



BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków



2/2010

Str. I. Rachunkowość

- 2 Pokrycie straty z działalności w księgach rachunkowych jednostki
- 4 Płatność warunkowa wg znowelizowanego MSSF 3
- 5 Zmiany MSR 1
- 6 Koszt wytworzenia i likwidacji środków trwałych w budowie

II. Podatki

- 9 Moment zaliczenia do kosztów podatkowych opłaty wstępnej (leasing operacyjny)
- 11 Prace adaptacyjne w wynajmowanych lokalach – wątpliwości na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.
- 12 Tezy Najnowszych Orzeczeń Sądów Administracyjnych



I. Rachunkowość

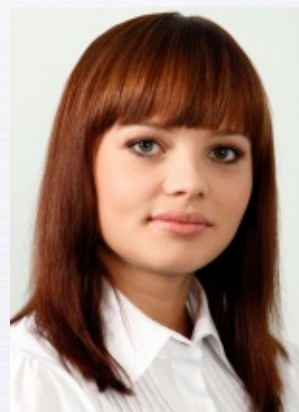
Nadzór merytoryczny pełni



Piotr Woźniak

Biegły Rewident, Wiceprezes Zarządu
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.
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. Aktywność zawodową rozwija nie tylko poprzez kierowanie pionem usług audytorskich, ale również poprzez prowadzone szkolenia, artykuły i publikacje z zakresu rachunkowości.



Małgorzata Zawistowska

Starszy Konsultant
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.
malgorzata.zawistowska@ecagroup.pl

Pokrycie straty z działalności w księgach rachunkowych jednostki

Jednostki, których sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy wykazuje stratę netto powinny dokonać jej rozliczenia w księgach rachunkowych. Pokrycie straty finansowej może nastąpić dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, co wynika z art. 53 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Termin zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego przypada nie później niż 6 miesięcy od dnia zakończenia roku obrotowego (art. 53 ust. 1 UoR).

W przypadku jednostek, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, roczne sprawozdanie finansowe musi zostać zatwierdzone najpóźniej do 30 czerwca kolejnego roku obrotowego. Dodatkowo, w przypadku jednostek zobowiązanych do badania sprawozdania finansowego, zatwierdzenie sprawozdania winno być poprzedzone wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami.



Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku jest nieważny. Do momentu zatwierdzenia sprawozdania finansowego strata bilansowa pozostaje na koncie 86 „Wynik finansowy”. Po zatwierdzeniu sprawozdania saldo tego konta przeksięgowuje się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Pokrycie straty bilansowej następuje na podstawie uchwały wspólników (akcjonariuszy), podjętej podczas zgromadzenia wspólników (walnego zgromadzenia). Z treści uchwały musi wynikać jednoznacznie, w jaki sposób zostanie pokryta strata.

Pokrycie straty może nastąpić:

- z kapitału zapasowego lub rezerwowego,
- poprzez obniżenie kapitału zakładowego,
- z dopłat wspólników,
- z niepodzielonego zysku z lat ubiegłych,
- z zysku lat następnych.

Warto pamiętać, iż w przypadku, gdy poniesiona przez spółkę z o.o. strata przewyższy sumę kapitałów rezerwowego i zapasowego oraz połowę kapitału zakładowego (w przypadku spółek akcyjnych jedną trzecią kapitału zakładowego), wówczas zarząd zobowiązany jest niezwłocznie zwołać zgromadzenie wspólników (w spółce akcyjnej walne zgromadzenie) w celu powzięcia uchwały dotyczącej dalszego istnienia spółki (art. 233 i 397 Kodeksu spółek handlowych).

Pokrycie straty z kapitału zapasowego lub rezerwowego

Postanowienia Kodeksu Spółek Handlowych nakładają na spółki akcyjne obowiązek tworzenia kapitału zapasowego na pokrycie straty, do którego przelewa się co najmniej 8% zysku za dany rok obrotowy, dopóki kapitał ten nie osiągnie poziomu . co najmniej równego jednej trzeciej kapitału zakładowego (art. 396 §1 K.s.h.) Gdy spółka akcyjna poniesie stratę bilansową, wówczas może stratę tę pokryć z kapitału zapasowego, i to także z tej części, która odpowiada wysokości jednej trzeciej kapitału zakładowego (art. 396 § 5 K.s.h.). Jeżeli zgodnie ze statutem spółka akcyjna utworzyła kapitał rezerwowy wówczas również ten kapitał może przeznaczyć na pokrycie straty. W spółce z ograniczoną odpowiedzialnością tworzenie kapitału zapasowego i rezerwowego jest dobrowolne i wynika z wewnętrznych uregulowań

spółki. Jeżeli kapitały te zostały utworzone w spółce z o.o., to mogą być one przeznaczone na pokrycie straty bilansowej.

