



# BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków

3/2010



## I Rachunkowość

- 2 Nowy standard w zakresie instrumentów finansowych – MSSF9
- 4 Rozliczanie opcji menadżerskich zgodnie z MSSF 2
- 5 Prawo wieczystego użytkowania gruntu, a amortyzacja w aspekcie PSR i MSR ze szczególnym uwzględnieniem wpływu wartości rezydualnej.
- 7 Połączenie jednostek według Polskich Standardów Rachunkowości

## II Podatki

- 9 Sprzedaż mieszkania przez dewelopera wraz z miejscem postojowym – stawka VAT
- 11 Koniec pełnego prawa do odliczenia dla samochodów z kratką?
- 12 Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych



# I. Rachunkowość

## Nadzór merytoryczny pełni



**Marcin Krupa**  
Biegły Rewident  
Dyrektor, Departament Audytu Zabrze/Kraków  
marcin.krupa@ecagroup.pl  
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

Posiada bogate doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych zgodnie z Ustawą o Rachunkowości jak i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR/MSSF), potwierdzone długoletnim doświadczeniem w zakresie kierowania całością prac związanych z audytem sprawozdań finansowych. Specjalista w zakresie wycen przedsiębiorstw i Due Diligence. Zajmuje się także zagadnieniami związanymi ze sporządzaniem pakietów konsolidacyjnych oraz procesami w związku z łączeniem się spółek. Autor artykułów oraz ceniony wykładowca zagadnień z zakresu rachunkowości. Jest także autorem publikacji z zakresu MSR/MSSF.



**Katarzyna Szaruga**  
Biegły Rewident  
Dyrektor, Departament Audytu Zabrze  
katarzyna.szaruga@ecagroup.pl  
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

### Nowy standard w zakresie instrumentów finansowych – MSSF 9

RMSR 12 listopada 2009 opublikowała nowy MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, który dotyczy klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych. MSSF 9 jest pierwszym etapem procesu zmierzającego do kompleksowego uregulowania problematyki instrumentów finansowych i zastąpienia MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” nowym standardem. Kolejne etapy to:

- opracowanie wytycznych klasyfikacji i wyceny zobowiązań finansowych (w maju 2010 opublikowano projekt pod tytułem „Wartość godziwa zobowiązań finansowych”, z zaproszeniem do wyrażania opinii do 16 lipca 2010);
- opracowanie metodologii ujmowania utraty wartości aktywów finansowych (w listopadzie 2009 opublikowano projekt pod tytułem „Zamortyzowany koszt i utrata wartości”, z zaproszeniem do wyrażania opinii do 30 czerwca 2010);
- opracowanie nowych uregulowań dotyczących rachunkowości zabezpieczeń.

RMSR zamierza zastąpić wszystkie wymagania MSR 39 nowym standardem do końca II-go kwartału 2011 r.

Data wejścia w życie nowego standardu MSSF 9 „Instrumenty finansowe” dotyczącego aktywów finansowych jest 1 styczeń 2013, możliwe jest jednak jego wcześniejsze zastosowanie. Jednostki, które rozpoczną jego stosowanie w okresie od 1 stycznia 2012 do 1 stycznia 2013 muszą go zastosować retrospektywnie.



W sytuacji, kiedy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy przed 1 stycznia 2012 można go stosować prospektywnie, dane porównawcze nie będą musiały być przekształcane.

Najważniejsze zmiany jakie wprowadza nowy MSSF 9 to:

- *zmiana sposobu klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych*

Zgodnie z MSR 39 aktywa finansowe należy klasyfikować do czterech kategorii:

- aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;
- inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności;
- pożyczki i należności;
- aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.

MSSF 9 przewiduje tylko dwie kategorie klasyfikacji i wyceny:

1) **aktywa finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu**, do tej kategorii zaliczane są aktywa finansowe po spełnieniu dwóch warunków:

- a) celem modelu biznesowego stosowanego przez jednostkę do zarządzania tymi aktywami finansowymi jest ich utrzymywanie w celu uzyskania przepływów pieniężnych wynikających z umowy;
  - b) przepływami pieniężnymi wynikającymi z umowy dotyczącej tego aktywa finansowego są wyłącznie wypłaty kapitału i odsetek;
- 2) **aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej.**

- *kategoria wyceny – aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez inne całkowite dochody*

Nadal podobnie jak w MSR 39 jednostka może w momencie początkowego ujęcia zaklasyfikować aktywa finansowe jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy i taka klasyfikacja jest nieodwołalna. Inwestycyjne instrumenty kapitałowe nieprzeznaczone do obrotu mogą być także w momencie początkowego ujęcia ujmowane jako wyceniane w wartości godziwej przez inne całkowite dochody, wówczas zyski i straty wynikające ze zmian wartości godziwej nie mogą być następnie ujmowane w wyniku finansowym (dywidendy z tych inwestycji są nadal wykazywane w wyniku finansowym).

- *utrata wartości aktywów finansowych*

W związku ze zmianą metod klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych ujmowanie utraty wartości aktywów finansowych zostało ograniczone do aktywów finansowych wycenianych

według zamortyzowanego kosztu.

- *zakaz zmian klasyfikacji aktywów finansowych*

MSSF 9 generalnie zakazuje zmian klasyfikacji aktywów finansowych, w wyjątkowych przypadkach, kiedy jednostka zmieni model biznesowy stosowany do zarządzania aktywami finansowymi, taka reklasyfikacja jest możliwa. Zmiana klasyfikacji aktywów finansowych ujmowana jest wtedy prospektywnie.

