWUG.

Czy upływający czas zmniejsza jego ekonomiczną użyteczność? Czy na przykład po okresie 40 lat będziemy zobligowani do bezpłatnego przekazania PWUG Skarbowi Państwa? Podmiot posiadający PWUG występuje do Skarbu Państwa o przedłużenie

użytkowania w ramach PWUG i nie następuje tu płatność dodatkowa (odmowa przedłużenia okresu PWUG może pojawić się tylko wtedy, gdy wymaga tego interes społeczny). W związku z tym można wysnuć wniosek, że PWUG nie traci na wartości wskutek upływu czasu, a czasami wręcz przeciwnie, jego wartość rynkowa może wzrastać. Przykładem są ostatnie lata i wzrost cen PWUG na rynku nieruchomości. W związku z tym stosując zasadę przewagi treści ekonomicznej nad formą, można uznać, że PWUG jest synonimem gruntu. Jednostka może więc zastosować w swojej polityce rachunkowości zapis, że nie będzie amortyzować PWUG. Oczywiście można też posilkować się zasadą istotności, ponieważ odpisy amortyzacyjne od prawa wieczystego użytkowania mogą oscylować wokół 1 proc. rocznie i ich brak nie będzie wpływał istotnie na wyniki jednostki.

Reasumując, PWUG wykorzystywane przez jednostkę na jej potrzeby jest środkiem trwałym prezentowanym w sprawozdaniu w pozycji gruntów a jego amortyzowanie będzie zależało od zapisów ujętych w ramach polityki rachunkowości jednostki.

Po drugie -

- jako nieruchomość inwestycyjna

PWUG może - podobnie jak grunt - wraz z upływem czasu zwiększać swoją wartość. Dlatego jest nabywane w celach inwestycyjnych. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, jeżeli grunty, PWUG oraz budynki i budowle nie są wykorzystywane do podstawowej działalności firmy, to powinny być prezentowane w pozycji nieruchomości inwestycyjnych. Konsekwencją tego będzie odpowiednia wycena, która

powinna być stosowana do określenia wartości PWUG. Nieruchomości inwestycyjne wycenia się według ceny nabycia bądź według wartości godziwej. Skutki wyceny w przypadku wyboru metody wyceny w wartości godziwej są ujmowane bezpośrednio w rachunku zysków i strat jako pozostałe przychody bądź pozostałe koszty operacyjne. Interesującym przypadkiem do analizy jest zmiana sposobu wykorzystania posiadanego PWUG: ze środków trwałych do nieruchomości inwestycyjnych.

Przykład

W 2006 r. spółka nabyła prawo wieczystego użytkowania gruntu w za 1 500 000 zł oraz poniosła koszty opłat notarialnych w kwocie 30 000 zł i koszty wpisu do księgi wieczystej w kwocie 300 zł. W 2007 r. wybudowała na tym gruncie magazyn dla potrzeb własnych. W roku 2014 r. spółka przeprowadziła rozbiórkę magazynu i nie określiła dalszego przeznaczenia prawa wieczystego użytkowania. W międzyczasie ceny rynkowe prawa wieczystego użytkowania wzrosły. Wycena tego składnika majątku na koniec roku 2014 wyniosła 2 800 000 zł. PWUG było amortyzowane wg stawki 1 proc. Umorzenie PWUG za 7 lat wyniosło: $1.530.300 \text{ zł} \times 1 \text{ proc.} \times 7 = 107.121 \text{ zł}$.

Ewidencja księgowa w 2014 r.

