



www.gofin.pl

BIULETYN INFORMACYJNY
dla Służb Ekonomiczno-Finansowych
DODATEK

01.10.2018 r.

ISSN 2449-9242

Dodatek nr

28

NIERUCHOMOŚCI W FIRMIE

ZAKUP, WYCOFANIE, SPRZEDAŻ

I. ZAKUP I UŻYTKOWANIE FIRMOWYCH NIERUCHOMOŚCI	str. 3
1. Zakup nieruchomości (budynku) na potrzeby działalności gospodarczej i jego amortyzacja	str. 3
1.1. Budynek jako środek trwały podlegający amortyzacji	str. 3
1.2. Ustalenie wartości początkowej budynku nabytego odpłatnie	str. 3
1.3. Metoda i stawka amortyzacji	str. 4
1.4. Wydatki na nabycie budynku a koszty uzyskania przychodów	str. 6
2. Użytkowanie firmowych nieruchomości w odpowiedziach na pytania Czytelników	str. 7
2.1. Ulepszenie budynku przed oddaniem do użytkowania	str. 7
2.2. Wydatki na remont budynku niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych	str. 9
2.3. Inwestycja w obcym środku trwałym (budynku) po jego nabyciu	str. 10
2.4. Przekształcenie spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego w prawo własności	str. 11
II. WYCOFANIE NIERUCHOMOŚCI ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ/ INDYWIDUALNEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ	str. 13
1. Przekazanie nieruchomości na cele osobiste wspólników spółki komandytowej – regulacje kodeksowe	str. 13
2. Wycofanie nieruchomości z firmy a VAT	str. 14
3. Wycofanie składnika majątku z firmy a podatek dochodowy	str. 17
4. Ewidencja księgowa wycofania nieruchomości z działalności przedsiębiorcy	str. 19

III. SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI FIRMOWYCH	str. 20
1. Sprzedaż budynku/lokalu stanowiącego środek trwały, uprzednio nabytego w drodze kupna	str. 20
1.1. Skutki w VAT sprzedaży nieruchomości	str. 20
1.2. Rozliczenie sprzedaży budynku/lokalu w przychodach/kosztach podatkowych	str. 24
1.3. Ujęcie w ewidencji księgowej sprzedaży środka trwałego	str. 25
2. Sprzedaż firmowych nieruchomości – odpowiedzi na pytania Czytelników	str. 26
2.1. Sprzedaż budynku – stawka VAT w świetle wyroku TSUE	str. 26
2.2. Sprzedaż nieruchomości w spółce z o.o. – moment powstania przychodu	str. 28
2.3. Klasyfikacja przychodu ze sprzedaży budynku mieszkalnego wykorzystywanego w działalności gospodarczej	str. 29
2.4. Koszty uzyskania przychodu przy sprzedaży części nieruchomości	str. 30
2.5. Strata na sprzedaży nie w pełni zamortyzowanej nieruchomości.....	str. 32
2.6. Sprzedaż prawa wieczystego użytkowania gruntu otrzymanego nieodpłatnie.....	str. 34



Aplikacja mobilna **GOFIN NEWS**

To codzienna porcja aktualności i pomocy dla Księgowych, a dla Prenumeratorów GOFINU także dostęp do mobilnych e-wydań prenumerowanych tytułów (aktualne numery, dodatki, archiwum).

**Aplikacja dedykowana Prenumeratorom
wybranych tytułów Czasopism i/lub
Gazety Podatkowej**

więcej szczegółów o Aplikacji na news.gofin.pl

I. ZAKUP I UŻYTKOWANIE FIRMOWYCH NIERUCHOMOŚCI

1. Zakup nieruchomości (budynku) na potrzeby działalności gospodarczej i jego amortyzacja

1.1. Budynek jako środek trwały podlegający amortyzacji

Składnik majątku (tu: budynek) podlega amortyzacji, gdy spełnienia warunki zawarte w art. 22a ust. 1 ustawy o PDOF oraz odpowiednio art. 16a ust. 1 ustawy o PDOP. Jak wynika z tych przepisów, amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania m.in. budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Budynki spełniające definicję środków trwałych, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (art. 22d ust. 2 ustawy o PDOF i art. 16d ust. 2 ustawy o PDOP).

Jakie budynki nie są amortyzowane?

W myśl przepisów ustawy o PIT amortyzacji nie podlegają m.in. budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu (por. art. 22c pkt 2 ustawy o PDOF).

Z kolei ustawa o CIT nie zezwala na amortyzację m.in. budynków zaliczanych do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe (por. art. 16c pkt 2 ustawy o PDOP).

Amortyzacji nie podlegają także budynki, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. Nie podlegają one amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tej działalności (art. 22c pkt 5 ustawy o PDOF i art. 16c pkt 5 ustawy o PDOP).

1.2. Ustalenie wartości początkowej budynku nabytego odpłatnie

Częstym sposobem nabycia składników majątkowych jest ich zakup. W przypadku środków trwałych nabytych odpłatnie (zakupionych) ich wartość początkową stanowi cena ich nabycia. Za cenę nabycia – w przypadku zakupu budynku – uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania budynku do używania, a w szczególności o koszty opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o podlegający odliczeniu VAT, 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 zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT. Cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

UWAGA! Nabywając budynek należy pamiętać o konieczności wyodrębnienia wartości gruntu. Grunt stanowi bowiem odrębny środek trwały (niepodlegający amortyzacji) i jako taki powinien zostać wprowadzony do ewidencji środków trwałych.

W przypadku podatników PIT, jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia (por. art. 22g ust. 8 ustawy o PDOF).

Należy dodać, że wartość początkowa budynku w trakcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych może podlegać zwiększeniu generalnie w związku z jego ulepszeniem.

W myśl art. 22g ust. 17 ustawy o PDOF oraz odpowiednio art. 16g ust. 13 ustawy o PDOP, ulepszenie m.in. budynku może nastąpić w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji. W takim przypadku wartość początkową budynku powiększa się o sumę wydatków na jego ulepszenie. Należy przy tym pamiętać, że 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, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Uproszczona metoda ustalania wartości początkowej

Podatnicy PIT mogą również ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wdzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wdzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości (por. art. 22g ust. 10 ustawy o PDOF). Budynki mieszkalne, których wartość początkową ustalono w wyżej przedstawiony uproszczony sposób, nie podlegają objęciu ewidencją środków trwałych.

1.3. Metoda i stawka amortyzacji

Podstawową metodą amortyzacji budynków jest metoda liniowa przy zastosowaniu stawki z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych. W określonych przypadkach możliwa jest też amortyzacja budynku przy zastosowaniu stawki podwyższonej, obniżonej lub indywidualnej.

UWAGA! W odniesieniu do budynków nie ma możliwości stosowania degresywnej i jednorazowej metody amortyzacji.

Określone w Wykazie stawki amortyzacyjne dla podstawowych grup budynków wynoszą odpowiednio:

- 2,5% – dla budynków niemieszkalnych,
- 1,5% – dla budynków mieszkalnych.

Przy czym przez budynki mieszkalne rozumie się obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. Natomiast w przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzy-

stywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budynek używany w warunkach pogorszonych lub złych

Jeżeli budynek używany jest w warunkach pogorszonych lub złych, podatnicy mogą odpowiednio podwyższać podane w Wykazie stawki amortyzacyjne (por. art. 22i ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOF i art. 16i ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOP). W przypadku używania budynków we wskazanych warunkach, stawka amortyzacyjna z Wykazu może być podwyższona o współczynnik nie wyższy niż:

- 1,2 – w warunkach pogorszonych,
- 1,4 – w warunkach złych.

Jak wynika z objaśnień do Wykazu stawek amortyzacyjnych (zamieszczonych w załączniku nr 1 do ustaw o podatku dochodowym), za pogorszone warunki używania budynków i budowli uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu. Z kolei za złe warunki używania budynków i budowli uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.

Dla budynków używanych w warunkach pogorszonych lub złych, podwyższenia stawki amortyzacyjnej dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

Budynki używane bądź ulepszone

Dla używanych lub ulepszonych budynków (innych niż niemieszkalne, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu wynosi 2,5%), po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji środków trwałych danego podatnika, można ustalić indywidualną stawkę amortyzacyjną.

Przy czym budynki uznaje się za używane, jeżeli podatnik wykáže, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy. Z kolei za ulepszone uznawane są budynki, jeżeli przed ich wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej (por. art. 22j ust. 3 ustawy o PDOF i art. 16j ust. 3 ustawy o PDOP).

W przypadku zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla omawianej kategorii budynków, okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat (por. art. 22j ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF i art. 16j ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOP). Zatem maksymalna indywidualna stawka amortyzacyjna dla budynków (innych niż niemieszkalne, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu to 2,5%), wynosi rocznie 10%. Wyjątek od tej reguły stanowią trwale związane z gruntem budynki handlowo-usługowe wymienione w rodzaju 103 Klasyfikacji i inne budynki niemieszkalne wymienione w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związane z gruntem oraz kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m³, domki kempingowe i budynki zastępcze. Dla nich okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata.

W przypadku budynków niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu wynosi 2,5%, okres amortyzacji według indywidualnej stawki amortyzacyjnej nie może być krótszy niż okres będący różnicą 40 lat i pełnej liczby lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych prowa-

dzoney przez podatnika. Jednocześnie okres ten nie może być krótszy niż 10 lat (art. 22j ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOF i art. 16j ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOP).

1.4. Wydatki na nabycie budynku a koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w ustawach o podatku dochodowym, wydatki na nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych (tu: budynku) nie podlegają jednorazowemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Jak wynika z treści art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP), wydatki takie, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia ww. składników majątku (o kosztach uzyskania przychodu przy sprzedaży nieruchomości piszemy w rozdz. III ppkt 1.2. tego dodatku).

Kosztem uzyskania przychodów są natomiast odpisy z tytułu zużycia środków trwałych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami ustaw podatkowych (por. art. 22 ust. 8 ustawy o PDOF oraz odpowiednio art. 15 ust. 6 ustawy o PDOP).



Wydatki na nabycie środka trwałego nie są zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Mogą być one takimi kosztami generalnie dopiero poprzez odpisy amortyzacyjne. Również wydatki poniesione na ulepszenie środka trwałego są zasadniczo ujmowane w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji (wykazu), do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (por. art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF oraz art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP).