- *eliminacja wyceny według kosztu*

MSSF 9 eliminuje możliwość wyceny nienotowanych instrumentów kapitałowych według kosztu (ceny nabycia). Wskazuje jednak, kiedy koszt może stanowić przybliżenie wartości godziwej.

- *eliminacja wyceny wbudowanych instrumentów pochodnych*

MSSF 9 znosi wymóg oddzielania wbudowanych instrumentów pochodnych od podstawowego instrumentu finansowego. Instrument hybrydowy powinien być klasyfikowany i wyceniany w całości.

***Katarzyna Szaruga***





**Anna Stawowy**  
**Starszy Konsultant**  
**anna.stawowy@ecagroup.pl**  
**ECA Sereżyński i Partnerzy Sp. z o.o.**

## **Rozliczanie opcji menadżerskich zgodnie z MSSF 2**

Opcje menadżerskie są coraz bardziej popularną formą motywowania pracowników. Polegają one na zaoferowaniu wybranej grupie pracowników (zazwyczaj chodzi o kadre zarządzającą) prawa do zakupu akcji spółki po cenie preferencyjnej, która jest niższa niż rynkowa, ale nie niższa niż cena nominalna. Celem stosowania opcji menadżerskich jest zazwyczaj utrzymanie w spółce najważniejszych pracowników oraz motywowanie ich do realizacji strategicznych celów spółki.

Zasady rozliczania i ewidencji opcji menadżerskich reguluje: MSSF 2 Płatność w formie akcji.

Opcje menadżerskie zaliczamy do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych, w których jednostka otrzymuje usługi za własne instrumenty kapitałowe. Jednostka zgodnie z MSSF 2 ujmuje usługi otrzymane w ramach tej transakcji w momencie ich otrzymania. Usługi te powinny być zakwalifikowane jako aktywa, a jeżeli nie ma takiej możliwości to jednostka ujmuje je jako koszt. W przypadku opcji menadżerskich usługi pracowników zużywane są bezpośrednio w chwili otrzymania, więc zasadne jest ich ujęcie jako koszt. Drugostronnie jednostka powinna ująć wartość wykonanych usług w kapitale własnym.

Ujęcie powyższych usług powinno nastąpić w wartości godziwej, chyba że niemożliwe jest ich wiarygodne oszacowanie. W takim przypadku jednostka dokonuje wyceny godziwej otrzymanych usług poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów na dzień wyceny. Jednostka bierze pod uwagę ceny

rynkowe, uwzględniając warunki i terminy na których instrumenty zostały przyznane.

W przypadku opcji na akcje przyznane pracownikom ich ceny rynkowe nie są zazwyczaj znane. Wynika to z tego, że przyznane opcje cechują się terminami i warunkami, których nie mają opcje będące przedmiotem obrotu.

W sytuacji, gdy na rynku nie istnieją opcje o podobnym terminie i warunkach wartość godziwą tych opcji należy oszacować stosując jeden z modelu wyceny opcji. Należy zaznaczyć, iż metoda wyceny wartości powinna być spójna z ogólnie akceptowanymi metodologiami wyceny instrumentów finansowych oraz powinna uwzględniać wszystkie czynniki i założenia, które zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę ustalając cenę. Spółka może wybrać jeden z następujących modeli wyceny:

- model Blacka –Scholesa-Mertona
- modele sieciowe (drzewo dwumianowe, drzewo trójmianowe)
- model symulacji Monte Carlo.

MSSF 2 nie narzuca jednostkom żadnego modelu, wymaga jednak aby model ten uwzględniał co najmniej następujące czynniki:

- ceną wykonania opcji,
- czasem trwania opcji,
- bieżącą cenę akcji bazowych,
- oczekiwaną zmienność ceny akcji,
- oczekiwane dywidendy z akcji,
- stopę procentową wolną od ryzyka w okresie trwania opcji.

Warto zaznaczyć, iż są to tylko podstawowe elementy jakie powinien uwzględniać każdy model wyceny. Szacując wartość godziwą należy wziąć pod uwagę również inne istotne czynniki, przykładowo może być to prawdopodobieństwo wczesnego wykonania opcji czy brak możliwości wykonania opcji w określonym przedziale czasowym. Model wyceny należy dobrać odpowiednio do warunków i terminów jakimi charakteryzuje się dana opcja menadżerska.

**Anna Stawowy**



**Agnieszka Harnys**

**Asystent Biegłego Rewidenta**

**agnieszka.harnys@ecagroup.pl**

**ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.**

**Prawo wieczystego użytkowania gruntu, a amortyzacja w aspekcie PSR i MSR ze szczególnym uwzględnieniem wpływu wartości rezydualnej.**

Porównując regulacje polskie oraz międzynarodowe, należy zaznaczyć istotną różnicę w podejściu do prawa wieczystego użytkowania gruntu (PWUG). Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości (UoR) prawo wieczystego użytkowania gruntu traktowane jest jako element składowy środków trwałych i zaliczane jest do nieruchomości. Powinno być ono ujmowane w ewidencji bilansowej jako odrębny obiekt inwentarzowy. Prawo to nie jest jednak regulowane przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). MSSF nie wyróżniają jako osobnej kategorii aktywów prawa wieczystego użytkowania gruntu. W praktyce występują różne sposoby klasyfikowania i prezentowania jego wartości w sprawozdaniach sporządzanych według MSSF, jak np. :