1. Przeniesienie prawa wieczystego użytkowania ($1.530.300 \text{ zł} - 107.121 \text{ zł} = 1.423.179 \text{ zł}$)

Wn „Nieruchomości inwestycyjne” 1.423.179 zł

Wn „Umorzenia prawa wieczystego użytkowania” 107.121 zł

Ma „Grunty w tym prawo wieczystego użytkowania” 1.530.300 zł

1. Wycena do wartości godziwej w roku 2014 ($2.800.000 \text{ zł} - 1.423.179 \text{ zł} = 1.376.821 \text{ zł}$)

Wn „Nieruchomości inwestycyjne” 1.376.821 zł

Ma „Pozostałe przychody operacyjne” 1.376.821 zł

3. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ($2.800.000 \text{ zł} - 1.423.179 \text{ zł} \times 19 \text{ proc.} = 261.595 \text{ zł}$)

Wn „Podatek dochodowy” 261.595 zł

Ma „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” 261.595 zł

- * amortyzacja od prawa wieczystego użytkowania nie jest kosztem uzyskania przychodów dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych

Po trzecie – jako zapasy

Trzecią możliwością prezentacji PWUG w sprawozdaniu finansowym jest ujęcie w pozycji „Zapasy”. Zgodnie z zapisami KSR 8 „Działalność deweloperska” do momentu braku decyzji o rozpoczęciu przedsięwzięcia deweloperskiego PWUG jest traktowane jako towar. Do wyceny stosuje się zasady obowiązujące przy pozostałych zapasach (brak amortyzacji i wycena według ceny nabycia). W momencie rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego posiadane PWUG należy przenieść do produkcji w toku. Powoduje to następujące skutki:

- ujęcie opłat za wieczyste użytkowanie jako elementu produkcji w toku,
- ujęcie kosztów finansowania zewnętrznego jako zwiększających wartość produkcji w toku,

- ujęcie różnic kursowych od zobowiązań jako elementu korygującego wartość produkcji w toku.

Przykład

W 2013 r. ze środków z pożyczki spółka zakupiła prawo wieczystego użytkowania gruntów o wartości 5000 000 zł. Karencja w spłacie pożyczki wynosi 2 lata. Koszty odsetek w roku 2013 wyniosły 200 000 zł, a koszty opłat za wieczyste użytkowanie 150 000 zł. W roku 2013 nie podjęto decyzji o rozpoczęciu realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego. 2 stycznia 2014 r. spółka rozpoczęła prace na projekcie deweloperskim, co według zasad polityki rachunkowości jest traktowane

jako rozpoczęcie przedsięwzięcia deweloperskiego. W 2014 r. spółka poniosła koszty odsetek od pożyczki w kwocie 250 000 zł i koszty opłat za wieczyste użytkowanie w kwocie 180 000 zł.

Ewidencja księgowa w 2013 r.

1. Opłata za wieczyste użytkowanie gruntów 150.000 zł
Wn „Podatki i opłaty” 150.000 zł
Ma „Zobowiązania publicznoprawne” 150.000 zł
2. Naliczenie odsetek od pożyczki 200.000 zł
Wn „Koszty finansowe” 200.000 zł
Ma „Kredyty bankowe” 200.000 zł

Operacje księgowe w 2014 r.

3. Opłata za wieczyste użytkowanie gruntów 180.000 zł
Wn „Zapasy (grunty w tym prawo wieczystego użytkowania)” 180.000 zł
Ma „Zobowiązania publicznoprawne” 180.000 zł
4. Koszty odsetek od pożyczki 250.000 zł
Wn „Zapasy (grunty w tym prawo wieczystego użytkowania)” 250.000 zł
Ma „Kredyty bankowe” 250.000 zł

Michał Kołosowski

Wypłata dywidendy za rok 2014 w spółkach z o. o.

Magdalena Krysztofiak

Biegły rewident

Dyrektor Departamentu Audytu

E-mail:

magdalena.krysztofiak@ecagroup.pl

Wypłata dywidendy w spółce z ograniczoną działalnością uregulowana jest w **przepisach kodeksu spółek handlowych**, które powinny mieć odzwierciedlenie w umowie spółki. Umowa spółki może dodatkowo określać następujące warunki wypłaty dywidendy:

- sposób podziału zysku,
- określenie dnia dywidendy oraz
- zasady wypłaty zaliczki na poczet dywidendy pod warunkiem, że są one zgodne z zapisami w kodeksu spółek handlowych.

Podstawy prawne

Wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników. Kwota zysku przeznaczona do podziału przez wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z przepisami lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitał zapasowy lub rezerwowe.