W ewidencji księgowej zdarzenie takie można ująć zapisem:

- Wn konto 81-1 „Kapitał zapasowy”
lub konto 81-2 „Kapitał rezerwowy”,
- Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Pokrycie straty poprzez obniżenie kapitału zakładowego

Inna metodą pokrycia straty jest obniżenie kapitału zakładowego. Obniżenie kapitału zakładowego może nastąpić w drodze umorzenia udziałów (akcji) albo poprzez zmniejszenie ich wartości nominalnej.

Przeznaczając kapitał zakładowy na pokrycie straty należy pamiętać o wymogach K.s.h. w zakresie minimalnej wartości kapitału zakładowego:

- w spółkach z o.o. - kapitał zakładowy powinien wynosić co najmniej 5.000 zł, a nominalna wartość udziału nie może być niższa niż 50 złotych(art. 154 K.s.h.),

- w spółkach akcyjnych - kapitał zakładowy powinien wynosić co najmniej 100.000 zł, a nominalna wartość akcji nie może być niższa niż 1 grosz (art. 308 K.s.h.).Oznacza to, że pokrycie straty bilansowej z kapitału zakładowego możliwe jest jedynie w spółkach, które mają kapitał zakładowy w wysokości przekraczającej ustawowe wymogi. Obniżenie kapitału zakładowego wiąże się nieodłącznie z koniecznością zmiany umowy spółki (statutu) i wpisu tej zmiany do KRS. Ewidencja pokrycia straty poprzez obniżenie kapitału zakładowego - w dacie wpisu do KRS:
 - Wn konto 80 „Kapitał zakładowy”
 - Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”

Pokrycie straty z dopłat wspólników

Umowa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może obligować wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów. Wysokość i terminy dopłat oznaczane są w miarę potrzeby uchwałą wspólników.



Dopłaty mogą być zwracane wspólnikom, za wyjątkiem sytuacji, gdy są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym (art. 177-179 K.s.h.).

W razie powzięcia uchwały wspólników spółki z o.o. określającej termin i wysokość dopłat, równowartość tych dopłat ujemnie się w odrębnej pozycji pasywów bilansu (kapitał rezerwowi z dopłat wspólników) i wykazuje się jako składnik kapitału własnego dopóty, dopóki ten nie zostanie użyty w sposób uzasadniający jego odpisani (art. 36 ust. 2e ustawy o rachunkowości). Ewidencja pokrycia straty z dopłat wspólników w spółce z o.o.:

- uchwała wspólników o wniesieniu dopłat:
 - Wn konto „Rozrachunki ze wspólnikami z tytułu dopłat na pokrycie straty bilansowej”
 - Ma konto 81-3 „Kapitał rezerwowi z dopłat wspólników na pokrycie straty bilansowej”.
- Wpływ dopłat na rachunek bankowy:
 - Wn konto 13 „Rachunek bankowy”
 - Ma konto 24 „Rozrachunki ze wspólnikami z tytułu dopłat na pokrycie straty bilansowej”.
- Pokrycie straty bilansowej:
 - Wn konto 81-3 „Kapitał rezerwowi z dopłat wspólników na pokrycie straty bilansowej”.
 - Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Pokrycie straty z niepodzielonego zysku z lat ubiegłych

Jednostka, która za dany rok obrotowy poniosła stratę finansową, może stratę tę pokryć z osiągniętego w ubiegłych latach zysku, jeżeli nie został on rozdysponowany. Pokrycie straty ujemnie się wówczas w księgach rachunkowych w następujący sposób:

- Wn konto 82-1 „Zysk z lat ubiegłych”
- Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Pokrycie straty z zysku lat następnych

W przypadku podjęcia decyzji organu zatwierdzającego o pokryciu straty z zysków lat następnych, dokonuje się księgowania:

- Wn konto 82-2 „Strata z lat ubiegłych”
- Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Niepokryta strata za dany rok pozostanie na koncie 82-2 do czasu, kiedy spółka wygeneruje zysk na działalności gospodarczej w kolejnych latach i podejmie uchwałę o pokryciu straty z tego osiągniętego zysku.



