

Sposób wyceny zależy od kwalifikacji

AKTYWA | Jeśli wylicytowaną nieruchomość firma będzie wykorzystywać na własne potrzeby, to traktuje ją jako środek trwały. W przypadku, gdy zamierza czerpać z niej inne korzyści, to powinna ją wykazać w pozycji inwestycji.

Jeśli komuś uda się szczęśliwie przebrnąć przez meandry i zawiłości licytacji, a inwestycja poczyniona jest na firmę, to nabywcę czeka jeszcze proces ewidencji całego procesu w księgach.

Zastanawiając się nad kwestią ustalenia wartości początkowej dla celów rachunkowych podatków powinien najpierw odpowiedzieć sobie na pytanie, jakie będzie przeznaczenie nieruchomości zakupionej w drodze komorniczej licytacji. Trzeba zdecydować, czy będzie ona wykorzystywana jako środek trwały, czy jako inwestycja. Zgodnie z ustawą o rachunkowości (dalej: uor), przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki (art. 3 ust. 1 pkt 15 uor). O inwestycjach mówi się w przypadku, kiedy aktywa są posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków. Są to te nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia wspomnianych korzyści (art. 3 ust. 1 pkt 17 uor).

Z ustawowych definicji wynika, że kryterium podziału przede wszystkim oparte jest na celu przeznaczenia nieruchomości:

- na własne potrzeby – to środek trwały,
- w celu czerpania pożytków – to inwestycje.

Dokonanie właściwej kwalifikacji jest ważne i konieczne, ponieważ wiąże się z różnymi metodami zaewidencjonowania przedmiotu zakupu, jego wyceny i aktualizacji.

Zapisać w polityce rachunkowości

Wyboru jednej z tych metod wyceny dokonuje kierownik jednostki na podstawie obowiązujących zasad zapisanych w polityce rachunkowości. Należy

►NIE TYLKO CENA NABYCIA

Nieruchomości zaliczone do środków trwałych będą podlegały wycenie według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych) pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust. 1 pkt 1 uor).

Nieruchomości zaliczane do inwestycji mogą być wyceniane – na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 1a uor – według zasad stosowanych do środków trwałych, czyli tak jak powyżej, lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. ■

pamiętać, że wybrana metoda wyceny powinna być stosowana w odniesieniu do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych, a jeśli jednostka po raz pierwszy dokonuje zakupu nieruchomości w swojej polityce nie posiada jeszcze stosownych zapisów co do metod wyceny tego składnika majątku, to kierownik jednostki niezwłocznie po zakupie i wyborze metody powinien dokonać aktualizacji polityki rachunkowości.

Istnieje jedna metoda umożliwiająca ustalenie w identyczny sposób wartości początkowej zarówno środków trwałych, jak i inwestycji. Jest to cena nabycia.

Poniżej ceny rynkowej

Nasuwa się jednak jeszcze jedno ciekawe pytanie odnośnie do wartości początkowej nieruchomości w sytuacji, która dość często ma miejsce podczas licytacji komorniczych. Jak na wycenę wpływa to, że cena nabycia jest niższa od wartości rynkowej? Decyzja, jak określić wartość początkową może być dla podatnika o tyle trudna, że podczas zakupu komorniczego nabywca dysponuje wszelkimi informacjami o licytowanej nieruchomości. Posiada wycenę rzeczoznawcy -fachowca, który określił wartość rynkową nieruchomości oraz ma odkontowane transakcji w postaci otrzymanej faktury. Może pojawić się wątpliwość, którą z tych cen podać jako wartość początkową.

Rozwiązanie przynosi nam cytowany powyżej przepis z uor, że podstawą dla ewidencji jest cena nabycia, oraz art. 28 ust. 2 uor, w którym ustawodawca podaje, że cenę rynkową stosujemy dopiero wówczas, gdy nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów. W szczególności dotyczy to tych składników aktywów, które zostały przyjęte nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny.

—Joanna Sadowska
certyfikowany księgowy

w biurze rachunkowym FinaTech Management sp. z o.o.

WNIOSEK

Zakup nieruchomości możemy ująć w księgach według ceny z faktury. Jeśli jednostka stosuje do wyceny inwestycji w nieruchomości cenę rynkową, to skutki zmian w wyniku aktualizacji wyceny takich nieruchomości zalicza, zgodnie z ustawą o rachunkowości, do pozostałych kosztów bądź przychodów operacyjnych (art. 3 ust. 1 pkt 32 uor).

Kompleksowe utrzymanie autostrady z różnymi stawkami

Świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na podstawowe i pomocnicze.

We wniosku o interpretację podatków wskazał, że prowadzi działalność gospodarczą i uczestniczy w przetargu na świadczenie usług opisanych jako: kompleksowe – zimowe i letnie – utrzymanie jednego z odcinków autostrady. Zgodnie ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, zakres prac (główny) będzie obejmował usługi odśnieżania, usuwania gołoledzi, sprzątnięcia pasa drogowego, nasadzenia roślin oraz utrzymania terenów zielonych. Przedmiot dodatkowy obejmie m.in. roboty budowlane w zakresie konserwacji dróg krajowych, usługi kontroli dróg, odbioru ścieków, usuwania odpadów, czyszczenia/sprzątnięcia i usługi ekologiczne.