Odpisy amortyzacyjne niestanowiące kosztów

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania (por. art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. c) ustawy o PDOF i art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. c) ustawy o PDOP). W przypadku umowy użyczenia składnik majątku jest oddawany do używania bezpłatnie. Oznacza to, że podatnik nie może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej budynku (środka trwałego) za miesiące, w których ten budynek był oddany do używania w ramach umowy użyczenia.

W przypadku podatników PIT, dokonując amortyzacji środków trwałych sfinansowanych dotacją, należy uwzględnić art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy o PDOF. W myśl tego przepisu nie stanowią kosztów uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia środków trwałych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na ich nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

U podatników PIT odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów także w razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 22n ust. 6 ustawy o PDOF).

2. Użytkowanie firmowych nieruchomości w odpowiedziach na pytania Czytelników

2.1. Ulepszenie budynku przed oddaniem do używania

Firma zakupiła budynek, który będzie wykorzystywany w sezonie od maja do września każdego roku. Jak zakwalifikować prace remontowe wykonywane przed oddaniem budynku do używania? Czy amortyzacja będzie kosztem jedynie w okresie sezonu oraz czy można ustalić w stosunku do tego budynku stawkę indywidualną, biorąc pod uwagę fakt, że budynek ma ponad 40 lat?

Prace remontowe wykonywane przed oddaniem budynku do używania

Nakłady poniesione na remont i modernizację budynku przed jego przyjęciem do używania należy rozliczyć jako nakłady na jego wytworzenie, a więc zwiększające jego wartość początkową.

Wartością początkową odpłatnie nabytych środków trwałych jest ich cena nabycia. W myśl art. 16g ust. 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22g ust. 3 ustawy o PDOF), za cenę nabycia uważa się – w skrócie – kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

W przypadku wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie za wartość początkową przyjmuje się koszt wytworzenia. Zgodnie z art. 16g ust. 4 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22g ust. 4 ustawy o PDOF), za koszt wytworzenia uważa się:

- wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych,
- koszty wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi,
- inne koszty, które dają się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.

Wskazana lista wydatków, które składają się na koszt wytworzenia środka trwałego jest otwarta i podatnik każdorazowo musi prowadzić analizę kosztów ponoszonych w związku z wytworzeniem nowego składnika majątku. Do kosztów dających się zaliczyć do wartości wytworzonego środka trwałego należą wydatki, które są nierozdzielnie związane z procesem jego wytworzenia.

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej w pytaniu, skoro zakupiony budynek wymagał przystosowania go do potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, oznacza to, że w dniu jego nabycia nie spełniał definicji środka trwałego. Przede wszystkim nie był kompletny i zdalny do użytku.

Wobec tego można stwierdzić, że jego wartość początkową należy ustalić według zasad wynikających z art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ustawy o PDOF), tj. według kosztu wytworzenia.

Tak więc, w sytuacji przedstawionej w pytaniu, **wydatki remontowe będą stanowić składnik kosztu wytworzenia, czyli wartości początkowej.**

Podobnie kwestię wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 26 sierpnia 2015 r., nr IBPB-1-1/4511-285/15/ZK, stwierdzając:

„(...) wartość początkową (...) budynku należy ustalić według zasad wynikających z art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ww. ustawy (o PDOF – przyp. red.), tj. według kosztu wytworzenia. Zatem wskazane we wniosku wydatki poniesione na jego „remont” i „modernizację” będą stanowić składnik jego wartości początkowej (element kosztu wytworzenia). Wydatki te będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej pośrednio, tj. poprzez odpisy amortyzacyjne. (...)”

Stawka ustalona indywidualnie a amortyzacja sezonowa

Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji dla budynków niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%, nie może być krótszy niż 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych prowadzonej przez podatnika. Jednocześnie w takim przypadku okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Zatem w sytuacji przedstawionej w pytaniu, gdy budynek był oddany do używania ponad 40 lat temu, maksymalna indywidualna stawka amortyzacyjna wyniesie 10% rocznie.

Odnosząc się do zasad obowiązujących przy amortyzacji sezonowej należy przywołać art. 16h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF). Z przepisów tych wynika, iż odpisów amortyzacyjnych od używanych sezonowo środków trwałych dokonuje się w okresie ich wykorzystywania, ustalając wysokość odpisu miesięcznego przez podzielenie **rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych**:

- przez liczbę miesięcy w sezonie albo
- przez 12 miesięcy.

Podzielenie rocznej kwoty odpisów przez liczbę miesięcy w sezonie (sposób pierwszy) zapewnia zamortyzowanie środka trwałego w okresie odpowiadającym długości jego amortyzacji przy stosowaniu metody liniowej. Natomiast dzieląc roczną kwotę odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy (drugie rozwiązanie), następuje wydłużenie amortyzacji w czasie. Wydłużenie okresu amortyzacji następuje o tyle miesięcy, ile dany środek trwały nie jest wykorzystywany poza sezonem.



Środki trwałe użytkowane sezonowo podlegają amortyzacji wyłącznie w miesiącach ich wykorzystania.

W naszej ocenie, ww. przepisy nie zabraniają stosowania przy amortyzacji sezonowej indywidualnie ustalonych stawek amortyzacyjnych. Zatem w przypadku budynku, dla którego ustalono 10% stawkę amortyzacyjną, sezonowa amortyzacja może przebiegać w sposób przedstawiony na przykładzie.

Przykład

Wartość początkowa budynku wprowadzonego do ewidencji w grudniu 2016 r. wyniosła 120.000 zł.

Odpisy amortyzacyjne liczone według metody liniowej:

amortyzacja roczna za 2017 r.: 120.000 zł × 10% = 12.000 zł.

Amortyzacja sezonowa (sposób 1) – miesięczny odpis amortyzacyjny ustalany jest przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie.

Miesięczny odpis amortyzacji sezonowej (trwającej 5 miesięcy) wyniesie:

12.000 zł (roczna kwota odpisów amortyzacyjnych według amortyzacji liniowej)

: 5 (liczba miesięcy w sezonie) = 2.400 zł.

Roczna wartość odpisów amortyzacyjnych: 12.000 zł (tj. 2.400 zł × 5 m-cy).

Amortyzacja sezonowa (sposób 2) – miesięczny odpis amortyzacyjny ustalany jest przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku.

Odpis miesięczny amortyzacji sezonowej (trwającej 5 miesiące) wyniesie:
12.000 zł (roczna kwota odpisów amortyzacyjnych przy amortyzacji liniowej)
: 12 miesięcy w roku = 1.000 zł.
Roczna wartość odpisów amortyzacyjnych: 5.000 zł (1.000 zł × 5 m-cy).

2.2. Wydatki na remont budynku niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych

Osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą w budynku warsztatowym wybudowanym systemem gospodarczym w latach 90. Obiekt ten nie został wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Czy poniesione nakłady na remont takiej nieruchomości, np. malowanie, wymiana okien czy instalacji elektrycznej mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatki na remont składnika majątku wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o ile zostaną właściwie udokumentowane.

Co do zasady, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wszelkie wydatki, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy o PDOF.

Powyższe oznacza, że poniesione wydatki powinny być związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, racjonalne i obiektywnie uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia. Ponadto muszą być prawidłowo udokumentowane. Przy czym realizacja celów związanych z działalnością gospodarczą powinna być jedyną przesłanką dokonania wydatku.

UWAGA! Do kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy nie mogą być zaliczone wydatki poniesione na jego cele osobiste.

W praktyce przyjmuje się – co potwierdzają organy podatkowe – że w sytuacji, gdy posiadany przez podatnika lokal, jako całość, służy tylko i wyłącznie prowadzonej działalności gospodarczej i jednocześnie nie służy celom osobistym, to nie ma przeszkód, żeby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki związane z jego utrzymaniem i eksploatacją.

Tak więc w przypadku opisanym w pytaniu, zakładając, że warsztat służy wyłącznie celom prowadzonej działalności gospodarczej, nie ma przeszkód do zaliczenia wydatków z nim związanych do kosztów uzyskania przychodów.

Oznacza to, że wydatki poniesione na remont warsztatu, takie jak: wymiana okien, instalacji elektrycznej czy malowanie ścian mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o ile wydatki te zostaną właściwie udokumentowane. **Bez znaczenia dla takiej kwalifikacji wydatków pozostaje fakt, że pomieszczenia warsztatowe nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych.**

Dodajmy, że w razie ewentualnego sporu z organami podatkowymi, to na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia spełnienia przesłanek z powyższej definicji kosztów podatkowych. Potwierdzają to organy podatkowe, a także sądy administracyjne.

2.3. Inwestycja w obcym środku trwałym (budynku) po jego nabyciu

Podatnik dokonał modernizacji wynajmowanych pomieszczeń. W wyniku poniesionych nakładów powstała inwestycja w obcym środku trwałym, którą podatnik amortyzował. Następnie podatnik nabył budynek, w którym wynajmował pomieszczenia, ale nie wprowadził go do działalności gospodarczej. Pomieszczenia nadal są wykorzystywane w prowadzonej działalności. Czy istnieje możliwość dalszej amortyzacji inwestycji w obcym środku trwałym pomimo, iż podatnik jest już jego właścicielem?

Inwestycja w obcym środku trwałym (tu: budynku), która powstała w okresie, kiedy osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą nie była jeszcze właścicielem tego budynku, może podlegać amortyzacji do czasu zrównania wartości odpisów z jej wartością początkową.

Inwestycje w obcym środku trwałym uznawane są za środki trwałe i podlegają amortyzacji niezależnie od przewidywanego okresu ich używania (por. art. 22a ust. 2 ustawy o PODOF).

Odpisów amortyzacyjnych od inwestycji w obcym środku trwałym dokonuje się na zasadach ogólnych, tj. od jej wartości początkowej, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek trwały wprowadzono do ewidencji do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z jego wartością początkową lub w którym postawiono go w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono jego niedobór (por. art. 22h ust. 1 pkt 1 ww. ustawy).

