INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

WERSJA CYFROWA
CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ
inforlex.pl/ewydania
**Ważne!** Jeśli nie masz dostępu, zadzwoń do BOK – tel. 801 626 666

# BGK BIULETYN głównego księgowego

miesięcznik

EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

**Temat numeru**
**Środki trwałe i środki trwałe w budowie – wartość początkowa**

7/295
lipiec 2021

## I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ

1. Jakie nowe ulgi na innowacje i rozwój przewiduje Polski Ład . . . 3
Ulgi na innowacje . . . 3
Ulgi na rozwój . . . 4
Zmiany w uldze B+R i uldze IP Box . . . 5
2. SLIM VAT2, Grupy VAT i Podatnik bezgotówkowy – planowane zmiany w VAT . . . 5
SLIM VAT2 . . . 5
Grupy VAT . . . 6
Podatnik bezgotówkowy . . . 7
3. INFORLEX Jednolita procedura celna i VAT – po zmianach . . . 8
Problem rozbieżnych procedur poboru cła i podatku . . . 8
Stosowanie przepisów proceduralnych po nowelizacji . . . 9
Zmiany w ustawie o VAT . . . 9
Stwierdzenie nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym . . . 10
Wniosek o wydanie decyzji określającej podatek . . . 10
Decyzja określająca podatek z tytułu importu . . . 10
Właściwość organu w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości z tytułu importu . . . 11
Korzyści jednego postępowania . . . 12
4. Od 1 lipca 2021 r. kolejne branże powinny wdrożyć kasy online . . . 12
Sankcje za brak kasy online . . . 12
Obowiązek wdrożenia kas online od 1 lipca 2021 r. – w interpretacjach MF . . . 13
Ulga na zakup kasy online . . . 14
5. Dotacje na pokrycie bieżących kosztów działalności otrzymane w ramach tarcz 8.0 i 9.0 – czy są przychodem . . . 14
Czy powstaje przychód z tytułu otrzymania dotacji . . . 15
Czy powstaje przychód z tytułu „umorzenia" dotacji . . . 15

***ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie>***

ISSN 2084-5863
9 772084 586107 07
cena 79,00 zł (w tym 8% VAT)
Indeks 328995

## Odpowiedzi na pytania księgowych


Jak udokumentować odsetki za nieterminowe wykonanie zleconych prac? . . . . . 16
Czy w sytuacji gdy zaliczka obejmuje całą wartość transakcji, należy jeszcze po jej zakończeniu wystawiać fakturę końcową? . . . . . 16
Jakie wydatki można zaliczyć do kosztów zwiększających wartość początkową nabytych gruntów? . . . . . 16


## II. TEMAT NUMERU


1. INFORLEX Środki trwałe i środki trwałe w budowie – wartość początkowa . . . . . 17
   - Prawo bilansowe . . . . . 17
   - Nabyte środki trwałe . . . . . 17
   - Cena nabycia środka trwałego . . . . . 18
   - Wytworzone środki trwałe . . . . . 19
   - Straty i szkody poniesione w trakcie budowy środka trwałego . . . . . 20
   - Środki trwałe nabyte nieodpłatnie . . . . . 20
   - Prawo podatkowe . . . . . 21
   - Nabyte środki trwałe . . . . . 22
   - Wytworzone środki trwałe . . . . . 22
   - Zmiana wartości początkowej z punktu widzenia bilansowego . . . . . 23
   - Ulepszenia . . . . . 23
   - Zmiana wartości początkowej z podatkowego punktu widzenia . . . . . 24
   - Ustalanie ceny nabycia lub jej odpowiednika na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego – według KSR 11 . . . . . 24
   - Ustalanie ceny nabycia w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) . . . . . 25
   - Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych . . . . . 30
   - Ujawnienie . . . . . 30
   - Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu . . . . . 32


## III. EWIDENCJA KSIĘGOWA


1. INFORLEX Aport składników majątku do innej spółki . . . . . 34
   - Wycena aportu . . . . . 34
   - Podatek VAT . . . . . 35
   - Ewidencja VAT w księgach rachunkowych . . . . . 35
   - Przychód podatkowy z tytułu wniesienia aportu . . . . . 36
   - Koszt podatkowy ustalany przy objęciu udziałów (akcji) w zamian za aport . . . . . 37
   - Ewidencja księgowa objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny u wnoszącego . . . . . 38
   - Ewidencja księgowa objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny u otrzymującego aport . . . . . 44
   - Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych . . . . . 51
   - Stanowisko Ministerstwa Finansów . . . . . 55
2. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa . . . . . 57
   - Podejście podatkowe . . . . . 59
   - Podatek dochodowy . . . . . 59
   - Ustawa o VAT . . . . . 60
   - Wycena ZCP . . . . . 60
   - Ewidencja aportu ZCP w księgach rachunkowych . . . . . 62
   - Ewidencja u otrzymującego ZCP . . . . . 62
   - Ewidencja księgowa wniesionej zorganizowanej części przedsiębiorstwa . . . . . 63


## IV. SPRAWOZDAWCZOŚĆ


1. Rozliczenie zaliczki na poczet dywidendy . . . . . 67
2. Ujmowanie kosztów emisji obligacji dla celów podatkowych i bilansowych . . . . . 70


## V. RACHUNEK KOSZTÓW I ZARZĄDZANIE FINANSAMI


1. Przychody – projekt nowego KSR . . . . . 74
2. Prosta spółka akcyjna – nowy podmiot od 1 lipca 2021 r. . . . . 78
   1. Przesłanki powstania nowej formy spółki . . . . . 78
   2. Kapitał spółki . . . . . 79
   3. Zmiany w ustawie o rachunkowości . . . . . 80

# 1 Jakie nowe ulgi na innowacje i rozwój przewiduje Polski Ład

POLSKI ŁAD

W 2022 r. przedsiębiorcy będą mogli skorzystać z nowych ulg na innowacje oraz na rozwój. Ich wprowadzenie przewiduje rządowy program Polski Ład. Oprócz nowych ulg podatkowych program ten ma wprowadzić również zmiany w już istniejących ulgach B+R oraz IP Box.

## Ulgi na innowacje

W ramach programu Polski Ład rząd proponuje wprowadzenie następujących ulg na innowacje:

- ulgi na robotyzację, która ma ułatwić otwieranie linii produkcyjnych,
- ulgi na zatrudnienie innowacyjnych pracowników, która ma ułatwić konkurowanie o specjalistów posiadających kluczowe umiejętnościach i kompetencje,
- ulgi na prototyp, czyli ulgi wspomagającej przeniesienie pomysłu na język praktyki i produkcji.

### Ulga na robotyzację

Ulga na robotyzację przemysłową będzie skierowana do firm, które chcą usprawnić produkcję przez zastosowanie robotów przemysłowych. Skorzysta z niej firma, która zakupi i zainstaluje robota przemysłowego, tj. maszynę naśladującą ruch ręki człowieka, wykonującą ruch w kilku osiach, programowaną.

### Ulga na zatrudnienie innowacyjnych pracowników

Z ulgi na zatrudnienie innowacyjnych pracowników będą mogły skorzystać firmy, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową i zatrudniają pracowników do jej wykonywania. Dzięki uldze firmy inwestujące np. w badaczy, programistów, wynalazców, konstruktorów, inżynierów czy farmaceutów będą mogły zaproponować im wyższe wynagrodzenie, zwiększając tym samym swoją konkurencyjność w porównaniu z zagranicznymi firmami.

### Ulga na prototyp

Z ulgi na prototyp będzie mogła skorzystać każda firma, która opracuje nowy produkt, dotychczas niefunkcjonujący na rynku. Ulgę będzie można zastosować nie tylko na projekty takie jak konstrukcja hybrydowego pociągu, ale też na produkt innowacyjny w skali firmy, niewystępujący dotąd na rynku, który będzie rozwijał ofertę firmy i pozwoli jej zdobywać nowe rynki.

Z tytułu ulgi na prototyp firmy zyskają możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania dodatkowych 30% wydatków poniesionych na jego wytworzenie (nie więcej jednak niż 10% dochodu). Aby ułatwić firmom stosowanie ulgi, przepisy będą zawierały precyzyjną listę

wydatków, które będą mogły być uznane za przydatne do opracowania (produkcji próbnej) prototypu i wprowadzenia go na rynek.

# Ulgi na rozwój

Ulgami na rozwój firm będą:

- ulga na IPO, czyli na pierwszą publiczną ofertę sprzedaży akcji, wraz z ulgą na inwestycje w giełdowych debiutantów wspierającą długoterminowe lokowanie kapitału na rynku publicznym,
- ulga dla inwestujących za pośrednictwem funduszy Venture Capital, które lokują kapitał w innowacyjne przedsiębiorstwa,
- ulga konsolidacyjna, czyli ulga na fuzję,
- ulga na ekspansję, czyli podatkowa zachęta do zdobywania nowych rynków zbytu.

## Ulga IPO

Ulga na IPO będzie skierowana do podmiotów wchodzących na giełdę i inwestujących w giełdowych debiutantów. Ulga dla emitenta umożliwi:

- uwzględnienie w rachunku podatkowym 150% wydatków bezpośrednio związanych z wejściem na giełdę (na przygotowanie prospektu emisyjnego, opłaty notarialne, sądowe, skarbowe i giełdowe oraz na opracowanie i publikację ogłoszeń wymaganych prawem),
- odliczenie dodatkowych 50% wydatków na usługi doradcze, prawne i finansowe, bezpośrednio związane z emisją (maksymalnie 50 000 zł bez VAT).

Ulga dla inwestora indywidualnego będzie polegała na zniesieniu obowiązku zapłaty podatku od zysku ze sprzedaży akcji kupionych w ramach IPO, pod warunkiem zachowania ich przez okres 3 lat.

## Ulga Venture Capital

Ulga Venture Capital będzie preferencją podatkową dla inwestowania w start-upy za pośrednictwem funduszy Venture Capital. W ramach tego rozwiązania inwestor już na wejściu odliczy część kwoty inwestycji od swojego dochodu.

## Ulga konsolidacyjna

Ulga na konsolidację firm:

- będzie adresowana do podatników, którzy chcą np. ratować firmę znajdującą się w kiepskiej kondycji finansowej poprzez jej przejęcie,
- będzie działała podobnie jak ulga B+R,
- wydatki związane z przejęciem innej spółki, które są kosztem uzyskania przychodu, będą też odliczane od dochodu,
- ma dotyczyć wydatków poniesionych bezpośrednio na nabycie udziałów w spółce kapitałowej (na obsługę prawną, wycenę, sporządzenie planów połączenia, audyt, podatki itp.).

Podatnik oprócz zaliczenia wydatków związanych z przejęciem innej spółki do kosztów uzyskania przychodów będzie mógł również w ramach ulgi kolejny raz odliczyć ich równowartość od podstawy opodatkowania.

## Ulga na ekspansję

Ulga ta będzie adresowana do firm, które zdecydują się na rozwój swojej działalności i znalezienie nowych rynków zbytu. Ma dotyczyć wydatków poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży produktów (uczestnictwo w targach, działania promocyjne, przygotowanie koniecznej dokumentacji). Dzięki proponowanej uldze wydatki na ekspansję biznesu będą mogły zostać odliczone dwa razy – raz jako koszty uzyskania przychodów, drugi raz w ramach ulgi do kwoty 1 mln zł.

## Zmiany w uldze B+R i uldze IP Box

Oprócz wprowadzenia nowych ulg na innowacje i rozwój Polski Ład przewiduje również wprowadzenie zmian w istniejących już ulgach B+R oraz IP Box. Obecnie podatnik komercjalizujący wyniki prac badawczo-rozwojowych i osiągający z nich dochody kwalifikowane w rozumieniu przepisów o IP Box nie ma możliwości korzystania z odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi B+R. Po zmianach ma zyskać taką możliwość.

ŹRÓDŁO:

- komunikat MF z 2 czerwca 2021 r. pt. „Polski Ład: ekspansja i rozwój firm" – opubl. na www.mofnet.gov.pl
- komunikat MF z 24 maja 2021 r. pt. „Polski Ład z pakietem ulg na innowacje" – opubl. na www.mofnet.gov.pl

©℗

**Katarzyna Wojciechowska**
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego"

# 2 SLIM VAT2, Grupy VAT i Podatnik bezgotówkowy – planowane zmiany w VAT

SLIM VAT2 to pakiet kolejnych uproszczeń, który ma zostać wprowadzony w rozliczeniach VAT od października 2021 r. Grupy VAT i Podatnik bezgotówkowy to projekty, które zostaną wdrożone od 2022 r.

## SLIM VAT2

W Sejmie rozpoczęły się prace nad nowelizacją ustawy o VAT określaną mianem pakietu SLIM VAT2 (projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe – druk sejmowy nr 1236).

Zmiany wprowadzane tym pakietem mają wejść w życie 1 października 2021 r. Dzięki nim podatnik zyska:

- możliwość dokonania korekty podatku z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej, gdy w pierwotnej deklaracji nie rozliczył prawidłowej wysokości podatku,
- więcej czasu na złożenie informacji o poniesieniu pierwszego wydatku na pojazd samochodowy, dzięki czemu można będzie łatwiej uzyskać prawo do odliczenia VAT na samochody wykorzystywane do działalności gospodarczej w 100%,

- więcej czasu na dokonanie odliczeń przez korektę deklaracji odliczenia VAT po upływie terminu na odliczenie na „bieżąco",
- możliwość wyboru opodatkowania VAT sprzedaży nieruchomości w oświadczeniu składanym w akcie notarialnym,
- możliwość uzyskania zgody na uwolnienie środków z rachunku VAT, jeżeli posiadane przez podatnika zaległości podatkowe będą odroczone lub rozłożone na raty,
- możliwość przeznaczenia środków zgromadzonych na rachunku VAT na uregulowanie składki na rzecz KRUS.

Nowe rozwiązania mają wejść w życie od 1 października 2021 r., z wyjątkiem niektórych przepisów, które zaczną obwiązywać w innych terminach.

## Grupy VAT

Przynależność do Grupy VAT ma w istotny sposób uprościć dokonywanie rozliczeń pomiędzy powiązanymi podmiotami. Ma się też wiązać ze znacznymi korzyściami finansowymi dla przedsiębiorstw.

Na pierwszym etapie wdrażania w Polsce Grup VAT z nowego rozwiązania będą mogły skorzystać Podatkowe Grupy Kapitałowe tworzone na podstawie przepisów ustawy o CIT. Docelowo już od 2023 r. możliwość korzystania z Grup VAT ma być rozszerzona na pozostałe grupy podatników. Grupy VAT mają być otwarte dla każdej formy prawnej, w tym dla małego i średniego biznesu. MF warunkuje jednak wprowadzenie tego rozwiązania od wcześniejszego sprawdzenia jego działania u podatników tworzących PGK CIT.

Tworzenie Grup VAT ma być dobrowolne. Firmy samodzielnie ocenią, czy chcą stosować nowy system, czy też nie.

Grupa VAT:

- będzie składała jeden zbiorczy JPK_VAT zamiast oddzielnych JPK_VAT składanych przez poszczególne spółki,
- nie będzie wystawiała faktur wewnątrz grupy,
- w ramach grupy będzie neutralna podatkowo.

Obecnie podatnicy powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie rozliczani są odrębnie. W efekcie czynności dokonywane w ramach powiązanych podmiotów są dokumentowane fakturami VAT, a każdy z nich odrębnie składa plik JPK_VAT, który zawiera w sobie deklarację VAT i ewidencję. Dla rozliczeń między tymi podmiotami stosuje się wymogi tak jak dla podmiotów kompletnie od siebie niezależnych. Obowiązuje więc np. weryfikacja na wykazie podatników czy stosowanie mechanizmu podzielonej płatności – choć gospodarczo i ekonomicznie podmioty te stanowią jedność.

Po utworzeniu Grupy VAT podmioty takie będą mogły rozliczać się wspólnie. Obroty wewnątrz grupy mają być neutralne. W ramach grupy nie będzie wzajemnego rozliczania VAT, faktur i klasycznej dokumentacji obrotu.

Mogą to być rozwiązania atrakcyjne przede wszystkim dla podmiotów, które kupując towar lub usługę od podmiotów powiązanych, nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na wykonywanie świadczeń wykluczających to odliczenie (np. bank nabywający usługę IT nie odliczy VAT, świadcząc wyłącznie zwolnione z VAT usługi finansowe).

Stworzenie grupy oznaczałoby, że dla świadczeń oferowanych na rzecz członków grupy nie będzie występował VAT, a skoro tak, to bank nie poniesie kosztu VAT w cenie usługi, którego nie może następnie odliczyć.

MF wskazuje również, że grupowanie VAT da podatnikom możliwość zarządzania podatkiem naliczonym i zwrotami tego podatku. Jeśli dany podmiot przed przystąpieniem do grupy był podatnikiem, który regularnie miał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, to musiał oczekiwać na zwrot VAT – standardowo do 60 dni. Jeśli podmiot ten wejdzie do grupy, która jako całość wykazuje nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym (jest „płatnikiem VAT"), wówczas ten podatek wykazywany wcześniej jako VAT do zwrotu będzie „na bieżąco" uwzględniany w rozliczeniach grupy. W efekcie podmioty działając jako grupa VAT, per saldo efektywniej „wykorzystują" VAT naliczony i żaden z podmiotów nie czeka na zwrot VAT.

# Podatnik bezgotówkowy

Podatnik bezgotówkowy to propozycja MF polegająca na stworzeniu nowej ulgi w podatku dochodowym, czyli ulgi na terminal, oraz przyznaniu podatnikom bezgotówkowym korzyści w postaci przyspieszonego (do 15 dni) zwrotu VAT. Proponowane rozwiązania mają wejść w życie już od 2022 r.

Projekt Podatnika bezgotówkowego przewiduje stworzenie dwóch pakietów:

- Silver i
- Gold.

W pakiecie Silver znajdzie się ulga na terminal w podatku dochodowym. W ramach tej ulgi podatnik będzie mógł:

- zaliczyć wydatki na nabycie terminala płatniczego i obsługę transakcji płatniczych w 100% do kosztów uzyskania przychodów,
- odliczyć ponownie ww. wydatki w 100% od dochodu w ramach ulgi podatkowej.

Ulga obejmie wiele kosztów związanych z obsługą transakcji płatniczych, takich jak opłaty za najem, opłaty interchange czy opłaty systemowe. Maksymalna wysokość odliczenia to 1000 zł rocznie, a w przypadku podatników zwolnionych z kas rejestrujących – 2500 zł.

Z ulgi tej będą mogli korzystać przedsiębiorcy, którzy:

- nie przyjmowali płatności bezgotówkowych przy użyciu terminali przez ostatni rok oraz
- korzystali z programu Polski Bezgotówkowej i utrzymają przyjmowanie płatności bezgotówkowych po zakończeniu programu. Tacy podatnicy będą mogli korzystać z ulgi podatkowej na terminal do 2 lat, odkąd zaczęli ponosić koszty obsługi transakcji płatniczych.

W pakiecie Gold Podatnik bezgotówkowy otrzyma dwie korzyści: wyższą, bezterminową ulgę na terminal oraz zwrot VAT w terminie 15 dni.

Pakiet oferuje przedsiębiorcom:

- ulgę na terminal w podatku dochodowym, która będzie działać bezterminowo. Odliczenie będzie przysługiwać w wysokości 200%, a maksymalny jego limit to 2000 zł rocznie. Z preferencyjnej ulgi na terminal skorzysta przedsiębiorca, który będzie podatnikiem bezgotówkowym co najmniej przez 7 miesięcy w roku podatkowym,
- zwrot VAT w terminie 15 dni; środki zostaną podatnikowi zwrócone na konto maksymalnie w 15 dni.

ŹRÓDŁO:
- rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe (druk sejmowy nr 1236) – w trakcie prac legislacyjnych
- komunikat MF z 31 maja 2021 r. pt. „Grupy VAT w prekonsultacjach" – opubl. na www.mf.gov.pl
- komunikat MF z 8 czerwca 2021 r. pt. „Podatnik bezgotówkowy dla firm już od 2022 r." – opubl. na www.mf.gov.pl

©℗

**Ewa Sławińska**
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego"

# 3 Jednolita procedura celna i VAT – po zmianach

**Zobacz więcej** www.inforlex.pl

Od czerwca 2021 r. podatników importujących towary obowiązuje jednolita procedura celna i podatkowa. Ujednolicenie procedur upraszcza rozliczenia i formalności związane z importem. Wszystkie należności z tytułu importu są określane w jednej decyzji i mogą być zaskarżone w ramach jednego odwołania.

Z dniem 1 czerwca 2021 r. weszły w życie przepisy ustawy z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 802). Dla podatników VAT importujących towary szczególne znaczenie mają regulacje w zakresie procedur.

Dotychczas przepisy celne, określając procedury mające zastosowanie do towarów wprowadzanych na obszar celny Unii Europejskiej, odnosiły się jedynie do należności celnych. Nie regulowały natomiast podatków i innych opłat należnych z tytułu importu towarów.

## Problem rozbieżnych procedur poboru cła i podatku

Od 1 maja 2016 r. w krajach członkowskich Unii stosowany jest unijny kodeks celny (UKC) wraz z przepisami towarzyszącymi. Jednym z głównych problemów, które się wówczas pojawiły, był brak możliwości prowadzenia jednego postępowania i w konsekwencji brak możliwości wydawania jednej decyzji w zakresie należności celnych i podatkowych (oraz innych opłat) z tytułu importu towarów.

Aby określić należności celne od przywiezionego spoza Unii Europejskiej towaru, należało przeprowadzić postępowanie celne i wydać decyzję celną. By określić podatki należne z tytułu importu od tego samego towaru, konieczne było przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowych. Postępowania te prowadzone były w odniesieniu do tego samego stanu faktycznego. Bardzo często też decyzja celna określała wartość celną czy inne elementy mające wpływ na podstawę opodatkowania i dopiero prawidłowe ich określenie w decyzji celnej dawało podstawę do określenia podatków w decyzji podatkowej.

Wobec powyższego sensowne było ujednolicenie przepisów w zakresie prowadzenia postępowania oraz wydawania decyzji określającej należności przywozowe z tytułu importu towarów w pierwszej i drugiej instancji oraz tzw. trybach nadzwyczajnych.

# Stosowanie przepisów proceduralnych po nowelizacji

Po nowelizacji do postępowań w sprawach celnych i podatkowych należy odpowiednio stosować przepisy Prawa celnego. Dostosowanie przepisów celnych do regulacji Ordynacji podatkowej nie było sensowne, ponieważ znaczna część proceduralnych przepisów celnych unormowana jest w stosowanych bezpośrednio rozporządzeniach unijnych.

Wspomnieć tutaj należy, iż do spraw dotyczących podatków importowych, jak również do opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej, mają w dalszym ciągu zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Nowela wyłączyła stosowanie tylko niektórych przepisów z działu IV tej ustawy, dotyczących postępowania podatkowego, tj. tych, które nie mają zastosowania również do postępowania celnego, z wyłączeniem przepisów dotyczących wykonalności decyzji.

W myśl zmodyfikowanego art. 73 ust. 1 ustawy z 19 marca 2004 r. – Prawo celne do:

1) postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12, art. 138a § 4, art. 141–143, art. 168, art. 170, art. 215 § 1 oraz działu IV rozdziałów 2, 5, 6, 9 i 10, rozdziału 11 – z wyłączeniem art. 200 oraz rozdziałów 21–23 Ordynacji podatkowej;
2) odwołań stosuje się odpowiednio także przepisy art. 140 § 1, art. 162 § 1–3, art. 163 § 2, art. 169, art. 208, art. 210 § 1 pkt 1–6 i 8 oraz § 2, art. 220, art. 221, art. 222, art. 223, art. 226–229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a Op.

Aktualnie, według nowego art. 73d Prawa celnego, naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadzi jedno postępowanie w sprawie należności celnych przywozowych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, a także opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej, z tytułu importu towarów. W wyniku tego postępowania wydaje jedną decyzję. Jest ona decyzją celną w zakresie należności celnych i decyzją podatkową w zakresie należności podatkowych.

Organem odwoławczym od takiej decyzji celno-podatkowej jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej. Uproszczeniem dla podatników jest możliwość złożenia jednego odwołania od niej.

# Zmiany w ustawie o VAT

Wraz z nowelizacją ustawy – Prawo celne zmodyfikowano też przepisy ustawy o VAT.

Przypomnijmy, że w przypadku importu towarów podstawowym źródłem danych pozwalającym na określenie należności zarówno celnych, jak i podatkowych jest zgłoszenie celne. W zgłoszeniu tym podatnik deklaruje wysokość należnego cła, podatków, tj. VAT i akcyzy (jeżeli towary są wyrobami akcyzowymi) oraz innych należnych opłat. Po przyjęciu zgłoszenia celnego organ celny może zweryfikować prawidłowość danych zawartych w przyjętym zgłoszeniu celnym albo odstąpić od weryfikacji.