Jeśli umowa spółki to przewiduje, spółka może wypłacić zaliczkę na poczet przewidywanej dywidendy, jeżeli jej zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk. Poza tym spółka musi posiadać środki wystarczające na wypłatę. Zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd oraz pomniejszonego o niepokryte straty i udziały własne.

Komu przysługuje dywidenda

Uprawnionymi do otrzymania dywidendy za dany rok obrotowy są wspólnicy, którym udziały przysługiwały w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku. Umowa spółki może upoważniać zgro-

madzenie wspólników do określenia dnia, według którego ustala się listę wspólników uprawnionych do dywidendy za dany rok obrotowy (dzień dywidendy). Dzień dywidendy wyznacza się w ciągu dwóch miesięcy od dnia powzięcia uchwały w sprawie podziału zysku. Dywidendę wypłaca się w dniu określonym w uchwale wspólników. Jeżeli uchwała wspólników takiego dnia nie określa, dywidenda jest wypłacana w dniu określonym przez zarząd.

Aspekty podatkowe wypłaty dywidendy polskim podatnikom

Wysokość opodatkowania przychodów z dywidend została określona w obydwu ustawach o podatku dochodowym: od osób prawnych i fizycznych, w ryczałtowej wysokości 19 proc. uzyskanego przychodu. Płatnikiem podatku są podmioty wypłacające dywidendy.

Z wypłatą dywidendy wiążą się dla spółki z o.o. różnicowane obowiązki sprawozdawcze. Są one uzależnione od formy prawnej oraz miejsca zamieszkania lub siedziby podmiotu otrzymującego dywidendę. W każdym przypadku spółka z o.o. wypłacając dywidendę jest zobowiązana jako płatnik do pobrania w dniu wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego i przekazania go w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, na rachunek bankowy urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika, czyli podmiotu otrzymującego dywidendę. Takie uregulowanie oznacza, że skutki podatkowe z tytułu wypłaty dywidendy występują dopiero w momencie wypłaty dywidendy (zasada kasowa), natomiast samo powstanie prawa do dywidendy na

mocy uchwały zgromadzenia wspólników nie powoduje w danym momencie obowiązku podatkowego.

Spółka z o.o., która wypłaca dywidendę na rzecz osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania na terenie Polski, jest zobowiązana jako płatnik do sporządzenia deklaracji PIT-8A. Deklarację składa się w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, do urzędu skarbowego właściwego według siedziby płatnika.

Uwaga!

Na płatniku nie ciąży obowiązek sporządzania i przesyłania informacji PIT-11/PIT - 8B po zakończeniu roku, w którym nastąpiła wypłata dywidendy.

W przypadku wypłaty dywidendy na rzecz osoby prawnej (np. innej spółki z o.o., spółki akcyjnej), płatnik jest zobowiązany do sporządzenia i przesyłania do urzędu skarbowego informacji o wysokości pobranego podatku w formie deklaracji CIT-6R. Deklarację składa się w terminie do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. Deklarację CIT-6R należy złożyć do urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika.

Aspekty podatkowe wypłaty dywidendy zagranicznym podatnikom

Wysokość opodatkowania dywidend wypłaconych zagranicznym podatnikom jest również co do zasady określona w ryczałtowej wysokości 19 proc. uzyskanego przychodu. Płatnik podatku zobowiązany jest do potrącenia i przekazania go w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek,

na rachunek bankowy urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Kwestia właściwości urzędów skarbowych została uregulowana w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie właściwości organów podatkowych.

Płatnik ma obowiązek przesłać informację IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym wypłacono należności zagranicznemu podmiotowi. Pod uwagę brany jest rok podatkowy płatnika, nie zaś podatnika. Jeśli podatnik złoży pisemny wniosek, płatnik jest zobowiązany sporządzić i przekazać tę informację podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu nawet w trakcie trwania roku podatkowego, w terminie 14 dni od złożenia wniosku. W takim przypadku sporządzana jest informacja w wersji IFT-2, nie zaś IFT-2R.