Julia Siewierska

Dyrektor, Deratament Audytu w Warszawie
ECA Sereżyński i Partnerzy Sp. z o.o.
julia.siewierska@ecagroup.pl

Płatność warunkowa wg znowelizowanego MSSF 3

Znowelizowany MSSF 3 „Połączenia jednostek” obowiązujący dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się od 1 lipca 2009 roku wniósł do sprawozdawczości finansowej kilka istotnych zmian w obszarze ujmowania wartości firmy. Jedną z nich dotyczy kwestii ujmowania korekt ceny nabycia płaconej za zakupione przedsiębiorstwo, w przypadku gdy w umowie regulującej warunki zakupu kwota płatności została uzależniona od zaistnienia określonych wydarzeń lub warunków w przyszłości.

W przypadku określonego w taki sposób kosztu połączenia, zgodnie z nomenklaturą przedstawioną w MSSF3, mamy do czynienia z płatnością warunkową (ang. contingent consideration). Najczęściej spotykaną w praktyce gospodarczej formą płatności warunkowej jest płatność oparta na przyszłych wynikach zakupionej spółki (ang. earn-outs).

W takim przypadku osiągnięcie przez nabytą spółkę określonego pułapu zysku lub przychodów spowoduje powstanie dodatkowego zobowiązania i w konsekwencji dodatkowej zapłaty na rzecz sprzedającego. Umowa może oczywiście przewidywać sytuację odwrotną, w której, w przypadku spadku wyniku poniżej zakładanego poziomu, kupującemu należałoby się częściowy zwrot uiszczonej zapłaty.



Zgodnie z brzmieniem MSSF 3 obowiązującym dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się przed 1 lipca 2009, w przypadku, gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewidywało korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględniała kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia pod warunkiem, że korekta była prawdopodobna i można było ją wiarygodnie wycenić. W sytuacji, której przewidywane przyszłe zdarzenia nie występowały lub należało poprawić oszacowania, korekcie podlegał odpowiednio koszt połączenia jednostek gospodarczych.

W przypadku początkowego ujęcia wartości firmy, kwestia płatności warunkowej traktowana jest podobnie zarówno w świetle uprzednio obowiązującego MSSF 3, jak i nowej wersji standardu. Zgodnie bowiem ze znowelizowanym MSSF 3, zapłata, którą jednostka przejmująca przekazuje w zamian za jednostkę przejmowaną obejmuje wszelkie aktywa oraz zobowiązania wynikające z ustaleń dotyczących warunkowej zapłaty, co oznacza, że jednostka przejmująca ujmuje zapłatę warunkową według wartości godziwej na dzień przejęcia jako część zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną. Jedyna różnica dotyczy kwestii prawdopodobieństwa, które decyduje nie o ujmowaniu zobowiązania warunkowego, a jedynie o kwocie, w jakiej zostanie ono wykazane. Zasadniczo natomiast zmieniły się wytyczne w zakresie ujmowania korekt szacunków zapłaty warunkowej lub płatności opartych na przyszłych wynikach. Znowelizowany MSSF 3 zakazuje bowiem ujmowania późniejszych zmian tych płatności w wartości firmy, za wyjątkiem zmian wynikających z ustalenia wartości godziwej poszczególnych elementów zapłaty na dzień przejęcia kontroli. Rezultatem wprowadzenia powyższej regulacji jest ujmowanie skutków zmian wynikających z następujących po dniu przejęcia zdarzeń takich, jak osiągnięcie określonego pułapu przychodów lub zysków, bezpośrednio w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Julia Siewierska



Michał Kolosowski

Biegły Rewident

Wiceprezes Zarządu

ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.

michal.kolosowski@ecagroup.pl

Zmiany MSR 1

W maju 2010 Rada międzynarodowych standardów rachunkowości RMSR (IASB- eng. International Accounting Standard Board) wydała projekt zmian dotyczących Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 Prezentacja sprawozdań finansowych MSR 1 ED/2010/5. Propozycja uaktualnień przedstawione przez RMSR stanowią kontynuację znaczących zmian obowiązujących od 1 stycznia 2009 r., które wprowadziły pojęcie „innych całkowitych dochodów” (other comprehensive income- OCI). Celem wprowadzonych poprzednio zmian, było jak najlepsze i jak najbardziej transparentne prezentacji operacji, które nie były prezentowane w rachunku zysków i strata miały wpływ na wysokość kapitału własnego jednostki. Elementy takie można było wcześniej zidentyfikować w drodze analizy zestawienia zmian w kapitale własnym (teraz sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym) bądź not dodatkowych sprawozdania finansowego. Prezentacja obecnie obowiązująca, po zmianie MSR 1, pozwala na prezentowanie sprawozdania z całkowitych dochodów według dwóch metod, albo w jednym sprawozdaniu, gdzie są również prezentowane dane dotyczące innych całkowitych dochodów, albo w dwóch sprawozdaniach, gdzie prezentowany jest tradycyjny rachunek zysków i strat, a drugie zestawienie to „inne całkowite dochody”.