Modyfikacje w ustawie o VAT dotyczą:

- wydawania decyzji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym (art. 33 ust. 2 i ust. 2a ustawy o VAT),
- wnioskowania o wydanie decyzji określającej podatek (art. 33 ust. 3 ustawy o VAT),
- decyzji określającej podatek z tytułu importu (art. 34 ustawy o VAT),
- ustalenia, jaki organ podatkowy jest właściwy w sprawach decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za podatek należny z tytułu importu.

## Stwierdzenie nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym

Po nowelizacji procedura zmiany kwoty podatku nieprawidłowo wykazanej w zgłoszeniu celnym jest odmiennie uregulowana, gdy:

1) organ podatkowy stwierdzi nieprawidłowości przed zwolnieniem towaru (art. 33 ust. 2 ustawy o VAT);

   W tej sytuacji naczelnik urzędu celno-skarbowego wydaje decyzję, w której określa:

   a) podatek w prawidłowej wysokości – w przypadku gdy decyzja została wydana przed zwolnieniem towaru (wówczas organ celny określa wysokość należności w prawidłowej (pełnej) wysokości. Towar jest zwalniany na podstawie decyzji po zapłacie lub zabezpieczeniu należności określonych w decyzji),

   b) różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już wykazaną – w przypadku gdy decyzja została wydana po zwolnieniu towaru (w takim przypadku towar jest zwalniany po zapłacie lub zabezpieczeniu zadeklarowanej w zgłoszeniu kwoty podatku, a po zwolnieniu wydawana jest decyzja określająca różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą wykazaną w zgłoszeniu celnym. Do czasu zapłaty tych dodatkowych należności są one zabezpieczone).

2) organ celny stwierdzi już po zwolnieniu towaru, że kwota podatku została wykazana nieprawidłowo albo nie została określona w prawidłowej wysokości w zgłoszeniu celnym, rozliczeniu zamknięcia albo decyzji (art. 33 ust. 2a ustawy o VAT);

   W tej sytuacji organ celny wydaje decyzję określającą różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już wykazaną w zgłoszeniu albo określoną w decyzji. Przypomnijmy, że w myśl art. 48 UKC organy celne mogą (po zwolnieniu towaru) weryfikować prawidłowość i kompletność informacji podanych w zgłoszeniu celnym. W przypadku ujawnienia nieprawidłowości naczelnik urzędu celno-skarbowego wydaje kolejną decyzję określającą różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już wykazaną lub określoną, bez wzruszania poprzedniej decyzji określającej ten podatek. Po nowelizacji decyzja ta obejmie cło, podatki i inne należności.

## Wniosek o wydanie decyzji określającej podatek

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 33 ust. 3 ustawy o VAT po przyjęciu zgłoszenia celnego lub po przedstawieniu rozliczenia zamknięcia podatnik może wystąpić z wnioskiem do naczelnika urzędu celno-skarbowego o wydanie decyzji określającej różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już wykazaną albo określoną. Przed nowelizacją podatnik występował w tej sytuacji z wnioskiem o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej (pełnej) wysokości – co zgodnie z procedurami obowiązującymi po nowelizacji byłoby nieprawidłowe.

## Decyzja określająca podatek z tytułu importu

Znacząco rozbudowano przepisy art. 34 ustawy o VAT regulujące kwestię wydawania przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji określających kwotę VAT z tytułu importu towarów. Ze znowelizowanej treści tego przepisu wynika, że:

- w przypadkach innych niż określone w art. 33 ust. 1–3 ustawy o VAT kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów określa naczelnik urzędu celno-skarbowego w drodze decyzji,
- gdy kwota podatku określona w decyzji jest nieprawidłowa, naczelnik urzędu celno-skarbowego wydaje decyzję określającą różnicę między kwotą podatku w prawidłowej wysokości a kwotą podatku już określoną,
- od ww. decyzji służy stronie odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, za pośrednictwem naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Warto zwrócić uwagę, że ustawodawca wskazał na konkretne przepisy prawa celnego (unijnego, jak i krajowego), które są odpowiednio stosowane w tym postępowaniu (zob. art. 34 ust. 4 ustawy o VAT). W tym postępowaniu należy też odpowiednio stosować przepisy Ordynacji podatkowej (w całości), ale z pewnymi ograniczeniami odnoszącymi się do działu IV Ordynacji podatkowej.

Przepisy Prawa celnego stosowane będą zatem tylko do postępowań w sprawie określenia kwoty należnych podatków, czyli tylko do ich wymierzenia w pierwszej i drugiej instancji oraz w tzw. trybach nadzwyczajnych. Nie będą miały natomiast już zastosowania do wykonania decyzji, przedawnienia czy zwrotów, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 34 ust. 5 dodanego do ustawy o VAT czynności podjęte w sprawach celnych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem rozstrzygnięć, o których mowa w art. 163 § 2, art. 169 § 4, art. 179 § 2, art. 215 § 1, art. 228 § 1, art. 262 § 5, art. 263 § 1, art. 268 § 3 oraz art. 270a tej ustawy, nie są uznawane za decyzje w rozumieniu przepisów Prawa celnego i są zaskarżalne tylko w odwołaniu od decyzji.

To zastrzeżenie zostało wprowadzone ze względu na szersze niż w Ordynacji podatkowej ujęcie „decyzji" w UKC. W unijnym kodeksie celnym „decyzja" to każdy akt wydany przez organy celne, odnoszący się do przepisów Prawa celnego, zawierający orzeczenie w konkretnej sprawie, który pociąga za sobą skutki prawne dla zainteresowanej osoby lub zainteresowanych osób.

## Właściwość organu w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości z tytułu importu

Nowością w ustawie o VAT jest przepis art. 39a, zgodnie z którym organem podatkowym właściwym do orzekania w sprawach odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika w zakresie podatku z tytułu importu towarów jest organ, o którym mowa w art. 66 ust. 1a Prawa celnego.

W myśl tego przepisu organem celnym właściwym do orzekania w sprawach odpowiedzialności osoby trzeciej z tytułu długu celnego (oraz odsetek) jest naczelnik urzędu celno-skarbowego właściwy ze względu na miejsce powstania długu celnego. Dzięki temu uregulowaniu unika się wątpliwości co do tego, jaki organ jest w takich przypadkach właściwy do wydania decyzji o takiej odpowiedzialności.

## Korzyści jednego postępowania

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu noweli – i z czym należy się zgodzić – możliwość prowadzenia jednego postępowania przyczyniła się do ujednolicenia regulacji proceduralnych, a tym samym do przyspieszenia prowadzenia postępowania w sprawie wymierzania należności importowych. Zatem procedowanie w tych sprawach powinno się stać bardziej zrozumiałe i klarowne, również dla podatników.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 33, art. 34, art. 39a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 802
- art. 66 ust. 1a, art. 73, art. 73d ustawy z 19 marca 2004 r. – Prawo celne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1382; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 802

©℗

**Ryszard Kubacki**
doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

# 4 Od 1 lipca 2021 r. kolejne branże powinny wdrożyć kasy online

**Od 1 lipca 2021 r. podatnicy świadczący usługi kosmetyczne i kosmetologiczne, fryzjerskie, budowlane, prawnicze, opieki medycznej oraz wstępu do obiektów sportowych i klubów fitness mają obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących online.**

Od 1 lipca 2021 r. kasy online powinny być obowiązkowo stosowane do rejestrowania świadczenia usług:

- fryzjerskich,
- kosmetycznych i kosmetologicznych,
- budowlanych,
- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- prawniczych,
- związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu.

## Sankcje za brak kasy online

Za naruszenie obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej grożą określone konsekwencje. Są to:

- dodatkowe zobowiązanie podatkowe VAT (art. 111 ust. 2 ustawy o VAT). W przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących określony w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku

naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się;
- sankcje przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym za brak księgi (zgodnie z art. 53 § 21 k.k.s. księgami są m.in. „inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej"). W związku z tym za brak księgi (w tym przypadku brak kasy) grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych, a w przypadku mniejszej wagi kara grzywny za wykroczenie skarbowe;
- utrata prawa do ulgi na zakup kas przewidzianej w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT.

## Obowiązek wdrożenia kas online od 1 lipca 2021 r. – w interpretacjach MF

Nie we wszystkich przypadkach obowiązek przeprowadzenia wymiany „starej" kasy na kasę online jest oczywisty. Wskazują na to interpretacje MF wydane na wniosek podatników. Przedstawiamy przegląd interpretacji wydanych przez MF w tej sprawie.

Tabela. **Przypadki, w których podatnik nie ma obowiązku stosowania kasy online od 1 lipca 2021 r.**

| Lp. | Według MF obowiązek wdrożenia kas online od 1 lipca 2021 r. nie obejmuje przypadków: |
|---|---|
| 1. | świadczenia usług przez biuro rachunkowe wyłącznie na rzecz firm (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 30 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.95.2021.1.MN) |
| 2. | świadczenia przez podatnika usług projektowych w zakresie architektury (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 2 kwietnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.126.2021.1.JM) |
| 3. | świadczenia usług polegających na projektowaniu instalacji sanitarnych, grzewczych, wentylacyjnych w budynkach oraz sieci i przyłączy sanitarnych dla budynków (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 19 sierpnia 2020 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.342.2020.1.LS) |
| 4. | świadczenia usług przez podmioty lecznicze (bezwzględny obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej obejmuje wyłącznie usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, wykonywanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub na rzecz rolników ryczałtowych (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 10 kwietnia 2020 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.84.2020.2.ALN) |
| 5. | działalności polegającej na technicznym wykonywaniu diagnostycznych zdjęć rentgenowskich stomatologicznych przez techników elektrokardiologii na zlecenie lekarza dla osób indywidualnych, ponieważ nie są świadczone przez lekarzy i lekarzy dentystów (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 10 stycznia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.789.2019.2.MD) |

Na marginesie należy zauważyć, że interpretacja odnosząca się do biura rachunkowego budzi pewne wątpliwości. Mianowicie sugeruje, że biuro rachunkowe miałoby obowiązek stosowania kas online od 1 lipca 2021 r., gdyby nie fakt, że świadczy usługi wyłącznie dla firm. Należy jednak zauważyć, że obowiązek stosowania kas online obejmuje wyłącznie usługi prawnicze świadczone na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności i rolników ryczałtowych. Gdy biuro rachunkowe nie świadczy

usług prawniczych (np. usług doradztwa podatkowego), to nie można przyjąć, że ma obowiązek stosowania kas online.

Tabela. **Przypadki, w których podatnik ma obowiązek stosowania kasy online od 1 lipca 2021 r.**

| Lp. | Obowiązek stosowania kas online od 1 lipca 2021 r. obejmuje: |
|---|---|
| 1. | sprzedaż paneli podłogowych, podłóg drewnianych, drzwi wewnętrznych wraz z usługą montażu w domu/mieszkaniu klienta (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 14 grudnia 2020 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.743.2020.3.ALN) |
| 2. | usługi wstępu do obiektów, takich jak baseny obsługiwane przez jednostki: OSIR, MOS i DPSB, lodowisko (OSIR) oraz plaża miejska (OSIR) (zob. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 27 sierpnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.419.2020.2.AZ). Warto zauważyć, że w przypadku biletów wstępu na szkolny basen odmienne stanowisko zajął Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 26 listopada 2020 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.552.2020.1.MS) |

## Ulga na zakup kasy online

Podatnicy zobligowani do wymiany kas rejestrujących i uprawnieni z tego tytułu do ulgi na zakup kas rejestrujących (90% ceny netto zakupu kasy, nie więcej niż 700 zł) mogą ją odliczyć poprzez wykazanie jej w deklaracji podatkowej w okresie rozliczeniowym, w którym faktycznie zarejestrowano sprzedaż na danej kasie rejestrującej online. To oznacza, że podatnicy rozpoczynający ewidencjonowanie na kasie online od lipca br. będą mogli wykazać ulgę w części deklaracyjnej JPK_VAT za lipiec 2021 r. Podatnicy, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie wcześniej, np. w czerwcu br. (tj. przed obowiązkowym terminem wymiany kas na kasy online), mogą skorzystać z ulgi już w rozliczeniu za ten miesiąc. Przypominamy, że warunkiem skorzystania z ulgi jest:

- posiadanie faktury potwierdzającej zakup kasy online oraz
- posiadanie dowodu zapłaty całej należności za zakup kasy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 111, art. 145b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 802
- rozporządzenie Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii – Dz.U. z 2020 r. poz. 1059

©℗

**Ewa Sławińska**
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

# 5 Dotacje na pokrycie bieżących kosztów działalności otrzymane w ramach tarcz 8.0 i 9.0 – czy są przychodem

U przedsiębiorców pojawiły się wątpliwości dotyczące tego, czy dotacje otrzymane w ramach tarcz 8.0 i 9.0 są przychodem podlegającym opodatkowaniu

podatkiem dochodowym w momencie otrzymania lub umorzenia. Wątpliwości wynikają z tego, że podstawą przyznawania tych dotacji są rozporządzenia Rady Ministrów, a nie ustawa o COVID-19. Odpowiadamy na pytania, które w związku z tym się pojawiły.

## Czy powstaje przychód z tytułu otrzymania dotacji

Przepisy określające tzw. tarcze 8.0. i 9.0 przewidują, że starosta może udzielać przedsiębiorcom z niektórych branż dotacje do wysokości 5000 zł na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Dotacje te przyznawane są na zasadach określonych w art. 15zze$^4$ ustawy o COVID-19, a zakres ich przyznawania określa rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lutego 2021 r.

W rozporządzeniu tym nie ma zapisu wyłączającego otrzymaną dotację z przychodów podatnika. Jednak znajduje się w nim zapis o „odpowiednim stosowaniu art. 15zze$^4$ ustawy o COVID-19" (zob. § 7 ust. 1 rozporządzenia). Oznacza to, że u przedsiębiorców, którzy otrzymali dotacje na podstawie tego rozporządzenia, nie powstanie przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Do otrzymanych dotacji ma bowiem zastosowanie art. 15zze$^4$ ust. 15 ustawy o COVID-19 wyłączający je z przychodów podatkowych przedsiębiorcy.

## Czy powstaje przychód z tytułu „umorzenia" dotacji

Przedsiębiorcy, którzy otrzymali dotacje do wysokości 5000 zł w ramach tarcz 8.0 i 9.0, są zobowiązani do ich zwrotu, jeżeli nie wykonywali działalności gospodarczej przez okres 3 miesięcy od dnia udzielenia dotacji (art. 15zze$^4$ ust. 8 ustawy o COVID-19). Pozostali przedsiębiorcy nie muszą jej zwracać. Powstaje pytanie, czy podatnicy, którzy spełnili warunki otrzymanej dotacji, prowadzili działalność przez 3 miesiące i którzy nie muszą zwracać dotacji, uzyskują przychód z tytułu umorzenia dotacji?

Należy wyjaśnić, że przedsiębiorcy, którzy nie muszą zwracać dotacji, nie uzyskują w tej sytuacji przychodu z „umorzenia dotacji". Dotacje z tarcz 8.0 i 9.0 nie podlegają umorzeniu po 3 miesiącach (tak jak to było np. w przypadku tzw. mikropożyczek – zob. art. 15zzd ust. 7 ustawy o COVID-19). Te dotacje, w odróżnieniu od mikropożyczek, po prostu nie muszą być zwracane, bo przedsiębiorca spełnił określone ustawą warunki. Zatem nie powstanie tu przychód z umorzenia dotacji. Co więcej, jak wskazaliśmy, otrzymanie dotacji nie jest przychodem na podstawie art. 15zze$^4$ ust. 15 ustawy o COVID-19. Tym bardziej również z tytułu braku obowiązku zwrotu dotacji nie powstanie u przedsiębiorcy przychód w podatku dochodowym.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 7 rozporządzenia Rady Ministrów z 26 lutego 2021 r. w sprawie wsparcia uczestników obrotu gospodarczego poszkodowanych wskutek pandemii COVID-19 – Dz.U. z 2021 r. poz. 371; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 713
- art. 15zze$^4$ ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1842; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1023

©℗

**Sławomir Biliński**
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy

dr Gyöngyvér Takáts

## Jak udokumentować odsetki za nieterminowe wykonanie zleconych prac?

**Musimy obciążyć jednego z naszych podwykonawców odsetkami za nieterminowe wykonanie zleconych prac. Jakim dokumentem należy to zrobić?**

Do takich celów służy nota księgowa. Można ją zastosować np. w sytuacji obciążenia dłużnika karami umownymi za niedotrzymanie warunków umowy albo za nieterminową realizację zobowiązania. Notę stosuje się także w przypadku obciążenia dłużnika odsetkami należnymi od nieuregulowanych zobowiązań. Taka nota powinna zawierać dane wymagane przez ustawę o rachunkowości.

## Czy w sytuacji gdy zaliczka obejmuje całą wartość transakcji, należy jeszcze po jej zakończeniu wystawiać fakturę końcową?

**Firma zapłaciła 100% zaliczki i dostała na to odpowiednią fakturę. Czy w tej sytuacji konieczne jest także wystawienie faktury końcowej po zakończeniu transakcji?**

Nie ma takiej potrzeby. Jeśli zaliczka obejmuje całą kwotę należną za transakcję związaną z dostawą towaru lub usługi, to uznać należy, iż dokumentująca ją faktura wystarczy do udokumentowania całej operacji. Choć dodać też należy, iż przepisy podatkowe nie zabraniają wystawiania dodatkowych faktur końcowych. Służyć one będą przede wszystkim do udokumentowania wyświadczenia usługi lub dostarczenia towaru oraz będą potwierdzać, że całość należności została uregulowana.

## Jakie wydatki można zaliczyć do kosztów zwiększających wartość początkową nabytych gruntów?

**Firma kupiła grunt. Jakie wydatki można zaliczyć do kosztów zwiększających jego wartość początkową? Czy do tej kategorii należy też zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych?**

W przypadku nabycia gruntów zaliczonych do środków trwałych do kosztów, które zwiększają ich wartość początkową, zalicza się przede wszystkim opłaty notarialne i wydatki związane z księgami wieczystymi. Ale można do nich zaliczyć także zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych. Ponieważ przyjmuje się, że z chwilą nabycia grunt jest od razu kompletny i zdatny do użycia, nie występują przy jego zakupie koszty związane z przystosowaniem go do używania.

inforlex.pl
Kompleksowa baza wiedzy
PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

# 1 Środki trwałe i środki trwałe w budowie – wartość początkowa

Zobacz więcej www.inforlex.pl

**Środki trwałe to podstawowe składniki majątku jednostek gospodarczych, często stanowiące kluczowy zasób w prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. Oznacza to, że im większe jest znaczenie majątku trwałego w aktywach przedsiębiorstwa, tym ważniejsze staje się prawidłowe ujmowanie tego majątku i zmian w nim zachodzących – z punktu widzenia zarówno prawa bilansowego (tj. zasad rachunkowości), jak i prawa podatkowego (tj. rozliczeń podatkowych).**

W prawie bilansowym i w prawie podatkowym istnieje wiele różnic. Dotyczą one uregulowań w wielu obszarach, począwszy od definicji środków trwałych, poprzez ustalanie ich wartości początkowej i utraty wartości, skończywszy zaś na zasadach dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Prawo podatkowe reguluje w sposób szczegółowy wszelkie kwestie dotyczące środków trwałych, czego efektem jest mała elastyczność na zmiany zachodzące w stosowanych przez jednostki gospodarcze rozwiązaniach biznesowych. W tym zakresie prawo bilansowe wydaje się znacznie lepiej dostosowane do ujmowania i prezentowania dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, bez konieczności ciągłej zmiany przepisów prawa. Dzieje się tak dlatego, że prawo bilansowe stanowi zbiór wytycznych, których celem jest zapewnienie rzetelnej prezentacji stanu i wyników jednostki gospodarczej.

## Prawo bilansowe

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości aktywa trwałe są to zasoby majątkowe niezaliczane do środków obrotowych, które spełniają łącznie następujące warunki:

- są kontrolowane przez jednostkę,
- ich wartość jest wiarygodnie określona,
- powstały w wyniku przeszłych zdarzeń,
- spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

## Nabyte środki trwałe

Do środków trwałych nie zalicza się aktywów, które zostały nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub uzyskania z nich innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej. Przykładem takich aktywów są nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę, ale zostały nabyte w celu osiągnięcia korzyści. Tego typu składniki aktywów zaliczane są do inwestycji.

# Cena nabycia środka trwałego

Cena nabycia środka trwałego obejmuje kwotę należną sprzedającemu powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Do ceny nabycia środka trwałego możemy zaliczyć w szczególności:

- koszty transportu, załadunku i wyładunku,
- koszty ubezpieczenia w drodze,
- opłaty notarialne, skarbowe i inne,
- odsetki, prowizje,
- podatek od towarów i usług – wyłącznie w sytuacji, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług,
- różnice kursowe naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania,
- wydatki poniesione na montaż środka trwałego,
- cło i podatek akcyzowy od importu – w przypadku składników,

oraz

- koszty przedzakupowych analiz technicznych,
- koszty obsługi prawnej transakcji,
- koszty nadzoru technicznego nad zainstalowaniem i uruchomieniem środka trwałego,
- koszty prób i testów maszyn i urządzeń przed oddaniem ich do używania.

Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się kosztów, które nie są związane przyczynowo-skutkowo z pozyskaniem środka trwałego (np. opłat o charakterze sankcji, kosztów ponoszonych przez jednostkę niezależnie od pozyskania środka trwałego). W szczególności do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się:

- kosztów ogólnego zarządu (z wyjątkiem kosztów utrzymania wewnętrznej komórki organizacyjnej, wydzielonej trwale w strukturze organizacyjnej jednostki, powołanej do ciągłego zarządzania lub obsługi procesu budowy środków trwałych),
- kosztów przeszkolenia pracowników w zakresie obsługi nowo pozyskanego środka trwałego, z wyjątkiem przypadku, gdy koszty te zostały objęte ceną nabycia środka trwałego i niemożliwe jest ich ustalenie lub wiarygodne oszacowanie,
- kosztów poniesionych w związku ze zmianą lokalizacji środka trwałego w ramach jednostki lub reorganizacją części lub całości działalności operacyjnej jednostki (kosztów przemieszczenia środków trwałych do nowych miejsc użytkowania) – koszty te pozostają w bezpośrednim związku ze zmianą lokalizacji lub reorganizacją jednostki, a nie z budową środka trwałego,
- kosztów poniesionych przed dniem podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy,
- kosztów działań marketingowych, które mają zapewnić uzyskiwanie korzyści ekonomicznych ze środka trwałego po jego wybudowaniu, niezależnie od okresu, w którym są ponoszone.

Do wartości początkowej środka trwałego nie wlicza się także podatku od nieruchomości, w tym poniesionego po dniu rozpoczęcia budowy środka trwałego.

# Wytworzone środki trwałe

Wszelkie działania jednostki gospodarczej, których celem jest stworzenie nowych lub uzupełnienie bądź ulepszenie istniejących środków trwałych, określa się mianem działalności inwestycyjnej. Celem podejmowania przez jednostkę gospodarczą działalności inwestycyjnej jest umożliwienie wprowadzenia na rynek nowych wyrobów, nadanie już wytworzonym nowych cech, a zarazem obniżenie kosztów ich produkcji, co ma wpływ na możliwość prowadzenia skutecznej walki z konkurencją.

Przedmiotem inwestycji może być obiekt inwestycyjny, który po zakończeniu będzie stanowił:

- odrębny środek trwały, tzw. obiekt inwentarzowy środków trwałych, np. maszyna,
- zespół obiektów stanowiących ze względów technicznych lub użytkowych wspólną całość gospodarczą, np. hala fabryczna z pełnym wyposażeniem w maszyny i urządzenia techniczne.

Inwestycje mogą polegać na:

- nabywaniu gotowych obiektów – takich jak samochody, maszyny i urządzenia techniczne niewymagające montażu – mogą być bezpośrednio po zakupie zaliczane do środków trwałych,
- nabywaniu maszyn i urządzeń technicznych wymagających przed oddaniem do użytkowania montażu,
- robotach budowlano-montażowych – prowadzących do budowy nowych budynków i budowli.

Środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego określane są mianem środków trwałych w budowie.

Środki trwałe w budowie wykazuje się w cenie ich nabycia, a w przypadku realizacji ich we własnym zakresie – w koszcie wytworzenia. Obejmują one wszystkie poniesione na nie koszty, począwszy od ich zakupu, także podjęcia decyzji o budowie, aż do czasu oddania do eksploatacji w stanie zdatnym do użytkowania.

Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych:

- rzeczowych składników majątku,
- wykorzystanych usług obcych,
- kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi,
- innych kosztów dających się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych, w tym: odsetki i prowizje naliczone do dnia oddania środka trwałego do używania, różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego, wydatki poniesione na montaż środka trwałego itp.