Uwaga!

Informacja IFT-2R jest przekazywana pomimo tego, że w trakcie roku obrotowego została sporządzona i przekazana podatnikowi informacja IFT-2.

Certyfikat rezydencji podatkowej

W przypadku wypłaty dywidendy zagranicznym podatnikom należy sprawdzić, czy możliwe jest zastosowanie przepisów wynikających z postanowień odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych pomiędzy Polską a innymi krajami. W tej sytuacji kwestią decydującą jest posiadanie przez płatnika certyfikatu rezydencji podatkowej zagranicznego podatnika, na rzecz którego dokonywana jest wypłata dywidendy. Płatnik posiadający certyfikat rezydencji podatkowej zagranicznego podmiotu może skorzystać

z przepisów danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, co skutkuje zastosowaniem obniżonej stawki podatku lub brakiem opodatkowania w Polsce tzw. „podatkiem u źródła”.

Uwaga!

Nie jest wymagane, aby płatnik posiadał certyfikat rezydencji podatkowej w momencie realizowania płatności. Jednak certyfikat powinien potwierdzać rezydencję podatkową w okresie, w którym dokonano płatności. Ponadto płatnik powinien dysponować oryginałem certyfikatu rezydencji podatkowej.

Informacja IFT-2R jest wymagana także w sytuacji, gdy dywidenda została zwolniona z podatku na mocy postanowień odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zwolnienie dochodów z dywidendy z opodatkowania

Niezależnie od tego, czy spółka wypłaca dywidendę na rzecz polskiego czy zagranicznego podatnika, należy poddać weryfikacji możliwość ewentualnego zwolnienia od podatku dochodowego. Zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1. wypłacającym dywidendę jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
2. uzyskującym dochody (przychody) z dywidend jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczypospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru

Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,

3. przychody uzyskiwane są z udziału w zysku osoby prawnej, w której kapitale spółka uzyskująca ten dochód posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 proc.,
4. spółka uzyskująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Ponadto w ustawie o CIT zawarto obowiązek nieprzerwanego posiadania tych udziałów przez okres dwóch lat. Zwolnienie ma zastosowanie również w sytuacji, gdy już po wypłacie dywidendy spółka otrzymująca dywidendę będzie posiadała udziały przez wymagany dwuletni okres czasu.

W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów przez okres dwóch lat, spółka otrzymująca dywidendę jest zobowiązana do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 19 proc. dochodu (przychodu) w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. W przypadku podatników zagranicznych zastosowania mają tu również przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przykład

Na mocy uchwały zgromadzenia wspólników spółki XYZ Sp. z o.o. z 31 marca 2015 r. dokonano podziału wyniku finansowego za rok 2014 w kwocie 100 000 zł w ten sposób, że zostanie on w całości wypłacony jednemu wspólnikowi – spółce ABC Sp. z o.o. Spółka ABC Sp. z o.o. naby-

ła udziały w spółce XYZ Sp. z o.o. w maju 2014 r., ale zamierza je zbyć jeszcze w 2015 roku.

W związku z tym, że nie zostanie zachowany wymóg posiadania udziałów przez ABC Sp. z o.o. przez okres dwóch lat, płatnik (czyli spółka XYZ Sp. z o.o.) jest zobowiązany do pobrania w dniu wypłaty dywidendy zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19 proc..

Ewidencja księgowa

1. Uchwała o przeznaczeniu zysku na wypłatę dywidendy
Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 100.000 zł
Ma „Pozostałe rozrachunki z udziałowcami” (w analityce nazwa udziałowca) 100.000 zł
2. Zarachowanie pobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłaconej dywidendy
Wn „Pozostałe rozrachunki” 19.000 zł
Ma „Rozrachunki z urzędem skarbowym” 19 000 zł
3. Wypłata dywidendy wspólnikowi (kwota netto pomniejszona o podatki dochodowy)
Wn „Pozostałe rozrachunki” 81 000 zł
Ma „Rachunek bieżący” (lub „Kasa” jeśli bezpośrednia wypłata) 81 000 zł
4. Przekazanie podatku dochodowego na rachunek bankowy urzędu skarbowego
Wn „Rozrachunki z urzędem skarbowym” 19 000 zł
Ma „Rachunek bieżący” 19 000 zł.