Ustawy o podatku dochodowym (zarówno PIT, jak i CIT) nie zawierają szczególnych regulacji odnoszących się do sytuacji, kiedy podatnik nabywa środek trwały, w którym wcześniej dokonał ulepszeń klasyfikowanych jako inwestycje w obcym środku trwałym. W takim przypadku można stosować dotychczasowe zasady amortyzacji.

Organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych dotyczących amortyzacji inwestycji w obcym środku trwałym po zakupie obiektu, w którym inwestycje takie były realizowane wyjaśniają, iż podatnik może zastosować zamiennie dwa rozwiązania, tj.:

- 1) zwiększyć cenę nabycia środka trwałego o wartość niezamortyzowanej inwestycji w obcym środku trwałym (o ile cena nabycia nie uwzględnia wydatków poniesionych na inwestycję) i dalej amortyzować jeden składnik majątku trwałego (np. w postaci budynku) albo
- 2) kontynuować amortyzację inwestycji w obcym środku trwałym i amortyzować odrębnie nabyty środek trwały (według ceny nabycia nieobejmującej odrębnie amortyzowanych nakładów inwestycyjnych).

Takie stanowisko odnajdziemy m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 grudnia 2014 r., nr IBPBI/2/423-1213/14/AK czy interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 15 stycznia 2018 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.514.2017.1.MAP.

Uwzględniając przytoczone stanowisko organów podatkowych, dopuszczające amortyzację dwóch obiektów (tu: budynku oraz odrębnie inwestycji w takim budynku) można przyjąć, że dalsze amortyzowanie inwestycji w obcym środku trwałym będzie również dopuszczalne w przypadku opisanym w pytaniu, tj. gdy podatnik nabył budynek, w którym wcześniej dokonał inwestycji, ale nie wprowadził go do ewidencji środków trwałych. Tak więc, w naszej oce-

nie, podatnik może kontynuować amortyzację inwestycji w obcym środku trwałym na dotychczasowych zasadach, tj. według metody i stawki amortyzacyjnej stosowanej przed nabyciem budynku na własność.

2.4. Przekształcenie spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego w prawo własności

Jednostka posiadała spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Prawo to było amortyzowane według stawki 2,5%. Następnie, na mocy aktu notarialnego, prawo to zostało przekształcone w prawo własnościowe. Jak w związku z tym należy ustalić wartość początkową lokalu użytkowego? Jaką stawkę amortyzacyjną stosować do dalszej amortyzacji?

Wartość początkową lokalu powstałego z przekształcenia spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego (dalej: spdlu) ustala się jako sumę nieumorzonych wartości początkowej tego (przekształconego) prawa oraz wydatków poniesionych w związku z jego przekształceniem. Z sumy tej dodatkowo wyodrębnieniu podlega ułamkowa wartość gruntu. Podstawowa stawka amortyzacyjna lokalu użytkowego wynosi – podobnie jak stawka dotychczas stosowana do amortyzacji spdlu – 2,5%. Dopuszcza się jednak zastosowanie stawki indywidualnej. Amortyzacji nie będzie natomiast podlegał wyodrębniony grunt.

Ustanowienie prawa odrębnej własności lokalu użytkowego powoduje, że osoba, której przysługiwało dotychczas to prawo, uzyskuje pełnię uprawnień właścicielskich do lokalu użytkowego oraz prawo do udziału w związanym z tym lokalem gruncie.

Rozliczenie dla celów podatkowych

W następstwie przekształcenia, dokonanego z chwilą podpisania aktu notarialnego o ustanowieniu odrębnej własności lokalu, następuje zmiana tytułu prawnego do lokalu.

W związku z tym w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych należy dokonać stosownych zmian. Wraz z przekształceniem przestaje istnieć bowiem spdlu. Skutkuje to koniecznością jego usunięcia z ewidencji. Dotychczasowa wartość niematerialna i prawna (wnip) staje się środkiem trwałym, w części jako odrębny lokal oraz w części jako grunt. W konsekwencji nie mamy już do czynienia z wnip, lecz z dwoma środkami trwałymi (budynkiem oraz gruntem).

Na ich wartość początkową składać się będzie nieumorzona wartość początkowa spdlu oraz wydatki poniesione na przekształcenie. W celu dokonania prawidłowego przypisania poniesionych wydatków na przekształcenie do budynku i do gruntu można skorzystać z pomocy rzeczoznawcy majątkowego. Pomocne mogą być również informacje zawarte w akcie notarialnym (o ile oczywiście zostaną tam zamieszczone).

W odniesieniu do budynku należy ustalić stawkę amortyzacyjną. Jak wynika bowiem z art. 22h ust. 2 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16h ust. 2 ustawy o PDOP), podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji. Wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Standardowa stawka amortyzacyjna z Wykazu dla budynków niemieszkalnych wynosi 2,5% (podobnie jak stawka stosowana przy amortyzacji spdlu). Natomiast nie będzie w ogóle podlegał amortyzacji wyodrębniony w ramach własności grunt.

Zwróćmy uwagę, że w przypadku przekształcenia spdlu w prawo własności, przy spełnieniu warunków określonych w art. 22j ust. 1 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16j ust. 1 ustawy o PDOP), w naszej ocenie wystąpi możliwość ustalenia indywidualnej stawki amortyzacji dla powstałego w związku z tym środka trwałego w postaci lokalu.

Podobnie stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 9 maja 2018 r., nr 0115-KDIT2-3.4011.112.2018.1.JG, dotyczącej analogicznej sprawy, tj. przekształcenia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo własności.

Rozliczenie bilansowe

W księgach rachunkowych, w związku z dokonaniem przekształceniem, należy wyksięgować z ewidencji bilansowej spdlu (będące dla celów bilansowych środkiem trwałym), ujmując w niej jednocześnie dwa środki trwałe (jeśli oczywiście spełniają określone w ustawie o rachunkowości warunki dla uznania ich za środki trwałe – por. art. 3 ust. 1 pkt 15), tj.: lokal użytkowy (jako środek trwały podlegający amortyzacji) oraz udział w gruncie (jako środek trwały niepodlegający amortyzacji).

Ustalając wartość początkową wprowadzonych do ewidencji środków trwałych należy uwzględnić nieumorzoną wartość początkową spdlu (tj. jego wartość netto) oraz wydatki poniesione na przekształcenie (tj. opłaty notarialne, sądowe).

W ewidencji księgowej omawiane przekształcenie może przebiegać przy wykorzystaniu następujących zapisów:

1. Wyksięgowanie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego:
 - a) wartość początkowa środka trwałego:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”;
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
 - c) wartość nieumorzona:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”.
 2. Faktura za sporządzenie aktu notarialnego:
 - a) wartość netto opłaty:
 - **Wn konto 08**;
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”;
 - c) zobowiązanie ogółem:
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.
 3. Ujęcie w ewidencji bilansowej środków trwałych – na podstawie OT – lokalu użytkowego:
 - **Wn konto 01**,
 - **Ma konto 08**.
 4. Ujęcie w ewidencji bilansowej środków trwałych – na podstawie OT – ułamkowej części gruntu – księgowania jak wyżej:
 - **Wn konto 01**,
 - **Ma konto 08**.
-

II. WYCOFANIE NIERUCHOMOŚCI ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ/ INDYWIDUALNEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

1. Przekazanie nieruchomości na cele osobiste wspólników spółki komandytowej – regulacje kodeksowe

Spółka komandytowa jest odrębnym podmiotem prawa od swoich wspólników. Majątek spółki stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia (art. 28 w związku z art. 103 Kodeksu spółek handlowych). Przepisy K.s.h. nie wyłącza możliwości przeniesienia nieruchomości spółki na rzecz wspólników. Wycofanie ze spółki może dotyczyć zarówno nieruchomości wniesionej tytułem wkładu, jak i nabytej przez spółkę.

Przepisy K.s.h. nie wyłącza możliwości zmniejszenia udziału kapitałowego komplementariuszy, a w konsekwencji możliwe jest wycofanie wkładu ze spółki (art. 54 § 1 i art. 37 § 1 K.s.h. w związku z art. 103 K.s.h.). Poza tym Kodeks spółek handlowych szczegółowo reguluje kwestie związane ze zwrotem wkładu dla komandytariusza (zob. art. 107-108, art. 112 § 2, art. 123 K.s.h.).

Wycofanie nieruchomości ze spółki komandytowej

Nieruchomość stanowiąca własność spółki może być zbyta na rzecz wspólników przykładowo na podstawie umowy darowizny czy sprzedaży. Te czynności wiążą się jednak z określonymi konsekwencjami podatkowymi odpowiednio na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn czy ustawy o PCC. Przy tym jednak organy podatkowe zaakceptowały praktykę zawierania umowy nienazwanej o wycofanie składnika z majątku spółki na cele prywatne wspólników. Umowa taka jest zawierana w następstwie wykonania zobowiązania wynikającego z jednomyślnej uchwały wspólników o wycofaniu nieruchomości ze spółki i nie stanowi zawarcia umowy darowizny (por. np. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 czerwca 2012 r., nr IBPBII/1/436-112/12/ASz oraz z 9 września 2015 r., nr IBPB-2-1/4515-117/15/DP, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 czerwca 2010 r., nr ILPB2/436-57/10-5/AJ czy Dyrektora KIS z 3 kwietnia 2017 r., nr 2461-IBPB-2-1.4514.14.2017.1.MZ).



Organy podatkowe popierają stanowisko, że czynność zbycia poszczególnych składników majątku spółki jawnej podlega zasadzie swobody umów. Pogląd ten jest uzasadniony także w odniesieniu do składników majątku spółki komandytowej.

Dlatego też wspólnicy mogą w szczególności podjąć uchwałę o wycofaniu nieruchomości na ich potrzeby własne z określeniem, że staną się jej współwłaścicielami w takim stosunku, w jakim uczestniczą w zyskach spółki. W następstwie wspomnianej uchwały o wycofaniu nieruchomości ze spółki powinno dojść do zawarcia umowy nienazwanej nieodpłatnego przeniesienia nieruchomości na rzecz wspólników spółki. Umowa ta wymaga formy aktu notarialnego stosownie do treści art. 158 Kodeksu cywilnego (zob. np. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 17 listopada 2017 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.277.2017.2.AA).