Do kosztu wytworzenia środków trwałych nie zalicza się:

- kosztów ogólnych zarządu,
- kosztów sprzedaży,
- pozostałych kosztów operacyjnych oraz
- kosztów operacji finansowych, a w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

# Straty i szkody poniesione w trakcie budowy środka trwałego

Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się strat i szkód poniesionych w trakcie jego budowy oraz kosztów związanych z usuwaniem tych szkód. Przykładem są straty lub koszty usuwania skutków zdarzeń losowych poniesione podczas budowy środka trwałego przed jego przyjęciem do użytkowania (pożar, powódź, straty spowodowane upadłością wykonawcy robót itp.). Obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

**PRZYKŁAD 1**

W wyniku powodzi zostały zniszczone fundamenty budowli. W takiej sytuacji jednostka przeprowadza test na utratę wartości środka trwałego (w budowie), dokonując ewentualnie odpowiedniego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Jeżeli jednostka w kolejnym okresie (okresach) poniesie koszty odtworzenia tych fundamentów oraz ewentualne dodatkowe koszty usunięcia skutków tego zdarzenia losowego (np. wywiezienie gruzu ze zniszczonych fundamentów), wówczas koszty tych działań ujmuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, dokonując odpowiedniego odwrócenia uprzednio dokonanych odpisów z tytułu utraty wartości.

**PRZYKŁAD 2**

Przyczyną strat powstałych w trakcie budowy środka trwałego może być ogłoszenie upadłości głównego wykonawcy oraz konieczność uregulowania zobowiązań w stosunku do podwykonawców, mimo że zobowiązania wobec głównego wykonawcy zostały terminowo uregulowane. Czasami, w związku z przerwą w budowie spowodowaną koniecznością znalezienia kolejnego wykonawcy, jednostka ponosi koszty np. zabezpieczenia placu budowy, ubezpieczeń. Koszty takie nie stanowią kosztu wytworzenia środka trwałego.

Nie zmniejszają wartości początkowej środków trwałych w budowie przychody uzyskane przez jednostkę w związku z wcześniej poniesionymi szkodami (np. wypłata odszkodowań przez zakład ubezpieczeń, kary zasądzone na rzecz jednostki). Zalicza się je do pozostałych przychodów operacyjnych.

# Środki trwałe nabyte nieodpłatnie

W przypadku nieodpłatnego nabycia składników majątkowych zaliczanych do środków trwałych za ich wartość początkową przyjmuje się:

- wartość rynkową z dnia nabycia lub
- wartość wynikającą z umowy darowizny albo umowy o nieodpłatnym przekazaniu, jeżeli umowa określa tę wartość w niższej wysokości niż wartość rynkowa.

Wartość rynkową powinno określać się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Nie powoduje problemów ustalenie przez jednostkę wartości rynkowej nowych składników majątkowych będących w obrocie, jak również używanych składników majątkowych, dla których występuje aktywny rynek.

Inaczej wygląda sytuacja, gdy składniki majątkowe nie występują w obrocie ze względu np. na ich indywidualny charakter. W takim przypadku może pojawić się problem z ustaleniem ich wartości rynkowej. Przykładem tego rodzaju składnika majątku jest na przykład specjalistyczne urządzenie, które ze względu na swoje właściwości i przeznaczenie jest niezbywalne, choćby ze względu na brak potencjalnych nabywców.

Występują także składniki majątku, których koszty wytworzenia są bardzo wysokie, jednak nie posiadają wartości sprzedażnej, a wartość sprzedażną posiadają tylko materiały, z których te składniki zostały wykonane.

W tego rodzaju przypadkach stosowane są tak zwane metody odtworzeniowe, które polegają na określeniu kosztów, jakie obecnie musiałyby być poniesione na wytworzenie składnika majątku, z uwzględnieniem dyskonta wartości z tytułu ich dotychczasowego zużycia.

Wartość rynkowa składników majątku, takich jak nieruchomości, które są przedmiotem najmu lub dzierżawy, ustalana jest, w związku z brakiem na aktywnym rynku porównywalnych składników majątku, z zastosowaniem tak zwanych metod dochodowych, opartych na zdyskontowanych przepływach pieniężnych, jakie można realnie uzyskać z oddania w najem lub dzierżawę tych składników.

W praktyce metody dochodowe łączone są z metodami majątkowymi (odtworzeniowymi) i stosuje się tak zwane metody mieszane.

W przypadku nabycia składnika w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni za wartość początkową środków trwałych uznaje się ustaloną na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

## Prawo podatkowe

W myśl zapisów ustaw podatkowych za wartość początkową środków trwałych uważa się:

- w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia, a w razie częściowego odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu jednostki stanowiącej różnicę między wartością rynkową a odpłatnością ponoszoną przez jednostkę;
- w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia;
- w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości;
- w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni – ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;
- w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,

b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,

c) wartość określoną zgodnie z art. 14 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;

- w razie przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową:

  a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne,

  b) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były amortyzowane itd.

## Nabyte środki trwałe

Według przepisów podatkowych za cenę nabycia uważa się:

1) kwotę należną zbywcy,

- powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty:
  – transportu, załadunku i wyładunku,
  – ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych,
  – opłat notarialnych, skarbowych i innych,
  – odsetek, prowizji;
- pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony, albo nie przysługuje mu zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług;

2) cło i podatek akcyzowy – w przypadku składników majątku.

## Wytworzone środki trwałe

Według uregulowań podatkowych za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych:

- rzeczowych składników majątku
- wykorzystanych usług obcych,
- kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, oraz
- innych kosztów związanych z wytworzeniem środków trwałych.

Do kosztu wytworzenia nie zalicza się:

- kosztów ogólnych zarządu,
- kosztów sprzedaży,
- pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Cenę nabycia lub koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego. Wartość początkową środków trwałych nabytych w sposób opisany wyżej, które wymagają montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

## Zmiana wartości początkowej z punktu widzenia bilansowego

Wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego:

1) powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami;

2) zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu, z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową;

3) aktualizują – zarówno wartość początkową, jak i odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe – odpisy aktualizujące. Ustalona w wyniku aktualizacji wyceny wartość księgowa netto środka trwałego nie powinna być wyższa od jego wartości godziwej, której odpisanie w przewidywanym okresie jego dalszego używania jest ekonomicznie uzasadnione.

## Ulepszenia

W związku z zużywaniem się środków trwałych działalność podmiotu gospodarczego wymaga często inwestowania w ulepszenie środków trwałych znajdujących się w jego majątku.

Ulepszenia polegają na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodują, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Wartość tę mierzy się okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Warto zwrócić uwagę, że ustawa o rachunkowości nie definiuje pojęć przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji i modernizacji i dlatego należy odwołać się do słownikowej definicji tych pojęć.

Podstawowym problemem, w przypadku ponoszenia nakładów na istniejące i wykorzystywane w działalności środki trwałe, jest ich podział na ulepszenia, które zwiększają wartość początkową środków trwałych, oraz remonty.

Za remont uważa się przywrócenie wartości użytkowej danego obiektu, np. budynku, urządzenia, maszyny, pojazdu mechanicznego, naprawę, odnowienie. Remonty zalicza się bezpośrednio do kosztów działalności jednostki w momencie ich poniesienia.

# Zmiana wartości początkowej z podatkowego punktu widzenia

W myśl zapisów podatkowych, jeśli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków trwałych powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł.

Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. Wartość tę mierzy się w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych. Różnicę tę oblicza się przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego. Jeżeli odłączona część zostanie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową środka trwałego o różnicę, o której mowa w zdaniu poprzednim.

# Ustalanie ceny nabycia lub jej odpowiednika na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego – według KSR 11

## Ogólne zasady ustalania ceny nabycia

Sposób ustalenia ceny nabycia określającej wartość początkową środka trwałego zależy od sposobu jego pozyskania, który obejmuje w szczególności:

- zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu),
- nieodpłatne otrzymanie,
- przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych,
- ujawnienie,
- przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu.

Na cenę nabycia środka trwałego składa się cena zakupu, koszty zakupu oraz koszty dostosowania do użytkowania.

# Ustalanie ceny nabycia w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej)

W sytuacji gdy nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia środka trwałego (np. w przypadku jego ujawnienia lub nieodpłatnego otrzymania) jego wartość początkową ustala się w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu. Cenę sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu szacuje się na podstawie cen wynikających z bieżących ofert sprzedaży takich samych przedmiotów notowanych na rynku (z uwzględnieniem stopnia ich zużycia), dokumentując źródło pochodzenia informacji o cenie. Jeżeli dostępne są informacje o szacunkowych różnicach między oferowaną ceną sprzedaży a rzeczywiście zapłaconymi cenami sprzedaży, wówczas uwzględnia się je przy ustalaniu ceny sprzedaży na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego.

**PRZYKŁAD 3**

Jednostka otrzymała nieodpłatnie grunt bez podania jego wartości. Dla ustalenia ceny sprzedaży gruntu – po której zostanie on ujęty w księgach rachunkowych – jednostka przeprowadziła analizę cen ofertowych kilkunastu nieruchomości gruntowych w danej okolicy, uwzględniając różnice w powierzchni działek, ich uzbrojeniu, lokalizacji itp. Średnie ofertowe ceny sprzedaży podobnych działek wynoszą około 300 000 zł, ale rzeczywiste zapłacone ceny sprzedaży są o ok. 7% niższe od cen ofertowych. Jednostka wyceniła zatem grunt w kwocie 279 000 zł (93% od 300 000 zł).

W przypadku gdy cenę sprzedaży ustalono na podstawie cen podobnych przedmiotów lub na podstawie cen notowanych we wcześniejszych okresach, jednostka powinna udokumentować źródło pochodzenia informacji o cenie, wskazując istotne różnice między:

- środkiem trwałym poddawanym wycenie względem tego przedmiotu, którego cena sprzedaży stanowiła podstawę odniesienia,
- bieżącymi warunkami na rynku a warunkami, jakie miały miejsce w okresie, z którego pochodzi informacja o cenie.

W sytuacji gdy brakuje informacji o cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, należy wykorzystać inne techniki pomiaru wartości. Mogą to być przykładowo koszt odtworzenia lub metody właściwe dla podejścia dochodowego.

## Korekta ceny nabycia

Cena nabycia stanowiąca podstawę ustalenia wartości początkowej środka trwałego może ulec korekcie w okresie następującym po dniu ujęcia środka trwałego, np. na skutek przyznanych jednostce rabatów, opustów lub z innych przyczyn powodujących zmniejszenie ceny – jeżeli są to kwoty istotne. Jeżeli są to kwoty nieistotne, odnosi się je na pozostałe przychody operacyjne.

**PRZYKŁAD 4**

W marcu 2021 r. jednostka nabyła środek trwały o wartości początkowej 25 000 zł i w tym samym miesiącu przyjęła go do używania.

W maju 2021 r. jednostka otrzymała fakturę korygującą tytułem udzielonego rabatu do ceny zakupu środka trwałego w wysokości 3000 zł netto.

Jednostka ujmuje koszty tylko na kontach zespołu 4.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura korygująca dotycząca rabatu cenowego:

| | |
|---|---|
| **Wn** „Pozostałe rozrachunki” | 3 690 |
| **Ma** „Rozliczenie zakupu” | 3 000 |
| **Ma** „VAT naliczony” | 690 |

2. Zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego

| | |
|---|---|
| **Wn** „Rozliczenie zakupu” | 3 000 |
| **Ma** „Środki trwałe” | 3 000 |

| Środki trwałe | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 25 000 | 3 000 | (2 |

| Rozliczenie zakupu | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 3 000 | 3 000 | (1 |

| VAT naliczony | | | |
|---|---|---|---|
| | | 690 | (1 |

| Pozostałe rozrachunki | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 3 690 | | |

Jednostka (nabywca) przy zakupie środka trwałego otrzymała rabat. Nastąpiło to już po wprowadzeniu środka trwałego do ewidencji i rozpoczęciu odpisów amortyzacyjnych. Mimo że rabat został przyznany już po ustaleniu wartości początkowej środka trwałego, koryguje on jego wartość początkową. W takim przypadku jednostka powinna dokonać także weryfikacji odpisów amortyzacyjnych – począwszy od momentu skorygowania wartości początkowej (podejście prospektywne).

Zatem w związku z ujęciem faktury korygującej w księgach maja 2021 r. jednostka powinna w maju zmniejszyć odpisy amortyzacyjne za 2 miesiące (kwiecień–maj 2021 r.), tj. wartość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego od pierwotnej wartości początkowej minus wartość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej po rabacie, pomnożone przez 2 miesiące, za które spółka dokonała już odpisów amortyzacyjnych.

## Cena wyrażona w walucie obcej

Cenę zakupu środka trwałego wyrażoną w walucie obcej przelicza się na walutę polską według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (NBP) z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień (datę) wystawienia faktury lub innego dokumentu potwierdzającego cenę zakupu.

Jeżeli dostawa środka trwałego nastąpiła przed otrzymaniem dokumentu zakupu, wówczas do ustalenia jego wartości początkowej, stosuje się średni kurs NBP z dnia poprzedzającego dzień przyjęcia środka trwałego. Po otrzymaniu faktury lub innego dokumentu potwierdzającego cenę zakupu dokonuje się odpowiedniej korekty wartości początkowej środka trwałego.

**PRZYKŁAD 5**

Jednostka nabyła w maju maszynę produkcyjną od francuskiego kontrahenta za kwotę 100 000 EUR, co udokumentowała fakturą wystawioną 20 maja 2021 r.

Kurs średni waluty ogłoszony przez NBP na dzień poprzedzający wystawienie faktury, tj. z 19 maja 2021 r., wynosił 4,5306 PLN/EUR (tabela nr 095/A/NBP/2021).

Zobowiązanie wobec zagranicznego dostawcy jednostka uregulowała 2 czerwca 2021 r.

Kurs średni waluty z dnia poprzedzającego zapłatę zobowiązania, tj. z 1 czerwca 2021 r., wynosił 4,4749 PLN/EUR (tabela nr 104/A/NBP/2021).

Jednostka posiadała na rachunku walutowym 100 000 EUR wycenione po 4,45 PLN/EUR.

Maszyna została przyjęta do używania, jako środek trwały, 18 czerwca 2021 r.

W związku z uregulowaniem zobowiązania na rozrachunkach z dostawcą powstała dodatnia różnica kursowa w kwocie 5570 zł [100 000 euro × (4,5306 PLN/EUR – 4,4749 PLN/EUR)]. Różnica ta zmniejsza wartość początkową środka trwałego.

W przykładzie pominięto kwestie VAT.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura za nabycie środka trwałego:
   100 000 EUR x 4,5306 PLN/EUR = 453 060 PLN
   **Wn** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” 453 060
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 453 060
2. Zaplata z rachunku walutowego zobowiązania za zakupiony środek trwały:
   100 000 EUR x 4,4749 PLN/EUR = 447 490 PLN
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 447 490
   **Ma** „Rachunek walutowy” 447 490
3. Różnice kursowe wynikające z zapłaconego zobowiązania:
   453 060 PLN – 447 490 PLN = 5570 PLN
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 5 570
   **Ma** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” 5 570
4. Różnice kursowe na rachunku walutowym:
   450 000 PLN – 447 490 PLN = 2510 PLN
   **Wn** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” 2 510
   **Ma** „Rachunek walutowy” 2 510
5. Przyjęcie do ewidencji środka trwałego:
   **Wn** „Środki trwałe” 450 000
   **Ma** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” 450 000

**Rozliczenie zakupu środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 453 060 | 5 570 | (3 |
| 4) | 2 510 | 450 000 | (5 |

**Pozostałe rozrachunki**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 447 490 | 453 060 | (1 |
| 3) | 5 570 | | |

**Rachunek walutowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 450 000 | 447 490 | (2 |
| | | 2 510 | (4 |

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 450 000 | | |

## Udzielone przedpłaty/zaliczki

Przedpłaty/zaliczki udzielone na poczet pozyskania środka trwałego (prezentowane w bilansie w pozycji A.II.3. „Zaliczki na środki trwałe w budowie") – wyrażone w walucie obcej – przelicza się na walutę polską jedynie na moment ich przekazania. Ze względu na ich treść ekonomiczną nie dokonuje się ponownej wyceny przekazanych przedpłat/zaliczek, ani na dzień bilansowy, ani na dzień przeprowadzenia transakcji zakupu (przyjęcia dostawy).

## Zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu po jej zakończeniu)

Wartość początkową środka trwałego pozyskanego drogą zakupu ustala się w wysokości ceny nabycia. Koszty budowy środka trwałego, realizowanej siłami obcymi, w tym jego dostosowania do użytkowania, ustala się również w wysokości ceny nabycia usługi budowlanej.

Koszty dostosowania do użytkowania środka trwałego pozyskanego drogą zakupu realizowanego siłami własnymi (np. wybudowano własnymi siłami fundament pod maszynę, przeprowadzono rozruch technologiczny) zwiększają wartość początkową środka trwałego w wysokości poniesionych kosztów wytworzenia.

Wartość początkową środka trwałego przyjętego w leasing finansowy w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy oraz wartość początkową środka trwałego zakupionego po zakończeniu umowy leasingu operacyjnego ustala się zgodnie z zasadami określonymi w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa".

## Nieodpłatne otrzymanie

Wartość początkową środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, ustala się w wysokości ceny sprzedaży, albo inaczej ustalonej wartości godziwej takiego samego lub podobnego składnika aktywów.

Wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego podlegającego amortyzacji ujmuje się drugostronnie jako „Rozliczenia międzyokresowe przychodów", jeśli stosownie do innych ustaw wartość ta nie zwiększa kapitału (funduszu) własnego. Przychód ten podlega systematycznemu rozliczeniu w czasie równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub odpisów umorzeniowych dokonywanych od takiego środka trwałego, zwiększając pozostałe przychody operacyjne lub kapitał (fundusz) własny, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią. W przypadku środków trwałych otrzymanych częściowo nieodpłatnie wartość tę pomniejsza się o wartość przekazanych w zamian środków pieniężnych.

Wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego niepodlegającego amortyzacji (np. gruntu) ujmuje się drugostronnie na dzień otrzymania jako pozostały przychód operacyjny.

Powyższe zasady stosuje się odpowiednio do środków pieniężnych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych lub środków trwałych w budowie, a także do częściowo lub całkowicie umorzonych zobowiązań (w tym odsetek) zaciągniętych na sfinansowanie budowy lub zakupu środka trwałego.

**PRZYKŁAD 6**

W czerwcu br. jednostka:

1) zakupiła za 10 zł środek trwały (urządzenie), którego wartość rynkowa wynosi 50 000 zł,
2) otrzymała za darmo taki sam środek trwały (urządzenie) o wartości rynkowej 50 000 zł.

Transakcje były od siebie niezależne i nie były wzajemnie powiązane. Także strony transakcji nie są stronami powiązanymi. Jednostka nie poniosła dodatkowych kosztów związanych z powyższymi transakcjami.

W omawianym przypadku:

1) zgodnie z art. 31 ust. 1 i art. 28 ust. 2 uor jednostka powinna ująć nabyty środek trwały w cenie nabycia, tj. 10 zł, gdyż wartość początkową środka trwałego stanowi jego cena nabycia. Jednak w sytuacji gdy nabycie nastąpiło za symboliczną kwotę, tj. 10 zł, taką transakcję należy traktować jak darowiznę i ująć środek trwały w wartości 50 000 zł;
2) drugi środek trwały otrzymany nieodpłatnie, o wartości 50 000 zł, został przyjęty do ewidencji środków trwałych według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, zgodnie z art. 28 ust. 2 uor.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura za nabycie środka trwałego:

| | |
|---|---|
| **Wn** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” | 10,00 |
| **Wn** „VAT naliczony” | 2,30 |
| **Ma** „Pozostałe rozrachunki” | 12,30 |

2. Otrzymanie nieodpłatnie środka trwałego i przyjęcie do ewidencji środków trwałych:

| | |
|---|---|
| **Wn** „Środki trwałe” | 50 000,00 |
| **Ma** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” | 50 000,00 |

3. Przyjęcie do ewidencji zakupionego środka trwałego:

| | |
|---|---|
| **Wn** „Środki trwałe” | 50 000,00 |
| **Ma** „Rozliczenie zakupu środków trwałych” | 10,00 |
| **Ma** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” | 49 990,00 |

**Rozliczenie zakupu środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 10,00 | 10,00 | (3 |

**VAT naliczony**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 2,30 | | |

**Pozostałe rozrachunki**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 12,30 | (1 |

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 50 000,00 | | |
| 3) | 50 000,00 | | |

**Rozliczenia międzyokresowe przychodów**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 50 000,00 | (2 |
| | | 49 990,00 | (3 |

# Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych

Wycena środka trwałego, który został przekwalifikowany z nieruchomości inwestycyjnych, jest uzależniona od sposobu, w jaki ta nieruchomość była wyceniana.

Tabela 1. **Pozyskanie środka trwałego przez przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnej**

| Lp. | Wartość początkowa środka trwałego | Sposób wyceny nieruchomości inwestycyjnych | Ujęcie w księgach rachunkowych |
|---|---|---|---|
| 1. | wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania | jeżeli zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości nieruchomości inwestycyjne wycenia się według zasad określonych dla środków trwałych | ■ odrębnie wartość księgową brutto i<br>■ umorzenie oraz<br>■ ewentualne odpisy z tytułu utraty wartości |
| 2. | wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania, ustalona w wartości godziwej | jeżeli nieruchomość od początku była ujmowana jako nieruchomość inwestycyjna i wyceniana w wartości godziwej, na dzień przekwalifikowania nieruchomości wycenia się ją w wartości godziwej, a zmianę wartości rozlicza zgodnie z zasadami właściwymi dla inwestycji | wartość księgowa brutto – ustalona wartość księgowa netto (wycena w wartości godziwej, a zmiana wartości rozliczana zgodnie z zasadami właściwymi dla inwestycji) |
| 3. | wartość księgowa brutto pomniejszona o dotychczasowe umorzenie i odpisy aktualizujące (o ile kiedykolwiek w okresach wcześniejszych składnik majątku był ujęty jako środek trwały) | jeżeli zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości nieruchomości inwestycyjne wycenia się w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.<br>Jeśli nie jest możliwe ustalenie historycznej wartości początkowej przekwalifikowywanego składnika majątku, wówczas jego wartość początkową na dzień przekwalifikowania stanowi cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Jednocześnie na dzień przekwalifikowania przeprowadza się zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów" test na utratę wartości środka trwałego, dokonując ewentualnego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych | ■ odrębnie wartość księgową brutto i<br>■ umorzenie oraz<br>■ ewentualne odpisy z tytułu utraty wartości<br>lub<br>■ wartość księgowa brutto i<br>■ ewentualne odpisy z tytułu utraty wartości<br>– jeśli nie jest możliwe ustalenie historycznej wartości początkowej przekwalifikowywanego składnika majątku<br>– różnica między wartością księgową netto przekwalifikowanej nieruchomości inwestycyjnej a wartością początkową środka trwałego jest ujmowana odpowiednio w pozostałych przychodach operacyjnych lub w pozostałych kosztach operacyjnych |

# Ujawnienie

Szczególnym przypadkiem pozyskania środka trwałego jest jego ujawnienie (stwierdzenie nadwyżki). Ujawnienie nieobjętego ewidencją księgową środka trwałego wymaga ustalenia

przyczyny powstania nadwyżki. Warunkuje ona możliwość uznania oraz sposób wyceny i ujęcia ujawnionego środka trwałego.

Jednostka nie uznaje ujawnionego przedmiotu za środek trwały, jeżeli nie jest w stanie wykazać, że sprawuje nad nim kontrolę, albo jeżeli nie jest on zdatny do użytkowania.

Tabela 2. **Wartość początkowa ujawnionego środka trwałego**

| Lp. | Przyczyna powstania nadwyżki | Wartość początkowa | Ujęcie |
|---|---|---|---|
| 1. | środek trwały użytkowany bez udokumentowania, stanowiący w ewidencji środek trwały w budowie | nadaje mu się cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w wartości początkowej, jaką ten składnik aktywów miałby, gdyby był poprawnie wprowadzony do ewidencji księgowej środków trwałych | wartość początkową ujawnionego środka trwałego pomniejsza się o koszty środków trwałych w budowie |
| 2. | wytworzony w ramach prac remontowych, powstał przy okazji likwidacji maszyn, pojazdów itp. | ■ nadaje mu się cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w wartości początkowej, jaką ten składnik aktywów miałby, gdyby był poprawnie wprowadzony do ewidencji<br>■ w przypadku braku możliwości odtworzenia wartości początkowej środka trwałego wyznacza się ją w wysokości ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu | wartość początkowa drugostronnie odnoszona jest na pozostałe przychody operacyjne lub (o ile spełnione są warunki wymienione w art. 54 ust. 3 ustawy) traktuje się ją jako korektę błędów lat ubiegłych, zgodnie z postanowieniami KSR nr 7 |
| 3. | nie ma możliwości ustalenia przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego | wartość początkową ujawnionego i ujmowanego w księgach środka trwałego ustala się w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu | drugostronnie wartość początkowa jest ujmowana jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Jest ona rozliczana w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi równolegle do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego środka trwałego |

**PRZYKŁAD 7**

W wyniku inwentaryzacji w jednostce został ujawniony środek trwały w postaci komputera przenośnego o wartości 3000 zł. Nieznane są przyczyny powstania nadwyżki.