Magdalena Krysztofiak

Remont a ulepszenie środka trwałego – prawidłowe ujęcie w księgach rachunkowych

Paula Włodarska

Konsultant

E-mail:

paula.wlodarska@ecagroup.pl

Rozróżnienie pojęć **remont** oraz **ulepszenie** do dzisiaj sprawia problem nawet doświadczonym księgowym. Właściwe dokonanie klasyfikacji wydatków związanych z remontem czy ulepszeniem środka trwałego jest bardzo istotne ze względu na inny sposób ich rozliczenia w księgach rachunkowych, ale również pod względem podatkowym.

Czym jest więc remont, a czym ulepszenie?

Zarówno sądy jak i organy podatkowe zmagają się z wyjaśnieniem różnicy między remontem a ulepszeniem. W ustawach oraz w wielu wyrokach sądowych możemy znaleźć definicje tych pojęć oraz sposoby ujmowania kosztów związanych z nimi.

Opierając się na prawie budowlanym, ustawie z dnia 7 lipca 1994r. (Dz.U. 1994 nr 89 poz. 414 z późn. zm.) za remont uważa się wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych, polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a nie stanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym. Inaczej rzecz ujmując są to wszystkie nakłady poniesione w celu przywrócenia wartości użytkowej, funkcjonalności czy też sprawności obiektu, maszyny, urządzenia, budynku.

Zgodnie z art. 31 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994r. (Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591 z późn. zm.) ulepszenie polega na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji, powodując, że wartość użytkowa środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Potwierdza to również ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991r. (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350 z późn. zm.) oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992r. (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86 z późn. zm.) precyzując jednak dokładniej i stawiając warunek, że suma wydatków poniesionych w danym roku podatkowym musi przekroczyć 3500 zł, aby uznać środek trwały za ulepszony.

Według orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 14 stycznia 1998r. (sygnatura wyroku SA/Sz 119/97): „Wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych - można uznać za remont. Natomiast przez ulepszenie należy rozumieć unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, użytkową, jak i przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie albo nadanie temu składnikowi nowych

cech użytkowych”.

Reasumując, instytucje państwowe podobnie definiują obydwie pojęcia oraz przedstawiają ich wartość, lecz jedynie organ podatkowy stawia dodatkowy wymóg co do zakwalifikowania kosztów jako ulepszenie środka trwałego.

→ *Patrz przykład 1 na stronie 8.*

Jak poprawnie księgować koszty remontu, a ulepszenia?

Po właściwym rozróżnieniu rodzajów wydatków, zaksięgowanie kosztów nie stanowi już żadnego problemu. Istnieje niezmienny schemat księgowania dla poszczególnych pojęć, ale należy pamiętać o pewnych zasadach (regułach).

W przypadku remontu środka trwałego poniesione nakłady księguje się bezpośrednio na kontach kosztów działalności operacyjnej i są one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów bez względu na ich wartość. Wątpliwości budzi dokonywanie odpisów amortyzacyjnych środka trwałego podczas jego remontu. Jak wskazuje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych nie ma przesłanek zakładających zaprzestanie ich dokonywania mimo, że środek trwały jest przez jakiś czas wykluczony z użytkowania. Dodatkowo warto wspomnieć, że koszty remontu kapitałowego czy średniego środków trwałych, nie zaś remontów bieżących i napraw najczęściej rozlicza się w czasie jako międzyokresowe rozliczenia czynne.

Przykład 1.