W ramach opublikowanego w maju projektu odnajdujemy modyfikacje MSR 1 skoncentrowane na „innych całkowitych dochodach”. Pierwsza z proponowanych zmian dotyczy zmiany nazwy tego elementu sprawozdania finansowego na „rachunek zysków i strat i inne całkowite dochody”, co jest nawiązaniem nazewnictwa powszechnie używanego poprzednio czyli rachunku zysków i strat. W projekcie rachunek zysków i strat oraz inne całkowite dochody mają być ujęte jednym sprawozdaniu składającym się z dwóch sekcji. Taki sposób prezentacji ma zapewnić według RMSR większą porównywalność i logikę nowego sprawozdania. Istotnym elementem jest podział innych całkowitych dochodów na w grupy. Pierwsza z tych grup miałaby się składać z pozycji, które nigdy nie staną się pozycjami rachunku zysków i strat-czyli pierwszej sekcji sprawozdanie z rachunku zysków i strat i innych całkowitych dochodów.

Przykładem takiej pozycji mogą być zyski z tytułu wyceny środków trwałych prezentowanych w wartości przeszacowanej.

Druga Grupa pozycje innych całkowitych dochodów, które będą przeklasyfikowane w następnych okresach do bieżącego rachunku zysków i strat.

Tutaj przykładami mogą być wyceny instrumentów (hedging) zabezpieczających przepływy finansowe, czy wycena aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży.

Podatek dochodowy miałby być przyporządkowany do odpowiednich grup innych całkowitych dochodów czyli podatek dochodowy prezentowany w podziale na grupy wcześniej opisane czyli z możliwością przeklasyfikowania do rachunku zysków i strat i bez takiej możliwości.

*Komentarze do proponowanych zmian b d
zbierane do 30 września 2010r.*

Szerzej na temat projektu oraz sam projekt na stronie www.iasb.org.

Michał Kołosowski



Piotr Ligorowski

Starszy Konsultant

ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

piotr.ligorowski@ecagroup.pl

Koszt wytworzenia i likwidacji środków trwałych w budowie

Majątek rzeczowy to nie tylko zakupione gotowe środki trwałe ale także często te wytworzonych we własnym zakresie.

Te ostatnie w trakcie ich budowy, montażu (a także w przypadku modernizacji już istniejącego środka) spełniając definicje zawartą w art. 3 ust. 1 pkt. 16 ustawy o rachunkowości w sprawozdaniu finansowym prezentowane są w pozycji „Środków trwałych w budowie”. Art. 28 ust. 8, precyzuje sposób wyceny środków w budowie według ceny nabycia lub kosztu ich wytworzenia, na który składają się koszty poniesione przez spółkę trakcie budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia danego środka do używania.

Zakres ponoszonych wydatków związanych z środkami trwałymi w budowie często budzi wątpliwości, w aspekcie możliwości ich zaliczenia do kosztu wytworzenia.

Typowe przykłady takich kosztów to między innymi:

- nie podlegający odliczeniu podatek VAT;
- zrealizowane różnice kursowe ustalane do dnia przyjęcia środka do użytkowania;
- koszty odsetek i prowizji od kredytów i pożyczek zaciągniętych w celu sfinansowania budowy lub ulepszenia danego środka;
- koszty projektów i dokumentacji technicznych;
- koszty prac geodezyjnych;



- koszty podróży służbowych związanych z realizacją inwestycji;
- wynagrodzenia pracowników budowlanych i nadzorujących;
- koszty usług związanych z realizacją budowy;
- wartość nieodpłatnie otrzymanych materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy zużytych do budowy środków trwałych;
- inne koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową, które zostały poniesione w okresie realizacji inwestycji, np.: koszty ubezpieczenia od ognia i innych zdarzeń losowych, koszty produkcji próbnej wykonanej przed przekazaniem zbudowanego obiektu do użytkowania, niezbędnej dla sprawdzenia prawidłowego funkcjonowania, niepodlegający odliczeniu za czas trwania budowy podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy związany z zakupami materiałów i urządzeń na rzecz realizowanej budowy, koszty ogólnego zarządu jednostki pozostające w bezpośrednim związku z budową.