Jednostka umarza środki trwałe o wartości poniżej 10 000 zł jednorazowo w miesiącu przyjęcia do użytkowania.

**Ewidencja księgowa**

1. Wprowadzenie środka trwałego do ewidencji do czasu wyjaśnienia przyczyn nadwyżki:

**Wn** „Środki trwałe” 3 000

**Ma** „Rozliczenie nadwyżek” 3 000

2. Rozliczenie nadwyżki środka trwałego, gdy nie są znane przyczyny jej powstania (środek jest umorzony jednorazowo):

   **Wn** „Rozliczenie nadwyżek” 3 000

   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne” 3 000

3. Amortyzacja środka trwałego:

   **Wn** „Amortyzacja” 3 000

   **Ma** „Umorzenie środków trwałych” 3 000

| Środki trwałe | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 3 000 | | |

| Rozliczenie nadwyżek | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 3 000 | 3 000 | (1 |

| Pozostałe przychody operacyjne | | | |
|---|---|---|---|
| | | 3 000 | (2 |

| Amortyzacja | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 3 000 | | |

| Umorzenie środków trwałych | | | |
|---|---|---|---|
| | | 3 000 | (3 |

W przypadku gdy jednostka umarza środki trwałe ratalnie, ewidencja księgowa powinna przebiegać następująco:

1. Wprowadzenie środka trwałego do ewidencji do czasu wyjaśnienia przyczyn nadwyżki:

   **Wn** „Środki trwałe”

   **Ma** „Rozliczenie nadwyżek”

2. Rozliczenie nadwyżki środka trwałego, gdy nie są znane przyczyny jej powstania:

   **Wn** „Rozliczenie nadwyżek”

   **Ma** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

3. Zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, równolegle do odpisów amortyzacyjnych:

   **Wn** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne”

# Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu

Tabela 3. **Pozyskanie**

| Lp. | Pozyskanie gruntu | Wartość początkowa | Dodatkowe ujęcie |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | w drodze przekształcenia posiadanego przez jednostkę prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu | cena nabycia, którą stanowi nieumorzona wartość początkowa prawa użytkowania wieczystego, powiększona o opłatę z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania | – |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| | | w prawo własności oraz wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem poniesione do dnia przyjęcia gruntu do użytkowania na podstawie prawa własności | |
| 2. | uzyskanie prawa użytkowania wieczystego gruntu nieodpłatnie, które drugostronnie zostało ujęte jako rozliczenia międzyokresowe przychodów | opłata z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności powiększona o wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem, poniesione do dnia przyjęcia gruntu do użytkowania na podstawie prawa własności | przy przekształceniu tego prawa w prawo własności gruntu nieumorzoną wartość początkową prawa użytkowania wieczystego odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, a odpowiadającą jej nierozliczoną kwotę rozliczeń międzyokresowych przychodów ujmuje się jako pozostałe przychody operacyjne |

Dniem przyjęcia do użytkowania gruntu, uzyskanego na własność w drodze przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu, jest dzień, w którym decyzja o przekształceniu stała się ostateczna. Do tego dnia wszelkie składowe ceny nabycia są ujmowane jako środki trwałe w budowie. Po przekształceniu prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności gruntu należy przeprowadzić test sprawdzający, czy wartość bilansowa nie przekracza ceny rynkowej gruntu – zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów". Grunt przyjęty do użytkowania na podstawie prawa własności nie podlega amortyzacji, z wyjątkiem gruntów służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową.

Prawo własności gruntów, ujęte uprzednio jako środek trwały mający postać prawa wieczystego użytkowania gruntu, nadal uznaje się za środek trwały, ale stanowi ono inny obiekt inwentarzowy, co wymaga odpowiedniego przekwalifikowania w ewidencji analitycznej środków trwałych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 1 pkt 15–16, art. 28 ust. 1 pkt 1, 2, art. 28 ust. 8, art. 31 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123
- art. 16g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 255
- pkt 6.9, pkt 6.10, pkt 6.12–6.35 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe" – t.p. Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105

©℗

**Joanna Gawrońska**
biegły rewident

# 1 Aport składników majątku do innej spółki

Zobacz więcej www.inforlex.pl

**Zasady wnoszenia aportów są szczegółowo określone w Kodeksie spółek handlowych. Przedmiotem aportu mogą być wszelkie przedmioty majątkowe, jeśli są zbywalne i mogą jako aktywa wejść do bilansu spółki. Przedmiotem wkładu mogą być więc między innymi rzeczy ruchome, nieruchomości, pieniądze, świadczenie usług. Jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), to umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.**

We wniosku o wpis do rejestru, w dziale rejestru przedsiębiorców KRS, należy zamieścić m.in. dane dotyczące wysokości kapitału zakładowego, a jeżeli wspólnicy wnoszą wkłady niepieniężne, należy zaznaczyć tę okoliczność, z podaniem wartości objętych w zamian za nie udziałów.

Akcje, które obejmowane są w zamian za wkłady niepieniężne, powinny być pokryte w całości, nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki. Jeżeli akcje są obejmowane wyłącznie za wkłady niepieniężne albo za wkłady niepieniężne i pieniężne, to kapitał zakładowy powinien być pokryty przed zarejestrowaniem co najmniej w jednej czwartej jego wysokości.

Aport jest swego rodzaju zapłatą za udziały lub akcje. Wnoszący wkłady niepieniężne sporządzają więc pisemne sprawozdanie, w którym przedstawiają między innymi przedmiot wkładów niepieniężnych, liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki. W sprawozdaniu wymienia się także osoby, które wnoszą wkłady niepieniężne. Założyciele są też zobowiązani do określenia w tym sprawozdaniu zastosowanej metody wyceny wkładów niepieniężnych. W przypadku gdy wartość wkładów niepieniężnych została znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zbywczej w dniu zawarcia umowy spółki, wspólnik, który wniósł taki wkład, oraz członkowie zarządu, którzy, wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru, obowiązani są solidarnie wyrównać spółce brakującą wartość.

## Wycena aportu

Przedmiot wkładu niepieniężnego (aportu) powinien zostać wyceniony w wartości wynikającej z umowy o wnoszonym aporcie. Co do zasady przedmiot aportu wyceniany i podawany jest w umowie w wartości rynkowej. Należy jednak pamiętać, że wynikająca z umowy wartość przedmiotu aportu powinna być równa co najmniej wartości nominalnej udziałów obejmowanych przez wspólników.

Jeżeli wartość początkowa wniesionych aportem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych ustalona według wartości rynkowej jest wyższa od wartości nomi-

nalnej, to do kosztów uzyskania przychodów jednostka może zaliczyć wyłącznie odpisy amortyzacyjne dokonane od wartości nieprzekraczającej wartości nominalnej objętych w zamian za aport udziałów lub akcji.

# Podatek VAT

Podstawą opodatkowania czynności wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu) w postaci składników majątku do spółki kapitałowej w zamian za objęcie udziałów (bądź akcji) tej spółki jest wartość zapłaty, którą wnoszący otrzyma od spółki kapitałowej z tytułu dokonania przedmiotowego aportu, pomniejszona o kwotę VAT.

W przypadku aportu składnika majątku podstawą opodatkowania będzie generalnie wartość nominalna udziałów (akcji) otrzymanych w zamian za aport, pomniejszona o kwotę VAT.

Wartość nominalna udziałów (akcji) stanowi kwotę brutto, a zawarty w tej kwocie VAT należny obliczany jest metodą „w stu", przy założeniu, że spółka otrzymująca aport nie zwraca kwoty VAT podmiotowi wnoszącemu aport.

Jeśli jednak kwota VAT należnego z tytułu aportu jest, w oparciu o uzgodnienia stron, zwracana wnoszącemu aport przez podmiot otrzymujący, wówczas „zapłatą" za aport jest nominalna wartość otrzymanych udziałów (akcji) oraz kwota zwracanego VAT. W rezultacie podstawą opodatkowania (kwotą netto) jest wartość nominalna otrzymanych udziałów (akcji).

Tym samym podstawę opodatkowania ustala się w oparciu o kwotę równą sumie wartości minimalnej objętych udziałów oraz kwoty pieniężnej (odpowiadającej kwocie VAT należnego), pomniejszonej o kwotę należnego VAT.

# Ewidencja VAT w księgach rachunkowych

Wniesienie składnika majątku aportem (jako wkładu niepieniężnego) do spółki kapitałowej traktowane jest dla celów VAT na tych samych zasadach co odpłatna dostawa towarów, pod warunkiem że podmiot wnoszący aport występuje w charakterze podatnika. Aport taki, co do zasady, podlega więc opodatkowaniu VAT.

Podatek VAT należny ujęty na fakturze wystawionej w związku z wniesieniem aportu ewidencjonuje się na dwa sposoby, w zależności od tego, kto go zapłaci.

1. Jeśli wnoszący aport jest zobowiązany do zapłaty VAT od aportu, to kwotę tego podatku odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, zapisem:

   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne"

   **Ma** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego"

**PRZYKŁAD 1**

Jednostka będąca podatnikiem VAT wniosła aportem do spółki z o.o. samochód ciężarowy. W zamian za aport otrzymała udziały o wartości nominalnej 200 000 zł. VAT nie jest zwracany wnoszącemu aport. Kwotę należy traktować jako kwotę brutto.

Tak więc:

- kwota VAT należnego od aportu wyniesie: 200 000 zł : 123 x 23 = 37 398,37 zł,
- podstawa opodatkowania aportu wynosi: 200 000 zł – 37 398,37 zł = 162 601,63 zł.

2. Gdy kwota VAT należnego jest zwracana wnoszącemu aport, wówczas może on kwotę tego podatku zaksięgować zapisem:

   **Wn** „Pozostałe rozrachunki"

   **Ma** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego"

Wpływ kwoty tego podatku od spółki otrzymującej aport księgowany jest następującym zapisem:

**Wn** „Rachunek bieżący"

**Ma** „Pozostałe rozrachunki"

**PRZYKŁAD 2**

Osoba fizyczna wniosła aportem do spółki z o.o. samochód ciężarowy. W zamian za aport otrzymała udziały o wartości nominalnej 200 000 zł i dopłatę w gotówce 46 000 zł. Zapłatą za aport jest kwota 246 000 zł (200 000 zł + 46 000 zł). Kwotę tę należy traktować jak kwotę brutto.

Tak więc:

- kwota VAT należnego od aportu wyniesie: 246 000 zł × 23/123 = 46 000 zł – kwota, którą spółka dopłaca w gotówce,
- podstawa opodatkowania aportu wynosi 200 000 zł – wartość nominalna otrzymanych udziałów.

# Przychód podatkowy z tytułu wniesienia aportu

Jednostki wnoszące do spółki kapitałowej aport w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część uzyskują z tego tytułu przychód podatkowy. W myśl zapisów podatkowych w przypadku wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część do przychodów zalicza się wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku, wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

Wartość rynkową przedmiotu aportu określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

W świetle ustaw podatkowych przychód podatkowy z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki powstaje w dniu:

- zarejestrowania spółki albo
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
- przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo

- wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

# Koszt podatkowy ustalany przy objęciu udziałów (akcji) w zamian za aport

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny (aport) w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część na dzień objęcia tych udziałów (akcji) ustala się koszt uzyskania przychodu.

Zgodnie z regulacjami zawartymi w ustawach podatkowych koszt uzyskania przychodów ustalany jest w wysokości np.:

- wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych – w przypadku gdy przedmiotem aportu jest środek trwały lub wartość niematerialna i prawna,
- faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku – jeśli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest składnik niebędący środkiem trwałym, wartością niematerialną i prawną ani udziałem (akcją) w spółce,
- wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych – gdy przedmiotem aportu jest składnik otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki.

Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się także wydatki związane z objęciem udziałów (akcji) w przypadku obejmowania przez podatnika udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny.

Dla wspólnika będącego osobą prawną, wnoszącego aport do spółki kapitałowej, przychód z tytułu objęcia udziałów lub akcji w spółce oraz koszty ich uzyskania są przychodami (kosztami) z działalności gospodarczej.

Natomiast dla wspólnika będącego osobą fizyczną jest to przychód z kapitałów pieniężnych.

Dochód uzyskany z tytułu objęcia tych udziałów (akcji), stanowiący różnicę między powyższymi przychodami a kosztami, jest podstawą wyliczenia podatku dochodowego według stawki 19%.

Wspólnik będący osobą fizyczną, który objął udziały w danej spółce, powinien otrzymać od niej imienną informację PIT-8C, która powinna być także przesłana do właściwego urzędu skarbowego.

Jednocześnie wspólnik będący osobą fizyczną, obejmujący udziały lub akcje w spółce, powinien powyższy dochód wykazać w zeznaniu podatkowym PIT-38, które należy złożyć urzędowi skarbowemu w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. W tym też terminie podatnik powinien wpłacić należny podatek dochodowy wynikający z tego zeznania.

# Ewidencja księgowa objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny u wnoszącego

W świetle przepisów ustawy o rachunkowości udziały bądź akcje objęte przez jednostkę w spółce kapitałowej stanowią składnik majątku zaliczany generalnie do długoterminowych aktywów finansowych, których ewidencję prowadzi się na koncie zespołu 0 „Długoterminowe aktywa finansowe".

Z zapisów ustawy o rachunkowości wynika, że nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. W przypadku objęcia udziałów bądź akcji w zamian za wkład niepieniężny ich cenę nabycia będzie stanowić wartość bilansowa (księgowa) tego wkładu. Przy czym w sytuacji gdy jednostka poniesie istotne w jej ocenie wydatki, bez których nie byłoby możliwe nabycie udziałów lub akcji, będą one stanowić element składowy ceny ich nabycia jako koszty bezpośrednio związane z zakupem.

W księgach rachunkowych udziały (akcje) objęte w zamian za wkład niepieniężny ewidencjonuje się następująco:

1. Wartość wynikająca z umowy, stanowiąca ich cenę rynkową:

   **Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe"

   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne", „Przychody finansowe", „Sprzedaż materiałów", „Sprzedaż towarów", „Sprzedaż produktów".

2. W ślad za przekazaniem aportu należy dokonać wyksięgowania przekazanych składników majątku w wartości bilansowej, następującym zapisem:

   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne", „Koszty finansowe", „Wartość sprzedanych materiałów", „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)", „Koszt sprzedanych produktów"

   **Ma** odpowiednie konto zespołu 0, 1, 2, 3, 6

   W sytuacji gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego jest środek trwały lub wartość niematerialna i prawna, w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odnoszona jest jedynie nieumorzona część ich wartości początkowej. Warto zwrócić uwagę na konieczność wyksięgowania odchyleń od cen ewidencyjnych składników aktywów obrotowych, jeżeli ich ewidencję prowadzi się w stałych cenach ewidencyjnych.

3. Może się także zdarzyć, że wartość rynkowa składników majątku wniesionych aportem, określona w umowie spółki, jest wyższa od ich wartości księgowej. Wówczas taką różnicę należy odnieść na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

   W księgach rachunkowych wspólnika wnoszącego aport dokonuje się następującego zapisu:

   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne"

   **Ma** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny"

   Zapis ten zapewnia neutralizację wpływu wniesienia wkładów niepieniężnych na wysokość wyniku finansowego.

4. Równolegle do powyższego zapisu doprowadza się wartość nabytych udziałów (akcji) do ceny nabycia, dokonując zapisu w postaci:

   **Wn** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe"

   **Ma** „Długoterminowe aktywa finansowe"

**PRZYKŁAD 3**

**Ewidencja u wnoszącego aport**

Wartość aportu = wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

Jednostka będąca spółką z o.o. wniosła do spółki z o.o. wkład niepieniężny w postaci środka trwałego, tj. maszyny produkcyjnej o wartości netto 200 000 zł, tj. o wartości początkowej 280 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 80 000 zł. W zamian za aport jednostka objęła udziały o wartości nominalnej 200 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółkami wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto maszyny produkcyjnej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport nie jest zwracany wnoszącemu.

W związku z wniesieniem aportu spółka wnosząca aport wystawiła spółce otrzymującej aport fakturę na kwotę brutto 200 000 zł, w tym wartość netto 162 601,63 zł, podatek VAT 37 398,37 zł.

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport – w wartości wynikającej z umowy:

   **Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe" 200 000,00

   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne" 200 000,00

2. VAT należny wynikający z wystawionej faktury (obliczony metodą „w stu"):

   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne" 37 398,37

   **Ma** „VAT należny" 37 398,37

3. Wyksięgowanie środka trwałego:

   **Wn** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych" 80 000,00

   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne" 200 000,00

   **Ma** „Środki trwałe" 280 000,00

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 280 000,00 | 280 000,00 | (3 |

**Odpisy umorzeniowe środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 80 000 | 80 000,00 | (Sp. |

**Długoterminowe aktywa finansowe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 200 000,00 | | |

**Pozostałe przychody operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000,00 | (1 |

**Pozostałe koszty operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 37 398,37 | | |
| 3) | 200 000,00 | | |

**VAT należny**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 37 398,37 | (2 |

**PRZYKŁAD 4**

**Ewidencja u wnoszącego aport**

Wartość aportu = wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT jest zwracany wnoszącemu.

Jednostka będąca spółką z o.o. wniosła do spółki z o.o. wkład niepieniężny w postaci środka trwałego, tj. maszyny produkcyjnej o wartości netto 200 000 zł, tj. o wartości początkowej 280 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 80 000 zł. W zamian za aport jednostka objęła udziały o wartości nominalnej 200 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółkami wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto maszyny produkcyjnej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport jest zwracany wnoszącemu.

W związku z wniesieniem aportu spółka wnosząca aport wystawiła spółce otrzymującej aport fakturę na kwotę brutto 246 000 zł, w tym wartość netto 200 000 zł, podatek VAT 46 000 zł.

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport – w wartości wynikającej z umowy:
   **Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe” 200 000
   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne” 200 000
2. Wyksięgowanie środka trwałego:
   **Wn** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” 80 000
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 200 000
   **Ma** „Środki trwałe” 280 000
3. VAT należny wynikający z wystawionej faktury (obliczony metodą „w stu”):
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 46 000
   **Ma** „VAT należny” 46 000
4. Wpłata na rachunek bankowy wnoszącego aport podatku VAT należnego przez otrzymującego aport:
   **Wn** „Rachunek bankowy” 46 000
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 46 000
5. Zapłata podatku VAT przez wnoszącego aport do US:
   **Wn** „VAT należny” 46 000
   **Ma** „Rachunek bankowy” 46 000

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 280 000 | 280 000 | (2 |

**Odpisy umorzeniowe środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 80 000 | 80 000 | (Sp. |

**Długoterminowe aktywa finansowe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 200 000 | | |

**Pozostałe przychody operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000 | (1 |

**Pozostałe koszty operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 200 000 | | |

**VAT należny**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 46 000 | 46 000 | (3 |

**Pozostałe rozrachunki**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 46 000 | 46 000 | (4 |

**Rachunek bankowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4) | 46 000 | 46 000 | (5 |

**PRZYKŁAD 5**

**Ewidencja u wnoszącego aport**

Wartość aportu < wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

Jednostka będąca spółką z o.o. wniosła do spółki z o.o. wkład niepieniężny w postaci środka trwałego, tj. maszyny produkcyjnej o wartości początkowej 220 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 80 000 zł. W zamian za aport jednostka objęła udziały o wartości nominalnej 200 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółkami wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto maszyny produkcyjnej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport nie jest zwracany wnoszącemu.

W związku z wniesieniem aportu spółka wnosząca aport wystawiła spółce otrzymującej aport fakturę na kwotę brutto 200 000 zł, w tym wartość netto 162 601,63 zł, podatek VAT 37 398,37 zł.

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport – w wartości wynikającej z umowy:
   **Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe” 200 000,00
   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne” 200 000,00
2. VAT należny wynikający z wystawionej faktury (obliczony metodą „w stu”):
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 37 398,37
   **Ma** „VAT należny” 37 398,37
3. Wyksięgowanie środka trwałego:
   **Wn** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” 80 000,00
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 140 000,00
   **Ma** „Środki trwałe” 220 000,00
4. Różnica wynikająca z wyższej wartości rynkowej składnika majątku od jego wartości księgowej:
   200 000 zł – (140 000 zł + 37 398,37 zł) = 22 601,63 zł
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 22 601,63
   – w analityce: nkup
   **Ma** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny 22 601,63
5. Doprowadzenie wartości rynkowej objętych udziałów – według wartości wynikającej z umowy – do wartości księgowej, jako ceny nabycia (księgowanie równoległe do pkt 4):
   **Wn** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe” 22 601,63
   **Ma** „Długoterminowe aktywa finansowe” 22 601,63

| Środki trwałe | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 220 000,00 | 220 000,00 | (3 |

| Odpisy umorzeniowe środków trwałych | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 80 000,00 | 80 000,00 | (Sp. |

| Długoterminowe aktywa finansowe | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 200 000,00 | 22 601,63 | (5 |

| Pozostałe przychody operacyjne | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000,00 | (1 |

| Pozostałe koszty operacyjne | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 37 398,37 | | |
| 3) | 140 000,00 | | |
| 4) | 22 601,63 | | |

| VAT należny | | | |
|---|---|---|---|
| | | 37 398,37 | (2 |

| Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny | | | |
|---|---|---|---|
| | | 22 601,63 | (4 |

| Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 22 601,63 | | |

PRZYKŁAD 6

**Ewidencja u wnoszącego aport**

Wartość aportu < wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT jest zwracany wnoszącemu.

Jednostka będąca spółką z o.o. wniosła do spółki z o.o. wkład niepieniężny w postaci środka trwałego, tj. maszyny produkcyjnej o wartości początkowej 220 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 80 000 zł. W zamian za aport jednostka objęła udziały o wartości nominalnej 200 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółkami wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto maszyny produkcyjnej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport jest zwracany wnoszącemu.

W związku z wniesieniem aportu spółka wnosząca aport wystawiła spółce otrzymującej aport fakturę na kwotę brutto 246 000 zł, w tym wartość netto 200 000 zł, podatek VAT 46 000 zł.

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport – w wartości wynikającej z umowy:
   **Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe” 200 000
   **Ma** „Pozostałe przychody operacyjne” 200 000
2. VAT należny wynikający z wystawionej faktury (obliczony metodą „w stu”):
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 46 000
   **Ma** „VAT należny” 46 000
3. Wyksięgowanie środka trwałego:
   **Wn** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” 80 000
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 140 000
   **Ma** „Środki trwałe” 220 000
4. Różnica wynikająca z wyższej wartości rynkowej składnika majątku od jego wartości księgowej:
   200 000 zł – 140 000 zł = 60 000 zł
   **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 60 000
   – w analityce: nkup
   **Ma** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny” 60 000
5. Doprowadzenie wartości rynkowej objętych udziałów – według wartości wynikającej z umowy – do wartości księgowej, jako ceny nabycia (księgowanie równoległe do pkt 4):
   **Wn** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe” 60 000
   **Ma** „Długoterminowe aktywa finansowe” 60 000

6. Wpłata na rachunek bankowy wnoszącego aport podatku VAT należnego przez otrzymującego aport:

| | | |
|---|---|---|
| **Wn** | „Rachunek bankowy” | 46 000 |
| **Ma** | „Pozostałe rozrachunki” | 46 000 |

7. Zapłata podatku VAT przez wnoszącego aport do US:

| | | |
|---|---|---|
| **Wn** | „VAT należny” | 46 000 |
| **Ma** | „Rachunek bankowy” | 46 000 |

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 220 000 | 220 000 | (3 |

**Odpisy umorzeniowe środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 80 000 | 80 000 | (Sp. |

**Długoterminowe aktywa finansowe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 200 000 | 60 000 | (5 |

**Pozostałe przychody operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000 | (1 |

**Pozostałe koszty operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 140 000 | | |
| 4) | 60 000 | | |

**VAT należny**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 7) | 46 000 | 46 000 | (2 |

**Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 60 000 | (4 |

**Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 60 000 | | |

**Pozostałe rozrachunki**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 46 000 | 46 000 | (6 |

**Rachunek bankowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6) | 46 000 | 46 000 | (7 |

**PRZYKŁAD 7**

### Ewidencja u wnoszącego aport

Wartość aportu > wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

Jednostka będąca spółką z o.o. wniosła do spółki z o.o. wkład niepieniężny w postaci środka trwałego, tj. maszyny produkcyjnej o wartości początkowej 300 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 70 000 zł. W zamian za aport jednostka objęła udziały o wartości nominalnej 200 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółkami wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto maszyny produkcyjnej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport nie jest zwracany wnoszącemu.