REMONT	ULEPSZENIE
– zniszczony dach budynku własnościowego w wyniku zdarzenia nadzwyczajnego – wymiana okien drewnianych na plastikowe w budynku własnościowym – naprawa instalacji elektrycznej czy hydraulicznej w budynku własnościowym – malowanie ścian w budynku własnościowym – wymiana wykładzin lub podłóg w budynku własnościowym – wymiana zniszczonej armatury – wymiana zepsutego silnika – zakup lepszego twardego dysku, choć o parametrach możliwe zbliżonych do uszkodzonego	– przegląd techniczny samochodu zakupionego zagranicą – koszt zwiększający wartość środka trwałego (zgodnie z art. 71 ust. 5 tej ustawy, jednym z warunków dopuszczenia do ruchu pojazdu zarejestrowanego za granicą jest dowód, że odpowiada wymaganym warunkom technicznym) – cło i akcyza (zwiększają wartość początkową środka trwałego) – prace związane z adaptacją lokalu mające na celu zmianę charakteru jego użytkowania i przeznaczenia – montaż klimatyzacji bądź systemu alarmowego w budynku własnościowym – montaż klimatyzacji bądź systemu alarmowego w budynku użytkowanym na podstawie umowy leasingu - ulepszenie obcych środków trwałych ujmuje się jako oddzielne środki trwałe – nakłady na maszynę, które spowodują zwiększenie sił wytwórczych lub zwiększenie jakości produkowanych wyrobów

Księgowanie kosztów związanych z ulepszeniem środka trwałego jest bardziej złożone. Koszty te nie tylko zwiększają wartość początkową środka trwałego, ale również zaliczane są w koszty działalności operacyjnej poprzez odpisy amortyzacyjne niezależnie od tego, czy został on już zamortyzowany czy jest on w trakcie amortyzacji.

Na początku koszty te księgowane są na koncie „Środki trwałe w budowie” a po zakończeniu prac zostają w całości przeksięgowane na konto „Środki trwałe”, zwiększając w ten sposób wartość środka trwałego. Po ustaleniu tej wartości dokonuje się odpisów amortyzacyjnych według odpowiedniej stawki i metody wcześniej dla niego przyjętej od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały został ulepszony.

Należy pamiętać, że suma wszystkich odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć nowej, powiększonej o ulepszenie wartości początkowej środka trwałego.

Przykład 2.

Przedsiębiorstwo poniosło koszty zakończonego remontu budynku administracyjnego wykonanego we własnym zakresie w kwocie: 150.000 zł.

Postanowiono rozliczyć koszty remontu w czasie 5 lat (zgodnie z cyklem remontowym) w stosunku do upływu czasu.

Spółka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5.

Koszty podlegające rozliczeniu:

150.000 zł

Liczba okresów:

5 x 12 m-cy = 60 m-cy

Kwota przypadająca na koniec każdego miesiąca przez 5 lat:

150.000 zł : 60 m-cy = 2.500 zł

Księgowanie rozliczenia kosztu przyszłego okresu wygląda następująco:

Ma konto „Rozliczenie kosztów” - 150.000 zł

Wn konto „Rozliczenie międzyokresowe kosztów” – 150.000 zł

Księgowanie kosztu bieżącego okresu:

Ma konto „Rozliczenie międzyokresowe kosztów” – 2.500 zł

Wn konto „Koszty według typów działalności” – 2.500 zł

Przykład 3.

W grudniu 2014 r. przedsiębiorca poniósł wydatek w kwocie 2.700 zł na modernizację środka trwałego o wartości początkowej 7.500 zł. W następnym roku poniósł dwa kolejne wydatki na jego modernizację w kwocie 900 zł w miesiącu lutym oraz 3.800 zł w miesiącu maju. Dotychczasowe umorzenie środka trwałego wynosiło 1.400 zł. Okres amortyzowania środka trwałego powinien trwać jeszcze przez 3 lata.