Należy jednak pamiętać, że wszystkie wymienione wyżej koszty możemy zaliczać do wartości początkowej środka trwałego jedynie w wysokości przypadającej na okres trwania budowy, montażu czy ulepszenia.

Po przyjęciu środka do użytkowania płacone np. odsetki od kredytu czy ubezpieczenia stanowią będą koszt okresu.

Wartość środka trwałego w budowie będą natomiast zmniejszać wszystkie odzyskane w trakcie budowy odpady i materiały, które zostały przyjęte z budowy na magazyn. Zdarzają się sytuacje, gdy w trakcie realizacji budowy nowego środka trwałego z pewnych przyczyn zostaje ona przerwana lub nawet zakończona w przypadku, gdy spółka czasowo wstrzymuje realizację inwestycji, ze względu np. na przejściowy brak środków finansowych, wówczas wszystkie koszty ponoszone od tego momentu w celu zabezpieczenia rozpoczętej budowy nie będą stanowiły kosztu wytworzenia.

Ujmowane są wówczas, jako pozostałe koszty operacyjne.

Ze względu na brak szczegółowych ustaleń w UoR warto zwrócić uwagę, że MSR zezwalają na pewne wyjątki.

§ 24 MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego jako przykład sytuacji, gdy koszty ponoszone w trakcie wstrzymania prac budowlanych mogą być kwalifikowane jako koszt wytworzenia ŚT podaje opóźnienie budowy mostu ze względu na wysoki poziom wód, w sytuacji gdy jest to sytuacja typowa dla danego okresu i miejsca.

W sytuacji gdy spółka decyduje się na zaniechanie niezrealizowanej inwestycji lub jej sprzedaż, koszty jej wytworzenia przeksięgowywane tak jak w przypadku likwidacji i sprzedaży użytkowanego środka trwałego, czyli z datą likwidacji lub sprzedaży ujmowane na koncie pozostałych kosztów operacyjnych. W rachunku zysków i strat w przypadku sprzedaży będą one korygowane o uzyskany przychód i prezentowane w pozycji „zysku lub straty ze sprzedaży środków trwałych”

Dzięki uchynieniu w art. 16 ust.1 pkt. 41 ustawy o PDOP od 01.01.2009 koszty likwidacji środka trwałego w budowie mogą zostać uznane za koszt uzyskania przychodu. Za moment poniesienia kosztów zgodnie ze znowelizowanym art. 15 ust. 4f ustawy o PDOP uznaje się datę zbycia lub likwidacji inwestycji. Aspekty podatkowe zostaną opisane szerzej w kolejnym numerze Biuletynu.

Piotr Ligorowski





II. Podatki

Nadzór merytoryczny pełni



Anna Janczewska
Doradca Podatkowy
ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.
anna.janczewska@ecagroup.pl

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego. Przez okres 5 lat związana z jedną z czołowych polskich spółek doradztwa podatkowego wchodzącą w skład grupy świadczącej usługi kompleksowe w branży podatkowej (doradztwo podatkowe, prawne, audyty podatkowe i bilansowe) gdzie zdobywała niezbędne doświadczenie z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług. Posiada bogate doświadczenie w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowno administracyjnych.





Paulina Piątek

Konsultant Podatkowy

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

paulina.piatek@ecagroup.pl

Moment zaliczenia do kosztów podatkowych opłaty wstępnej (leasing operacyjny)

Zawierając umowę leasingu operacyjnego, Korzystający zobowiązany jest zazwyczaj do wniesienia opłaty wstępnej (czynszu inicjalnego, czynszu zerowego). Dopiero po wpłaceniu opłaty, towarzystwo leasingowe przekazuje samochód będący przedmiotem leasingu do korzystania. Innymi słowy: opłata wstępna jest warunkiem niezbędnym do realizacji umowy leasingu operacyjnego.

O ile możliwość zaliczenia opłaty wstępnej do kosztów uzyskania przychodów nie budzi wątpliwości, to istnieją rozbieżności w zakresie momentu jej zaliczania.

Organy podatkowe stoją na stanowisku, iż opłata wstępna nie może zostać powiązana bezpośrednio z konkretnymi przychodami korzystającego ze środka trwałego na podstawie umowy leasingu operacyjnego. W konsekwencji, jako koszt pośrednio związany z przychodami, opłata wstępna powinna być ujmowana przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 ust. 4d ustawy o PDOP.

Przepis ten stanowi, że koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia.

Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, w myśl art. 15 ust. 4e ustawy o PDOP, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Ponieważ umowy leasingu zawierane są zwykle na okres dłuższy niż rok (lecz na czas określony), **zdaniem organów, opłata wstępna powinna być przez korzystającego zaliczana do kosztów uzyskania przychodów proporcjonalnie do czasu trwania umowy leasingu.**

Stanowisko takie zostało wyrażone przykładowo w interpretacji indywidualnej, wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2.03.2010 r., sygn. ILPB3/423-42/10-2/JG, w której organ stwierdził, iż „przedmiotowa opłata wstępna wynikająca z umowy leasingowej stanowi koszt pośredni, który należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczy, tj. proporcjonalnie do okresu trwania umowy leasingu - zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”; podobne stanowisko zostało również zaprezentowane w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3.11.2009 r., sygn. IPPB5/423-599/09-3/PJ, w której stwierdzono: „bez względu na nazewnictwo (opłata wstępna, czynsz inicjalny, czynsz zerowy) - jeżeli uiszczenie wynikającej z umowy leasingu określonej kwoty jest warunkiem skuteczności tej umowy (jej zawarcia, realizacji), to - z uwagi na tę właśnie rolę

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. z 2000r. Dz.U. Nr 54, poz.654 z późn. zm.- zwana dalej ustawą o PDOP)



- należy przyjmować, że jest to koszt dotyczący całej umowy i ściśle określonego czasu jej trwania, z reguły przekraczającego rok podatkowy i dlatego winien być zaliczany do kosztów uzyskania przychodów proporcjonalnie do czasu trwania umowy leasingu”.

Sądy administracyjne prezentują odmienny od organów podatkowych pogląd, zgodnie z którym, wstępna opłata leasingowa, ma charakter opłaty samoistnej, bezzwrotnej, nieprzypisanej do poszczególnych rat leasingowych. Dodatkowo poniesie tej opłaty jest zawsze niezbędnym warunkiem zawarcia umowy i wydania przedmiotu leasingu do korzystania, a jednocześnie następuje przed faktycznym zrealizowaniem umowy leasingu. Z tego też względu – zdaniem sądów – **opłata**

wstępna będąc kosztem pośrednim, podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w dacie jej poniesienia, bez konieczności rozliczania jej w czasie.

Przykładowo w wyroku wydanym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku z dnia 1 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 269/09, Sąd stwierdził, że „przedmiotowa kaucja gwarancyjna (...) czynsz zerowy, pierwsza rata leasingowa, czy też opłata inicjalna (wstępna), bowiem takie nazwy funkcjonują w praktyce umów leasingowych o takim samym charakterze (...) ma charakter samoistny, nie przypisany do poszczególnych rat leasingowych. Jej poniesienie jest warunkiem koniecznym do realizacji umowy leasingu i następuje przed jego faktycznym zrealizowaniem. Nie dotyczy więc całego okresu, na jaki umowa została zawarta; (...)

w przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy leasingu, zaprzestania działalności przez korzystającego, bądź leasingodawcę (finansującego) pogląd organu, iż opłatę tę należy rozliczyć, dla celów podatkowych, proporcjonalnie do czasu trwania umowy upada. (...)

"Podobne stanowisko zajęły również: WSA we Wrocławiu w wyroku z 5 października 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 633/09, WSA w Krakowie w wyroku z 23 września 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1076/09, w wyroku NSA z dnia 19 marca 2010r. (sygn. akt II FSK 1731/08).

Z powyższego wynika zatem, iż zdania co do momentu ujmowania opłaty wstępnej w koszty

uzyskania przychodów są podzielone – zaliczając opłatę wstępną jednorazowo w koszty, w momencie jej poniesienia, Podatnik naraża się na ryzyko sporu z organami podatkowymi. Z praktyki wynika jednak, iż co do zasady sądy administracyjne przychylają się do poglądu, iż opłata wstępna powinna być zaliczana do kosztów podatkowych jednorazowo.

Paulina Piątek





Jakub Styła

Konsultant Podatkowy

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

jakub.styla@ecagroup.pl

Prace adaptacyjne w wynajmowanych lokalach – wątpliwości na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Częstym zjawiskiem w obrocie gospodarczym, w szczególności wśród podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą, jest najem powierzchni umożliwiających prawidłowe oraz niczym niezakłócone prowadzenie działalności. Na podstawie postanowień umownych, w celu przystosowania wynajmowanych pomieszczeń do charakteru realizowanych działań, najemcy częstokroć dokonują odpowiednich modernizacji i prac adaptacyjnych na własny koszt. Czasami, ze względów ekonomicznych, zachodzi konieczność przedterminowego rozwiązania umowy najmu lokalu handlowego.

