

Pora rozstrzygnąć podatkowe zawiłości

ROZLICZENIA | Jeżeli przedmiotem licytacji komorniczej są rzeczy, a nie prawa majątkowe, to transakcja ich zakupu nie podlega PCC.

JOANNA SADOWSKA

Z zapisów ogólnych ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) wywnioskować można, że sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest kupujący. Zagłębiając się w paragrafy dotyczące wyłączeń z opodatkowania należałoby zwrócić uwagę na art. 2 pkt 3 ustawy o PCC. Zgodnie z nim nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym. Dla sprzedaży na licytacji komorniczej wyłączenie to jest w pełni uzasadnione. Przede wszystkim dokonywana jest sprzedaż rzeczy – przedmiotowej nieruchomości. Ma to miejsce w ramach postępowania egzekucyjnego, ponieważ na mocy art. 999 § 1 k.p.c. prawomocne postanowienie o przysądzeniu własności jest także tytułem egzekucyjnym do wprowadzenia nabywcy w posiadanie nieruchomości.

Podobne stanowisko znaleźć można w **interpretacji Izby Skarbowej w Łodzi z 2 czerwca 2011 r. (IPTPB2/415-150/11-4/KR)**.

Wyjątek

Należałoby tylko zwrócić uwagę na nabycie w drodze licytacji komorniczej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Ponieważ przedmiotem aukcji będzie prawo, a nie rzecz, nie będzie miało tutaj zastosowanie zwolnienie z opodatkowania. Zgodnie ze stanowiskiem **Izby Skarbowej w Poznaniu** wyrażonym w **interpretacji z 7 stycznia 2009 r. (ILPB2/436-104/08-2/MK)**, kupujący będzie zobligowany do uiszczenia podatku.

Nastąpi to z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, a stawka podatku wyniesie 2 proc. podstawy opodatkowania, czyli wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego. Należy również podkreślić, że w takim przypadku kupujący będzie miał obowiązek, bez wezwania organu podatkowego, złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (formularz PCC-3) oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu.

Wniesione wadium

Zgodnie z wymogami przetargowymi potencjalny nowy właściciel zobligowany jest do zapłaty wadium i to jeszcze przed samą licytacją. Wpłata ta traktowana jest jako przedpłata i powinna być księgowana na koncie kontrahenta (w tym przypadku komornika) jako element pomniejszający przyszłe zobowiązania do zapłaty.

Podatnik musi również pamiętać, że jeśli z jakiegokolwiek przyczyny nie stawi się na aukcji lub wylicytuje nieruchomość, a nie uiszczy w stosownym terminie wymaganej kwoty, to jego wpłata traktowana będzie jako pozostały koszt operacyjny w świetle prawa bilansowego. Jednak w świetle prawa podatkowego wydatek taki nie będzie kosztem uzyskania przychodu. Straty lub koszty, które powstały w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy, nie stanowią bowiem kosztu uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 56 ustawy o CIT).

Nabycie z VAT czy zwolnione

Udokumentowanie zakupu licytowanego przedmiotu może nastąpić poprzez:

- wystawienie rachunku,
- zawarcie umowy sprzedaży lub
- wystawienie faktury VAT.

2 procent

tytułu wynosi stawka podatku od czynności cywilnoprawnych przy nabyciu spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego

Forma dowodu zależy od tego, czy dłużnik jest czynnym podatnikiem VAT. I tak, jeśli podatnik jest osobą fizyczną, to komornik udokumentuje sprzedaż umową sprzedaży. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą i korzystającej ze zwolnienia przedmiotowego będzie to rachunek. Dla czynnego podatnika VAT komornik wystawi fakturę. Z tym ostatnim dowodem księgowym niestety wiąże się wiele zagadnień, na które warto zwrócić uwagę i przeanalizować.

Dokonując zakupu nieruchomości podczas licytacji komorniczej ważne jest ustalenie czy sprzedaż ta będzie obciążona VAT czy będzie zwolniona. Jest to kwestia istotna nie tylko z punktu widzenia samej możliwości otrzymania znaczącej sumy zwrotu podatku. Chodzi o to, czy komornik w ogóle miał prawo lub obowiązek naliczyć VAT.