Wnioski:

Łączna suma wydatków poniesionych na ulepszenie środka trwałego wyniosła 7.400 zł. Jednak koszt w kwocie 2.700 zł został poniesiony w okresie podatkowym za 2014 rok. Koszt ten należy ująć w całości do kosztów uzyskania przychodu w 2014r., ponieważ wartość jego jest niższa niż 3.500 zł i dlatego nie można go uznać za ulepszenie środka trwałego. Mimo, że jeden z kosztów poniesionych w roku następnym jest

niższy od wartości granicznej to łączna suma obydwu kosztów wynosi 4.700 zł i można już uznać ten wydatek za ulepszenie środka trwałego, a tym samym przedsiębiorca jest zobowiązany do podwyższenia wartości środka trwałego o poniesiony wydatek. Jednocześnie w miesiącu maju powinien pomniejszyć koszty uzyskania przychodu o kwotę 900 zł, zaliczoną w ciężar kosztów w lutym 2015r. Po ustaleniu wartości już ulepszonego środka trwałego, przedsiębiorstwo powinno dokonywać w nowej kwocie odpisów amortyzacyjnych od miesiąca następnego, czyli czerwca 2015r.

Wartość ulepszonego środka trwałego:

$7.500 \text{ zł} - 1.400 \text{ zł} + 4.700 \text{ zł} = 10.800 \text{ zł}$

Kwota miesięcznego odpisu amortyzacyjnego: $10.800 \text{ zł} : (3 \times 12 \text{ m-cy}) = 30 \text{ zł}$

Remont połączony z ulepszeniem

Gdy trwają czynności remontowe środka trwałego, które jednocześnie powodują jego ulepszenie wskazane jest rozlicze-

nie kosztów poszczególnych prac w taki sposób, aby możliwe było rozróżnienie obu rodzajów wydatków. Przedsiębiorca jest zobowiązany do właściwego udokumentowania prowadzonych prac z ewidencją umożliwiającą rozgraniczenie kosztów remontu i kosztów ulepszenia. Nie można jedynie na podstawie faktury ustalić, jaki charakter miał poniesiony wydatek. Zarazem podatek, jak i instytucja podatkowa powinni przeanalizować, jakie konsekwencje spowodowały wykonane prace. Czasami w celu rozpoznania i zaliczenia przeprowadzonych prac niezbędna jest pomoc specjalisty. Taką wiedzę niewątpliwie dysponuje biegły. Ustawa o ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1197r. (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926 z późn. zm.) przewiduje taką możliwość. Organy podatkowe często korzystają z opinii biegłych, jednak tak jak każdy inny dowód podlega on ocenie i można go podważyć.

Paula Włodarska





NADZÓR MERYTORYCZNY

Adam Trawiński
Doradca Podatkowy, Manager
e-mail: 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.

Termin sporządzenia dokumentacji podatkowej

Michał Serafin
Manager ds. Cen Transferowych
E-mail: michal.serafin@ecagroup.pl

Zgodnie z art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa CIT), obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100 000 euro - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, (...), albo
2. 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50 000 euro - w pozostałych przypadkach.

Należy jednak zaznaczyć, że przepisy ustawy CIT oraz inne przepisy wykonawcze nie określają terminu sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Podatnik zobowiązany jest jedynie do przedłożenia organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej dokumentacji w terminie 7 dni (kalendarzowych) od dnia doręczenia pisemnego żądania ich przedłożenia przez te organy. Nieprzedstawienie dokumentacji w tym terminie, pociąga za sobą ryzyko zapłaty podatku – w przypadku ustalenia cen na poziomie nierynkowym - według sankcyjnej stawki 50%, liczonej od różnicy pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organy.

Mając na uwadze literalne brzmienie przepisu, podatnik zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji podatkowej w momencie przekroczenia w roku podatkowym określonego progu kwotowego dla transakcji realizowanych z danym podmiotem powiązanym. Można więc uznać, że jeśli transakcje (pojedyncza transakcje lub transakcje danego typu) z podmiotem powiązanym przekroczą próg w trakcie roku podatkowego, automatycznie powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej dla tych transakcji. Istnieje więc ryzyko, że

w odniesieniu do takich transakcji organy skarbowe lub organy kontroli skarbowej mogą zażądać dokumentację cen transferowych nawet w trakcie trwającego roku podatkowego.