W tej sytuacji najemca opuszcza wynajmowany lokal, a wynajmujący nabywa prawo do zatrzymania całości poczynionych nakładów i ulepszeń. W związku z powyższym na gruncie regulacji ustawy o podatku od towarów i usług pojawia się pytanie jak należy kwalifikować zrealizowane przez najemcę prace adaptacyjne oraz czy pozostawienie instalacji oraz innych nakładów trwale z nieruchomością związanych może podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT jako nieodpłatne świadczenie usług? Podstawą udzielenia odpowiedzi na niniejsze

zagadnienie są odpowiednie regulacje ustawy o podatku od towarów i usług (zwana dalej: ustawa o VAT). Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Przepis ten powinien być interpretowany w kontekście brzmienia art. 24 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. gdzie świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów. Konsekwentnie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług, świadczenie usług ma u podstaw transakcję. Nie ulega wątpliwości, że transakcja zakłada istnienie stosunku umownego, obejmującego określone świadczenie jednego podmiotu w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa na rzecz drugiego, adresata świadczenia. Jeżeli natomiast zawierane umowy najmu lokalu/nieruchomości za przedmiot mają jedynie najem lokali użytkowych wyłącznie dla celów przedsiębiorstwa i nie przewidują zobowiązania a jedynie uprawnienie najemcy do wykonania robót adaptacyjnych, modernizacyjnych, przystosowujących wskazane lokale użytkowe, tak realizowane działania nie mają cech transakcji w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT w zw. z art. 24ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE.

W takiej bowiem sytuacji nie może być mowy o zgodnym zamiarze stron, wyrażonym w oświadczeniach woli, wykonywania przez podatnika na rzecz wynajmującego określonych robót w lokalach użytkowych. Podobnie uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 22 stycznia 2010 r. (sygn. I SA/Lu 660/09).

WSA w Lublinie stwierdził ponadto, że kiedy najemca wykonuje na własny koszt roboty adaptacyjne czy modernizacyjne w lokalu wynajmującego, w trakcie trwania umowy najmu, wyłącznie dla celów przedsiębiorstwa najemcy, nie wykonuje tych robót na rzecz wynajmującego i w tym zakresie nie świadczy nieodpłatnych usług w rozumieniu art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Konsekwentnie, w zakresie tych robót podatnik nie świadczy wynajmującemu nieodpłatnych usług w rozumieniu art. 8 ust. 2 ww. ustawy, kiedy po ustaniu umowy najmu dokonuje zwrotu



wynajmującemu lokalu użytkowego i decydując się ze względów ekonomicznych, na nie przywrócenie stanu poprzedniego, pozostawia w lokalu poczynione nakłady adaptacyjne oraz modernizacyjne.

Jakub Styła



TEZY NAJNOWSZYCH ORZECZEŃ SĄDÓW

PCC od aportów – literalna wykładnia Dyrektywy wystarczająca

Sąd uznał, że nakładanie PCC na czynności wniesienia wkładu w postaci przedsiębiorstwa jest zgodne z przepisami wspólnotowymi. NSA nie widział przy tym potrzeby, aby zwrócić się do poszerzonego składu NSA z pytaniem prawnym w zakresie wykładni art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG oraz odmówił wystąpienia do ETS z pytaniem prejudycjalnym, ponieważ dokonana interpretacja literalna Dyrektywy 69/335/EWG nie budzi, zdaniem NSA, wątpliwości. (Wyrok NSA z 21 kwietnia 2010 r., II FSK 2148/08).

Abonament medyczny stanowi przychód pracownika

Skoro u. o p. d. f. definiuje nieodpłatne świadczenie jako przesunięcie majątkowe, stanowiące przysporzenie po stronie przyjmującego świadczenie pracownika, kosztem majątku pracodawcy, to zapewnienie „karnetu medycznego” pracownikom oraz członkom ich rodzin będzie przychodem pracownika, jako świadczenie rzeczywiście poniesione przez pracodawcę na jego rzecz i rzecz członków jego rodziny, czyli takie, które spowodowało „ubytek” w majątku pracodawcy. W takim wypadku nie ma znaczenia, czy pracownik, bądź członek jego rodziny skorzystał z usług medycznych opłaconych abonamentem. Pracodawca, jako płatnik podatku dochodowego, jest zatem zobowiązany do pobrania zaliczek na podatek z finansowanych świadczeń zdrowotnych na rzecz uprawnionych pracowników i ich rodzin. (Wyrok WSA w Warszawie z 16 marca 2010 r., III SA/Wa 530/09).