Jeżeli wspólnikami spółki komandytowej są małżonkowie, to staną się oni właścicielami nieruchomości wycofanej z tej spółki. Wejdzie ona do majątku wspólnego małżonków, ewen-


tualnie staną się jej współwłaścicielami w częściach ułamkowych, w zależności od tego, jaki obowiązuje ich ustrój majątkowy (por. art. 48-51⁵ Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, Dz. U. z 2017 r. poz. 682 ze zm.).

2. Wycofanie nieruchomości z firmy a VAT

Zakres opodatkowania

Wycofanie nieruchomości z firmy, gdy jest czynnością nieodpłatną, podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli od nabycia czy wytworzenia tej nieruchomości lub jej części składowych podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia całości lub części VAT. Tak wynika z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

Warto zauważyć, że przywołany przepis odnosi się nie tylko do „nabycia” towaru, ale także do jego „wytworzenia”. Natomiast co należy rozumieć za „wytworzenie nieruchomości” określa art. 2 pkt 14a ustawy o VAT.

 Zgodnie z art. 2 pkt 14a ustawy o VAT, przez wytworzenie nieruchomości rozumie się wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Z powyższego wynika, że dla celów opodatkowania nieodpłatnego przekazania (wycofania z firmy) ulepszenie nieruchomości (w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym) jest traktowane analogicznie jak wybudowanie nieruchomości. Dlatego też przyjmuje się, że jeżeli podatnik poniósł wydatki na ulepszenie nieruchomości, od których przysługiwało prawo do odliczenia VAT, wycofanie tej nieruchomości z firmy jest opodatkowane VAT (także wówczas, gdy od zakupu/wybudowania nieruchomości podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT). Tak też uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 16 maja 2017 r., nr 0461-ITPP2.4512.79.2017.2.DM czy Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 3 listopada 2016 r., nr 3063-ILPP2-1.4512.73.2016.2.AWa.

Przekazanie nieruchomości w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego wspólnika – stanowisko MF i TSUE

Organy podatkowe z reguły uznają, że w przypadku wycofania z handlowej spółki osobowej składnika majątku (np. nieruchomości), gdy powyższe zdarzenie następuje na podstawie uchwały wspólników spółki o zmniejszeniu udziału kapitałowego (art. 54 K.s.h.), mamy do czynienia z nieodpłatnym przekazaniem towaru na cele inne, niż firmowe. W konsekwencji ww. czynność jest opodatkowana wówczas, gdy spełnione są warunki wskazane w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, czyli gdy od zakupu (wytworzenia, importu) tego składnika majątku (lub jego części składowej) podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Takie stanowisko zostało zaprezentowane np. przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 14 marca 2017 r., nr 3063-ILPP2-2.4512.18.2017.1.JK, a także Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 16 lipca 2014 r., nr IBPP1/443-372/14/MS.

Odmienne stanowisko zaprezentował natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 9 maja 2016 r., nr ILPP2/4512-1-108/16-5/MN. Uznał on, że

w omawianej sytuacji występuje odpłatna dostawa towaru podlegająca opodatkowaniu VAT na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

W związku z powyższymi rozbieżnościami, nasze Wydawnictwo wystąpiło do Ministerstwa Finansów o wyjaśnienie, które ze stanowisk jest prawidłowe. W odpowiedzi, jaką otrzymaliśmy w dniu 30 marca 2018 r., czytamy:

„(...) MF uważa, że w takim przypadku będzie miała miejsce odpłatna dostawa towarów opodatkowana podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (podkreśl. red.).

Jednocześnie jednak należy wskazać, że postanowieniem z dnia 22.03.2017 r., sygn. akt I FSK 1048/15, NSA postanowił skierować do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy przekazanie przez spółkę akcyjną nieruchomości akcjonariuszowi z tytułu umorzenia jego akcji stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej” – sprawa C-421/17.

Zdaniem MF, rozstrzygnięcie powyższej sprawy przed TSUE może mieć wpływ na prawidłową wykładnię analizowanego zagadnienia.”

Nadmieniamy, że wyrok TSUE w ww. sprawie (C-421/17) już zapadł (w dniu 13 czerwca 2018 r.). Wynika z niego, że przekazanie nieruchomości w zamian za umorzenie akcji jest czynnością odpłatną i podlega opodatkowaniu VAT (z możliwością stosowania ustawowych zwolnień z VAT).



Pisaliśmy o tym w Biuletynie Informacyjnym nr 20 z 10.07.2018 r. na str. 26-28

Zwolnienie z VAT

Fakt, iż wycofanie nieruchomości z firmy jest opodatkowane, nie oznacza, że od tej czynności trzeba wykazać VAT należny. Możliwe jest bowiem stosowanie ustawowych zwolnień z VAT przysługujących przy dostawie budynków czy budowli.

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, dostawa budynków, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, jeżeli następuje po 2 latach od tzw. pierwszego zasiedlenia. Definicję takiego zasiedlenia zawiera art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Przykład

W 2012 r. na potrzeby firmowe podatnik prowadzący indywidualną działalność gospodarczą kupił nową nieruchomość – od jej zakupu odliczył VAT. Podatnik nie ponosił nakładów na tę nieruchomość. Przekazanie tej nieruchomości na cele prywatne w 2018 r. jest zwolnione z VAT. Od pierwszego zasiedlenia (tu: od 2012 r.) minęły bowiem 2 lata.

UWAGA! Definicja pierwszego zasiedlenia zawarta w ustawie o VAT została przez TSUE uznana za niezgodną z przepisami unijnymi m.in. w zakresie, w jakim odnosi się do „oddania do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” (wyrok C-308/16 z 16 listopada 2017 r.). W świetle tego wyroku, podatnicy mogą stosować zwolnienie z VAT do sprzedawanych budynków (budowli itp.) także wówczas, gdy wykorzystywali tę nieruchomości wyłącznie do własnych celów, a oddanie do użytkowania nie nastąpiło w ramach czynności opodatkowanej (np. zakup był bez VAT lub nieruchomość była przez podatnika wybudowana we własnym zakresie i nie była ona wynajmowana/wydzierżawiana).

Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w piśmie przesłanym do naszego Wydawnictwa w dniu 20 grudnia 2017 r., podatnicy mogą stosować wykładnię dokonaną przez TSUE lub stosować regulacje krajowe. Wybór w tym zakresie należy do podatników.

Zaznaczamy, że projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (z 13 lutego 2018 r.) przewiduje wprowadzenie do ustawy o VAT zmiany definicji pierwszego zasiedlenia. Prace nad tym projektem nie zostały jeszcze zakończone.

Jeżeli natomiast wycofanie nieruchomości z firmy następuje przed upływem 2 lat od pierwszego zasiedlenia, zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT nie jest możliwe. Jeżeli jednak w stosunku do budynku (budowli) podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT, ale prawo to przysługiwało od wydatków na jego ulepszenie, zastosowanie może mieć zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Będzie tak wówczas, jeżeli wydatki na ulepszenie:

- a) były niższe niż 30% wartości początkowej ww. obiektów,
- b) wynosiły co najmniej 30% ww. wartości, lecz budynek (budowla) w stanie ulepszonym był wykorzystywany przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat (art. 43 ust. 7a ustawy o VAT).

Podstawa opodatkowania VAT

Przy wycofaniu nieruchomości z firmy, podstawę opodatkowania VAT należy ustalić zgodnie z art. 29a ust. 2 ustawy o VAT, tj. w oparciu o cenę nabycia (koszt wytworzenia), określoną w momencie wycofania tej nieruchomości z firmy.

Na temat ustalenia podstawy opodatkowania VAT, gdy podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT od wydatków na nabycie (wytworzenie) nieruchomości, ale prawo to przysługiwało w stosunku do wydatków modernizacyjnych, wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11 lipca 2016 r., nr IBPP1/4512-242/16/AW. Czytamy w niej:

„(...) jeżeli Wnioskodawcy nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie gruntu i budynku, to koszt ich nabycia w przedmiotowej sprawie (w związku z wycofaniem nieruchomości na cele prywatne – przyp. red.) nie wchodzi do podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania należy odnieść wyłącznie do wydatków na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, od których Wnioskodawcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. (...)”

Nadmieniamy tu, że przy sprzedaży budynków czy budowli trwale z gruntem związanych (także przy wycofaniu ich z działalności gospodarczej), z podstawy opodatkowania nie wy-

odrębnie się wartości gruntu (art. 29a ust. 8 ustawy o VAT). Oznacza to, że grunt przyjmuje stawkę VAT właściwą dla nieruchomości i nie podlega odrębnemu opodatkowaniu.

Korekta VAT

Wycofanie nieruchomości z firmy, która to czynność korzysta ze zwolnienia z VAT, może zobowiązać podatnika do skorygowania VAT odliczonego od wydatków na tę nieruchomość. Korekta jest konieczna, jeżeli wycofanie nieruchomości z firmy nastąpi w tzw. okresie korekty, który dla nieruchomości (środków trwałych) wynosi 10 lat, licząc od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania. Ten sam okres korekty (10-letni) należy przyjąć również do wydatków modernizacyjnych przekraczających 15.000 zł (do wydatków o niższej wartości stosuje się roczny okres korekty). W tym przypadku okres korekty należy liczyć od roku, w którym nakłady modernizacyjne (ulepszona nieruchomość) zostały oddane do użytkowania.

Korekcie podlega VAT w wysokości 1/10 kwoty VAT za każdy rok pozostający do końca okresu korekty.

Przykład

Przyjmując dane z poprzedniego przykładu, okres korekty obejmuje lata 2012-2021. Przekazując nieruchomość na cele prywatne w 2018 r., podatnik musi zatem skorygować 4/10 kwoty VAT odliczonej od zakupu tej nieruchomości (korekta za lata 2018-2021). Kwotę tej korekty podatnik powinien uwzględnić w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym nastąpi wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej. W deklaracji VAT kwotę tę podatnik powinien wykazać w poz. 47 ze znakiem „minus”.

Więcej na temat korekty VAT (dokonywanej w związku z zastosowaniem zwolnienia z VAT w przypadku sprzedaży nieruchomości) piszemy w rozdz. III ppkt 1.1. tego dodatku.