- jako odrębna kategoria w aktywach trwałych,
- jako składnik majątku zaliczany traktowany na równi z gruntami,
- w wartościach niematerialnych
- jako leasing operacyjny

Wycena początkowa PUWG dokonywana zgodnie z przepisami UoR i zasadami MSSF jest zasadniczo tożsama. Według UoR ustalanie wartości początkowej następuje w oparciu o ogólne definicje ceny nabycia i kosztu wytworzenia. PWUG jest specyficznym środkiem trwałym, gdyż jest ono kompletne i zdadne do użytku już w chwili jego nabycia. Nie wymaga żadnych nakładów na jego przystosowanie do używania. Zatem na wartość początkową tego prawa gdy zostanie nabyte w drodze zakupu, oprócz ceny należnej sprzedającemu (cena nabycia), będą się składały jedynie koszty bezpośrednio związane z tym

nabyciem np. koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu jego finansowania, opłaty notarialne, skarbowe, sądowe, rabaty poniesione od dnia przyjęcia tego środka do użytkowania.

Przy wycenie początkowej składniki rzeczowego majątku trwałego zgodnie z MSSF ujmowane są według kosztu (cena nabycia lub koszt wytworzenia), którym jest kwota zapłaconej gotówki lub jej ekwiwalentów, bądź wartość godziwa innych przekazanych dóbr z tytułu pozyskania składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia.

W przeciwieństwie do ustawy Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 (MSR 16) pozwala na wybór jednej z dwóch alternatywnych metod służących do wyceny rzeczowych aktywów trwałych po początkowym ujęciu. Pierwszym rozwiązaniem jest model kosztu (tradycyjny sposób ujmowania rzeczowych aktywów trwałych). Według modelu kosztu wartością bilansową składnika rzeczowego majątku trwałego jest cena nabycia lub koszty wytworzenia pomniejszona o umorzenie oraz łączną kwotę odpisów z tytułu utraty wartości. Drugim rozwiązaniem jest model wartości przeszacowanej. W modelu wartości przeszacowanej wartość bilansowa ustalana jest jako wartość godziwa ustalona na dzień ostatniego przeszacowania pomniejszona o późniejsze umorzenie oraz łączną kwotę późniejszych odpisów z tytułu utraty wartości. Wybrane rozwiązanie należy stosować wobec całej grupy rzeczowych aktywów trwałych, przy czym nie dla wszystkich grup musi być przyjęte to samo rozwiązanie. Bieżąca wycena do wartości godziwej wykazana jest jako przeszacowanie, którego skutki jednostka powinna odnieść na kapitał z aktualizacji wyceny (lub inny kapitał służący zgodnie z polityką rachunkowości zgodnej z MSSF ujmowaniu tego typu zdarzeń).

Analizując zasady dotyczące amortyzacji regulowane przez UoR oraz MSR 16 można stwierdzić, że są one zbieżne w następujących aspektach:

- amortyzacji podlega wartość początkowa pomniejszona o szacowaną wartość końcową, o ile jest ona istotna,
- okres amortyzacji powinien odpowiadać okresowi użytkowania środka trwałego,
- możliwe jest stosowanie różnych metod amortyzacji,
- wysokość odpisów amortyzacyjnych w poszczególnych okresach na przestrzeni okresu użytkowania powinna odpowiadać korzyściom ekonomicznym skonsumowanym przez przedsiębiorstwo.

Amortyzacji składnika zaliczonego do PWUG rozpoczyna się momencie kiedy spełnia definicje środka trwałego lub wartości niematerialnej. Zarówno przepisy UoR jak i MSR definiują środek trwały jako kompletny, zdadny do użytku, przeznaczony do używania ponad rok, na potrzeby jednostki.

Zgodnie z UoR od wartości początkowej PUWG można



dokonywać bilansowych odpisów amortyzacyjnych, wykluczona została jedynie amortyzacja gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową (art. 31 ust. 2 UoR). Dla potrzeb podatkowych PWUG nie podlega amortyzacji (art. 16c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), wydatki na nabycie tego prawa zostaną ujęte w kosztach uzyskania przychodów dopiero w razie jego odpłatnego zbycia. PWUG będzie amortyzowane na zasadach ogólnych, drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Ustalając okres amortyzacji i roczną stawkę amortyzacyjną uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, jak również jego wartość rezydualną.

Wielkością kluczową dla prawidłowego wyliczenia odpisów amortyzacyjnych według MSR, podobnie jak w przepisach określonych w ustawie, jest długość okresu użytkowania (ekonomicznego okresu) oraz wartości końcowej (rezydualnej) środka trwałego. Kwotą podlegającą amortyzacji w rozumieniu MSR 16 jest wartość początkowa składnika rzeczowego majątku trwałego lub inna wartość przyjęta w jej miejsce, pomniejszona o wartość końcową (rezydualną) tego składnika.

Paragraf 6 MSR 16 określa wartość końcową jako wartość netto, jaką jednostka spodziewa się uzyskać na zakończenie okresu użytkowania składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia. Wartość końcowa oczywiście może wzrosnąć do kwoty równej lub wyższej od jego wartości bilansowej (par. 54 MSR 16), w takiej sytuacji jednostka może nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Zmiana podejścia następuje wówczas gdy wartość końcowa ulegnie obniżeniu do kwoty niższej od wartości bilansowej składnika aktywów.