Dwie funkcje komornika

Komornik – na podstawie ustawy o komornikach sądowych i egzekucji oraz z mocy ustawy o VAT – jest zarówno podatnikiem, jak i płatnikiem VAT. Komornik jako funkcjonariusz publiczny działa na wniosek wierzyciela lub prowadzi swoją działalność na podatawie przepisów kodeksu cywilnego na życzenie sądu. Z tego też tytułu, na mocy art. 15 ust. 3 pkt 3 oraz art. 15 ust. 6 ustawy o VAT jest podatnikiem tego podatku. Dodatkowo, dokonując rozstrzygnięć cywilnych w drodze przymusu egzekucyjnego, występuje w roli płatnika, czyli osoby, która w imieniu podatnika zobligowana jest do obliczenia i odprowadzenia podatku (art. 8 ordynacji podatkowej).

Kiedy przysługuje preferencja

Zwalnia się z opodatkowania co do zasady dostawę budynków, budowli lub ich części, jeśli dostawa nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, a pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Jeżeli jednak podatnik dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, oraz jeżeli ponosił takie wydatki, i były one niższe niż 30 proc. wartości początkowej tych obiektów, a w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, to również pierwotnie wyłączone budynki i budowle podlegają podatkowi VAT. Zapisy te znajdują się w art. 43 ust. 10 i 10a ustawy o VAT.

Jeżeli, z racji niewystarczających informacji jakie posiadamy, nie jesteśmy w stanie stwierdzić, czy była przeprowadzana modernizacja o wartości powyżej 30 proc. wartości początkowej, to możemy samodzielnie dokonać rezygnacji ze zwolnienia od podatku i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części. Dokonując dostawy, a także nabywca, muszą spełnić następujące warunki:

- 1) być zarejestrowanym jako czynny podatnik VAT,
- 2) złożyć, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów, właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części. Oświadczenie z kolei musi zawierać:
 - a) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy,
 - b) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części,
 - c) adres budynku, budowli lub ich części.

W imieniu sprzedającego na licytacji komorniczej występować będzie komornik, a złożenie takiego pisma skutkować będzie, niezależnie od tego, czy spełnione są warunki do zastosowania zwolnienia czy też nie, prawem nabywcy do odliczenia VAT z faktury zakupowej. ■

Autorka jest certyfikowanym księgowym w biurze rachunkowym FinaTech Management sp. z o.o.

Gdy zmienia się funkcja budynku

KLASYFIKACJE

Jeśli pierwotnie zaliczony do środków trwałych lokal ma być przeznaczony na wynajem, to w księgach trzeba go przekwalifikować do inwestycji.

Jednostka uczestnicząca w procesie gospodarczym podlega ciągłym zmianom i ewolucjom. Często okazuje się, że nieruchomości pierwotnie zakwalifikowane do inwestycji przestają spełniać swoje funkcje i stają się budowlami spełniającymi definicję środków trwałych. Często bywa też odwrotnie: nieruchomość, będąca środkiem trwałym, staje się nieruchomością inwestycyjną. Wówczas należy dokonać przekwalifikowania aktywów zgodnie z przeznaczeniem nieruchomości.

Tylko przeniesienie

Jeśli do wyceny zastosujemy cenę nabycia, to nastąpi tylko przeniesienie wartości netto nieruchomości z kont środków trwałych na odpowiednie konta inwestycji.

Decydując się na wycenę przekwalifikowanej inwestycji według wartości rynkowej otrzymamy różnicę między wartością wynikającą z ksiąg a ceną rynkową. Wówczas skutki przekwalifikowania zaliczymy do pozostałych kosztów lub przychodów operacyjnych jako związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki (art. 3 ust. 1 pkt 32 uor). Będzie to oznaczać, że w sytuacji, gdy

wartość rynkowa nieruchomości będzie wyższa od wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych, powstała różnica jednostka powinna odnieść na wynik bieżącego roku obrotowego, na dobro pozostałych przychodów operacyjnych.