W związku z wniesieniem aportu spółka wnosząca aport wystawiła spółce otrzymującej aport fakturę na kwotę brutto 200 000 zł, w tym wartość netto 162 601,63 zł, podatek VAT 37 398,37 zł.

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport – w wartości wynikającej z umowy:

| | | |
|---|---|---|
| **Wn** | „Długoterminowe aktywa finansowe” | 200 000,00 |
| **Ma** | „Pozostałe przychody operacyjne” | 200 000,00 |

2. VAT należny wynikający z wystawionej faktury (obliczony metodą „w stu"):

| | | |
|---|---|---|
| | **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne" | 37 398,37 |
| | **Ma** „VAT należny" | 37 398,37 |

3. Wyksięgowanie środka trwałego:

| | | |
|---|---|---|
| | **Wn** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych" | 70 000,00 |
| | **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne" | 230 000,00 |
| | **Ma** „Środki trwałe" | 300 000,00 |

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 300 000,00 | 300 000,00 | (3 |

**Odpisy umorzeniowe środków trwałych**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 70 000,00 | 70 000,00 | (Sp. |

**Długoterminowe aktywa finansowe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 200 000,00 | | |

**Pozostałe przychody operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000,00 | (1 |

**Pozostałe koszty operacyjne**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 37 398,37 | | |
| 3) | 230 000,00 | | |

**VAT należny**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 37 398,37 | (2 |

# Ewidencja księgowa objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny u otrzymującego aport

Jednostka otrzymująca aport, w zależności od rodzaju składnika aktywów:

1) ujmuje go w księgach rachunkowym w aktywach, następującym zapisem:

   **Wn** różne konta, np. „Środki trwałe", „Wartości niematerialne i prawne", „Zapasy", „Należności"

   **Ma** „Pozostałe rozrachunki"

– w analityce: konto imienne wspólnika

2) pod datą rejestracji w KRS jednostka ujmuje w księgach rachunkowych utworzenie kapitału zakładowego, w wartości nominalnej udziałów (akcji) – w wysokości określonej w umowie (statucie), następującym zapisem:

   **Wn** „Pozostałe rozrachunki"

   – w analityce: konto imienne wspólnika

   **Ma** „Kapitał zakładowy"

   Jeżeli przedmiotem aportu jest środek trwały, to dla celów bilansowych jego wartość początkową ustala się w wartości określonej w umowie (statucie) spółki, nie wyższej od jego wartości rynkowej (ceny sprzedaży). Odpisy amortyzacyjne dokonywane są na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

   W spółkach kapitałowych udziały nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej.

3) w sytuacji gdy wartość aportu byłaby wyższa od wartości nominalnej obejmowanych za ten aport udziałów, powstałą różnicę odnosi się w księgach rachunkowych spółki otrzymującej aport na konto kapitału zapasowego, zapisem:

**Wn** „Pozostałe rozrachunki"

– w analityce: rozrachunki ze wspólnikiem

**Ma** „Kapitał (fundusz) zapasowy"

4a) W księgach spółki otrzymującej ujmuje się również VAT wynikający z faktury dokumentującej aport. U nabywcy kwota VAT podlega odliczeniu na zasadach ogólnych. Nabywca może zatem odliczyć VAT, jeżeli przedmiot aportu będzie służył czynnościom opodatkowanym, tj. aport został prawidłowo opodatkowany i nie powinien być zwolniony z VAT. Jeśli VAT z faktury dotyczącej aportu podlega odliczeniu, to księguje się go zapisem:

**Wn** „VAT naliczony"

**Ma** „Pozostałe rozrachunki"

– w analityce: konto imienne wspólnika

4b) Jeśli jednostka otrzymująca aport nie zwraca VAT naliczonego, a wartość nominalna udziałów (akcji) odpowiada kwocie brutto wniesionego składnika, to kwotę VAT ujmuje się następnie na koncie kapitału zakładowego – w ramach księgowania tego kapitału w dacie rejestracji w KRS, zapisem:

**Wn** „Pozostałe rozrachunki"

– w analityce: konto imienne wspólnika

**Ma** „Kapitał zakładowy"

**PRZYKŁAD 8**

**Ewidencja u otrzymującego aport**

Wartość aportu = wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała w zamian za udziały:

- od wspólnika będącego spółką komandytową – aport w postaci nieruchomości budowlanej o wartości rynkowej 400 000 zł,
- od wspólnika będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – aport w postaci nieruchomości gruntowej o wartości rynkowej 400 000 zł.

Wartość nominalna udziałów przekazanych każdemu ze wspólników w zamian za aport wynosi 400 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółką z o.o. a spółką komandytową wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto nieruchomości budowlanej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport nie jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała więc od spółki komandytowej fakturę dokumentującą wartość otrzymanej nieruchomości budowlanej na kwotę brutto 400 000 zł, w tym kwota netto 325 203,25 zł i podatek VAT 74 796,75 zł.

Spółka z o.o. nie otrzymała faktury od osoby fizycznej, gdyż nie jest ona podatnikiem VAT.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura dokumentująca otrzymanie aportu:
   a) wartość netto faktury – wprowadzenie otrzymanej od spółki komandytowej nieruchomości budowlanej:
   **Wn** „Środki trwałe” 325 203,25
   b) VAT naliczony podlegający odliczeniu
   **Wn** „VAT naliczony” 74 796,75
   c) wartość brutto faktury
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000,00
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
2. Otrzymanie od osoby fizycznej wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości gruntowej:
   **Wn** „Środki trwałe” 400 000,00
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000,00
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
3. Kapitał zakładowy w dacie rejestracji w KRS – wartość nominalna wydanych udziałów:
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 800 000,00
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
   **Ma** „Kapitał zakładowy” 800 000,00

| Środki trwałe | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 325 203,25 | | |
| 2) | 400 000,00 | | |

| VAT naliczony | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 74 796,75 | | |

| Pozostałe rozrachunki – rozliczenie wartości wkładów | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 800 000,00 | 400 000,00 | (1 |
| | | 400 000,00 | (2 |

| Kapitał zakładowy | | | |
|---|---|---|---|
| | | 800 000,00 | (3 |

**PRZYKŁAD 9**

**Ewidencja u otrzymującego aport**

Wartość aportu = wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała w zamian za udziały:

- od wspólnika będącego spółką komandytową – aport w postaci nieruchomości budowlanej o wartości rynkowej 400 000 zł,
- od wspólnika będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – aport w postaci nieruchomości gruntowej o wartości rynkowej 400 000 zł.

Wartość nominalna udziałów przekazanych każdemu ze wspólników w zamian za aport wynosi 400 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółką z o.o. a spółką komandytową wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto nieruchomości budowlanej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport jest zwracany wnoszącemu.
Spółka z o.o. otrzymała więc od spółki komandytowej fakturę dokumentującą wartość otrzymanej nieruchomości budowlanej na kwotę brutto 492 000 zł, w tym kwota netto 400 000 zł i podatek VAT 92 000 zł.

Spółka z o.o. nie otrzymała faktury od osoby fizycznej, gdyż nie jest ona podatnikiem VAT.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura dokumentująca otrzymanie aportu:
   a) wartość netto faktury – wprowadzenie otrzymanej od spółki komandytowej nieruchomości budowlanej:
      **Wn** „Środki trwałe” 400 000
   b) VAT naliczony podlegający odliczeniu
      **Wn** „VAT naliczony” 92 000
   c) wartość brutto faktury
      **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 492 000
      – w analityce: rozliczenie wartości wkładów 400 000
      – w analityce: zwrot VAT 92 000
2. Otrzymanie od osoby fizycznej wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości gruntowej:
   **Wn** „Środki trwałe” 400 000
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
3. Kapitał zakładowy w dacie rejestracji w KRS – wartość nominalna wydanych udziałów:
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 800 000
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
   **Ma** „Kapitał zakładowy” 800 000
4. Zwrot VAT wnoszącemu aport zgodnie z zawartą umową:
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 92 000
   – w analityce: zwrot VAT
   **Ma** „Rachunek bankowy” 92 000

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 400 000 | | |
| 2) | 400 000 | | |

**VAT naliczony**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 92 000 | | |

**Pozostałe rozrachunki – rozliczenie wartości wkładów**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3) | 800 000 | 400 000 | (1 |
| | | 400 000 | (2 |

**Kapitał zakładowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 800 000 | (3 |

**Pozostałe rozrachunki – zwrot VAT**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4) | 92 000 | 92 000 | (1 |

**Rachunek bankowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 92 000 | (4 |

**PRZYKŁAD 10**

**Ewidencja u otrzymującego aport**

Wartość aportu > wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała w zamian za udziały:

- od wspólnika będącego spółką komandytową – aport w postaci nieruchomości budowlanej o wartości rynkowej 1 000 000 zł,
- od wspólnika będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – aport w postaci nieruchomości gruntowej o wartości rynkowej 700 000 zł.

Wartość nominalna udziałów przekazanych każdemu ze wspólników w zamian za aport wynosi 400 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółką z o.o. a spółką komandytową wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto nieruchomości budowlanej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport nie jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała więc od spółki komandytowej fakturę dokumentującą wartość otrzymanej nieruchomości budowlanej na kwotę brutto 400 000 zł, w tym kwota netto 325 203,25 zł i podatek VAT 74 796,75 zł.

Spółka z o.o. nie otrzymała faktury od osoby fizycznej, gdyż nie jest ona podatnikiem VAT.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura dokumentująca otrzymanie aportu:
   a) wartość netto faktury – wprowadzenie otrzymanej od spółki komandytowej nieruchomości budowlanej:

      **Wn** „Środki trwałe” 325 203,25

   b) VAT naliczony podlegający odliczeniu

      **Wn** „VAT naliczony” 74 796,75

   c) wartość brutto faktury

      **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000,00

   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
2. Doprowadzenie wartości początkowej nieruchomości budowlanej do wartości wynikającej z umowy spółki, czyli wartości rynkowej pomniejszonej o odliczony VAT, wraz z utworzeniem kapitału zapasowego (tzw. agio):

   1 000 000 zł – 325 203,25 zł – 74 796,75 zł = 600 000 zł

   **Wn** „Środki trwałe” 600 000,00

   **Ma** „Kapitał zapasowy” 600 000,00

   – w analityce: agio
3. Otrzymanie od osoby fizycznej wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości gruntowej:

   **Wn** „Środki trwałe” 400 000,00

**Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000,00

– w analityce: rozliczenie wartości wkładów

4. Doprowadzenie wartości początkowej nieruchomości gruntowej do wartości wynikającej z umowy spółki, czyli wartości rynkowej, wraz z utworzeniem kapitału zapasowego (tzw. agio):

   700 000 zł – 400 000 = 300 000 zł

   **Wn** „Środki trwałe” 300 000,00

   **Ma** „Kapitał zapasowy” 300 000,00

   – w analityce: agio

5. Kapitał zakładowy w dacie rejestracji w KRS – wartość nominalna wydanych udziałów:

   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 800 000,00

   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów

   **Ma** „Kapitał zakładowy” 800 000,00

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 325 203,25 | | |
| 2) | 600 000,00 | | |
| 3) | 400 000,00 | | |
| 4) | 300 000,00 | | |

**VAT naliczony**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 74 796,75 | | |

**Pozostałe rozrachunki – rozliczenie wartości wkładów**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 800 000,00 | 400 000,00 | (1 |
| | | 400 000,00 | (3 |

**Kapitał zapasowy – agio**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 600 000,00 | (2 |
| | | 300 000,00 | (4 |

**Kapitał zakładowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 800 000,00 | (5 |

**PRZYKŁAD 11**

**Ewidencja u otrzymującego aport**

Wartość aportu > wartość nominalna udziałów (akcji)

Podatek VAT jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała w zamian za udziały:

- od wspólnika będącego spółką komandytową – aport w postaci nieruchomości budowlanej o wartości rynkowej 1 000 000 zł,
- od wspólnika będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – aport w postaci nieruchomości gruntowej o wartości rynkowej 700 000 zł.

Wartość nominalna udziałów przekazanych każdemu ze wspólników w zamian za aport wynosi 400 000 zł.

Zgodnie z umową zawartą między spółką z o.o. a spółką komandytową wartość nominalna udziałów jest równa wartości brutto nieruchomości budowlanej, a VAT wykazany na fakturze dokumentującej aport jest zwracany wnoszącemu.

Spółka z o.o. otrzymała od spółki komandytowej fakturę dokumentującą wartość otrzymanej nieruchomości budowlanej na kwotę brutto 492 000 zł, w tym kwota netto 400 000 zł i podatek VAT 92 000 zł.

Spółka z o.o. nie otrzymała faktury od osoby fizycznej, gdyż nie jest ona podatnikiem VAT.

**Ewidencja księgowa**

1. Faktura dokumentująca otrzymanie aportu:
   a) wartość netto faktury – wprowadzenie otrzymanej od spółki komandytowej nieruchomości budowlanej:
      **Wn** „Środki trwałe” 400 000
   b) VAT naliczony podlegający odliczeniu
      **Wn** „VAT naliczony” 92 000
   c) wartość brutto faktury
      **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 492 000
      – w analityce: rozliczenie wartości wkładów 400 000
      – w analityce: zwrot VAT 92 000
2. Doprowadzenie wartości początkowej nieruchomości budowlanej do wartości wynikającej z umowy spółki, czyli wartości rynkowej pomniejszonej o odliczony VAT, wraz z utworzeniem kapitału zapasowego (tzw. agio):
   1 000 000 zł – 400 000 zł – 92 000 zł = 508 000 zł
   **Wn** „Środki trwałe” 508 000
   **Ma** „Kapitał zapasowy” 508 000
   – w analityce: agio
3. Otrzymanie od osoby fizycznej wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości gruntowej:
   **Wn** „Środki trwałe” 400 000
   **Ma** „Pozostałe rozrachunki” 400 000
   – w analityce: rozliczenie wartości wkładów
4. Doprowadzenie wartości początkowej nieruchomości gruntowej do wartości wynikającej z umowy spółki, czyli wartości rynkowej, wraz z utworzeniem kapitału zapasowego (tzw. agio):
   700 000 zł – 400 000 = 300 000 zł
   **Wn** „Środki trwałe” 300 000
   **Ma** „Kapitał zapasowy” 300 000
   – w analityce: agio
5. Kapitał zakładowy w dacie rejestracji w KRS – wartość nominalna wydanych udziałów:
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki” 800 000

– w analityce: rozliczenie wartości wkładów

**Ma** „Kapitał zakładowy” 800 000

6. Zwrot VAT wnoszącemu aport zgodnie z zawartą umową:

**Ma** „Pozostałe rozrachunki” 92 000

– w analityce: zwrot VAT

**Ma** „Rachunek bankowy” 92 000

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 400 000 | | |
| 2) | 508 000 | | |
| 3) | 400 000 | | |
| 4) | 300 000 | | |

**VAT naliczony**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1) | 92 000 | | |

**Pozostałe rozrachunki – rozliczenie wartości wkładów**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5) | 800 000 | 400 000 | (1 |
| | | 400 000 | (3 |

**Kapitał zapasowy – agio**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 508 000 | (2 |
| | | 300 000 | (4 |

**Kapitał zakładowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 800 000 | (5 |

**Rachunek bankowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 92 000 | (6 |

**Pozostałe rozrachunki – zwrot VAT**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6) | 92 000 | 92 000 | (1 |

# Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych

Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych wskazówek w sprawie ujęcie skutków objęcia udziałów innej jednostki w zamian za aport niepieniężny, natomiast według ustaw podatkowych podmioty wnoszące do spółki kapitałowej aport w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część uzyskują z tego tytułu przychód podatkowy pod datą objęcia udziałów, a nie ich sprzedaży, jak to ma miejsce dla celów bilansowych.

Wskazówki, jak ująć takie transakcje w księgach zgodnie z ich treścią ekonomiczną, zawiera stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany.

W standardzie zwrócono uwagę, że w praktyce gospodarczej zawierane są niepieniężne transakcje, w ramach których jednostka traci kontrolę nad jednym składnikiem aktywów, w zamian uzyskuje kontrolę nad innym. Przykładem takiej transakcji jest wniesienie wkładu rzeczowego (aportu) w postaci składnika aktywów w zamian za objęcie udziałów lub akcji, czy też niepieniężna transakcja z inną jednostką polegająca na zamianie jednego składnika aktywów na inny. Problemem, który pojawia się w przypadku takich transakcji, jest

sposób księgowego ujęcia otrzymanych aktywów (tj. określenie ceny nabycia oraz ujęcie ewentualnej różnicy między wartością bilansową przekazanego składnika aktywów a ceną nabycia otrzymanego składnika aktywów), aby zapewnić zgodność z art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Stanowisko zawiera wytyczne, jak księgowo ująć takie transakcje.

Oceny treści ekonomicznej transakcji dokonuje się dwuetapowo, tj.:

**Etap 1**

Ustala się, czy zamieniane aktywa są zasadniczo tożsame pod względem ich rodzaju, postaci fizycznej i charakteru ekonomicznego. Jeżeli zamieniane składniki aktywów są zasadniczo tożsame, to uznaje się, że transakcja ma znikomą treść ekonomiczną. Nie jest wówczas wymagane rozważenie zmiany przepływów pieniężnych, o której mowa w etapie 2. W takim przypadku otrzymany składnik aktywów ujmuje się początkowo w wartości bilansowej składnika aktywów przekazanego w zamian (uwzględniając ewentualny dodatkowy element rozliczenia za pomocą środków pieniężnych). Transakcja ta może powodować zmianę klasyfikacji bilansowej składnika aktywów, lecz nie wpływa ani na wynik finansowy, ani na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. W przypadku jednak gdy fakty i okoliczności towarzyszące zawartej transakcji wskazują, że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest niższa od wartości bilansowej przekazanego składnika aktywów, należy przeprowadzić test na utratę wartości zgodnie z wytycznymi KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów".

**Etap 2**

Jeżeli zamieniane składniki aktywów nie są zasadniczo tożsame, to oceny wymaga, jakie zmiany oczekiwanych przepływów pieniężnych powoduje zamiana aktywów niepieniężnych. W tym celu jednostka ocenia, jaki będzie zakres zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji.

Transakcja zamiany ma treść ekonomiczną, jeśli spełnione są następujące warunki:

a) konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z przekazanym w zamian składnikiem aktywów (przepływy z przekazanego składnika aktywów ocenia się, biorąc pod uwagę rzeczywiste dotychczasowe wykorzystanie i przyszłe oczekiwane wykorzystanie, jeżeli taki sposób wykorzystania był możliwy przed przekazaniem danego składnika aktywów) lub

b) w wyniku transakcji zamiany zmienia się wartość charakterystyczna dla jednostki w części działalności, na którą wpłynęła transakcja (co dzieje się w przypadku, gdy przekazany lub otrzymany składnik aktywów wpływa na wykorzystanie innych posiadanych przez jednostkę składników aktywów), oraz

c) różnica, o której mowa w pkt a lub b, jest istotna w porównaniu z wartością godziwą zamienionych aktywów.

Jeżeli warunki wymienione w pkt a i c lub b i c nie są spełnione, to uznaje się, że transakcja ma znikomą treść ekonomiczną.

Do oceny przepływów pieniężnych stosuje się postanowienia KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów". Przepływy pieniężne ustala się przed uwzględnieniem opodatkowania. Skutki

opodatkowania (w tym opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych) nie wpływają więc samodzielnie na ustalenie, czy transakcja ma treść ekonomiczną.

Według stanowiska w sprawie ujęcia transakcji zamiany fakt dokonania niezależnej wyceny przekazanego lub otrzymanego składnika aktywów niepieniężnych nie oznacza, że transakcja ma treść ekonomiczną.

**PRZYKŁAD 12 (PRZYKŁAD 6 STANDARDU)**

**Ewidencja u wnoszącego aport**

Transakcja zamiany aktywów niepieniężnych w postaci udziałów w innej jednostce, która to transakcja ma treść ekonomiczną

Spółka A posiada udziały w założonej przez siebie spółce zależnej X produkującej produkty piwowarskie. W bieżącym okresie spółka A zbyła całość udziałów w spółce X na rzecz spółki B (inwestor zewnętrzny prowadzący działalność w branży piwowarskiej, niepowiązany ze spółką A). W zamian za zbyte udziały spółka A otrzymała 15% udziałów w spółce B. Otrzymane udziały nie dają spółce A kontroli, współkontroli ani znaczącego wpływu na spółkę B.

Wartość bilansowa 100% udziałów w spółce X wynosi 1.000 tys. zł, a ich wartość godziwa została oszacowana na 4.050 tys. zł.

Wartość godziwa 15% udziałów w spółce B została oszacowana na 4.050 tys. zł.

**Analiza i ujęcie księgowe**

Transakcja ma treść ekonomiczną, ponieważ konfiguracja przepływów z kontrolowanego posiadanego w 100% składnika aktywów (udziały w spółce X) znacząco różni się od konfiguracji przepływów oczekiwanych z otrzymanego składnika aktywów – udziały w spółce B, ponieważ:

a) spółka B prowadzi określoną istotną działalność, oprócz działalności przejętej w ramach spółki X, oraz

b) stopień wpływu spółki A na spółkę B różni się od stopnia wpływu na uprzednio posiadaną spółkę X (tj. brak kontroli, współkontroli lub znaczącego wpływu na spółkę B w porównaniu z uprzednio posiadaną kontrolą nad spółką X).

Ustalenie, że transakcja ta ma treść ekonomiczną, nie wymaga przeprowadzania szczegółowych kalkulacji, gdyż istnienie treści ekonomicznej w tym wypadku jest oczywiste.

Ujęcie transakcji w sprawozdaniu finansowym spółki A jest następujące:

a) wyksięgowanie wartości bilansowej udziałów spółki X

**Ma** „Długoterminowe aktywa finansowe” 1 000 000

– w analityce: Udziały w spółce X

b) wartość godziwa otrzymanych udziałów spółki B

**Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe” 4 050 000

– w analityce: Udziały w spółce B

c) nadwyżka wartości godziwej otrzymanych udziałów nad wartością bilansową przekazanych aktywów

**Ma** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny” 3 050 000

| Długoterminowe aktywa finansowe Udziały w spółce X | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 1 000 000 | 1 000 000 | (1a |

| Długoterminowe aktywa finansowe Udziały w spółce B | | | |
|---|---|---|---|
| 1b) | 4 500 000 | | |

| Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny | | |
|---|---|---|
| | 3 500 000 | (1c |

## PRZYKŁAD 13 (PRZYKŁAD 3 STANDARDU)

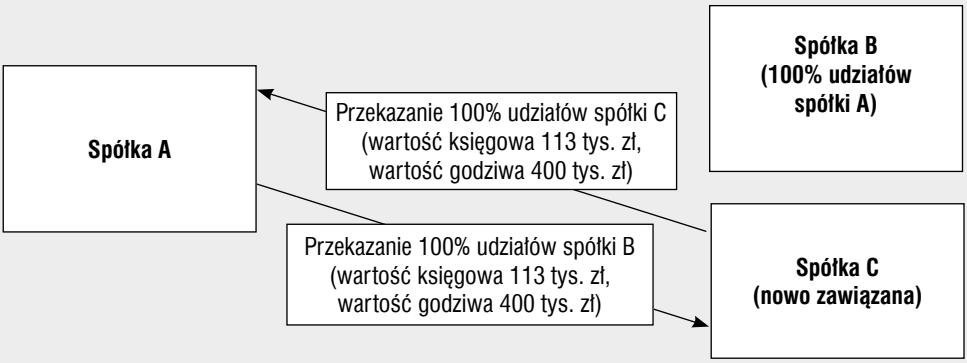
### Ewidencja u wnoszącego aport

Transakcja zamiany aktywów niepieniężnych w postaci udziałów w innej jednostce, która to transakcja ma znikomą treść ekonomiczną

(transakcja zamiany aktywów niepieniężnych – aktywa zasadniczo tożsame)

Spółka A posiada 100% udziałów w spółce B o wartości księgowej 113 tys. zł. W związku z planami optymalizacji struktury grupy spółka A przekazała udziały w spółce B do nowo zawiązanej spółki C w zamian za 100% udziałów tej spółki. Wartość godziwa przekazanych w aporcie udziałów wynosi 400 tys. zł.