Okres użytkowania składnika aktywów definiuje się w kategoriach oczekiwanej przydatności składnika aktywów dla jednostki. Korzyści te należy rozumieć jako potencjał bezpośredniego lub pośredniego przyczynienia się do wpływu środków pieniężnych oraz ich ekwiwalentów do jednostki. Oszacowanie okresu użytkowania danego składnika jest kwestią oceny własnej jednostki opartej na jej doświadczeniu z podobnymi aktywami (par. 57 MSR 16). Określając okres użytkowania składnika aktywów należy mieć na uwadze min. następujące czynniki:

- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą,
- oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych,
- prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące użytkowania składnika aktywów.

Okres użytkowania oraz wartość końcowa powinny być weryfikowane przynajmniej na koniec każdego roku obrotowego

i, jeśli zaistnieje taka konieczność, odpowiednio zmienione. Przyjęta metoda amortyzacji zgodnie z par. 51 MSR 16 powinna zostać zweryfikowana, jeżeli zmieniają się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub w wyniku pozyskania nowych informacji czy też zdobycia większego doświadczenia. Skutki zmian wpływają na wynik finansowy przyszłych okresów sprawozdawczych. Prawidłowa amortyzacja środków trwałych jest kluczowym elementem dla wiarygodnej wyceny bilansowej oraz dla wiarygodnego ustalenia wyniku działalności.

*Agnieszka Harny*





**Piotr Kęska**  
Starszy Konsultant  
piotr.keska@ecagroup.pl  
ECA Sereżyński i Partnerzy Sp. z o.o.

## **Połączenie jednostek według Polskich Standardów Rachunkowości**

Zagadnienia związane z ujęciem księgowym połączenia spółek handlowych reguluje rozdział 4a ustawy o rachunkowości „Łączenie się spółek”.

Zgodnie z zapisami art. 44a ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie dwóch metod rozliczania połączenia spółek handlowych w zależności od spełnienia określonych warunków.

Wyróżniamy:

- metodę nabycia (art. 44b ustawy), lub
- metodę łączenia udziałów (art. 44c ustawy).

Bez względu na metodę, która znajdzie zastosowanie przy danym połączeniu, należy określić, która z łączących się spółek jest spółką przejmującą, a która spółką przejmowaną. Upraszczając nieco wyżej wymienione rozróżnienie można przyjąć, iż połączenie jest zawsze ujmowane w księgach rachunkowych spółki przejmującej bądź spółki nowozawiażanej.

Kolejnym niezwykle ważnym elementem jest ustalenie dnia połączenia. Zgodnie z art. 44a ust. 3 za dzień połączenia spółek przyjmuje się dzień wpisania połączenia do rejestru właściwego dla spółki przejmującej lub spółki nowozawiażanej. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na całkowicie odmienne podejście określenia dnia połączenia w regulacjach Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Zgodnie z MSSF 3 „Połączenie jednostek” dzień połączenia to dzień przejścia kontroli nad spółką przejmowaną. Fakt, iż przeważnie brak jest zgodności czasowej pomiędzy wyżej określonymi datami pomiędzy prawnym i kapitałowym połączeniem jednostek może wystąpić (i przeważnie występuje) istotna rozbieżność czasowa (rozbieżność pomiędzy polskimi oraz międzynarodowymi przepisami).

Metoda nabycia traktowana jest, zgodnie z ustawą o rachunkowości, jako zasada ogólna i polega na sumowaniu poszczególnych pozycji aktywów i pasywów spółki przejmującej, według ich wartości księgowej, z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów spółki przejmowanej, według ich wartości godziwej ustalonej na dzień ich połączenia. W związku z wymaganiami wykazania pozycji aktywów i pasywów spółki przejmowanej w wartości godziwej występuje konieczność wyceny składników aktywów i pasywów spółki przejmowanej na dzień połączenia. Pamiętać należy, iż wycenie do wartości godziwej podlegają wszelkie możliwe do zidentyfikowania składniki aktywów i pasywów, w tym również te, które mają wartość zerową, zostały wycofane z ewidencji bilansowej ale na dzień połączenia spełniają definicję aktywów bądź pasywów.

Sporządzając sprawozdanie finansowe na dzień połączenia metodą nabycia należy pamiętać o szeregu zasad. Pierwszą z nich jest obowiązek wyłączenia kapitału (funduszu) własnego spółki przejętej ustalonego na dzień połączenia jako aktywa netto według wartości godziwej. Kolejnym elementem jest ustalenie wartości firmy lub ujemnej wartości firmy i odpowiednia jej prezentacja w sprawozdaniu finansowym. Niezwykle ważnym elementem jest odpowiednie wyłączenie wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze które występują na dzień połączenia pomiędzy spółkami.

Wyłączenia w rachunku zysków i strat uzależnione są od rodzaju podmiotu powstałego po połączeniu oraz występowania przed dniem połączenia stosunku podporządkowania. W przypadku powstania nowej spółki, włączeniu do rachunku zysków i strat za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, podlegają przychody i koszty oraz zyski i straty spółki przejętej i spółki przejmującej od dnia połączenia. W przypadku gdy w wyniku połączenia na spółkę przejmującą przeszedł majątek spółki przejmowanej, włączeniu do rachunku zysków i strat za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, podlegają przychody i koszty oraz zyski i straty spółki przejętej od dnia połączenia oraz spółki przejmującej od początku roku obrotowego. Natomiast w przypadku występowania przed połączeniem stosunku podporządkowania, wszelkie zyski i straty netto spółki przejmowanej, osiągnięte przed dniem połączenia, wpływają w odpowiednim procencie, ustalonym jako procent kontrolowanych przez spółkę przejmującą w danym okresie przed dniem połączenia aktywów netto spółki przejmowanej, na odpowiednie pozycje kapitałów własnych spółki przejmującej, spółki powstałej w wyniku połączenia.