3. Wycofanie składnika majątku z firmy a podatek dochodowy

Nieodpłatne przekazanie składnika majątku wspólnikom spółki osobowej

Wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej i nieodpłatne przekazanie jej na potrzeby prywatne wspólników spółki osobowej (np. jawnej, komandytowej) w części odpowiadającej posiadanym przez nich udziałom, które to przekazanie nie następuje tytułem wypłaty należnego wspólnikom zysku i gdy w związku z tą czynnością wkład wspólnika nie ulega obniżeniu, nie rodzi dla wspólników tej spółki skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przepisy ustawy o PDOF nie zaliczają czynności nieodpłatnego przekazywania nieruchomości na cele osobiste podatnika do żadnej z kategorii źródeł przychodów. Takim źródłem przychodu jest odpłatne zbycie wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku używanych w działalności (z wyjątkiem nieruchomości mieszkalnych wymienionych w art. 14 ust. 2c ww. ustawy), jak i przychody uzyskane ze sprzedaży tych składników majątku, które zostały uprzednio wycofane z działalności (jeżeli między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia nie upłynęło 6 lat).

Natomiast w przypadku nieodpłatnego przekazania nieruchomości na cele osobiste wspólników wprawdzie mamy do czynienia ze zbyciem, bo w wyniku takich czynności dojdzie

do przeniesienia prawa własności na wspólników, to jednak spółka w takim przypadku nie uzyska żadnych korzyści majątkowych, zatem przychód u niej (a więc i u wspólników) nie powstanie. Ewentualny przychód powstanie dopiero w momencie zbycia tej nieruchomości przez wspólników.

Takie stanowisko zajęł Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 17 listopada 2017 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.277.2017.2.AA i z 3 sierpnia 2017 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.104.2017.1.AK oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 14 lutego 2017 r., nr 0461-ITPB1.4511.12.2017.1.AK.

Dodajmy, że jeżeli nieruchomość po wycofaniu jej ze spółki osobowej (np. jawnej, komandytowej) będzie nadal wykorzystywana na potrzeby spółki (np. w ramach użyczenia majątku prywatnego wspólników), to zgodnie z wyjaśnieniem Ministerstwa Finansów, przesłanym do naszego Wydawnictwa w dniu 12 stycznia 2018 r., u wspólników powstanie przychód z nieodpłatnych świadczeń. Wyjaśnienie to opisywaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 8

z 2018 r. Dotyczyło ono wprawdzie wykorzystywania na potrzeby spółki osobowej samochodu prywatnego wspólnika, ale przez analogię może mieć zastosowanie także do nieruchomości prywatnej wspólnika wykorzystywanej na potrzeby spółki.



Więcej

Na temat użyczenia spółce osobowej prywatnego składnika majątku pisaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 22 z 1.08.2018 r. na str. 16-21

» Odpisy amortyzacyjne od nieruchomości wycofanej ze spółki

Przekazanie nieruchomości wspólnikom nie wpływa na dokonane dotychczas odpisy amortyzacyjne od tej nieruchomości, co oznacza, że stanowią one koszty uzyskania przychodów na ogólnych zasadach. Natomiast w momencie wycofania nieruchomości należy wykreślić ją z ewidencji środków trwałych oraz zaprzestać dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych. Ostatni odpis amortyzacyjny będzie dokonany w miesiącu, w którym nieruchomość została wycofana ze spółki. Istotne jest też, że w przypadku takiego nieodpłatnego wycofania nieruchomości, jej niezamortyzowana wartość nie może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Wycofanie nieruchomości z jednoosobowej działalności gospodarczej

Podobnie jest w przypadku wycofania nieruchomości z majątku jednoosobowej działalności gospodarczej, w celu przekazania jej na cele prywatne przedsiębiorcy. Również i w tym przypadku następuje jedynie „przesunięcie” składnika majątku. Taka czynność nie powoduje powstania u przedsiębiorcy (prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą) żadnego przysporzenia majątkowego – stan jego majątku jest nadal taki sam. To oznacza, że ww. wycofanie jest dla przedsiębiorcy obojętne podatkowo, tj. nie stanowi dla niego przychodu podatkowego. Podobnie uznają organy podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 15 lutego 2016 r., nr ITPB1/4511-1153/15/DP czy Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 18 marca 2016 r., nr IPTPB1/4511-813/15-3/MH.

Gdyby po wycofaniu nieruchomości z działalności gospodarczej nieruchomość ta została sprzedana, to w związku z tą sprzedażą u przedsiębiorcy mógłby powstać przychód z działalności gospodarczej (jeśli między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu,

w którym nastąpiło wycofanie nieruchomości z działalności a dniem sprzedaży, nie upłynęło 6 lat).

Jeśli w momencie wycofania nieruchomości z działalności gospodarczej nieruchomość ta nie została jeszcze w pełni zamortyzowana, to jej niezamortyzowana wartość nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

Wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej i przekazanie jej na cele prywatne przedsiębiorcy nie powoduje obowiązku skorygowania kosztów uzyskania przychodów o wartość ujętych w tych kosztach odpisów amortyzacyjnych, dokonanych przed ww. wycofaniem. W okresie, za który dokonywane były te odpisy, środek trwały był bowiem wykorzystywany na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

» VAT należny (korekta VAT naliczonego) jako koszt podatkowy

Jeśli w związku z wycofaniem nieruchomości z działalności gospodarczej podatnik musi wykazać VAT należny (lub skorygować VAT naliczony), kwota tego podatku nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej nie ma bowiem związku z osiągnięciem, zachowaniem czy zabezpieczeniem źródła przychodów.

4. Ewidencja księgowa wycofania nieruchomości z działalności przedsiębiorcy

Wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej (w związku z przekazaniem jej do celów prywatnych przedsiębiorcy) powoduje obowiązek wykreślenia jej z ewidencji środków trwałych. Nieruchomość ta nie będzie bowiem spełniała definicji aktywów (zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości). Ponadto, jeśli przedmiotowa nieruchomość w momencie jej wycofania z działalności nie została jeszcze w pełni zamortyzowana, to przedsiębiorca musi zaprzestać dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych. Ostatniego odpisu amortyzacyjnego dokona on w miesiącu wycofania nieruchomości z działalności (podobnie jak na potrzeby podatku dochodowego).



Nieumorzoną wartość środka trwałego (tu: nieruchomości), wycofanego z działalności gospodarczej w związku z przekazaniem go do celów prywatnych przedsiębiorcy, księguje się na zmniejszenie kapitału właściciela.

Wycofanie nieruchomości (środka trwałego) z działalności gospodarczej (w związku z przekazaniem jej na cele prywatne przedsiębiorcy) może zostać zaewidencjonowane w księgach rachunkowych przedsiębiorcy np. w następujący sposób:

1. Wycofanie środka trwałego, którego wartość nie została jeszcze w pełni zamortyzowana:
 - a) wartość początkowa środka trwałego:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”;
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
 - c) nieumorzona wartość środka trwałego:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozrachunki z właścicielem).
 Zmniejszenie kapitału właściciela:
 - **Wn konto 80** „Kapitał właściciela”,
 - **Ma konto 24**.

Można także pominąć księgowania na koncie 24, a nieumorzoną wartość ww. nieruchomości zaksięgować od razu na konto 80.

2. Wycofanie środka trwałego całkowicie zamortyzowanego:

- **Wn konto 07,**
- **Ma konto 01.**

Jeśli w związku z wycofaniem nieruchomości z działalności gospodarczej przedsiębiorca był zobowiązany wykazać VAT należny, to kwotę tego podatku można ująć w księgach rachunkowych np. zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

W sytuacji natomiast, gdy w związku z wycofaniem nieruchomości z działalności gospodarczej przedsiębiorca skorygował VAT naliczony, to korektę tę (zmniejszającą kwotę VAT naliczonego) może zaksięgować np.:

- **Wn konto 76-1,**
- **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”.

III. SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI FIRMOWYCH

1. Sprzedaż budynku/lokalu stanowiącego środek trwały, sprzedano nabytą w drodze kupna

1.1. Skutki w VAT sprzedaży nieruchomości

Obowiązek podatkowy

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku dostawy towarów (dla celów VAT nieruchomości uznawane są za towary) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania ich dostawy. Jeżeli jednak wcześniej otrzymano całość lub część zapłaty (w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej wpłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty – patrz: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Wprawdzie od ww. zasady są pewne wyjątki, ale nie mają one zastosowania do sprzedaży nieruchomości.

Ustalenie „daty dokonania dostawy”

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W przypadku, gdy przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość, prawo do rozporządzania nią jak właściciel „przechodzi” na nabywcę z reguły w dniu podpisania aktu notarialnego. Dzień podpisania ww. aktu jest więc w tym przypadku jednocześnie „datą dokonania dostawy”.

Może jednak zdarzyć się tak, że nieruchomość zostanie nabywcy wydana wcześniej (tj. przed podpisaniem aktu notarialnego) i w tym dniu nabywca „przejmie” faktyczne władztwo nad nieruchomością. W takim przypadku, dla celów VAT, datą dokonania dostawy będzie dzień przekazania ww. nieruchomości nabywcy.



Za datę dostawy nieruchomości uważa się dzień, w którym następuje przeniesienie prawa do rozporządzania nią jak właściciel. Z reguły ma to miejsce w dniu

podpisania aktu notarialnego. Gdyby jednak przed tą datą nastąpiło wydanie nieruchomości, wówczas za datę dostawy nieruchomości uważałoby się datę przekazania jej nabywcy.

Tak uznał np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 12 lipca 2016 r., nr ITPP1/4512-294/16/KM. W interpretacji tej czytamy:

„(...) Użycie określenia „jak właściciel” oznacza, że moment powstania obowiązku podatkowego nie jest uzależniony od przeniesienia prawa własności rzeczy, ale uzyskania możliwości ekonomicznego dysponowania rzeczą przez nabywcę. Definicję „dysponowania rzeczą jak właściciel” należy rozumieć szeroko. Wydanie rzeczy rozumieć należy zatem w znaczeniu potocznym, tj. jako fizyczne umożliwienie dysponowania towarem. Niemniej jednak wydanie musi nastąpić w związku z dostawą towarów.