Więcej zachodu

Zgodnie z art. 35 ust. 6 uor, inwestycje zaliczane do aktywów trwałych na dzień ich przekwalifikowania do inwestycji krótkoterminowych wycenia się:

- według wartości księgowej albo ceny nabycia, w zależności od tego, która z nich jest niższa – jeśli inwestycje krótkoterminowe wycenia się w wartości rynkowej lub cenie nabycia, zależnie od tego, która z nich jest niższa,
- według wartości księgowej – jeżeli inwestycje krótkoterminowe wycenia się w wartości rynkowej.

Jeżeli przekwalifikowana inwestycja długoterminowa była uprzednio przeszacowana, a skutki przeszacowania ujęte są w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny, to nierozliczoną na dzień przekwalifikowania nadwyżkę z tytułu przeszacowania inwestycji długoterminowej zalicza się do kosztów lub przychodów finansowych.

Podobnie wycenia się inwestycje krótkoterminowe na dzień ich przekwalifikowania do długoterminowych. Jedynie w przypadku inwestycji krótkoterminowej, która była wyceniona w wartości rynkowej, pomimo jej przekwalifikowania wycena pozostaje bez zmiany (art. 35 ust. 7 uor).

–Joanna Sadowska

Fiskus nie daje wyboru

PIT/CIT | Bilansowa kwalifikacja wylicytowanej nieruchomości nie przekłada się na rozliczenia z urzędem skarbowym.

Ustawy podatkowe (o PIT i o CIT) nie zawierają w swojej treści pojęcia „inwestycja w nieruchomości”. Dla podatnika oznacza to, że niezależnie od tego jak zakwalifikuje nieruchomość według ustawy o rachunkowości, nie będzie to miało przełożenia na rozliczenia z fiskusem.

Warunki do spełnienia

Według ustaw podatkowych podatnik dokona ewidencji nieruchomości w wartości początkowej i będzie dokonywał odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych. Aby jednak można było postępować w ten sposób podatnik najpierw powinien dokonać analizy czy nieruchomość spełnia przesłanki zaliczenia jej do środków trwałych, czyli czy są:

- są nabyte,
- są kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania,
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu,
- są wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych prowadzonych dla celów podatkowych.

Jak ustalić wartość początkową

Za wartość początkową środków trwałych uważa się w razie ich odpłatnego nabycia cenę ich nabycia. Jeżeli podatnik dla celów rachunkowych będzie dokonywał wyceny nieruchomości według cen rynkowych, to dla celów podatkowych dla tych inwestycji będzie musiał prowadzić odrębną ewidencję w cenie nabycia. Dopiero od tej wartości możliwe będzie dokonywanie odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty uzyskania przychodów.

Trzeba liczyć podatek odroczony

Odpisy dokonane na gruncie prawa bilansowego od wartości rynkowej nie będą kosztem podatkowym. Podatnik będzie miał do czynienia z dwoma wartościami tej samej inwestycji: podatkową i bilansową. Dlatego musi się liczyć z koniecznością ustalania przynajmniej raz w roku podatku odroczonego. Powstanie zatem przejściowa różnica pomiędzy wartością bilansową a podatkową nieruchomości, która w jednostkach będących osobami prawnymi może spowodować konieczność utworzenia aktywów (korekta „w dół”) lub rezerw (korekta „w górę”) z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

PRZYKŁAD ZAKUP NIERUCHOMOŚCI W DRODZE LICYTACJI

W październiku 2012 roku spółka z o.o. postanowiła powiększyć swój majątek o trzy lokale użytkowe. Nabycia postanowiła dokonać na licytacji komorniczej. Wszystkie nieruchomości sprzedawane były przez tego samego komornika. Parametry licytacji przedstawiały się następująco (wszystkie dane w zł):

Lp.	Nazwa	Wartość nieruchomości wg rzeczoznawcy	Cena wywoławcza	Wysokość wadium
1	LU1	550 000,00	412 500,00	55 000,00
2	LU2	820 000,00	549 400,00	82 000,00
3	LU3	780 000,00	585 000,00	78 000,00

Pierwszą nieruchomość LU1 udało się kupić za najniższą możliwą cenę.

Druga LU2 została przegrana.

Trzecią LU3 przedstawiciele spółki kupili za 700 000 zł.

Do LU1 początkowo spółka zamierzała przenieść działalność, a LU3 wynająć.