Metoda łączenia udziałów polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod



wyceny i dokonaniu wyłączeń. Przy zastosowaniu metody łączeniu udziałów należy wyłączyć wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę lub spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru. Dodatkowymi wyłączeniami objęte są wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze występujące pomiędzy łączącymi się spółkami, przychody i koszty operacji gospodarczych dokonywanych w danym roku obrotowym przed połączeniem między łączącymi się spółkami oraz zyski i straty operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem zawarte w wartościach podlegających łączeniu aktywów i pasywów. Należy zwrócić uwagę, iż wyłączenia dotyczące przychodów i kosztów oraz zysków i strat z operacji gospodarczych można nie dokonywać, jeśli nie wpłynie to na rzetelność i jasność sprawozdania finansowego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki.

W przypadku sporządzania sprawozdania finansowego na koniec roku obrotowego w którym nastąpiło połączenie można stwierdzić różnicę w prezentacji danych porównawczych w zależności od tego jaką metodą połączenie zostało dokonane. Dane porównawcze, wykazywane na koniec okresu w którym nastąpiło połączenie metodą nabycia, powinny zawierać dane za poprzedni rok obrotowy ze sprawozdania finansowego spółki przejmującej, natomiast w przypadku metody łączenia udziałów dane porównawcze wykazywane są w taki sposób, jakby połączenie nastąpiło na początek poprzedniego roku obrotowego.

*Piotr K ska*

**ECA Group**

**ECA Sereżyński i Partnerzy Sp. z o.o. ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.**

## **II KONFERENCJA CFO**

### **Rachunkowość, podatki i inne aspekty zarządzania finansami**

która odbędzie się 12 października 2010 r. w Warszawie

#### **NAJWAŻNIEJSZE ZAGADNIENIA:**

- *Rachunkowość zabezpieczeń*
- *VAT w 2011 roku*
- *Planowane zmiany w podatku CIT*
- *Planowane zmiany podatku PIT*
- *MSR 37*
- *Testowanie utraty wartości aktywów a MSR 36*
- *Pozyskanie kapitału na rozwój*

#### **Warunki uczestnictwa w KONFERENCJI**

dostępne w programie naszej stronie internetowej

**[www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl)**

**W razie jakichkolwiek pytań zapraszamy do kontaktu:**

**Anna Bocheńska e-mail: [anna.bochenska@ecagroup.pl](mailto:anna.bochenska@ecagroup.pl)**

Zgłoszenia przyjmowane są do 6 października







## II. Podatki

### Nadzór merytoryczny pełni



**Katarzyna Wawro-Rzychoń**  
Doradca Podatkowy  
katarzyna.wawro-rzychon@ecagroup.pl  
ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

Absolwentka kierunku Finanse i Bankowość Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Doświadczenie zawodowe zdobywała w dziale doradztwa podatkowego międzynarodowej firmy doradczej, uczestnicząc w bieżącej obsłudze klientów krajowych i zagranicznych oraz audytach podatkowych.

Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkowymi aspektami działalności w specjalnych strefach ekonomicznych. Autorka oraz współautorka publikacji z zakresu prawa podatkowego. Wykładowca problematyki opodatkowania podmiotów gospodarczych podatkiem dochodowym od osób prawnych.



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

### **Sprzedaż mieszkania przez dewelopera wraz z miejscem postojowym – stawka VAT**

W przypadku, gdy w ramach nieruchomości budynkowej następuje sprzedaż na odrębną własność lokalu mieszkalnego **wraz z przynależnym udziałem w jej częściach wspólnych**, w ramach którego określono sposób korzystania z części nieruchomości wspólnej w ten sposób, że przydzielono nabywcy prawo do korzystania z określonego miejsca postojowego, to sprzedaż ta stanowi jednolite świadczenie i podlega opodatkowaniu stawką 7%.

W przypadku, gdy sprzedaż obejmuje dwa przedmioty, to jest lokal mieszkalny oraz udział w wyodrębnionym na odrębną własność lokalu niemieszkalnym (użytkowym) w budynku mieszkaniowym, stawką opodatkowania 7% objęta jest jedynie dostawa lokalu mieszkalnego, a sprzedaż udziału w lokalu niemieszkalnym (użytkowym, garażowym), z określeniem sposobu korzystania z miejsc postojowych w ramach podziału quoad usum (tj. określenia sposobu korzystania z nieruchomości wspólnej przez poszczególnych współwłaścicieli **bez zniesienia współwłasności**, np. poprzez wskazanie, że z poszczególnych części np. miejsc postojowych nieruchomości wspólnej np. hali garażowej, poszczególni współwłaściciele korzystają w sposób wyłączny), opodatkowana jest stawką 22%.

Tak orzekł NSA w wyroku z dnia 11 maja 2010 r. (sygn. I FSK 724/09), który zapadł w wyniku zaskarżenia przez dewelopera niekorzystnej dla niego interpretacji przepisów prawa



podatkowego wydanej przez organy podatkowe, dotyczącej sprzedaży lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym wraz z miejscem postojowym w garażu podziemnym.