(...) moment wydania towaru (nieruchomości), obejmujący możliwość jego faktycznego dysponowania i wykorzystywania, który nastąpi przed podpisaniem aktu notarialnego przenoszącego własność nieruchomości, będzie stanowił moment powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 19a ust. 1 ustawy (w zakresie nieobjętym ewentualną wcześniejszą płatnością i powstaniem obowiązku podatkowego z tego tytułu, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy). (...)”

Organ podatkowy stwierdził ponadto, że bez znaczenia dla momentu powstania obowiązku podatkowego w dacie wydania nieruchomości nabywcy (przed datą podpisania aktu notarialnego) jest to, że na gruncie prawa cywilnego sprzedaż nieruchomości niepotwierdzona aktem notarialnym jest nieważna.

Tak też uznał Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 15 września 2014 r., nr IPPP1/443-681/14-5/AP, w której czytamy:

„(...) wydanie towaru, a więc wykonanie dostawy towaru w rozumieniu art. 19a ust. 1 ustawy o VAT może nastąpić również wówczas, gdy dana czynność na gruncie prawa cywilnego jest nieważna. Tym samym, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy nieruchomości może powstać także wtedy, gdy umowa jej sprzedaży została sporządzona bez zachowania formy aktu notarialnego. Należy podkreślić, że moment wydania należy zawsze oceniać, traktując tę czynność jako czynność faktyczną. Tym samym, w przypadku dostawy lokali dla momentu powstania obowiązku podatkowego wydanie w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług może nastąpić w momencie innym niż sporządzenie aktu notarialnego. (...)”

Stawka VAT na sprzedaż budynku/budowli lub ich części

Sprzedaż lokalu użytkowego, co do zasady, opodatkowana jest według stawki 23%. Pod pewnymi warunkami, sprzedaż może być jednak zwolniona z VAT. Podstawą tego zwolnienia może być art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT lub pkt 10a tego przepisu.

» Sprzedaż po 2 latach od tzw. „pierwszego zasiedlenia”

Pierwszy z ww. przepisów (art. 43 ust. 1 pkt 10 ww. ustawy) zwalnia z VAT dostawę budynków, budowli lub ich części dokonywaną po 2 latach od tzw. pierwszego zasiedlenia.

Przez pierwsze zasiedlenie – w myśl art. 2 pkt 14 ustawy o VAT – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu lub
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

UWAGA! Definicja pierwszego zasiedlenia zawarta w ustawie o VAT została przez TSUE uznana za niezgodną z przepisami unijnymi m.in. w zakresie, w jakim odnosi się do „oddania do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” (wyrok C-308/16 z 16 listopada 2017 r.) – piszemy na ten temat m.in. w rozdz. II pkt 2 tego dodatku.

Korzystanie przy sprzedaży nieruchomości ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT (tj. w związku z upływem 2 lat od pierwszego zasiedlenia) nie jest obowiązkowe. Podatnik może z tego zwolnienia zrezygnować, jeżeli dwie strony transakcji są czynnymi podatnikami VAT i złożą, przed dokonaniem dostawy właściwemu dla nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodnie oświadczenie o wyborze opodatkowania transakcji (art. 43 ust. 10 ustawy o VAT). Oświadczenie to musi zawierać określenie stron transakcji (imiona i nazwiska lub nazwy, adresy, NIP), planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku (budowli, itp.) oraz adres sprzedawanego budynku (budowli, itp.).

Rezygnacja ze zwolnienia z VAT (wybór opodatkowania) może być korzystna dla dwóch stron transakcji – sprzedawca nie będzie bowiem musiał korygować VAT odliczonego od wydatków na tę nieruchomość (o korekcie tej piszemy w dalszej części tego opracowania), a nabywca nie będzie musiał płacić PCC.

» **Sprzedaż w ramach tzw. pierwszego zasiedlenia lub przed upływem 2 lat od tego zasiedlenia**

Jeżeli sprzedaż dokonywana jest w ramach tzw. pierwszego zasiedlenia lub przed upływem 2 lat od tego zasiedlenia, to nie może ona być zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Pod pewnymi warunkami, może być jednak zwolniona z VAT na podstawie pkt 10a ww. przepisu. To zwolnienie przysługuje pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia VAT,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów (ten warunek nie musi być spełniony, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat).

Korekta odliczonego VAT dokonywana w związku z zastosowaniem zwolnienia z VAT do sprzedaży

Jeżeli sprzedaż nieruchomości jest zwolniona z VAT, może wystąpić konieczność skorygowania VAT odliczonego od jej zakupu lub od wydatków modernizacyjnych (na podstawie art. 91 ustawy o VAT). Korekty tej będzie trzeba dokonać, jeżeli sprzedaż nastąpi w tzw. okresie korekty, który dla nieruchomości wynosi 10 lat. Omawianej korekty należy dokonać w miesiącu sprzedaży nieruchomości, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

Zgodnie z utrwalonym już stanowiskiem organów podatkowych, 10-letni okres korekty należy stosować także do wydatków na ulepszenie nieruchomości, których wartość przekracza 15.000 zł. Natomiast do wydatków o niższej wartości należy stosować 12-miesięczny okres korekty.



Przy ustalaniu okresu korekty (10-letni czy 12-miesięczny), który należy zastosować do wydatków na ulepszenie nieruchomości, uwzględnia się jedynie wysokość nakładów ulepszeniowych, a nie wartość początkową nieruchomości, czy też jej wartość po dokonanych ulepszeniach.

Tak wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 maja 2017 r., nr 0461-ITPP2.4512.79.2017.2.DM, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 lutego 2015 r., nr IBPP1/443-1009/14/LSz czy Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 marca 2014 r., nr ITPP2/443-1261/13/PS. W tej ostatniej interpretacji czytamy:

„(...) Ulepszenie środka trwałego należy (...) traktować dla celów podatku od towarów i usług tak jak zakup odrębnego środka trwałego. A zatem limit, o którym mowa w ww. przepisie (w art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT; chodzi tu o limit 15.000 zł – przyp. red.) powinien być ustalany odrębnie w odniesieniu do wartości początkowej danego środka trwałego oraz wartości jego ulepszenia, gdyż nabycie środka trwałego oraz ewentualne jego późniejsze ulepszenia stanowią co do zasady odrębne i niezależne od siebie decyzje podatnika, które z reguły następują w różnych okresach rozliczeniowych, a nawet latach. (...)”

W przypadku korekty 10-letniej okres korekty należy liczyć od roku, w którym nakłady modernizacyjne zostały oddane do użytkowania.

UWAGA! W przypadku, gdy nieruchomość była ulepszana kilkakrotnie (i po ulepszeniach oddawana do użytkowania), okres korekty dla każdego ulepszenia należy liczyć odrębnie.

Przykład

Podatnik kupił lokal bez VAT. Lokal ten został ulepszony w 2007 r., 2009 r. i w 2010 r. Poszczególne wydatki przekraczały 15.000 zł. We wrześniu 2018 r. lokal został sprzedany. Sprzedaż była zwolniona z VAT. Ponieważ sprzedaż nastąpiła w okresie korekty, podatnik musi skorygować część VAT odliczonego od wydatków ulepszeniowych. Wszystkie dane pokazano w tabeli.

Rok poniesienia wydatku	2007 r.	2009 r.	2010 r.
<i>Kwota odliczonego VAT</i>	<i>8.000 zł</i>	<i>10.000 zł</i>	<i>13.000 zł</i>
<i>Okres korekty</i>	<i>2007-2016</i>	<i>2009-2018</i>	<i>2010-2019</i>
<i>Korekta VAT</i>	<i>Nie podlega korekcie (okres korekty już minął)</i>	<i>10.000 zł × 1/10 = 1.000 zł (korekta za 2018 r.)</i>	<i>13.000 zł × 2/10 = 2.600 zł (korekta za lata 2018 i 2019)</i>
<i>Razem korekta VAT</i>		<i>3.600 zł</i>	

Jeżeli podatnik rozlicza VAT miesięcznie, kwotę korekty VAT (3.600 zł) powinien wykazać w deklaracji VAT za wrzesień 2018 r. po stronie podatku naliczonego ze znakiem „minus”. Zmniejszy ona VAT naliczony za dany okres rozliczeniowy.

1.2. Rozliczenie sprzedaży budynku/lokalu w przychodach/koszta^{ch} podatkowych

Przychód ze sprzedaży

Przychód ze sprzedaży budynku/lokalu użytkowego, stanowiącego dotychczas środek trwały w firmie, ustalany jest na zasadach ogólnych; ustawodawca nie wprowadził w tym zakresie żadnych szczególnych regulacji. Zatem ustalając ten przychód podmiot gospodarczy powinien uwzględnić regulacje zawarte w art. 14 ustawy o PDOP i art. 19 ustawy o PDOF.

Z art. 14 ustawy o PDOP wynika m.in., że u podatników CIT przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie (na wysokość przychodu nie ma wpływu m.in. VAT należny – zob. art. 14 ust. 4 ww. ustawy). Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

UWAGA! Wartość rynkową określa się tu 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.

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający (art. 14 ust. 3 ww. ustawy).



Jeżeli podatnik CIT wykaże przychód ze sprzedaży nieruchomości w cenie wynikającej z umowy, która bez uzasadnionej przyczyny nie odbiega znacznie od wartości rynkowej, to ustalenie przychodu w tej cenie (oczywiście bez kwoty VAT należnego) nie będzie kwestionowane przez organ podatkowy.

Podobne regulacje do wyżej przedstawionych określone zostały w art. 19 ustawy o PDOF. Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że dotyczy on sytuacji, gdy sprzedaż np. nieruchomości stanowi odrębne źródło przychodu. Nie ma natomiast odrębnego przepisu, który nakazywałby stosowanie ceny rynkowej przy sprzedaży dokonywanej w ramach działalności gospodarczej.

Zwróćmy jednak uwagę, że zarówno w przypadku podatników CIT, jak i PIT, ustalanie cen odbiegających od wartości rynkowej bez uzasadnionej przyczyny pomiędzy „obcymi” podmiotami w praktyce raczej nie występuje (taka sytuacja może mieć miejsce między podmiotami powiązаныmi, kwestie te tu jednak pomijamy). Z reguły jeśli cena sprzedaży odbiega od wartości rynkowej, to ma to swoje uzasadnienie.