### Analiza i ujęcie księgowe




Żaden z warunków zawartych w punkcie 10 Stanowiska nie jest spełniony, gdyż:

a) analiza wytycznych etapu 1 wskazuje, że zamieniane aktywa należy uznać za zasadniczo tożsame, tj. są one podobne pod względem rodzaju (tj. oba składniki aktywów stanowią instrumenty kapitałowe) oraz charakteru ekonomicznego (tj. obejmując 100% udziałów w nowej spółce C, spółka A w dalszym ciągu ma prawo do całości korzyści wypracowanych przez spółkę B poprzez prawo do dywidendy od spółki C i nie nabywa praw do żadnych dodatkowych lub innych korzyści ekonomicznych niż korzyści, jakie mogłaby osiągnąć, gdyby udziały w spółce B nie zostały wniesione do spółki C);

b) analiza wytycznych etapu 2 wskazuje również na znikomą treść ekonomiczną transakcji, ponieważ oczekiwane przepływy pieniężne ze składnika aktywów otrzymanego i przekazanego nie zmieniają się w wyniku tej transakcji, tj. spółka A posiada po transakcji prawo do 100% przepływów pieniężnych z przekazanego składnika aktywów (udziały w spółce B) poprzez fakt, iż posiada 100% udziałów w spółce C.

Ujęcie transakcji w sprawozdaniu finansowym spółki A jest następujące:

1. Przekazanie udziałów w spółce B do nowo zawiązanej spółki C w zamian za 100% udziałów spółki C

**Ma** „Długoterminowe aktywa finansowe” 113 000

– w analityce: Udziały w spółce B

**Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe” 113 000

– w analityce: Udziały w spółce C

| Długoterminowe aktywa finansowe<br>Udziały w spółce B | | | |
|---|---|---|---|
| Sp.) | 113 000 | 113 000 | (1 |

| Długoterminowe aktywa finansowe<br>Udziały w spółce C | | |
|---|---|---|
| 1) | 113 000 | |

# Stanowisko Ministerstwa Finansów

MF zaprezentowało, jak prawidłowo, z punktu widzenia prawa bilansowego, ujmować w księgach rachunkowych i prezentować w sprawozdaniach finansowych transakcje wnoszenia do tworzonych spółek aportów w zamian za przekazane udziały kapitałowe.

Stanowisko to zostało zaprezentowane w piśmie Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 20 stycznia 2015 r. (sygn. akt DR1/502/336-1/DBX/2014). Poniżej przestawiono fragmenty tego pisma.

**MF** *(...) W świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.), udziały objęte przez jednostkę w innej spółce kapitałowej stanowią składnik majątku zaliczany generalnie do długoterminowych aktywów finansowych, które ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne (por. art. 35 ust. 1 ww. ustawy).*

*(…) w przypadku objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny, cenę nabycia udziałów (aktywów finansowych) będzie stanowić wartość bilansowa tego wkładu (nieruchomości).*

*Należy podkreślić, iż – w świetle przepisów ustawy o rachunkowości, tj. art. 35 ust. 4 tej ustawy – w momencie objęcia udziałów w zamian za wkład rzeczowy nie ustala się wyniku finansowego. Ustala się go dopiero pod datą sprzedaży tych udziałów.*

*Objęte przez jednostkę udziały w innej jednostce zalicza się – w myśl art. 3 ust. 1 pkt 24 i 26 ustawy o rachunkowości – do aktywów finansowych. W księgach rachunkowych ujmuje się je – w zależności od okresu, na jaki zostały nabyte – jako inwestycje krótkoterminowe albo długoterminowe. Objęte w zamian za wkład niepieniężny (...) udziały ujmuje się pierwotnie w wartości wynikającej z umowy (w istocie stanowiącej ich cenę rynkową) na przeznaczonym do tego koncie długoterminowych aktywów finansowych (drugostronnie po stronie Ma na koncie pozostałych przychodów operacyjnych).*

*Równolegle powinno nastąpić wyksięgowanie wartości bilansowej poszczególnych składników majątku jednostki wniesionych do nowoutworzonej spółki jako wkład rzeczowy (Wn konto pozostałych kosztów operacyjnych, Ma konto odpowiednich środków trwałych, a w sytuacji gdy przedmiotem wkładu jest nie w pełni umorzony środek trwały należy uwzględnić konto odpisu umorzeniowego tych środków trwałych; wówczas w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych należy odnieść nieumorzoną część wartości początkowej danego środka trwałego).*

*Przy wycenie udziałów w innych jednostkach należy uwzględnić przepisy art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi udziały w innych jednostkach zaliczone do aktywów trwałych wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy – według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej (...) albo skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności. Wartość w cenie nabycia można przeszacować do wartości w cenie rynkowej, a różnicę z przeszacowania rozliczyć zgodnie z art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości, tj. w sytuacji, gdy cena rynkowa przewyższa cenę nabycia, skutki przeszacowania inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a (...), zwiększają kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.*

*W związku z powyższym różnicę (powstałą na kontach pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych) między wyższą (wynikająca z umowy spółki) ceną rynkową udziałów, a niższą ceną ich nabycia, odpowiadającą wartości księgowej wkładu, należy odnieść na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny (Wn konto pozostałych kosztów operacyjnych i Ma konto kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny).*

*Dzięki takiemu ujęciu operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, zmiana struktury aktywów jednostki wskutek wniesienia do nowoutworzonej spółki wkładów niepieniężnych (...) w zamian za udziały nie wpłynie na wynik finansowy tej jednostki, o czym wspomniano już wcześniej.*

*Należy zwrócić uwagę, że udziały w innych jednostkach zaliczone do aktywów trwałych wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Dlatego też należy doprowadzić zaksięgowaną na koncie inwestycji długoterminowych wartość rynkową objętych udziałów (według wartości wynikającej z umowy) do wartości księgowej, jako ceny nabycia następującym zapisem Wn konto odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe oraz Ma konto długoterminowych aktywów finansowych. Natomiast prezentacyjnie w bilansie będą one figurować w cenie rynkowej (saldo Wn konta odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe koryguje wartość księgową długoterminowych aktywów finansowych).*

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 32, art. 35 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123
- art. 38 pkt 8 lit. a ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 112
- art. 29a ust. 1 i ust. 6, art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 802

- art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 12 ust. 1b, art. 15 ust. 1j, art. 15 ust. 1o ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 255
- art. 17 ust. 1 pkt 9, art. 17 ust. 1a, art. 21 ust. 1 pkt 109, art. 22 ust. 1e, art. 22 ust. 1i, art. 30b ust. 1, art. 39 ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 794

©℗

**Joanna Gawrońska**
biegły rewident

# 2 Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa

**W myśl zapisów Kodeksu cywilnego przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Zatem przedmiotem aportu mogą być rzeczy i prawa majątkowe, jeżeli są zbywalne i stanowią składnik aktywów. Ujęcie w księgach zależy od tego, jakie składniki są przekazane w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa.**

Zorganizowana część przedsiębiorstwa (ZCP) obejmuje w szczególności:

1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
5) koncesje, licencje i zezwolenia;
6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
8) tajemnice przedsiębiorstwa;
9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wkładem niepieniężnym mogą być więc w szczególności:

- wszelkie przedmioty majątkowe,
- ograniczone prawa rzeczowe w postaci użytkowania,
- weksel własny z poręczeniem wekslowym, indosowanym in blanco,
- użytkowanie wieczyste,
- wierzytelności przysługujące wspólnikom wobec spółki,
- przysługujące najemcy prawo najmu lokalu użytkowego,
- wiadomości i doświadczenia o charakterze technicznym, nadające się bezpośrednio do zastosowania w procesie produkcji (know-how).

Aby jednak ww. składniki mogły być przedmiotem wkładu, powinny mieć tzw. zdolność aportową, tj. zespół cech przypisanych do składnika umożliwiających uznanie go za przedmiot aportu, którymi są w szczególności:

- możliwość określenia wartości majątkowej,

- możliwość wyceny i umieszczenia w bilansie,
- zbywalność,
- przydatność i dostępność dla spółki,
- zdolność do wejścia do masy upadłościowej.

Dokonując analizy zdolności aportowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy odnieść się do definicji przedsiębiorstwa znajdującej się w Kodeksie cywilnym.

W Kodeksie cywilnym nie ma ustawowej definicji „zorganizowanej części przedsiębiorstwa", co skutkuje tym, że należy stosować definicję dotyczącą całości przedsiębiorstwa. Definicja ta znajduje się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nią „zorganizowana część przedsiębiorstwa" oznacza organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Umieszczenie w tej definicji przez ustawodawcę zwrotu „w tym zobowiązania" sprawia, że organy podatkowe domagają się, aby na zorganizowaną część przedsiębiorstwa składały się wszystkie zobowiązania związane z tym majątkiem.

Dla przykładu w wyroku NSA z 12 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 2222/09), który zakończył korzystnie dla podatnika spór, kwestią sporną było to, czy bezwzględnie wszystkie zobowiązania związane z aportem muszą być przeniesione na spółkę. Sąd stwierdził, że definicja ZCP zawarta w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, iż zespół składników majątkowych wchodzących w jej skład powinien zawierać także zobowiązania.

Jednak definicja ZCP nie wymaga, aby dla uznania aportu za ZCP w jego skład musiały wchodzić wszystkie zobowiązania, jakie związane są z daną częścią przedsiębiorstwa. W przeciwnym razie, w sytuacji gdy wierzyciel posiadający nieznaczną wierzytelność w stosunku do pozostałych zobowiązań spółki nie zgodziłby się na jej przeniesienie, w ten sposób pozbawiłby dany zespół składników majątkowych statusu ZCP. W ocenie sądu, mając na uwadze definicję ZCP wskazaną w art. 4a pkt 4 updop, należy mieć na uwadze, poza wykładnią gramatyczną, także wykładnię funkcjonalną.

Podsumowując sąd stwierdził, że w przypadku gdy zbywca wykazuje wolę przekazania zobowiązań wraz z pozostałą częścią przedsiębiorstwa, a na przeszkodzie skutecznej transakcji stoi jedynie brak zgody wierzyciela na zmianę dłużnika, to fakt ten nie powinien mieć wpływu na ocenę, czy mamy do czynienia z ZCP, czy też nie.

Wyrok ten ma status prawomocnego i może być przydatny dla wskazania prawidłowej wykładni przepisów w sporach podatników z organami podatkowymi.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa jest więc pewnym zorganizowanym zespołem składników majątkowych, a nie sumą poszczególnych składników, za pomocą których w przyszłości będzie można prowadzić odrębny zakład. Kluczowym elementem jest rola, jaką składniki majątkowe będą odgrywały w funkcjonowaniu istniejącego przedsiębiorstwa.

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa występuje w strukturze organizacyjnej podatnika. W związku z czym powinna być dokonana ocena według podstawowego kryterium, tj. ustalenia, jaką rolę składniki majątkowe i związane z nimi prawa materialne odgrywały w funkcjonowaniu dotychczasowego przedsiębiorstwa i na ile stanowiły wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość.

Ta ocena jest ważna z punktu widzenia wkładu do innego przedsiębiorstwa. Istotne jest bowiem, czy wnoszona jest zorganizowana część przedsiębiorstwa czy poszczególne składniki majątkowe. Kwestia ta jest istotna także z podatkowego punktu widzenia, ponieważ stosuje się do nich inne zapisy ustaw podatkowych.

**WAŻNE** Gdy zorganizowana część przedsiębiorstwa jest wnoszona do innej spółki (aport), zgodnie z zapisami Kodeksu spółek handlowych, umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.

Wniesienie wkładu do nowo powstałej spółki musi nastąpić przed zarejestrowaniem spółki w KRS.

W umowie nowo zakładanej spółki z o.o. powinna się pojawić poniższa klauzula:

„Wspólnik AB obejmuje .... udziałów o łącznej wartości .... zł i pokrywa je wkładem niepieniężnym w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa spółki z o.o. YZ. W skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa wchodzi zespół składników materialnych: ..... (wymienić) i niematerialnych: ..... (wymienić, np.: prawo z rejestracji na wzór przemysłowy, prawo ochronne na znak towarowy, know-how itp.)".

## Podejście podatkowe

Analiza przepisów podatkowych odnoszących się do wkładów niepieniężnych wskazuje na uprzywilejowaną pozycję aportów zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ta forma aportu składników majątkowych wydaje się najkorzystniejsza w odniesieniu do obciążeń z tytułu podatku dochodowego, VAT oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Jednak aport ZCP sprawia przedsiębiorstwom najwięcej problemów zarówno w wymiarze organizacyjnym, jak i ewidencyjnym.

## Podatek dochodowy

Do celów podatku dochodowego przyjmuje się, że przedsiębiorstwem jest zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego.

W przypadku wydzielenia ze spółki z o.o. zorganizowanej części przedsiębiorstwa i przekazania jej nowo utworzonej spółce z o.o. obowiązki podatkowe należy rozpatrywać przez pryzmat art. 12 ust. 1 pkt 9 updop. Z przepisu tego wynika, że jeżeli przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to po stronie spółki dzielonej powstanie przychód podatkowy. Wartość tego przychodu stanowi wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółkę nowo zawiązaną, ustalona na dzień wydzielenia.

Natomiast gdy w wyniku podziału przez wydzielenie ze spółki z o.o. zostaje wydzielona zorganizowana część przedsiębiorstwa i przekazana do nowo utworzonej spółki z o.o., a w

spółce dzielonej pozostaje majątek stanowiący zorganizowaną część przedsiębiorstwa, wówczas w związku z ww. operacją nie powstanie przychód podatkowy w spółce dzielonej.

Jednak gdyby przedmiotem podziału przez wydzielenie był zespół składników majątku niespełniający definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa (funkcjonującej na gruncie podatku dochodowego), wówczas w spółce dzielonej powstałby przychód, w wartości rynkowej składników majątkowych przeniesionych na spółkę nowo zawiązaną, ustalonej na dzień wydzielenia. Kosztami uzyskania tego przychodu byłyby wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, poniesione na nabycie składników majątkowych przeniesionych na spółkę nowo zawiązaną.

## Ustawa o VAT

Treść zapisów ustawy o VAT stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zatem wyłączone spod opodatkowania zostało zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

**WAŻNE** Opodatkowaniu nie podlega aport, sprzedaż, zamiana i darowizna, jeśli mają za przedmiot przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Jeśli zatem przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo jako całość lub jego zorganizowana część, wówczas czynność ta pozostaje całkowicie poza zakresem działania ustawy o VAT.

W związku z tym podatnik wnoszący aportem całe przedsiębiorstwo nie ma obowiązku:

- rejestrować tego zdarzenia gospodarczego w ewidencjach VAT,
- wykazywać podatku należnego z tytułu tej czynności,
- korygować odliczonego (lub nieodliczonego) uprzednio podatku od towarów stanowiących składniki przedsiębiorstwa.

## Wycena ZCP

Przedmiot aportu powinien zostać wyceniony w wartości rynkowej, a wartość ta powinna być równa co najmniej wartości nominalnej udziałów. Wycena składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinna być dokonana na dzień zawarcia umowy spółki lub jej zmiany w zakresie wniesienia ZCP.

Jak wcześniej wspomniano, umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot wkładu niepieniężnego, osobę wspólnika wnoszącego aport oraz liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. Ponieważ wycena składników ZCP ma w znacznej mierze charakter subiektywny i często jest podważana, może powstać problem zawyżenia lub zaniżenia wartości wkładu. Jeśli wartość zostanie znacznie zawyżona w stosunku do wartości zbywczej, wówczas przepisy Kodeksu spółek handlowych wskazują wymóg wyrównania spółce brakującej wartości aportu.

Regulacja ta wynika z tego, iż w przypadku zawyżenia wartości wkładu niepieniężnego kapitał zakładowy zostaje sztucznie powiększony. W tym przypadku dodatkową korzyść osiąga spółka wnosząca kosztem spółki docelowej, pozostałych jej wspólników oraz wierzycieli.

Za zawyżenie wartości aportu odpowiadają również członkowie zarządu spółki docelowej, jeśli wiedzieli o przeszacowaniu i mimo to zgłosili zmiany do sądu gospodarczego.

Warto zwrócić uwagę, że zapisy Kodeksu spółek handlowych nie zabraniają zaniżania wartości przedmiotu aportu, ale jedynie zawyżania. Zaniżenie wartości wkładu niepieniężnego jest dopuszczalne, gdyż nie prowadzi do uszczuplenia majątku spółki.

Niedoszacowanie wartości zorganizowanej części przedsiębiorstwa prowadzi do powstania w spółce docelowej ukrytej nadwyżki majątku spółki nad jej kapitałem własnym, ponieważ spółka dysponuje w rzeczywistości większym majątkiem niż wykazany w bilansie. Tym samym w przypadku likwidacji spółka może pokryć więcej zobowiązań, niż wynika to np. z wartości aktywów ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Tak więc zaniżenie wartości aportu ZCP jest korzystne dla spółki obejmującej ZCP, pozostałych udziałowców, a także dla wierzycieli spółki. Nie jest to jednak korzystne dla wspólnika wnoszącego ZCP, ponieważ obejmuje on udziały o mniejszej wartości niż ta, która należałaby mu się, gdyby wycena aportu była dokonana w rzeczywistej wysokości. W efekcie udziałowiec posiada mniejsze uprawnienia w spółce oraz otrzymuje mniej majątku w przypadku likwidacji spółki.

Negatywnym aspektem niedoszacowania ZCP jest także podejrzenie o działanie na szkodę podmiotu, który obejmuje udziały w zamian za swą zorganizowaną część. Także znaczne zaniżenie wartości aportu może budzić podejrzenie ukrywania majątku, co może prowadzić do sporów z organami podatkowymi.

Biorąc pod uwagę powyższe kwestie można dojść do wniosku, że najbardziej pożądana jest wycena składników ZCP w sposób zapewniający uzyskanie wartości rynkowej, np. przy pomocy rzeczoznawców.

Także z zapisów ustawy o rachunkowości wynika, że składniki otrzymywane w formie wkładu niepieniężnego powinny być określone w wartości godziwej, którą w większości przypadków stanowi wartość rynkowa. Zgodnie z ustawą pełna wartość ZCP jest równa wartości godziwej aktywów netto, czyli przekazywanych aktywów skorygowanych o zobowiązania związane z ZCP. Różnica między ceną nabycia ZCP (w przypadku aportu będzie to wartość nominalna obejmowanych udziałów) a wartością godziwą ZCP stanowi:

- aktywa (wykazywane w pozycji wartości niematerialne i prawne) – jeśli ta różnica jest wartością dodatnią (tzw. dodatnia wartość firmy). Wartość firmy podlega amortyzacji przez okres nie dłuższy niż 5 lat, który w uzasadnionych przypadkach może zostać wydłużony do 20 lat;
- pasywa (wykazywane w pozycji rozliczenia międzyokresowe przychodów) – jeśli różnica jest wartością ujemną (tzw. ujemna wartość firmy). Ujemną wartość firmy rozlicza się odrębnie w odniesieniu to kwoty, która:

– przekracza wartość godziwą nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach – tę część zalicza się do przychodów finansowych,

– nie przewyższa wartości godziwej nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach – tę część wartości rozlicza się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów.

# Ewidencja aportu ZCP w księgach rachunkowych

Ewidencja w księgach rachunkowych wnoszącego ZCP

Ewidencja wniesienia aportem ZCP spółki z o.o. do innej spółki z o.o. może przebiegać następująco:

I. Wartość nominalna udziałów uzyskana za wkład:
**Wn** „Długoterminowe aktywa finansowe"
**Ma** „Pozostałe rozrachunki"
– w analityce: rozliczenie wartości wkładów

II. Wyksięgowanie wartości księgowej wnoszonych jako wkład składników aktywów i pasywów wchodzących w skład ZCP:

1. Wartość księgowa aktywów:
**Wn** „Pozostałe rozrachunki"
– w analityce: rozliczenie wartości wkładów
**Ma** różne konta zespołów 1, 2, 3, 6
wyksięgowanie odpisów umorzeniowych i ewentualnych odchyleń od cen ewidencyjnych
**Wn** różne konta zespołów 0, 2, 6, 8
**Ma** „Pozostałe rozrachunki"
–w analityce: rozliczenie wartości wkładów

2. Wartość księgowa pasywów:
**Wn** różne konta zespołu 2
**Ma** „Pozostałe rozrachunki"
– w analityce: rozliczenie wartości wkładów

III. Różnica powstała na koncie „Pozostałe rozrachunki"
– dodatnia – saldo Wn:
**Wn** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe"
**Ma** „Pozostałe rozrachunki"

W przypadku zawyżenia wartości objętych udziałów należy utworzyć odpis z tytułu trwałej utraty wartości udziałów, zapisem:
**Wn** „Koszty finansowe"
**Ma** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe"
– ujemna – saldo Ma:
**Wn** „Pozostałe rozrachunki"
**Ma** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe"
lub
**Ma** „Kapitał z aktualizacji wyceny"

# Ewidencja u otrzymującego ZCP

W księgach rachunkowych podmiotu, który otrzymał składniki zorganizowanej części przedsiębiorstwa, ewidencji księgowej podlegać będą wszystkie składniki aktywów i pasywów będące przedmiotem wkładu. Wartości tych składników będą wartość kapitału zakładowego odpowiednio:

- zwiększać (aktywa) lub
- zmniejszać (pasywa).

Ewidencja ZCP może przebiegać następująco:

I. Aport składników aktywów i pasywów wchodzących w skład ZCP:
   1) składniki aktywów:
      **Wn** różne konta zespołów 0, 2, 3
      **Ma** „Pozostałe rozrachunki"
   2) przejęte aportem zobowiązania:
      **Wn** „Pozostałe rozrachunki"
      **Ma** różne konta zespołu 2

II. Wartość nominalna udziałów tworzących zarejestrowany kapitał zakładowy w spółce z o.o. księgowany pod datą rejestracji w KRS:
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki"
   **Ma** „Kapitał zakładowy"

Objęcie udziału po cenie wyższej od wartości nominalnej, stanowiące nadwyżkę, tzw. agio, w postaci salda konta „Pozostałe rozrachunki" ujmuje się na zwiększenie kapitału zapasowego:

**Wn** „Pozostałe rozrachunki"

**Ma** „Kapitał zapasowy"

# Ewidencja księgowa wniesionej zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Do ksiąg rachunkowych nowo powstałej spółki wprowadza się aktywa i zobowiązania w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa według wartości godziwej na dzień wniesienia.

Za wartość godziwą określonych aktywów lub zobowiązań przyjmuje się w szczególności w przypadku:

- notowanych papierów wartościowych – aktualny kurs notowań pomniejszony o koszty sprzedaży;
- nienotowanych papierów wartościowych – wartość oszacowaną, uwzględniającą takie czynniki, jak współczynnik cena do zysku i stopa dywidendy porównywalnych papierów wartościowych wyemitowanych przez spółki o podobnych charakterystykach;
- należności – wartość bieżącą (zdyskontowaną) kwot wymagających zapłaty, wyznaczoną przy odpowiednich bieżących stopach procentowych, pomniejszoną o odpisy na należności zagrożone i nieściągalne oraz ewentualne koszty windykacji;
  Wyznaczanie wartości bieżących (zdyskontowanych) w odniesieniu do należności krótkoterminowych nie jest konieczne, jeżeli różnica między wartością należności według kwot wymagających zapłaty a ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna.
- zapasów produktów gotowych i towarów – cenę sprzedaży netto pomniejszoną o opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą do sprzedaży zapasu lub znalezienia nabywcy;

- zapasów produktów w toku – cenę sprzedaży netto produktów gotowych pomniejszoną o koszty zakończenia produkcji i opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą zapasów do sprzedaży lub znalezienia nabywcy;
- zapasów materiałów – aktualną cenę nabycia;
- środków trwałych – wartość rynkową lub ich wartość według niezależnej wyceny; w przypadku gdy nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny środków trwałych – aktualną cenę nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia;
- wartości niematerialnych i prawnych – wartość oszacowaną, wyznaczoną w oparciu o ceny rynkowe takich samych lub podobnych wartości niematerialnych i prawnych, a w odniesieniu do wartości firmy lub ujemnej wartości firmy zawartej w bilansie spółki przejętej – wartość zerową. W przypadku gdy wartość oszacowana nie może zostać wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe, przyjmuje się taką wartość, która nie spowoduje powstania lub zwiększenia ujemnej wartości firmy w wyniku połączenia;
- zobowiązań – wartość bieżącą (zdyskontowaną) kwot wymagających zapłaty, wyznaczoną przy odpowiednich bieżących stopach procentowych;

  Wyznaczanie wartości bieżących (zdyskontowanych) w odniesieniu do zobowiązań krótkoterminowych nie jest konieczne, jeżeli różnica między wartością zobowiązań według kwot wymagających zapłaty a ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna.
- rezerwy lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wartość możliwą do realizacji przez połączone spółki, po uwzględnieniu zmiany wartości podatkowej i księgowej aktywów netto spółki przejmowanej.

  W związku z faktem, że cena nabycia nie ma bezpośredniego związku z wartością godziwą aktywów i pasywów nabywanego przedsiębiorstwa, powstanie różnica między wartością aktywów netto (różnica sumy wartości godziwej aktywów i zobowiązań) oraz ceną przejęcia. Różnica ta może mieć zarówno charakter dodatni, jak i ujemny.