Kwestia ta wciąż budzi kontrowersje jako, że zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych na miejsca garażowe obowiązuje stawka 22% - nawet jeżeli jest ono sprzedawane wraz z lokalem mieszkalnym na podstawie jednego aktu notarialnego.

Powołany wyrok jest natomiast kolejnym korzystnym dla Podatników orzeczeniem sądowym. Można zatem mówić o kształtowaniu się korzystnej dla Podatników linii orzeczniczej dotyczącej omawianej materii.

W omawianym wyroku NSA wyodrębnił dwie sytuacje, które mogą wystąpić w przypadku dostawy lokalu mieszkalnego i miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym:

1) **uznanie lokalu garażu wielostanowiskowego jako elementu nieruchomości wspólnej** (podobnie jak ciągów komunikacyjnych, strychów, itp.) w odniesieniu do której określa się korzystanie z poszczególnych miejsc postojowych w ramach podziału quoad usum albo

2) **wyodrębnienie garażu na odrębną własność** (lokal niemieszkalny) i **sprzedaż wyodrębnionego udziału we współwłasności tego garażu na rzecz właścicieli lokali korzystających z miejsc postojowych w ramach podziału (quoad usum) tego lokalu niemieszkalnego.**

W pierwszym przypadku przedmiotem sprzedaży w ramach jednej nieruchomości jest samodzielny lokal mieszkalny wraz z przynależnym mu udziałem we współwłasności wspólnych części budynku i urządzeń (np. klatek schodowych, piwnic, strychów, pralni, suszarni, garaży) oraz we własności gruntu (ew. w prawie współużytkowania wieczystego gruntu). W świetle art. 3 ust. 1 ustawy o własności lokali<sup>1</sup> nie jest możliwe zbycie własności lokalu bez udziału we współwłasności wspólnych części budynku i urządzeń oraz we własności gruntu. **W takim zatem przypadku mamy do czynienia ze sprzedażą na odrębną własność lokalu mieszkalnego jako rzeczy głównej oraz towarzyszącego mu udziału we współwłasności wspólnych części nieruchomości. W sytuacji takiej mamy do czynienia z jednolitym świadczeniem, na które składają się dostawa towaru – samodzielnego, wyodrębnionego na własność lokalu mieszkalnego oraz sprzedaż związanego z tym lokalem udziału w nieruchomości (w tym m.in. w garażu wielostanowiskowym), tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie w aspekcie cywilistycznym jest niedopuszczalne, a z punktu widzenia podatkowego miałoby sztuczny charakter. Przydzielenie natomiast właścicielowi lokalu mieszkalnego miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym następuje w ramach określenia sposobu korzystania z udziału w częściach wspólnych**

**budynku.** Stąd w tym przypadku nieuzasadnione byłoby wyodrębnianie dwu przedmiotów opodatkowania opodatkowanych różnymi stawkami.

W tym drugim przypadku przedmiotem sprzedaży jest:

a) wyodrębniony na odrębną własność lokal mieszkalny wraz z udziałem we współwłasności wspólnych nieruchomości budynkowej i innych urządzeń, które nie służą do wyłącznego użytku właścicieli poszczególnych lokali, **z wyłączeniem jednak garażu, wyodrębnionego na odrębną własność,**

b) udział w **wyodrębnionym na odrębną własność garażu wielostanowiskowym,** któremu towarzyszy określenie sposobu korzystania z miejsc postojowych w ramach podziału quoad usum (**lokal ten objęty zostaje odrębną księgą wieczystą**).

W takim przypadku miejsce postojowe w garażu wielostanowiskowym, jako oddzielnym od lokalu mieszkalnego lokalu użytkowym, nie jest pomieszczeniem przynależnym, a zatem nie może być przyporządkowane w sensie prawnym do lokalu mieszkalnego. Miejsce postojowe stanowi część wyodrębnionego na odrębną własność lokalu użytkowego (garażu), a zatem nie stanowi części wspólnej nieruchomości związanej z lokalem mieszkalnym, a tym bardziej nie może być przynależne do lokalu mieszkalnego. Nabywca lokalu mieszkalnego, nabywa bowiem tylko udział we współwłasności lokalu niemieszkalnego (garażu wielostanowiskowego), z możliwością korzystania z przyznanego mu miejsca postojowego. Stąd w tym przypadku uzasadnione jest wyodrębnienie dwu przedmiotów opodatkowania, a stawka podatkowa określana jest odrębnie dla każdego z nich.

*Anna Janczewska*



<sup>1</sup>Tj. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.)



**Łukasz Chłond**  
**Konsultant Podatkowy**  
**lukasz.chlond@ecagroup.pl**  
**ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.**

## **Koniec pełnego prawa do odliczenia dla samochodów z kratką ?**

Wygląda na to, że podatnicy niedługo mogli cieszyć się z pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do tzw. samochodów z kratką, wynikającego z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 (Magoora sp. z o.o.). Ministerstwo Finansów przygotowuje nowelizację ustawy o podatku od towarów i usług, w wyniku której ograniczenia w odliczeniu mające zastosowanie do samochodów osobowych będą czasowo dotyczyły również samochodów z kratką.