Firma wyjaśniła, że należności za usługi objęte zamówieniem będą rozliczane miesięcznie, a wynagrodzenie z tytułu kompleksowego utrzymania autostrady ma charakter ryczałtowy. Oznacza to, że będzie ono wypłacane w równej kwocie przez cały okres realizacji umowy, niezależnie od tego jaki był rzeczywisty zakres świadczonych usług. Firma zapytała, czy opisane świadczenie może potraktować jako usługę kompleksową opodatkowaną 8 proc. stawką VAT. Sama wskazała, że zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT usługi opodatkowane obniżoną stawką VAT zostały wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT. W pozycji 174 załącznika zostały wskazane usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu. Z kolei w pozycji 176 wskazane zostały usługi związane z zagospodarowaniem zieleni.

Zdaniem wnioskodawcy świadczenie, które ma on wykonywać, jest jedną ekonomiczną całością i nie jest możliwy jego podział na poszczególne elementy dla potrzeb opodatkowania VAT. Wśród usług wymienionych w specyfikacji zamówienia

głównym przedmiotem są usługi odśnieżania, usługi usuwania gołoledzi, usługi sprzątnięcia pasa drogowego, usługi sadzenia roślin oraz utrzymania terenów zielonych. To one przesądzą o charakterze całego świadczenia.

Fiskus nie potwierdził tego stanowiska. Jego zdaniem usługi wymienione we wniosku nie pozostają wobec siebie w relacji usługi dodatkowa (pomocnicza) – usługi główne. Żadna z nich – w szczególności w odniesieniu do usług odśnieżania, usuwania gołoledzi, usług sprzątnięcia pasa drogowego, czy też usług sadzenia roślin oraz utrzymania terenów zielonych – nie posiada bowiem charakteru nadrzędnego wobec innych usług. Czynności wskazane przez podatkowca nie są ze sobą tak ściśle powiązane, aby nie było możliwe ich wyodrębnienie jako niezależnych od siebie czynności. Dlatego powinny być opodatkowane odrębnie, z zastosowaniem właściwych dla nich stawek VAT, tj. 8 proc. lub 23 proc.

Spór trafił na wokandę, ale Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalił skargę spółki. Sąd zgodził się z fiskusem, że opisane we wniosku usługi nie są ze sobą tak ściśle powiązane, aby można było opodatkować je jako świadczenie kompleksowe. Przypomniał m.in., że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na podstawowe i pomocnicze. Czyli takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ani ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy, to wówczas powinny być traktowane jako niezależnie opodatkowane.

Wyrok WSA w Rzeszowie z 10 września 2013 r. (I SA/Rz 497/13).

—oprac. Aleksandra Tarka

►KOMENTARZ EKSPERTA

Krzysztof
Modzelewski

doradca podatkowy
Krzysztof Modzelewski
& Partners Tax & Accounting Services



Należy odróżnić obsługę kompleksową, na którą składają się różnorodne usługi świadczone przez jednego wykonawcę, od usługi kompleksowej, która zawiera w sobie świadczenie główne i czynności pomocnicze służące realizacji świadczenia głównego, podlegającego jednej stawce podatku.

Komentowany wyrok dotyczy opodatkowania obsługi kompleksowej, na którą składają się różnorodne usługi. Co ważne, usługi te zostały zakwalifikowane do różnych, bardzo odległych grupowań PKWiU. Tymczasem z 8-procentowej stawki VAT mogą korzystać tylko usługi ściśle określone w ustawie, tj.: usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu (PKWiU 81.29.12.0) oraz usługi związane z zagospodarowaniem zieleni (PKWiU 81.30.10.0).

Natomiast w przypadku usługi kompleksowej chodzi o świadczenie główne, mające decydujące znaczenie dla celu usługi, oraz świadczenie (świadczenia) pomocnicze służące realizacji świadczenia głównego. Taką usługą może być np. montaż okien i drzwi połączony z ich dostawą, czy też wynajem połączony z zapewnieniem mediów. Jeśli montaż jest świadczeniem głównym, a dostawa – świadczeniem pomocniczym, to w odniesieniu do całej wartości usługi kompleksowej należy zastosować stawkę właściwą dla montażu.

Z kolei przy wynajmie połączonym z zapewnieniem mediów możliwa jest – zależnie od postanowień umowy – sytuacja, w której wystąpią dwie odrębne usługi, tj. wynajem i zapewnienie mediów, jak i stan, w którym zapewnienie mediów należy uznać za świadczenie pomocnicze dla kompleksowej usługi wynajmu. W drugim przypadku zapewnienie mediów należy opodatkować stawką właściwą dla kompleksowej usługi wynajmu. W omawianym przypadku trudno uznać, że głównym świadczeniem są usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu oraz usługi związane z zagospodarowaniem zieleni, a wszystkie inne podane we wniosku o interpretację wyłącznie im służą. ■