Jednak w grudniu zarząd podjął decyzję, aby również LU1 przekazać do wynajmu.

Zgodnie z polityką rachunkowości środki trwałe spółka wyceniła w cenie nabycia,

a inwestycje w nieruchomości w cenie rynkowej.

Z racji niewielkiego odstępu czasu od zakupu i wyceny rzeczoznawcy do dnia bilansowego wycena na ostatni dzień roku została dokonana na podstawie obliczenia rzeczoznawcy. Wszystkie zakupy odbyły się na fakturę z VAT.

EWIDENCJA KSIĘGOWA

lp.	wyszczególnienie	suma	konto	
			Wn	Ma
PAŹDZIERNIK 2012				
1.	WB - wpłata wadium za LU1	55 000,00	24-9.1	13-0
2.	WB - wpłata wadium za LU2	82 000,00	24-9.1	13-0
3.	WB - wpłata wadium za LU3	78 000,00	24-9.1	13-0
4.	FV - otrzymanie faktury za zakup LU1	418 000,00		
	418 000 = 412 500 + 5 500			
4.a	a) netto	339 837,40	01.1	
4.b	b) VAT	78 162,60	22-1	
4.c	c) brutto	418 000,00	24-9.2	

lp.	wyszczególnienie	suma	konto	
			Wn	Ma
5.	PK - zaliczenie wadium na poczet spłaty zobowiązania za LU1	55 000,00	24-9.2	24-9.1
6.	WB - zapłata pozostałej części za LU1	363 000,00	24-9.2	13-0
	363 000 = 418 000 - 55 000			
7.	WB - zwrot wadium za LU2	82 000,00	13-0	24-9.1
8.	FS - otrzymanie faktury za zakup LU3	700 000,00		
8.a	a) netto	569 105,70	04-1.1	
8.b	b) VAT	130 894,30	22-1	
8.c	c) brutto	700 000,00	24-9.2	
9.	PK - aktualizacja wartości nieruchomości LU3	210 894,30	04-3.1	76.0
	210 894,30 = 780 000 - 569 105,70			
10.	PK - zaliczenie wadium na poczet spłaty zobowiązania za LU3	78 000,00	24-9.3	24-9.1
11.	WB - zapłata pozostałej części za LU1	622 000,00	24-9.3	13-0
	622 000 = 700 000 - 78 000			
LISTOPAD 2012				
12.	PK - naliczenie amortyzacji dla LU1	707,99	40-0	07-3
	707,99 = 339 837,40 x 2,5 proc./12			
13.	PK - naliczenie amortyzacji dla celów podatkowych dla LU3	1 185,64	90-1	90-2
	1 185,64 = 569 105,70 x 2,5 proc./12			
GRUDZIEŃ 2012				
14.	PK - przekwalifikowanie nieruchomości LU1 ze środków trwałych do inwestycji (zgodnie z polityką spółki wyliczenia wg. wartości rynkowej)			
14a.	PK - umorzenie	707,99	07-3	01.1
14b.	PK - wartość netto nieruchomości	339 129,41	04-1.2	01.1
	339 129,41 = 339 837,40 - 707,99			
14c.	PK - aktualizacja wartości nieruchomości LU1	210 870,59	04-3.2	76.0
	210 870,59 = 550 000 - 339 129,41			
15.	PK - naliczenie amortyzacji dla celów podatkowych dla LU1	707,99	90-1	90-2
	707,99 = 339 837,40 x 2,5 proc./12			
16.	PK - naliczenie amortyzacji dla celów podatkowych dla LU3	1 185,64	90-1	90-2
	1 185,64 = 569 105,70 x 2,5 proc./12			
17.	wycena inwestycji według wartości rynkowej - nie dokonujemy, ponieważ w księgach mamy wartość wg wyceny rzeczoznawcy i założyliśmy, że w okresie 3 m-cy wartość inwestycji nie uległa zmianie.			
18.	PK - podatek odroczony*	80 720,39	87.0	83-0
19.	PK - przebiegowanie kosztów na wynik finansowy			
19a.	amortyzacja	707,99	86-0	40-0
19b.	pozostałe przychody operacyjne NKUP	421 764,89	76-0	86-0
19c.	podatek dochodowy	80 720,39	86-0	87-0