Z zamieszczonych na stronie Ministerstwa Finansów w dniu 29 lipca br. założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym wynika, że czasowo – **do dnia 31 grudnia 2012 r.** – ograniczone zostanie prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu samochodów z kratką oraz paliwa do nich. Jak zauważa MF „obecnie obowiązujące, w następstwie ww. wyroku TSUE, rozwiązania stwarzają pewne preferencje w rozliczeniach podatkowych VAT związanych z zakupem określonych pojazdów samochodowych, których konstrukcja praktycznie nie różni się lub różni minimalnie od samochodów osobowych, a stwarza nieporównywalnie lepsze możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych u podatnika nabywającego taki pojazd. Sposób zaś wykorzystywania takiego pojazdu nie różni się praktycznie od wykorzystywania samochodów osobowych. Sytuacja taka nie powinna mieć miejsca, gdyż prowadzi do sztucznego ‘wymuszania’ zakupu określonych pojazdów w celu uzyskania preferencji podatkowych.” Z tego względu MF proponuje, aby do samochodów z kratką zastosowanie znalazło ograniczenie

polegające na możliwości odliczenia jedynie 60 % podatku naliczonego przy ich nabyciu (również w przypadku korzystania z tych samochodów na podstawie umowy najmu, dzierżawy leasingu lub innej podobnej umowy), nie więcej wszakże niż 6.000 złotych. Jest to więc rozwiązanie analogiczne do przewidzianego obecnie w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku natomiast nabycia paliwa do ww. samochodów, podatnikowi w ogóle nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Największe wątpliwości związane z planowaną nowelizacją, powstać mogą dla podatników, którzy obecnie użytkują samochody posiadające homologację ciężarową na podstawie umów najmu lub leasingu (oraz innych, podobnych umów), w szczególności co do możliwości dalszego odliczania podatku naliczonego po wejściu w życie ww. zmian. Ustawodawca postanowił zapobiec tym wątpliwościom proponując, aby projektowane przepisy dotyczące ograniczonego prawa do odliczenia podatku **nie miały zastosowania** do samochodów będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, **w stosunku do których, przysługiwało podatnikowi, zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie nowelizacji, prawo do odliczenia podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z takiej umowy.** Celem dalszego korzystania z prawa do odliczenia umowy te musiałyby jednak zostać zarejestrowane we właściwym urzędzie skarbowym najpóźniej 30. dnia licząc od dnia wejścia w życie planowanej nowelizacji. O ile jednak podatnicy, którzy już użytkują samochody z kratką na podstawie jednej z ww. umów, będą mogli nadal odliczać podatek naliczony od czynszu lub raty leasingowej, to nie będą mogli oni korzystać z prawa do odliczenia podatku z tytułu nabywanego do napędu tych samochodów paliwa.

***Łukasz Chłond***





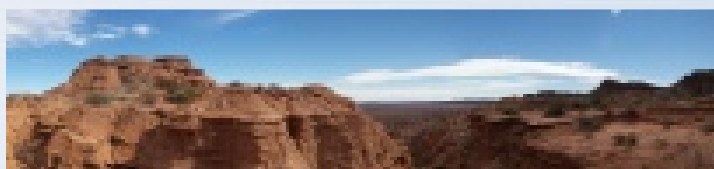
## Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych

### 1 E-faktury a VAT

Organy podatkowe twierdziły do tej pory, że faktury wysyłane drogą elektroniczną w formacie PDF jednakże bez certyfikowanego podpisu usługodawcy, nie dają możliwości odliczenia podatku. NSA w wyroku o sygnaturze **I FSK 1444/09** z dnia 20 maja 2010 r. dopuścił jednak prawo do odliczenia podatku na podstawie e-faktury, co daje nadzieję na szybkie zmiany w polskim systemie prawa podatkowego. Spółka zwróciła się do Ministra Finansów z pytaniem, czy z racji złej pracy poczty oraz innych czynników, przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur otrzymywanych w formie elektronicznej i drukowanych bezpośrednio przez Spółkę jednakże bez oryginalnego podpisu. W wydanym wyroku NSA stwierdził, że nie ma normatywnych przeciwwskazań do istnienia "mieszanego" systemu wysyłania i przechowywania faktur, polegającego na wysyłaniu faktury w formie papierowej oraz przechowywaniu jej kopii w formie elektronicznej, z gotowością wydrukowania jej na każde żądanie uprawnionego organu.

### 2 Przedawnienie zobowiązania podatkowego

NSA podkreślił w wyroku z dnia 28 czerwca 2010 roku ważność instytucji jaką jest przedawnienie w prawie podatkowym. Sąd orzekł, że podatnik w procesie samoobliczenia swojego zobowiązania podatkowego z różnych względów może zadeklarować i wpłaci podatek w innej wysokości niż faktyczne zobowiązanie. Według art. 59 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie wygaśnie wtedy gdy podatnik wpłaci podatek w kwocie równej lub wyższej niż wynikająca z zobowiązania. Wtedy zobowiązanie przestaje istnieć a termin przedawnienia nie biegnie dalej. Jednak w sytuacji gdy podatnik wpłaci kwotę niższą niż wynikająca z zobowiązania to zobowiązanie wygasa w tej części, pozostała część zobowiązania dalej jednak obowiązuje podatnika i dalej biegnie termin przedawnienia. Sąd w wyroku o sygnaturze **I FPS 5/09** uznał, iż po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 par. 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe staje się bezprzedmiotowe. Nie powinno zatem być wszczynane postępowanie, wszczęte zaś powinno zostać umorzone.