**PRZYKŁAD 1**

Do nowo powstałej spółki NOWA wniesiony został wkład w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Na wartość aportu składają się:

| Lp. | Pozycja | Wartość księgowa | Wartość godziwa |
|---|---|---|---|
| I. | Aktywa | 900 000 | 3 217 000 |
| 1 | Grunt | 100 000 | 500 000 |
| 2 | Budynek produkcyjny | 300 000 | 2 100 000 |
| 3 | Maszyna produkcyjna | 100 000 | 217 000 |
| 4 | Należności od odbiorców | 120 000 | 120 000 |
| 5 | Środki pieniężne na rachunku bankowym | 280 000 | 280 000 |
| II. | Pasywa | 200 000 | 200 000 |
| 1 | Zobowiązania wobec dostawców | 200 000 | 200 000 |
| | | | |
| III. | Wartość aktywów netto | 700 000 | 3 017 000 |

Wartość nominalna udziałów pokrytych wkładem w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa – 2 000 000 zł.

**Ewidencja księgowa**

1. Wartość godziwa aktywów i pasywów stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa:
   a) **Wn** „Środki trwałe"` 500 000
   – w analityce: grunty
   b) **Wn** „Środki trwałe" 2 100 000
   – w analityce: budynki
   c) **Wn** „Środki trwałe" 217 000
   – w analityce: maszyny i urządzenia
   d) **Wn** „Należności od odbiorców" 120 000
   e) **Wn** „Rachunek bankowy" 280 000
   f) **Ma** „Zobowiązania wobec dostawców" 200 000
   g) **Ma** „Pozostałe rozrachunki" 3 017 000
2. Wydanie akcji w zamian za wkład w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa:
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki" 2 000 000
   **Ma** „Kapitał zakładowy" 2 000 000
3. Nadwyżka wartości aktywów netto nad wartością nominalną akcji wydanych w zamian za wkład niepieniężny w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa:
   3 017 000 zł – 2 000 000 zł = 1 017 000 zł
   Ujemna wartości firmy –1 017 000 zł
   Wartość środków trwałych (podlegających amortyzacji
   (2 100 000 zł + 217 000 ) – 2 317 000 zł
   **Wn** „Pozostałe rozrachunki" 1 017 000
   **Ma** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów" 1 017 000
   – w analityce: ujemna wartość firmy
4. Ustalenie okresu rozliczenia ujemnej wartości firmy – dla celów bilansowych:

Ujemna wartość firmy, w wysokości wartości środków trwałych, będzie wykazywana w rozliczeniach międzyokresowych przychodów i odpisywana w przychody operacyjne przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji środków trwałych.

**Środki trwałe podlegające amortyzacji**

| Lp. | Środki trwałe podlegające amortyzacji | Wartość środka trwałego | Okres amortyzacji (lata) | Wartość ważona |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 (3 x 4) |
| 1. | Budynek | 2 100 000 | 20 | 42 000 000 |
| 2. | Maszyna produkcyjna | 217 000 | 10 | 2 170 000 |
| | RAZEM | 2 317 000 | | 44 170 000 |

Średnia ważona okresu amortyzacji środków trwałych wynosi:
44 170 000 zł : 2 317 000 zł = 19 lat
Odpis ujemnej wartości firmy na rok:
1 017 000 zł : 19 lat = 53 526,32 zł

**Środki trwałe**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1a) | 500 000 | | |
| 1b) | 2 100 000 | | |
| 1c) | 217 000 | | |

**Należności od odbiorców**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1d) | 120 000 | | |

**Rachunek bankowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1e) | 280 000 | | |

**Zobowiązania wobec dostawców**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000 | (1f |

**Pozostałe rozrachunki**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2) | 2 000 000 | 3 017 000 | (1g |
| 3) | 1 017 000 | | |

**Kapitał zakładowy**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 2 000 000 | (2 |

**Rozliczenia międzyokresowe przychodów**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 1 017 000 | (3 |

## Fragment bilansu na dzień wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa

| AKTYWA | | na dzień wniesienia | PASYWA | | na dzień wniesienia |
|---|---|---|---|---|---|
| A | AKTYWA TRWAŁE | 2 817 000 | A | Kapitał (fundusz) własny | 2 000 000 |
| II. | Rzeczowe aktywa trwałe | 2 817 000 | I. | Kapitał (fundusz) podstawowy | 2 000 000 |
| a | Grunty | 500 000 | IV. | Kapitał (fundusz) zapasowy | 0 |
| b | Budynki | 2 100 000 | VIII. | Zysk (strata) netto | 0 |
| c | Urządzenia techniczne i maszyny | 217 000 | B | Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania | 200 000 |
| B | Aktywa obrotowe | 400 000 | III.2d | Zobowiązania z tytułu dostaw i usług | 200 000 |
| II.2a | Należności z tytułu dostaw i usług | 120 000 | IV. | Rozliczenia międzyokresowe | 1 017 000 |
| III.1c | Środki pieniężne w kasie i na rachunkach | 280 000 | 2 | Inne rozliczenia międzyokresowe | 1 017 000 |
| | RAZEM AKTYWA | 3 217 000 | | RAZEM PASYWA | 3 217 000 |

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 33 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123
- art. 55[1] ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740
- art. 158 § 1, art. 175 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526
- art. 2 pkt 27e, art. 6 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 802
- art. 4a ust. 3 i 4, art. 12 ust. 1 pkt 9 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 255
- II FSK 2222/09 – wyrok NSA z 12 maja 2011 r.

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

# 1 Rozliczenie zaliczki na poczet dywidendy

## PROBLEM

Spółka 31 marca 2020 r. podjęła uchwałę o wypłacie na rzecz jedynego udziałowca zaliczki na poczet dywidendy za 2020 r. w kwocie X zł, z czego kwota Y zł została potrącona z kwotami pożyczek udzielonych udziałowcowi w 2018 r. wraz z naliczonymi na ten dzień odsetkami. Do przeliczenia kwot pożyczek wyrażonych w EUR zastosowano średni kurs NBP z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty, czyli z 30 marca 2020 r.

Spółka rozlicza różnice kursowe zgodnie z art. 15a (w związku z art. 9b ust. 1 pkt 1) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Czy potrącenie zaliczki na poczet dywidendy wyrażonej w PLN z udzielonymi pożyczkami wyrażonymi w EUR skutkuje powstaniem dla spółki różnic kursowych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, a tym samym będzie miało wpływ na rozliczenie podatkowe spółki za 2020 r.?

## RADA

Wzajemne potrącenie wierzytelności spełnia kryteria potrącenia, które zgodnie z przepisami podatkowymi powoduje powstanie różnic kursowych od pożyczek udzielonych w EUR.

## UZASADNIENIE

Podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie:

1) art. 15a albo
2) przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 3, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez firmy audytorskie.

W przedstawionym stanie faktycznym spółka ustala różnice kursowe zgodnie z art. 9b ust. 1 pkt 1 updop.

Zgodnie z treścią art. 15a ust. 1 updop różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3.

Zgodnie z art. 15a ust. 2 i 3 mogą powstać dodatnie i ujemne różnice kursowe.

Dodatnie różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości

tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;

2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

Ujemne różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

Przy obliczaniu różnic kursowych uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień (art. 15a ust. 4 updop).

Jeżeli faktycznie zastosowany kurs waluty jest wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty, organ podatkowy może wezwać strony umowy do zmiany

tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. W razie niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają zastosowanie faktycznego kursu waluty, organ podatkowy określi ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski (art. 15a ust. 5 updop).

Przez średni kurs ogłaszany przez Narodowy Bank Polski rozumie się kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu (art. 15a ust. 6 updop).

Za koszt poniesiony uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty, o którym mowa w ust. 2 i 3 – dzień uregulowania zobowiązań w jakiejkolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności (art. 15a ust. 7 updop).

Kwestię wypłaty zaliczki na poczet dywidendy regulują art. 194 i 195 Kodeksu spółek handlowych. I tak, umowa spółki może upoważniać zarząd do wypłaty wspólnikom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy za rok obrotowy, jeżeli spółka posiada środki wystarczające na wypłatę.

Natomiast w myśl przepisu art. 498 § 1 Kodeksu cywilnego, gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym.

Wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej (art. 498 § 2 k.c.).

Oznacza to, że potrącenie wierzytelności jest jedną z form wygaśnięcia zobowiązania w wyniku wykonania świadczenia poprzez umorzenie wzajemnych wierzytelności między stronami. Wygaśnięcie zobowiązania przez potrącenie (kompensata wierzytelności) następuje wówczas, gdy jedna strona jest w stosunku do drugiej dłużnikiem i jednocześnie wierzycielem, tj. ma zarówno wierzytelności, jak i zobowiązania względem drugiej strony.

Potrącenie, mimo że dotyczy zobowiązań do świadczeń tego samego rodzaju (z reguły pieniężnych), prowadzi do zaliczenia jednej wierzytelności na poczet drugiej. Dochodzi w ten sposób do zaspokojenia wierzyciela i osiągnięcia tym samym celu zobowiązania.

**WAŻNE** Dopuszczenie przez ustawodawcę możliwości zaliczenia do przychodów i kosztów ich uzyskania różnic kursowych również w razie spełnienia świadczenia w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności oznacza, że nie można wymagać od podatnika faktycznego przekazania na rzecz kontrahenta określonej kwoty wyrażonej w walucie obcej. Istota potrącenia umownego polega na umorzeniu wzajemnych należności bez dokonywania jakichkolwiek transferów środków finansowych. Zatem sam fakt wyrażenia wierzytelności w różnych walutach z jednej strony nie pozbawia podatnika możliwości dokonania umownego potrącenia, z drugiej – obowiązku rozpoznania różnic kursowych.

Ten schemat działania będzie miał zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy dochodzi do potrącenia dwóch wierzytelności, z których każda wyrażona jest w innej walucie obcej, jak i w sytuacji, gdy potrąceniu ulegają dwie wierzytelności, z których jedna wyrażona jest w złotych polskich, a druga w walucie obcej.

Możliwość rozpoznania dla celów podatkowych różnic kursowych również w razie spełnienia świadczenia w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności oznacza, że dochodzi do uregulowania należności, której wartość jest przeliczana na złote. Przeliczenie dokonywane jest po określonym kursie, w efekcie czego mogą powstać różnice kursowe.

**WAŻNE** Należy podkreślić, że w przypadku kompensaty wierzytelności wyrażonej w walucie obcej z zobowiązaniem wyrażonym w PLN lub w innej walucie obcej do przeliczenia wartości wierzytelności (zobowiązania) w dniu jej uregulowania w formie kompensaty należy przyjąć kurs umowny określony w umowie kompensaty, jeżeli jest on ustalony jako kurs faktycznie zastosowany. Jeżeli umowa nie określa takiego kursu, wówczas stosujemy kurs średni NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania kompensaty.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9b ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 255

©℗

**Oprac. Maciej Chorostkowski**
biegły rewident

# 2 Ujmowanie kosztów emisji obligacji dla celów podatkowych i bilansowych

## PROBLEM

Spółka akcyjna z siedzibą w Polsce podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W 2020 r. pozyskała finansowanie w formie emisji obligacji. Niezależnie od oprocentowania wspomnianych obligacji i uiszczania z tego tytułu odsetek na rzecz obligatariuszy spółka poniosła/poniesie wydatki związane z emisją obligacji, tj.: koszty prowizji poniesionej na rzecz banków obejmujących obligacje w celu dalszego oferowania inwestorom, koszty sporządzenia prospektu emisyjnego (offering memorandum), wynagrodzenie za usługi doradcze związane z procesem emisji (w tym usługi prawne oraz doradztwa podatkowego i biznesowego), wynagrodzenie za usługi związane z emisją, świadczone przez podmiot badający sprawozdania finansowe spółki (audytora), koszty emisji, które nie zawierają odsetek od obligacji.

Środki uzyskane przez spółkę w związku z emisją obligacji zostały (zostaną) przeznaczone na ogólne cele związane z działalnością gospodarczą spółki, w szczególności na refinansowanie historycznego zadłużenia spółki (w postaci uprzednio wyemitowanych obligacji oraz kredytu rewolwingowego), a także jej bieżącą działalność, w tym działalność operacyjną, inwestycje własne spółki i działalność finansową na rzecz podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej, do której należy spółka.

Czy koszty emisji podlegają rozpoznaniu jako koszty uzyskania przychodów jednorazowo w dacie poniesienia, tj. ujęcia w księgach rachunkowych,

niezależnie od ujęcia w księgach rachunkowych (zaksięgowania) na koncie kosztowym czy też innym koncie (z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów)?

## RADA

Dniem poniesienia kosztu uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, jest, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f–4h, 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, bez względu na sposób ujęcia tego kosztu dla celów rachunkowych (bilansowych), tj. bez względu na to, czy dany wydatek ujęto w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na koncie kosztowym, czy też nie.

## UZASADNIENIE

Definicja kosztu uzyskania przychodu wynikająca z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma charakter ogólny. Z tej przyczyny przy kwalifikacji danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów konieczne jest każdorazowe zbadanie, czy koszt ten pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami (lub możliwością ich osiągania) albo służy zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

Jako warunki konieczne do spełnienia przy kwalifikacji kosztu do kosztów uzyskania przychodów zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie przyjmuje się, że koszt:

- musi być poniesiony przez podatnika,
- musi być definitywny,
- musi pozostawać w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- musi pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym, o jakim mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, lub służyć zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów,
- nie może być wymieniony w negatywnym katalogu z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT,
- musi być właściwie udokumentowany.

Kierując się kryterium stopnia powiązania istniejącego między kosztem a celem, jakiemu ma służyć, wyróżnia się koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami i koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie), różnicując moment ich potrącalności (art. 15 ust. 4, 4b–4e ustawy o CIT).

Do kategorii kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami należą takie wydatki, których poniesienie ma bezpośrednio na celu uzyskanie konkretnych przychodów. W ich przypadku możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód.

Innymi słowy – posługując się językowym znaczeniem – przez koszty bezpośrednio związane z przychodami należy rozumieć te koszty, których poniesienie wpłynęło bezpośrednio na uzyskanie określonego przychodu.

Z kolei pośrednie koszty uzyskania przychodów to takie wydatki, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia. Nie pozostają one w uchwytnym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika – brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód. Koszty te jednak są związane z działalnością prowadzoną przez podatnika i przyczyniają się w sposób ogólny do osiągania przez niego przychodów. Nie można jednak ustalić, uzyskaniu jakiego konkretnego przychodu dany wydatek służy.

Oznacza to, że koszty emisji, takie jak koszty prowizji poniesionej na rzecz banków obejmujących obligacje w celu dalszego oferowania inwestorom, koszty sporządzenia prospektu emisyjnego (offering memorandum), wynagrodzenie za usługi doradcze związane z procesem emisji (w tym usługi prawne oraz doradztwa podatkowego i biznesowego), wynagrodzenie za usługi związane z emisją świadczone przez podmiot badający sprawozdania finansowe spółki (audytora) powinny być kwalifikowane do kosztów innych niż bezpośrednie. Wydatki te są kosztami pośrednio związanymi z przychodami, nie ma możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstaje bezpośrednio związany z nimi przychód, przyczyniają się one w sposób ogólny do osiągnięcia przychodów spółki. Dlatego wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu w dacie poniesienia, zgodnie z art. 15 ust. 4d w zw. z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT.

**WAŻNE** Stosownie do art. 15 ust. 4d ustawy o CIT 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 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.

Koszty pośrednie potrąca się, co do zasady, w roku poniesienia. Jeżeli jednak dotyczą one okresu dłuższego niż 1 rok, rozlicza się je proporcjonalnie (art. 15 ust. 4d zdanie drugie ustawy o CIT). O tym jednak, czy w istocie dany wydatek z uwagi na swój charakter nie może zostać przyporządkowany do długości okresu, którego dotyczy, decydować będą przepisy prawa podatkowego, a nie sposób jego księgowania na potrzeby prawa bilansowego.

Uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych należy stwierdzić, że art. 15 ust. 4e ustawy o CIT odnosi się do pojęcia kosztu zdefiniowanego w art. 15 ust. 1 tej ustawy, a więc pojęcia kosztu w znaczeniu ustawy podatkowej.

Według jednolitych i utrwalonych poglądów orzecznictwa o uznaniu danego przysporzenia czy wydatku (zobowiązania do jego poniesienia) za przychód, dochód czy koszt podatkowy decydują wyłącznie przepisy prawa podatkowego (zob. wyroki NSA: z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1237/13; z 24 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1555/14; z 6 maja 2015 r.,

sygn. akt II FSK 1071/13; z 20 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 414/10). Kosztami mającymi wpływ na ustalenie wysokości podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych są tylko te koszty, które zostały wyraźnie określone w ustawie o CIT.

Ponadto zapisy dokonywane w księgach nie mogą tworzyć ani modyfikować materialnego prawa podatkowego. Przepisy ustawy o rachunkowości określają jedynie sposób prowadzenia ksiąg i jako takie nie mogą rozstrzygać o tym, co jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodów. Księgi rachunkowe służą ustaleniu wysokości dochodu (straty) podatkowego, nie mają zaś charakteru podatkotwórczego (wyrok TK z 4 lutego 1994 r. sygn. akt U 2/90).

Podkreślić w tym miejscu należy, że ustawodawca w art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, definiując termin poniesienia kosztu, odwołał się do pewnych pojęć znanych przepisom o rachunkowości i niezdefiniowanych w ustawie o CIT, jak rezerwy czy bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. W odniesieniu do tych wyrażeń niezbędne jest odwołanie się przy ich wykładni do przepisów ustawy o rachunkowości. Nie ma natomiast podstaw, aby dokonywać takiego zabiegu w stosunku do pojęcia kosztu jako kosztu ujętego w księgach rachunkowych.

W zakresie wszelkich wydatków stanowiących według ustawy o CIT pośrednie koszty uzyskania przychodów, które w momencie poniesienia, dla celów księgowych, są ujmowane na innych kontach niż kosztowe (tj. nie są księgowane jako koszt), podatnik jest uprawniony do rozpoznania ich w kosztach podatkowych w dacie, pod którą dany wydatek zostanie ujęty w księgach rachunkowych, bez względu na rodzaj konta, na jakim zostanie dokonany zapis księgowy, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Należy bowiem zauważyć, że istnieje taka grupa wydatków (kosztów) poniesionych przez podatnika, które stanowią koszt poniesiony w rozumieniu art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, a rachunkowo nie będą ujęte na koncie kosztowym wcale albo będą ujęte z opóźnieniem. W związku z tym, jeżeli podatnik poniósł dany wydatek (koszt), który ujęty został w księgach rachunkowych i zgodnie z ustawą o CIT można go uznać za koszt pośredni, to data ujęcia w księgach rachunkowych tego wydatku będzie momentem poniesienia kosztu podatkowego.

Zapisy dokonywane w księgach rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości nie mogą tworzyć ani modyfikować podatkowych zasad potrącalności pośrednich kosztów uzyskania przychodów, ponieważ data ujęcia kosztu w księgach rachunkowych jest jedynie datą technicznego wprowadzenia informacji do systemu. Oznacza to, że koszty emisji podlegają rozpoznaniu jako koszty uzyskania przychodów jednorazowo w dacie poniesienia, tj. ujęcia w księgach rachunkowych, niezależnie od ujęcia w księgach rachunkowych (zaksięgowania) na koncie kosztowym czy innym koncie, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 4d, 4e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 255

©℗

**Maciej Chorostkowski**
biegły rewident

# 1 Przychody – projekt nowego KSR

**Komitet Standardów Rachunkowości przedstawił do publicznej dyskusji projekt nowego Krajowego Standardu Rachunkowości dotyczącego przychodów „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów".**

Projekt, obok prezentacji ogólnych kryteriów ujmowania przychodów, wyjaśnia sposoby postępowania w wielu skomplikowanych sytuacjach, w tym w przypadkach sprzedaży warunkowej, wysyłkowej czy ze wstrzymaną dostawą. Standard należy czytać z uwzględnieniem zasady istotności, biorąc pod uwagę model biznesu oraz specyfikę transakcji realizowanych przez dane przedsiębiorstwo.

Najważniejsze informacje płynące z projektu:

1) przedmiotem Standardu są zasady ustalania i ujmowania oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów ze sprzedaży dóbr, tj. w rozumieniu tego Standardu:
   - wyrobów gotowych zdatnych do sprzedaży lub w toku produkcji,
   - półproduktów,
   - towarów,
   - materiałów;

Standard może być stosowany do ustalania i ujmowania oraz prezentacji przychodów w innych informacjach finansowych[1]. Standard przedstawia, w odniesieniu do wybranych zagadnień, także sposób ich ujęcia w ewidencji księgowej. W zakresie, w jakim standard nie odnosi się szczegółowo do rozwiązań ewidencyjnych, kierownik jednostki może kształtować zasady (politykę) rachunkowości, dostosowując je do specyfiki jednostki, przy zachowaniu zasad wynikających z uor oraz postanowień innych KSR.

2) Standard nie obejmuje zagadnień dotyczących ujmowania przychodów i zysków:
   - z tytułu darowizn,
   - z tytułu dotacji innych niż dotacje do działalności operacyjnej,
   - związanych z obrotem i wyceną instrumentów finansowych,
   - związanych z posiadaniem udziałów i akcji innych jednostek,
   - wynikających z działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, uregulowanej w ustawie z 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 895 z późn. zm.),
   - wynikających z działalności bankowej, uregulowanej w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 2357 z późn. zm.),
   - związanych z prowadzeniem działalności finansowej,
   - związanych z działalnością statutową podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej, takich jak organizacje niezarobkowe,

[1] Do innych informacji finansowych zalicza się wszelkie zestawienia informacji finansowych, które nie stanowią rocznego sprawozdania finansowego uregulowanego w uor. Mogą mieć postać na przykład sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy inne niż roczne (miesięczne, kwartalne), sporządzonych na potrzeby połączenia lub podziału jednostek za okres inny niż roczny, sporządzonych fakultatywnie na zlecenie inwestorów, banku, instytucji nadzorującej itp.