Biorąc pod uwagę powyższe, kluczowym wydaje się sporządzanie dokumentacji podatkowej na bieżąco, za czym przemawiają względy czysto praktyczne (dostępność aktualnych danych rynkowych, możliwość przeprowadzenia bieżących analiz oraz rozpoznania rynku, dostępność pracowników realizujących transakcję), jak również względy bezpieczeństwa podatkowego, związane z możliwością udowodnienia, że dana transakcja realizowana jest na warunkach rynkowych. Za opracowywaniem dokumentacji w momencie zawarcia transakcji przemawia również redakcja art. 9a ustawy CIT. Zgodnie z tym przepisem dokumentacja podatkowa powinna zawierać m.in.:

- określenie funkcji, **jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji** (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
- określenie wszystkich **przewidy-**

wanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,

- **określenie oczekiwanych** przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji **korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń** - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Brzmienie powyższych punktów wskazuje, że dokumentacja powinna przedstawiać stan faktyczny sprzed daty zrealizowania transakcji, a nie rzeczywiste funkcje pełnione w transakcji, ponoszone koszty czy też uzyskane korzyści.

Pogląd twierdzący, że dokumentację podatkową powinniśmy sporządzać na bieżąco podziela m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 3 kwietnia 2014 r. (Sygn. akt I SA/Go 86/14), który wskazał, że „za chybione uznać (...) należy twierdzenie skarżącej Spółki, że nie miała ona obowiązku sporządzania ww. dokumentacji (cen transferowych) na bieżąco, a jedynie przedłożenia jej na żądanie organu podatkowego”.

Powyższy wyrok dotyczy postępowania kontrolnego, w którym organ po-

datkowym, dokonując analizy dokumentów (w tym dokumentacji podatkowej), stwierdził, że zostały one przygotowane w trakcie i na potrzeby prowadzonego postępowania kontrolnego. W związku z tym przedłożone dokumenty zostały uznane jako nierzetelne, o czym – zdaniem organu – świadczyły m.in. podpisy złożone na tych dokumentach przez osoby, które w kontrolowanym okresie nie pełniły w spółce jakichkolwiek funkcji. Tym samym, zdaniem sądu, podatnik nie wywiązał się z obowiązku dokumentacyjnego nałożonego w art. 9a ustawy CIT.

Z drugiej strony trzeba podkreślić, że całościowa ocena ilości i rodzaju transakcji do udokumentowania, często możliwa jest dopiero po zamknięciu roku podatkowego, gdy znane są ostateczne wielkości obrotu z podmiotami powiązanymi. Również praktyka organów podatkowych wskazuje, że na ogół żądają dokumentacji za zamknięte lata podatkowe.

Dla rozstrzygnięcia powyższych wątpliwości, kluczowy wydaje się odwołanie do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lutego 2008 r. (III SA/Wa 17-28/07), w którym wskazano, że dokumentacja podatkowa powinna być sporządzona w związku z zawieraniem

transakcji, a nie dopiero na wezwanie kontroli. Wynika to z faktu, iż ustawowy termin 7 dni na przedstawienie dokumentacji podatkowej nie jest zwyczaj wystarczający na jej rzetelne przygotowanie. Proces opracowywania dokumentacji podatkowej, w zależności od przedmiotu i charakteru transakcji oraz dostępnych danych, może okazać się procesem długim i czasochłonnym. Ponadto zwrócić należy uwagę, że organy podatkowe uprawnione są do wystąpienia z takim żądaniem, aż do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym intencją Sądu było wskazanie, że dokumentacja ma być sporządzana na bieżąco, a nie tylko w momencie otrzymania żądania organu podatkowego.

W konsekwencji, procedurą pozwalającą najlepiej zabezpieczyć podatnika jest kompletowanie dokumentacji na bieżąco (w tym gromadzenie niezbędnych danych do dokumentacji), a niezwłocznie po zamknięciu roku ostateczne podsumowanie ilości transakcji, co do których powinniśmy posiadać dokumentację, oraz uzupełnienie brakującej opracowań.

Michał Serafin



Kontakt:

Magdalena Hańczak
ECA Group
magdalena.hanczak@ecagroup.pl

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Magdalena Krysztofiak
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. 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