### 3 Postępowanie restrukturyzacyjne a odpowiedzialność członków zarządu spółki

Zgodnie z zasadą odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, za zaległości podatkowe spółki akcyjnej i spółki z o.o. obarczeni są członkowie zarządu spółki. Ordynacja podatkowa przewiduje w art. 116 par. 1 trzy przesłanki pozwalające uwolnić od odpowiedzialności członków zarządu. Są to zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, wskazanie że niezgłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania układowego nie nastąpiło z winy zarządu, wskazanie majątku spółki którego egzekucja zaspokoiłaby wierzytelność wynikłą z zaległości. W sprawie będącej przedmiotem wyroku NSA z dnia 24 lutego 2010 roku (sygnatura I FSK 2041/08), spółka odwołała się do pierwszej z tych przesłanek, gdyż zdaniem spółki ogłoszenie upadłości jest rozwiązaniem ostatecznym w wypadku gdy nie powiodłoby się postępowanie restrukturyzacyjne, a warunki postępowania restrukturyzacyjnego - zdaniem spółki - dowodzą o sytuacji uniemożliwiającej wszczęcie postępowania upadłościowego. Sąd nie zgodził się z twierdzeniem strony polegającym na przekonaniu, iż ogłoszenie upadłości równa się podważeniu sensu postępowania restrukturyzacyjnego. NSA podkreślił że ustawa o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców wyklucza w art. 3 ust. 1 stosowanie jej przepisów do przedsiębiorców znajdujących się w stanie likwidacji i przewiduje możliwość ogłoszenia upadłości w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego. Wyrok ten udowadnia, że postępowanie restrukturyzacyjne nie uwalnia zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki.

### 4 Tzw. kontrola na legitymację a zakres postępowania dowodowego

Tzw. kontrola na legitymację to rozwiązanie pozwalające na natychmiastowe wszczęcie kontroli z uwagi na wystąpienie okoliczności uzasadniających taką kontrolę. Art. 284a ust. 2 Ordynacji podatkowej stwierdza wyraźnie, że upoważnienie do wszczęcia takiej kontroli powinno być doręczone kontrolowanemu w ciągu 3 dni od wszczęcia kontroli. Ustawodawca w ust. 3 art. 284a Ordynacji podatkowej przewidział konsekwencje niedotrzymania terminu doręczenia upoważnienia. W wypadku gdy nie został zachowany 3 dniowy termin, dokumenty z czynności kontrolnych nie stanowią



materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym. NSA w wyroku o sygnaturze **I FSK 885/09** stwierdził, że w razie przekroczenia 3-dniowego terminu dokumenty z czynności sprawdzających nie mogą stanowić materiału dowodowego, dotyczy to jednak dokumentów sporządzonych w czasie kontroli a nie innych dokumentów ujawnionych podczas tej kontroli, nie dotyczy to również dokumentów sporządzonych przez samego podatnika.

## **5 Darowizna na rachunek dewelopera – możliwość zwolnienia z podatku od spadków i darowizn**

W świetle wyroku NSA z dnia 7 kwietnia 2010 r. (sygnatura **II FSK 1952/08**) można wysnuć wniosek, że o tym czy darowizna podlega zwolnieniu z podatku od spadków i darowizn decyduje przede wszystkim fakt, czy środki pieniężne będące przedmiotem darowizny zostały przekazane na rzecz obdarowanego. NSA w wyroku posłużył się wykładnią celowościową i uznał, że darowizna przelana na konto dewelopera, ale przekazana w celu spłacenia długu obdarowanego, podlega zwolnieniu z podatku. Sformułowanie użyte w art. 4a ust 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn "na rachunek bankowy nabywcy" nie oznacza bowiem, że musi to być konto, jakie bank prowadzi dla obdarowanego.

## **6. Skutki interpretacji indywidualnej dla następcy prawnego**

Orzeczenie WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2010 r. (sygnatura **III SA/Wa 99/10**) jest niewątpliwie korzystne dla podatników. Podatnik występujący jako następca prawny po sukcesji generalnej ma zagwarantowaną możliwość skorzystania z ochronnego skutku interpretacji indywidualnej uzyskanej przez spółkę przejętą. Art. 93 i następne Ordynacji podatkowej regulują następstwo prawne w zakresie praw i obowiązków które wynikają z prawa podatkowego. Należy zauważyć, że pogląd zaprezentowany przez WSA znajdzie zastosowanie w każdym przypadku, gdy dochodzi do sukcesji generalnej na skutek łączenia, podziału lub przekształcenia podatników na warunkach przewidzianych w art. 93 i następnych Ordynacji podatkowej.

**Konrad Pawłowski**  
*współpracownik*



## 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](http://www.ecagroup.pl)**

**e-mail: [biuro@ecagroup.pl](mailto:biuro@ecagroup.pl)**

## **Kontakt w sprawie biuletynu:**

**Anna Bocheńska**

**tel.: +48 32 376 41 82**

**fax: +48 32 376 41 41**

**e-mail: [anna.bochenska@ecagroup.pl](mailto:anna.bochenska@ecagroup.pl)**

## **Biuletyn rachunkowości i podatków nr 3/2010**

**Wydawca: ECA Group**

### **Nadzór merytoryczny:**

Marcin Krupa

Katarzyna Wawro-Rzychoń

*Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia b d ce nast pstwem decyzji podj tych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje maj charakter ogólny i nie odnosz si do sytuacji konkretnej firmy.*

*Przed podj ciem konkretnych decyzji proponujemy zasi gni cie porady u naszych ekspertów.*