– związanych z obrotem bonami towarowymi, przedpłaconymi kartami podarunkowymi i innymi instrumentami o podobnym charakterze,
– wynikających ze sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub grupy aktywów;

3) w zakres Standardu nie wchodzą zagadnienia stosowania przepisów podatkowych;

4) ujęcie księgowe przychodów może nie być zgodne z ujęciem przychodów w ewidencji prowadzonej dla celów podatkowych. Standard nie odnosi się do prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych. W przypadku rozbieżności między ujęciem przychodu zgodnie z prawem podatkowym a ujęciem przychodu według Standard, jednostka zobowiązana jest zapewnić ewidencję umożliwiającą zarówno prawidłowe rozliczenia podatkowe, jak i prawidłowe ustalenie przychodu zgodnie ze Standardem;

5) jednostka w ramach stosowania Standardu może podjąć decyzję o stosowaniu uproszczeń w stosunku do postanowień Standardu, kierując się zasadą istotności. W szczególności jednostka jest uprawniona do stosowania uproszczeń w sytuacji, gdy pełne zastosowanie Standardu wiązałoby się z nadmiernym wysiłkiem organizacyjnym, niewspółmiernym do uzyskanych rezultatów. Sytuacja taka może dotyczyć, między innymi, jednostek charakteryzujących się dużą ilością transakcji związanych z przychodami o relatywnie niskiej jednostkowej wartości, które można w ramach uproszczenia pogrupować w zbiory o wspólnej charakterystyce i ująć na podstawie ich zagregowanych wartości. Jeżeli przyjęte przez jednostkę uproszczenia nie powodują wykazania w sprawozdaniach finansowych wartości istotnie różnych od wartości, które zostałyby ustalone zgodnie z brzmieniem Standardu, to zastosowanie takich uproszczeń jest dopuszczalne;

6) w świetle definicji „przychodów lub zysków" zawartej w Standardzie[2] oraz zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2 uor) przychody ze sprzedaży dóbr ujmuje się wtedy, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:
   a) została zawarta umowa sprzedaży między dostawcą i nabywcą dóbr,
   b) transakcja ma treść ekonomiczną,
   c) ustalono łączne wynagrodzenie należne dostawcy z tytułu sprzedaży dóbr,
   d) dostawca przekazał nabywcy znaczące korzyści i ryzyko związane z dobrami będącymi przedmiotem umowy,
   e) wiarygodnie ustalono koszty realizacji umowy,
   f) uprawdopodobniono uzyskanie wynagrodzenia z tytułu sprzedaży dóbr;

7) w przypadku umów wieloelementowych, obok wymogów wymienionych powyżej, ustalenie i ujęcie przychodów wymaga spełnienia łącznie następujących warunków:
   a) ustalenia poszczególnych elementów umowy w celu ich odrębnego ujęcia,
   b) przypisania wynagrodzenia z tytułu umowy z nabywcą poszczególnym elementom umowy,
   c) zastosowania do przychodów związanych z poszczególnymi elementami umowy z nabywcą zasad ujmowania przychodów właściwych dla danego elementu;

[2] Przychody lub zyski – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 uor – to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

8) dostawca ujmuje przychody ze sprzedaży dóbr w momencie przeniesienia znaczących korzyści i ryzyka związanych z tymi dobrami. Zazwyczaj przekazanie dobra nabywcy powoduje, że ustaje kontrola sprzedającego nad dobrem oraz przekazanie znaczących korzyści i ryzyka związanych z własnością dobra nabywcy. Wynika to z faktu, że jeżeli strony nie ustaliły inaczej, z chwilą wydania sprzedanego dobra przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z dobrem oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia (art. 548 § 1 Kodeksu cywilnego). Posiadanie może wskazywać na przekazanie korzyści i ryzyk także ze względu na fakt, że często wiąże się z możliwością dysponowania i czerpania korzyści z tego aktywa;

9) moment przekazania korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem może nie pokrywać się z momentem przekazania prawa własności dobra. Zgodnie z art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego przeniesienie własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości następuje w momencie zawarcia umowy sprzedaży, natomiast do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej tylko co do gatunku niezbędne jest jeszcze przeniesienie posiadania, tj. wydanie rzeczy nabywcy (art. 155 § 2 Kodeksu cywilnego). Od tej ogólnej zasady istnieje jednak szereg wyjątków, ponieważ z samego prawa lub postanowień umowy może wynikać inny moment przeniesienia własności (na przykład poprzez ustalenie w umowie warunku, po spełnieniu którego następuje przeniesienie własności);

10) otrzymanie wynagrodzenia uznaje się za uprawdopodobnione, jeżeli dokonano sprzedaży dóbr i jednostka ma prawo dochodzić od odbiorcy zapłaty należności. Ewentualna zła sytuacja płatnicza nabywcy ma odzwierciedlenie na poziomie odpisu aktualizującego należności. Nie można uznać za uprawdopodobnione otrzymania wynagrodzenia w sytuacjach, gdy dostawca, dokonując dostawy, jest świadomy braku możliwości uzyskania wynagrodzenia lub działania nabywcy mającego na celu dokonanie oszustwa;

11) kanały sprzedaży mogą obejmować kilka etapów i być zorganizowane na wiele sposobów. Korzyści i ryzyko związane ze sprzedażą są różnie kształtowane w ramach umów i różnie rozdzielane pomiędzy jednostki uczestniczące w sprzedaży na poszczególnych jej etapach. Przy sprzedaży mogą występować jednostki, które nie ponoszą ryzyka operacyjnego związanego ze sprzedażą dóbr. Są to pośrednicy (agenci). Rolę pośrednika pełnią na przykład agenci biur podróży, agenci linii lotniczych czy jednostki zarządzające nieruchomościami, ale jest ona charakterystyczna również dla działalności wykonywanej w ramach umów konsorcjalnych. Jednostka, która ponosi ryzyko operacyjne związane ze sprzedażą dóbr, występuje w roli głównego wykonawcy (zleceniodawcy);

12) jednostki najczęściej dokonują sprzedaży dóbr za środki pieniężne. Jednak mogą się zdarzyć sytuacje, gdy w zamian za dostarczone dobra jednostka otrzymuje inne składniki aktywów niepieniężnych lub zostaje jej wyświadczona usługa. Są to transakcje barterowe (zamiany). Do transakcji zamiany aktywów niepieniężnych jednostka może stosować stanowisko KSR z 12 czerwca 2017 r. w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych oraz stanowisko KSR z 9 lipca 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami;

13) uzyskiwanie przychodów ze sprzedaży dóbr nieodłącznie wiąże się z dokonywaniem zwrotów części lub całości dostawy przez nabywców. Może to być spowodowane uszkodzeniem, dostarczeniem niewłaściwej ilości lub jakości dostawy, polityką sprzedaży jednostki przyznającą nabywcom prawo zwrotu dóbr bez uzasadnienia lub w określonych okolicznościach albo z innych powodów. Prawo do zwrotu dobra powo-

duje konieczność zmniejszenia przychodu, który dotyczył sprzedaży danego dobra. Jednocześnie jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu oczekiwanych zwrotów dóbr w wysokości kosztu nabycia lub wytworzenia tych dóbr;

14) ustawa z 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 683 z późn. zm.), dotycząca sprzedaży wysyłkowej, przewiduje w art. 27, że konsument, który zawarł umowę na odległość lub poza lokalem przedsiębiorstwa, może zrezygnować z zakupu, odstąpić od umowy i odesłać dostawcy dobro w ciągu określonego czasu od dnia jego otrzymania bez podania przyczyny odstąpienia od umowy. Sprzedaż wysyłkowa wiąże się więc nieodłącznie z niepewnością, czy w okresie, w którym nabywca jest uprawniony do zwrotu dóbr, nastąpi przychód;

15) rabaty i opusty, które nabywca może otrzymać na podstawie umowy lub wiążącej oferty sprzedaży, wymagają uwzględnienia przy ustalaniu wynagrodzenia z tytułu umowy, a tym samym w wysokości przychodu ze sprzedaży. Rabaty i opusty udzielone w momencie przekazania znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem najczęściej są fakturowane łącznie ze sprzedawanym dobrem, a łączna kwota faktury dokumentującej sprzedaż jest już o nie pomniejszona (na przykład udzielenie opustu dla stałych klientów w wysokości 5% od ceny detalicznej sprzedawanego towaru spowoduje zafakturowanie sprzedaży w wysokości 95% ceny detalicznej i płatność w takiej kwocie będzie oczekiwana od nabywcy). W takim przypadku ewidencja księgowa wskazuje przychód w wysokości uwzględniającej rabaty i opusty;

16) przed podpisaniem umowy oraz tuż po jej podpisaniu, lecz przed rozpoczęciem realizacji, jednostki mogą ponosić koszty doprowadzenia do zawarcia umowy (na przykład koszty prowizji agentów płacone jako wynagrodzenie zmienne uzależnione od podpisania umowy). Koszty te dotyczą przychodów z tytułu sprzedaży dóbr objętych umową. Koszty te mogą stanowić istotną pozycję i ich ujęcie w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia mogłoby zaburzyć wynik finansowy okresu oraz naruszyć zasadę współmierności przychodów i kosztów. Jednostka może ujmować w aktywach bilansu jako długoterminowe lub krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów istotne koszty doprowadzenia do zawarcia umowy, po spełnieniu łącznie następujących warunków:
   a) koszty te są bezpośrednio związane z konkretną umową,
   b) nie zostałyby poniesione, gdyby zawarto umowy (inkrementalne),
   c) jest prawdopodobne, że zostaną pokryte przychodami (jest prawdopodobne, że umowa zostanie zawarta). Przy ujmowaniu kosztów tego rodzaju stosuje się odpowiednio zapisy KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane", punkty VII.2 i VII.5;

17) przychody z tytułu sprzedaży dóbr są prezentowane w rachunku zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym w pozycjach A.I. *Przychody netto ze sprzedaży produktów* lub A.II. *Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów*, natomiast w wariancie porównawczym – w pozycjach A.I. *Przychody netto ze sprzedaży produktów* lub A.IV. *Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów*. Jednostka przedstawia ponadto w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego następujące informacje, dostosowując ich szczegółowość i zakres do charakterystyki i rozmiarów swojej działalności:
   a) istotne zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ustalania, ujmowania i prezentacji przychodów ze sprzedaży dóbr,
   b) istotne oszacowania i osądy dokonane w związku z ustalaniem i ujęciem przychodów,

c) zdezagregowane informacje o ujętych przychodach według struktury rzeczowej (rodzajów działalności) i terytorialnej (rynków geograficznych) przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, w zakresie, w jakim te rodzaje i rynki istotnie różnią się od siebie, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży produktów i świadczenia usług; przychody mogą być prezentowane w podziale, na przykład, na rodzaje dóbr, rynki geograficzne, grupy odbiorców, zidentyfikowane w umowach z nabywcami odrębne zobowiązania do wykonania świadczenia – przedstawione informacje należy dostosować do modelu zarządzania jednostką i sposobu podejmowania decyzji przez kierownika jednostki.

Komitet Standardów Rachunkowości zajął się z tematem przychodów z kilku powodów. Po pierwsze, w badaniach ankietowych prowadzonych przez Komitet wśród pracowników służb finansowo-księgowych ustalanie, ujmowanie oraz prezentacja przychodów były wskazywane jako jeden z trudniejszych obszarów rachunkowości. Po drugie, regulacje ustawowe poświęcone temu zagadnieniu nie są rozbudowane, stąd potrzeba ich rozszerzenia i wzbogacenia, między innymi o liczne przykłady, których w Standardzie nie brakuje. Ważnym argumentem przemawiającym za podjęciem tematyki przychodów były także istotne zmiany, jakie niedawno zaszły w tym zakresie w przestrzeni międzynarodowej. Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje bowiem nowy MSSF 15 „Przychody z umów z klientami".

Ponieważ problemy, którym poświęcony jest Standard, są wyjątkowo trudne i złożone, prace nad nim trwały 3 lata. Projekt, wraz z licznymi przykładami liczbowymi, jest dostępny pod adresem: https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-ksr-przychody, a KSR oczekuje na komentarze do jego treści w terminie do 8 sierpnia 2021 r.

©℗

**Oprac. Maciej Chorostkowski**
biegły rewident

# 2 Prosta spółka akcyjna – nowy podmiot od 1 lipca 2021 r.[1]

## 1. Przesłanki powstania nowej formy spółki

W ramach pakietu Ministerstwa Rozwoju „100 zmian dla firm – Pakiet ułatwień dla przedsiębiorców" w Kodeksie spółek handlowych wprowadzono przepisy regulujące nowy typ spółki kapitałowej. Jest to prosta spółka akcyjna. Nowe przepisy wchodzą w życie 1 lipca 2021 r.

Impulsem do wprowadzenia do polskiego porządku prawnego nowego typu spółki kapitałowej była analiza otoczenia prawnego funkcjonowania w Polsce tzw. start-upów, czyli przedsięwzięć realizowanych najczęściej w obszarze nowych technologii, w warunkach dużej niepewności rynkowej, będących na etapie poszukiwania powtarzalnego i skalowalnego modelu biznesowego. W Polsce funkcjonuje kilka tysięcy podmiotów, w przypadku których przetwarzanie informacji i pochodne technologie stanowią kluczowy element działalności (wyniki badań Fundacji Startup Poland). Wychodząc jednak z założenia, że nie należy ograniczać działalności start-upów do branży IT, należy przyjąć, że rzeczywista liczba przedsięwzięć typu start-up jest znacznie wyższa. Środowiska związane z działalnością typu start-up wskazują na szereg problemów, które ograniczają rozwój tego rodzaju przed-

[1] *Ustawa o rachunkowości z komentarzem do zmian*, dr Gyöngyvér Takáts.

sięwzięć. Chodzi przede wszystkim o trudności w rozpoczynaniu działalności gospodarczej, w pozyskiwaniu kapitału czy w likwidacji spółek w razie niepowodzenia przedsięwzięcia.

Dotychczas osoby, które zamierzały rozpocząć działalność w formie spółki kapitałowej i korzystać z ograniczonej odpowiedzialności, stały przed wyborem między spółką z ograniczoną odpowiedzialnością a spółką akcyjną. Jednak regulacje dotyczące zakładania i funkcjonowania poszczególnych rodzajów spółek, mimo zmian zmierzających w dobrym kierunku, nadal utrudniały działanie start-upów – tak wynika z uzasadnienia zmian przepisów Kodeksu spółek handlowych.

Spółka z o.o. nie zapewnia różnorodnych form prostej inwestycji w przedsięwzięcie. Jest to związane zwłaszcza z brakiem możliwości utworzenia udziałów niemych, wymogiem formy pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi dla zbycia udziałów oraz z faktem, że minimalna wartość nominalna udziału wynosi 50 zł. Utworzenie i prowadzenie spółki akcyjnej jest natomiast stosunkowo drogie i skomplikowane. Utrudnienia te mogą być postrzegane jako niewspółmierne, zwłaszcza dlatego, że w przypadku takich przedsięwzięć, jak start-upy istnieje poważne ryzyko nierozwinięcia działalności na tak dużą skalę, jak początkowo zakładano. Żadna z dotychczas dostępnych form spółki kapitałowej nie jest więc w pełni adekwatna do potrzeb tego rodzaju przedsięwzięć. Start-upy działają w warunkach wysokiej niepewności, wymagającej szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu biznesowym. Dostrzeżono zatem potrzebę wprowadzenia regulacji, które zapewnią odpowiednią elastyczność i swobodę działania, np. umożliwiają wydawanie akcji w zamian za know-how lub pracę czy uelastycznią strukturę organizacyjną. Nowe mechanizmy uelastycznienia pewnych reguł stosowanych dotąd w odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz do spółki akcyjnej, jak również połączenie w jednej formie korzystnych elementów właściwych dla tych dwóch spółek powinny zachęcić szerszy krąg podmiotów do zakładania działalności w proponowanej nowej formie.

Regulacja dotycząca prostej spółki akcyjnej opiera się na następujących podstawowych założeniach:

1) obniżenie wysokości minimalnego kapitału zakładowego;
2) możliwość elastycznego kształtowania struktury majątkowej spółki (w tym emisji akcji bez wartości nominalnej);
3) wprowadzenie rozwiązań umożliwiających wniesienie do spółki know-how, pracy i usług bez skomplikowanych i kosztownych wycen na etapie rozpoczynania działalności;
4) pozostawienie założycielom znacznej swobody w odniesieniu do organów spółki (wprowadzenie alternatywnego modelu zarządzania i nadzoru opartego na założeniach rozpowszechnionego w krajach anglosaskich i romańskich systemu monistycznego);
5) przeniesienie skomplikowanych relacji inwestorskich na poziom ustawy lub opcjonalnie na poziom umowy między akcjonariuszami,
6) prosta rejestracja elektroniczna w ciągu 24 godzin za pomocą formularza oraz wykorzystywanie środków elektronicznych w funkcjonowaniu spółki;
7) możliwie szybka i nieskomplikowana likwidacja spółki w razie niepowodzenia przedsięwzięcia lub przekształcenie w inną spółkę kapitałową.

## 2. Kapitał spółki

Kapitał zakładowy prostej spółki akcyjnej może być wniesiony w formie aportu oraz wkładu pieniężnego. Wkładem niepieniężnym mogą być świadczone usługi, co może spowo-

dować problemy z określeniem wartości tych usług oraz ich ewidencji księgowej zarówno w księgach prostej spółki akcyjnej, jak i w księgach wnoszącego (jeżeli akcjonariuszem będzie osoba prowadząca księgi rachunkowe). Dlatego istotne jest określenie wartości wkładu wniesionego w tej właśnie formie.

Jeżeli akcje nie posiadają wartości nominalnej i nie stanowią części kapitału akcyjnego, nie wiadomo, w jakiej wysokości ująć kapitał zakładowy. Nie jest jasne, czy w ogóle jest to kapitał zakładowy.

Generalnie kapitał akcyjny spółki powinien wynosić co najmniej 1 złoty, ale gdy wysokość kapitału akcyjnego nie jest określana w umowie spółki, to do zmian wysokości kapitału akcyjnego nie stosuje się przepisów o zmianie umowy spółki. Przy tego rodzaju zapisach art. $300^3$ k.s.h. nie wiadomo, gdzie i w jakiej formie powinien być określony kapitał zakładowy. Z powołanego przepisu można wnioskować, że wartość wkładu wyznacza wartość kapitału zakładowego, który powinien wynosić co najmniej 1 zł.

Trzeba pamiętać, że w razie wniesienia wkładu w postaci świadczenia usług należy określić czas trwania spółki. Pomoże to w rozliczeniu w czasie wniesienia wkładu w tej formie. W przypadku gdy wkłady nie są wniesione przy zakładaniu spółki, do momentu jego wniesienia kapitał niewniesiony będzie wykazany w aktywach jako należne wpłaty na rzecz kapitału, przez zapis:

**Wn** „Należne wpłaty na rzecz kapitału”
**Ma** „Kapitał zakładowy”
Sama umowa prostej spółki akcyjnej powinna być zawarta w formie aktu notarialnego, dlatego koszty związane z założeniem spółki, w tym koszty notarialne, obciążają akcjonariuszy.

Umowa spółki może być również zawarta za pomocą wzorca, tak jak ma to miejsce przy spółce z ograniczoną odpowiedzialnością.

Umowę zawartą przy użyciu wzorca rejestruje się w zasadzie w ciągu 24 godzin. Pod względem rachunkowości ważne jest, że wkład wniesiony na poczet kapitału zakładowego może nastąpić w tym przypadku tylko w postaci pieniężnej. Kapitał ten powinien zostać wpłacony na rachunek bankowy lub do kasy. Ustawodawca w art. $300^9$ k.s.h. dopuszcza, by wkłady wnieść do spółki w całości w ciągu 3 lat od dnia wpisu spółki do rejestru, a to oznacza, że przez 3 lata w bilansie prostej spółki akcyjnej może być prezentowana pozycja „Należne wpłaty na poczet kapitału zakładowego”.

Co do zasady księgi powinny być otwierane pod datą umowy spółki, jednak przy złożeniu sprawozdania finansowego przez portal ekrs.ms.gov.pl należy zauważyć, że jako początek okresu sporządzania pierwszego sprawozdania finansowego akceptuje się tylko datę wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego.

W świetle obowiązków działu księgowości bardzo istotne jest posiadanie oświadczenia wszystkich członków zarządu w sprawie wysokości kapitału zakładowego.

**WAŻNE** Główny księgowy prostej spółki akcyjnej musi posiadać kserokopie umowy spółki i oświadczenia zarządu w sprawie wysokości kapitału tejże spółki.

## 3. Zmiany w ustawie o rachunkowości

Wprowadzenie prostej spółki akcyjnej do obrotu gospodarczego wywołało też zmiany w ustawie o rachunkowości. Wycena bilansowa kapitału zakładowego prostej spółki akcyjnej nastąpi w wysokości wpisanej w rejestrze sądowym.

Jednak ze względu na fakt, że akcje prostej spółki akcyjnej nie mają wartości nominalnej, wycena kapitału nie może nastąpić w wartości nominalnej, dlatego wycena ta stanowi wyjątek od zasady wyceny kapitałów własnych innych spółek kapitałowych.

Prosta spółka akcyjna, zgodnie z Kodeksem spółek handlowych, jest spółką kapitałową, w związku z tym odnoszą się do niej takie same obowiązki jak w przypadku innych spółek kapitałowych. Zgodnie z art. 68 ustawy o rachunkowości:

§ *Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółki akcyjne, proste spółki akcyjne oraz spółdzielnie są obowiązane do udostępnienia wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania – także sprawozdania z badania – najpóźniej na 15 dni przed zgromadzeniem wspólników, walnym zgromadzeniem akcjonariuszy lub walnym zgromadzeniem członków albo przedstawicieli członków spółdzielni. Spółka akcyjna oraz prosta spółka akcyjna udostępnia ponadto akcjonariuszom sprawozdanie rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo organu administrującego.*

W prostej spółce akcyjnej wkłady mogą być objęte w postaci wkładu pieniężnego lub niepieniężnego oraz – tylko w przypadku tej spółki – w formie świadczenia usług. W związku z tym należy odpowiednio prezentować w informacji dodatkowej sposób, w jaki wkład na kapitał został wniesiony.

W załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia" w ust. 1 w pkt 19, należy wskazać: liczbę akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej w zamian za wkłady niepieniężne, których przedmiotem jest prawo niezbywalne albo świadczenie pracy lub usług.

Należy podkreślić, że proste spółki akcyjne, tak jak inne spółki kapitałowe, mogą być jednostkami mikro lub małymi pod względem sprawozdawczości finansowej. Oznacza to, że w przypadku odpowiedniej uchwały organu zatwierdzającego mogą sporządzić sprawozdanie finansowe według załącznika nr 4 lub 5 do ustawy o rachunkowości.

Proste spółki akcyjne mogą też korzystać ze wszystkich uproszczeń w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, które są przewidziane przez przepisy ustawy o rachunkowości dla jednostek mikro i małych.

Roczne sprawozdanie finansowe prostej spółki akcyjnej nie podlega obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta ze względu na formę prawną tego podmiotu. Tak jak w przypadku pozostałych jednostek jej sprawozdanie finansowe podlega badaniu, jeżeli w odniesieniu do przychodów netto ze sprzedaży, sumy bilansowej lub średniorocznego zatrudnienia zostały przekroczone dwie z trzech określonych wielkości:

1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób;
2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro;
3) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

PODSTAWA PRAWNA:

- dział Ia ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 288

**dr Gyöngyvér Takáts**

# POLECAMY

**w następnym numerze BIULETYNU głównego księgowego:**

- Instrumenty pochodne w księgach rachunkowych
- Ujmowanie w księgach rachunkowych aktywów finansowych
- Wykazanie w księgach rachunkowych nieruchomości inwestycyjnych

W INFORLEX znajdziesz kompleksowe opracowania, m.in.:

- Komentarz do VAT 2021
- Komentarz do PIT 2021
- Komentarz do CIT 2021
- Opodatkowanie CIT spółek komandytowej i jawnej
- Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Obowiązki biur rachunkowych
- Program Matryca stawek VAT z bazą WIS oraz kodami GTU

# PRENUMERATA 2021

**BIULETYN głównego księgowego PREMIUM**

**e-wydanie czasopisma**

w cenie 948 zł brutto

**MONITOR księgowego PREMIUM**

**z e-wydaniem czasopisma**

w cenie 888 zł brutto

**BIULETYN VAT PREMIUM**

**z e-wydaniem czasopisma**

w cenie 852 zł brutto

**MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń PREMIUM**

**z e-wydaniem czasopisma**

w cenie 792 zł brutto

www.sklep.infor.pl

801 626 666, 22 761 30 30

bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

**Grupa INFOR PL**

**Właściciel**
Ryszard Pieńkowski

**Prezes Zarządu**
Ewa Świstuniuk

**INFOR PL Spółka Akcyjna**
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pla

**Dyrektor Centrum Wydawniczego**
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

**Redaktor naczelna**
dr Gyöngyvér Takáts

**Korekta**
Barbara Redzyńska

**Redaktor graficzny**
Agnieszka Zuchowicz

**Adres redakcji**
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.br.infor.pl

**Biuro Reklamy**
Ewa Gromek-Tyburska
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 22 530 41 78

**Zamówienia na prenumeratę**
**Biuro Obsługi Klienta:**
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

**www.sklep.infor.pl**

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
© – znak zastrzeżenia praw autorskich;
℗ – znak odpłatności;
©℗ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

BGK BIULETYN głównego księgowego

# UWAGA!

# UDOSTĘPNIANIE TREŚCI W INTERNECIE JEST NIELEGALNE

Szanowni Prenumeratorzy,

w imieniu INFOR PL S.A. z siedzibą w Warszawie, wydawcy BIULETYNU głównego księgowego, przypominamy, że rozpowszechnianie materiału bez naszej zgody narusza przysługujące nam prawa autorskie. Zakup prenumeraty czasopisma nie uprawnia do dalszego rozpowszechniania treści w mediach społecznościowych.
W związku z powyższym, w imieniu INFOR PL S.A., prosimy o niewykorzystywanie treści BIULETYNU głównego księgowego, poza zakresem dozwolonym umową (regulaminem).
W celu legalnego dokonywania przedruków prosimy o skontaktowanie się z wydawcą.

Zgodnie z ***§ 22 regulaminu*** sprzedaży czasopism INFOR PL S.A. z kontem Użytkownika:

1. Użytkownik nie może zbywać ani udostępniać dostępu do Konta Użytkownika na rzecz podmiotów trzecich. Użytkownik nie ma prawa do publicznego rozpowszechniania ani komercyjnego oferowania dostępu do Konta Użytkownika i treści serwisu.
2. Dla uniknięcia wątpliwości, Użytkownik nie jest uprawniony do:
   a) udzielania dalszej licencji (sublicencji) do zawartości Serwisu, lub jego części,
   b) udostępniania zawartości Serwisu, lub jego części, osobom trzecim,
   c) rozpowszechniania zawartości Serwisu, lub jego części, w jakikolwiek sposób.

Z poważaniem,
redakcja BIULETYNU głównego księgowego

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

# Zmiany w VAT od 1 lipca 2021 r.

## W KOMPLECIE 25% TANIEJ

Cena kompletu: **139 zł** zamiast ~~189,50~~ zł

Zamów w cenie promocyjnej: **sklep.infor.pl**

Biuro Obsługi Klienta: 22 212 07 30, 801 626 666 bok@infor.pl