Wymiana udziałów spółek Polskich przez wspólnika będącego osobą fizyczną a prawo wspólnotowe

Sąd przyznał, iż wynikające z art. 8 Dyrektywy 90/434/EWG wyłączenie z opodatkowania dochodu akcjonariusza winno się odnosić zarówno do akcjonariuszy będących osobami prawnymi, jak i do akcjonariuszy będących osobami fizycznymi.



Jednak w odniesieniu do wniesienia aportem akcji spółki z siedzibą w Polsce do innej spółki kapitałowej z siedzibą w Polsce przez osobę fizyczną zamieszkałą w Polsce wskazany przepis nie ma zastosowania.

Art. 1 lit. a Dyrektywy 90/434/EWG stanowi bowiem, że każde Państwo Członkowskie stosuje Dyrektywę w odniesieniu do łączenia, podziałów, wydzielen, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, w które zaangażowane są spółki z dwóch lub więcej Państw Członkowskich. A zatem, zdaniem Sądu, odroczenie opodatkowania, o którym mowa w art. 8 ust. 1 Dyrektywy 90/434/EWG przysługuje jedynie w przypadku transakcji pomiędzy spółkami mającymi siedziby w dwóch różnych państwach. (Wyrok WSA w Gdańsku z 26 stycznia 2010 r., I SA/Gd 874/09).

Wykup akcji na giełdzie celem umorzenia- obowiązki płatnika w sytuacji braku możliwości ich realizacji

Wykup akcji przez spółkę w celu ich umorzenia skutkuje obowiązkiem pobrania w dniu dokonania wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od tych wypłat i przekazania go na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Obrót giełdowy jest jednak anonimowy, cecha ta uniemożliwia uzyskanie danych podmiotów dokonujących sprzedaży akcji za pośrednictwem firmy inwestycyjnej.

W opisanym we wniosku stanie faktycznym brak jest jednak podstaw do zwolnienia spółki z obowiązków płatnika wynikających z art. 41 ust. 4 i art. 42 u. p. d. o. f., gdyż w celu wykupu akcji z zamiarem ich umorzenia, spółka, jak zaznacza Sąd, powinna przeprowadzić wykup akcji własnych w celu ich umorzenia poza rynkiem regulowanym za pośrednictwem firmy inwestycyjnej. Wybór takiej drogi wykupu akcji zapewni możliwość dokonania bezbłędnej identyfikacji osób zbywających akcje na rzecz emitenta. (Wyrok WSA w Gliwicach z 13 stycznia 2010r., I SA/Gl 244/09).

Podatek od dopłat zgodny z prawem UE

Prawo wspólnotowe pozwala obciążyć wniesienie dopłat do spółek kapitałowych podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W ocenie Sądu użycie pojęcia „w zakresie” oznacza, iż w sytuacji gdy dana operacja w dniu 1 lipca 1984 r. była opodatkowana stawką większą niż 1% (jak w sytuacji Polski) może nadal podlegać opodatkowaniu podatkiem kapitałowemu w zakresie 1%. Dlatego też, zdaniem Sądu, pogląd, iż Polska nie była uprawniona do kontynuacji opodatkowania tej transakcji po dniu akcesji do Unii Europejskiej, gdyż polskie regulacje przewidywały opodatkowanie wniesienia dopłat do spółki kapitałowej stawką 5% jest nieprawidłowy. (Wyrok WSA w Warszawie z 4 listopada 2009 r., III SA/Wa 576/09).

Opracowanie: Joanna Szczypczyk

**Praktykantka w Departamencie
Doradztwa Podatkowego**



Kontakt:

ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

Siedziba ECA
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

ECA w Warszawie
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

ECA w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

ECA w Poznaniu
ul. E. Szanieckiej 9a/9
60-215 Poznań

ECA we Wrocławiu
ul. W. Jagiełły 3/54
50-201 Wrocław

www.ecagroup.pl

e-mail: biuro@ecagroup.pl

Kontakt w sprawie biuletynu:

Monika Pilarz

tel.: +48 32 376 41 82

fax: +48 32 376 41 41

e-mail: monika.pilarz@ecagroup.pl

Biuletyn rachunkowości i podatków nr 2/2010

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Piotr Woźniak

Anna Janczewska

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.