Również w kwestii momentu powstania przychodu ze sprzedaży omawianych budynków/lokalu stosuje się zasady ogólne, zawarte w art. 12 ust. 3a ustawy o PDOP i odpowiednio art. 14 ust. 1c ustawy o PDOF. W myśl tych przepisów, za datę powstania przychodu podatkowego uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

UWAGA! Dla celów podatku dochodowego przyjmuje się, że przychód z tytułu sprzedaży nieruchomości (tu: budynku/lokalu) powstanie w dacie podpisania aktu notarialnego przenoszącego własność tej nieruchomości na nabywcę. Nie wykazuje się zatem przychodu w dacie podpisania umowy przedwstępnej (taka umowa nie przenosi prawa własności nieruchomości) ani w dacie przekazania nieruchomości przyszłemu nabywcy (np. na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego).

Przychód nie powstanie również w dacie otrzymania zaliczki na poczet sprzedaży budynku/lokalu (o ile oczywiście przyszły nabywca taką zaliczkę wpłaci). Do przychodów nie zalicza się bowiem pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (zob. art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOF).

Koszty uzyskania przychodów

Wydatki na nabycie środka trwałego nie są zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Mogą być one takimi kosztami generalnie dopiero poprzez odpisy amortyzacyjne. Również wydatki poniesione na ulepszenie środka trwałego są zasadniczo ujmowane w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne.

Sprzedaż środka trwałego (tu: budynku/lokalu użytkowego) stanowi jedną z przesłanek do zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych od jego wartości początkowej. Jak bowiem wynika z art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP i art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF, odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych dokonuje się do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

UWAGA! Ostatniego odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej budynku/lokalu użytkowego należy dokonać w miesiącu, w którym go sprzedano.

Wydatki na nabycie sprzedawanego budynku/lokalu użytkowego, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, zarówno stanowiących koszty uzyskania przychodów, jak i wyłączonej z tych kosztów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF, **są kosztem uzyskania przychodów, w przypadku ich odpłatnego zbycia, bez względu na czas ich poniesienia.**

A zatem **sprzedaż budynku/lokalu użytkowego uprawnia podatnika do ujęcia w kosztach uzyskania przychodów jego niezamortyzowanej części** (tj. wydatków na jego zakup i ewentualne ulepszenie, pomniejszonych o dokonane odpisy amortyzacyjne, o których mowa powyżej).

Jeśli w związku ze sprzedażą budynku/lokalu użytkowego podatnik poniósł również inne koszty, np. wydatki na usługę pośrednictwa w sprzedaży, to również te wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

1.3. Ujęcie w ewidencji księgowej sprzedaży środka trwałego

W ustawie o rachunkowości nie określono, w którym momencie jednostka powinna wykazać przychód ze sprzedaży budynków/lokali, stanowiących środki trwałe. W praktyce przyjmuje się podobne rozwiązanie jak dla celów podatku dochodowego, tj. przyjmuje się,

że przychód ten powstaje w dacie podpisania aktu notarialnego przenoszącego własność nieruchomości.

Przychód ze sprzedaży środka trwałego (tu: budynku/lokalu) kwalifikowany jest do pozostałych przychodów operacyjnych (art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości). Faktura dokumentująca tę sprzedaż może zostać ujęta w księgach rachunkowych sprzedawcy np. w następujący sposób:

- a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
- b) kwota VAT należnego (jeśli w związku z tą sprzedażą jednostka wykazuje VAT należny):
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”;
- c) wartość netto faktury:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Sprzedaż budynku/lokalu, stanowiącego dotychczas środek trwały, wiąże się z koniecznością zaprzestania dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych i wyksięgowania go z ewidencji środków trwałych jednostki. Wyksięgowanie to może być dokonane przykładowo zapisem (np. na podstawie dokumentu „LT – Likwidacja środka trwałego”):

- a) dotychczasowe umorzenie środka trwałego:
 - **Wn konto 07** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
- b) niezamortyzowana wartość środka trwałego:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”;
- c) wartość początkowa środka trwałego:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”.

UWAGA! W rachunku zysków i strat sprzedaż środka trwałego wykazywana jest wynikowo, tj. jako różnica między przychodem ze sprzedaży środka trwałego a kosztami dotyczącymi jego zbycia. W rachunku zysków i strat nie wykazuje się więc odrębnie przychodów i kosztów związanych ze sprzedażą środka trwałego.

Jednostki, które sporządzają rachunek zysków i strat według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, wynik ze sprzedaży środka trwałego wykazują:

- **zysk (wynik dodatni):**
 - w rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym – w poz. D.I.,
 - w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym – w poz. G.I.;
- **stratę (wynik ujemny):**
 - w rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym – w poz. E.I.,
 - w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym – w poz. H.I.

2. Sprzedaż firmowych nieruchomości – odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Sprzedaż budynku – stawka VAT w świetle wyroku TSUE

Zamierzamy sprzedać budynek wraz z gruntem użytkowanym wieczyście. Rozpoczęcie użytkowania ww. budynku nastąpiło w latach 60-tych. Budynek był wykorzystywany głównie do własnych potrzeb (sklep i magazyn) – tylko przez krótki czas był on wdzierżawiany. Nie był on natomiast ulepszany (były dokonywane jedynie niewielkie remonty budynku). Czy sprzedaż tego budynku będzie zwolniona z VAT? A jeżeli tak – to na podstawie jakiego przepisu?

Sprzedaż budynku, o którym mowa w pytaniu, będzie mogła być zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Regulacje krajowe

Sprzedaż budynku, budowli lub ich części może być zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a ustawy o VAT.

Na podstawie tego pierwszego przepisu (pkt 10), zwolniona z VAT jest sprzedaż budynków, budowli lub ich części, jeżeli następuje ona przynajmniej po 2 latach od tzw. pierwszego zasiedlenia.



Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Wyrok TSUE i jego skutki

Definicja pierwszego zasiedlenia zawarta w ustawie o VAT została przez TSUE uznana za niezgodną z przepisami unijnymi m.in. w zakresie, w jakim odnosi się do „oddania do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” (patrz: wyrok C-308/16 z 16 listopada 2017 r.). W świetle tego wyroku, podatnicy mogą stosować zwolnienie z VAT do sprzedawanych budynków (budowli itp.) także wówczas, gdy wykorzystywali tę nieruchomości wyłącznie do własnych celów, a oddanie do użytkowania nie nastąpiło w ramach czynności opodatkowanej (np. zakup był bez VAT lub nieruchomość była przez podatnika wybudowana we własnym zakresie i nie była ona wynajmowana/wydzierżawiana).



Podatnicy mogą stosować wykładnię dokonaną przez TSUE lub stosować regulacje krajowe. Wybór w tym zakresie należy do podatników.

Powyższe potwierdziło Ministerstwo Finansów w piśmie przesłanym do naszego Wydawnictwa w dniu 20 grudnia 2017 r. Czytamy w nim:

„(...) do czasu zmiany odpowiednich przepisów prawa krajowego (definicji pierwszego zasiedlenia – art. 2 pkt 14 ustawy o VAT) podatnicy mogą zastosować obowiązujące normy prawa krajowego albo bezpośrednio zastosować przepisy dyrektywy z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawionego w wyroku C-308/16 (organy podatkowe są obowiązane respektować rozstrzygnięcie TSUE (...)).”



Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (z 13 lutego 2018 r.) przewiduje wprowadzenie do ustawy o VAT zmiany definicji pierwszego zasiedlenia. Prace nad tym projektem nie zostały jeszcze zakończone. Wszystko wskazuje na to, że wejdą one w życie dopiero w 2019 r.

Skoro zatem budynek był przez podatnika użytkowany przez wiele lat, to – uwzględniając wykładnię dokonaną przez TSUE – należy przyjąć, że sprzedaż nastąpi po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia. Sprzedaż budynku będzie mogła więc być zwolniona z VAT na pod-

stawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT (z ewentualną możliwością rezygnacji z tego zwolnienia – patrz: art. 43 ust. 10 ustawy o VAT).

W tej sytuacji bezprzedmiotowe jest ustalenie, czy są spełnione warunki do stosowania zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Ten przepis stosuje się bowiem, jeżeli nie są spełnione warunki do stosowania zwolnienia z VAT na podstawie pkt 10. Jego analiza byłaby ewentualnie konieczna, gdyby podatnik chciał pominąć ustalenia TSUE i zastosować regulacje krajowe (to jednak jest tu niecelowe).

Wskazujemy jednak, że gdyby podatnik stosował regulacje krajowe, to powinien przyjąć, że do pierwszego zasiedlenia doszło dopiero w momencie wydzierżawienia nieruchomości. Jeżeli od tego momentu nie upłynęły 2 lata, zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT nie będzie możliwe. Sprzedaż byłaby natomiast zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a – są bowiem spełnione warunki w tym przepisie wskazane (tj. brak prawa do odliczenia VAT w stosunku do omawianego budynku i nieponieszenie znacznych nakładów na ulepszenie).

Końcowo przypominamy, że grunt przyjmuje stawkę VAT właściwą dla sprzedawanego budynku (dotyczy to zarówno gruntów własnych, jak i użytkowanych wieczysto).

Wystawienie faktury

W przypadku, gdy sprzedaż jest zwolniona z VAT, a podatnik dokumentuje ją fakturą, na fakturze powinien podać podstawę prawną stosowanego zwolnienia (np. odpowiedni przepis ustawy o VAT lub dyrektywy UE). Ponieważ jednak w omawianym przypadku zastosowanie zwolnienia z VAT wynika z wykładni dokonanej przez TSUE, na fakturze podatnik może podać art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT i wskazać, że uwzględniono wykładnię dokonaną przez TSUE w wyroku C-308/16 z 16 listopada 2017 r.

2.2. Sprzedaż nieruchomości w spółce z o.o. – moment powstania przychodu

Spółka z o.o. planuje sprzedać nieruchomość, a środki uzyskane z tej sprzedaży przeznaczyć w przyszłym okresie na zakup innej nieruchomości z przeznaczeniem na działalność gospodarczą. Czy istnieją przepisy zwalniające taki przychód z CIT?

Przepisy ustawy o PDOP nie przewidują odłożenia w czasie rozliczenia przychodu ze sprzedaży składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej.

Przychód ze sprzedaży składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez podatników CIT powstaje na zasadach ogólnych określonych w art. 12 ustawy o PDOP, czyli w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później jednak niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności.

W przypadku sprzedaży nieruchomości należy mieć na uwadze art. 158 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. Zatem o momencie powstania przychodu decyduje data podpisania aktu notarialnego. Żadne przepisy ustawy o PDOP nie wyznaczają innego momentu powstania przychodu. Przychód powstaje niezależnie od tego, że środki

uzyskane ze sprzedaży nieruchomości zostaną przeznaczone na nabycie innej nieruchomości (czy innego składnika) na potrzeby prowadzonej działalności.

Dodajmy, że w przypadku sprzedaży nieruchomości będącej środkiem trwałym firmy podatnik uwzględni koszty uzyskania przychodów, określone w art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP. Zgodnie z tym przepisem, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na: nabycie gruntów, prawa wieczystego użytkowania gruntów, na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych środków trwałych, czy na ulepszenie środków trwałych. Wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP (czyli stanowiących, jak i niestanowiących kosztów uzyskania przychodów), są jednak kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych, bez względu na czas ich poniesienia.

W świetle powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, kosztem uzyskania przychodu będzie:

- jeśli sprzedawany jest grunt – wydatek poniesiony na jego nabycie (grunty bowiem nie podlegają amortyzacji),
- jeśli zbywany jest np. budynek – wydatek poniesiony na jego nabycie (oraz na ulepszenie), pomniejszony o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych, zarówno zaliczonych, jak też niezaliczonych do kosztów podatkowych.

2.3. Klasyfikacja przychodu ze sprzedaży budynku mieszkalnego wykorzystywanego w działalności gospodarczej

Osoba fizyczna prowadząca działalność w formie jednoosobowej zakupiła budynek mieszkalny (tak wpisany w ewidencji gruntów i budynków). Budynek został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i jest w 60% wykorzystywany na prowadzenie działalności gospodarczej (księgowej). Czy sprzedaż tego budynku po upływie 5 lat od nabycia spowoduje powstanie przychodu z działalności gospodarczej?

Zbycie budynku mieszkalnego, także wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej i ujętego w ewidencji środków trwałych, po upływie pięciu lat – licząc od końca roku kalendarzowego, w którym został nabyty, nie spowoduje powstania przychodu.

Klasyfikacja budynków

Przyporządkowania środka trwałego (tu: budynku) do odpowiedniej grupy dokonuje się zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT) wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. (Dz. U. poz. 1864), która dzieli budynki na mieszkalne i niemieszkalne (podziału tego dokonano na podstawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych). Według powyższej klasyfikacji:

- **budynki mieszkalne** są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem,

- **budynki niemieszkalne** są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych.

Ponadto, jak zapisano w powyższej Klasyfikacji, o zaliczeniu budynku (lub lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie, a nie sposób użytkowania, który w praktyce bywa czasem niezgodny z przeznaczeniem. O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe, decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych.

W przypadku budynków (lub lokali) o różnym przeznaczeniu, o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje głównie jego przeznaczenie.

W świetle powyższego, jeśli nie zmieniono przeznaczenia budynku mieszkalnego na użytkowy (np. w wyniku prac adaptacyjnych), to stanowi on nadal budynek mieszkalny.

Przychody ze sprzedaży budynków wykorzystywanych w działalności gospodarczej

Na podstawie art. 14 ust. 2c ustawy o PDOF, do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z tą działalnością m.in. budynku mieszkalnego. W przypadku sprzedaży ww. budynku przepis art. 30e stosuje się odpowiednio, co oznacza, że ma w takim przypadku zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ww. ustawy. Na podstawie tego przepisu źródłem przychodu jest odpłatne zbycie m.in. nieruchomości, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Zatem, jeżeli sprzedaż budynku mieszkalnego wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym budynek ten nabyto, to u podatnika przychód nie powstanie.

Natomiast, gdy budynek – w wyniku dokonanych prac adaptacyjnych (modernizacyjnych) został „przekształcony” w niemieszkalny, jego sprzedaż spowoduje powstanie przychodu z działalności gospodarczej (bez względu na to, jaki okres upłynął od jego zakupu do sprzedaży). Przychód nie powstałby jedynie, gdyby budynek był wycofany z działalności gospodarczej (także w ramach likwidacji działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie lub w ramach spółki niebędącej osobą prawną), a sprzedaż nastąpiłaby po upływie 6 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym budynek został z tej działalności wycofany.

2.4. Koszty uzyskania przychodu przy sprzedaży części nieruchomości

Jako spółka jawna posiadamy budowlę, która będzie podlegała amortyzacji jeszcze przez kilkanaście lat. Część budowli (1/3 jej powierzchni) zamierzamy sprzedać. Jak ustalić koszt uzyskania przychodu z tytułu takiego zbycia i jak będzie przebiegała dalsza amortyzacja pozostałej części?

W wyniku sprzedaży części budowli dotychczasową wartość początkową całej budowli należy pomniejszyć o wartość zbywanej części (z uwzględnieniem przypadających proporcjonalnie na tę część odpisów amortyzacyjnych). Po zmniejszeniu wartości początkowej dalsze odpisy amortyzacyjne będą dokonywane według pierwotnie przyjętej metody i stawki amortyzacyjnej.

Ustawa o PDOF nie reguluje zagadnienia dotyczącego rozliczenia sprzedaży części środka trwałego. W art. 22g ust. 20 ww. ustawy stwierdzono, że 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 obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych od tego środka trwałego.

W omawianym przypadku nie następuje wprawdzie faktyczne odłączenie części składowej budowli, niewątpliwie jednak w wyniku zbycia, w odniesieniu do części budowli, następuje zaprzestanie jej wykorzystywania do celów prowadzonej działalności gospodarczej.

Tak więc choć przywołany przepis nie odnosi się bezpośrednio do zbycia odłączanej części środka trwałego, naszym zdaniem, ww. sposób ustalenia zmniejszenia wartości początkowej może być wykorzystany również w sytuacji dokonania takiego zbycia.

UWAGA! Dla ustalenia wartości początkowej odłączanej części budowli zasadne jest wykorzystanie relacji (stosunku procentowego) powierzchni budowli przeznaczonej na sprzedaż do powierzchni budowli ogółem.

Uwzględniając taką zależność oraz stosując zasadę określoną w ww. art. 22g ust. 20 ustawy o PDOF, wartość początkową dzielonego środka trwałego (tu: budowli) zasadne jest zmniejszyć o wartość odłączanej części ustalonej jako różnica pomiędzy ceną nabycia (kosztem wytworzenia) sprzedawanej części (wyznaczonej na podstawie relacji procentowej) a przypadającą na nią (w okresie połączenia) sumą odpisów amortyzacyjnych ustalaną również na podstawie ww. proporcji. Wartość początkową należy zmniejszyć w miesiącu następnym po odłączeniu.

Przykład

Podatnik sprzedał za kwotę 60.000 zł (pomijamy VAT) 300 m² utwardzonego parkingu stanowiącego odrębny środek trwały o powierzchni 900 m² (czyli zbyciu podlegała 1/3 ogółu placu). Wartość początkowa placu podlegającego amortyzacji stawką 4,5% wynosiła 120.000 zł. Dotychczasowe umorzenie placu wynosiło 27.000 zł.

W związku z powyższym, dokonano zmniejszenia wartości początkowej placu o 40.000 zł (1/3 z kwoty 120.000 zł), pomniejszone o dokonane odpisy amortyzacyjne w kwocie 9.000 zł (1/3 z 27.000 zł), czyli o 31.000 zł.

Jednocześnie kwota 31.000 zł została zaliczona na moment sprzedaży do kosztów uzyskania przychodów. Do przychodów zaliczono natomiast kwotę 60.000 zł.

Dalszych odpisów amortyzacyjnych podatnik będzie dokonywał od nowej wartości początkowej równej 89.000 zł (120.000 zł – 31.000 zł).

Od następnego miesiąca po dokonaniu sprzedaży odpis amortyzacyjny (miesięczny) będzie wynosił: (89.000 zł × 4,5%) : 12 miesięcy = 333,75 zł. Roczny odpis wyniesie zatem 333,75 zł × 12 = 4.005 zł.

Zamortyzowanie budowli po odłączeniu sprzedanej części nastąpi po 15 latach i 6 miesiącach, co wynika z wyliczenia:

- *wartość początkowa (po odłączeniu): 89.000 zł – 27.000 zł (dotychczasowe umorzenie) = 62.000 zł,*
- *okres amortyzacji (po odłączeniu): 62.000 zł : 333,75 zł/m-c = 185,77 miesięcy, co daje 15 lat i 6 miesięcy.*

Pojęcie częściowej likwidacji środka trwałego nie zostało również określone w ustawie o rachunkowości. W naszej ocenie, dla uniknięcia różnic między ewidencją bilansową i podatkową również dla celów bilansowych możemy przyjąć – w ramach uproszczeń, o których mowa w art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości – rozliczenie sprzedaży analogiczne, jak dla celów podatku dochodowego.

Uwzględniając powyższe, w tym wartości liczbowe przyjęte w przykładzie, w księgach rachunkowych – w związku z częściową likwidacją środka trwałego przeznaczonego do sprzedaży – mogą wystąpić następujące zapisy:

- koszt z tytułu sprzedaży części środka trwałego:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne” (31.000 zł),
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe” (31.000 zł);
- przychód z tytułu sprzedaży potwierdzony aktem notarialnym i jeśli wystąpi taka potrzeba, fakturą:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki” (60.000 zł),
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne” (60.000 zł).

Jeżeli jednak zastosowanie przedstawionego uproszczenia powodowałoby naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, likwidacji części środka trwałego (w związku z jego zbyciem) należałoby dokonać według zasad ogólnych, co w ewidencji księgowej przebiegałoby następująco:

- wartość nieumorzona sprzedawanej części (31.000 zł):
 - **Wn konto 76-1**,
- dotychczasowe umorzenie (9.000 zł):
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- wartość początkowa sprzedawanej części (40.000 zł):
 - **Ma konto 01** oraz
- przychód ze sprzedaży potwierdzony aktem notarialnym i jeśli wystąpi taka potrzeba, fakturą:
 - **Wn konto 24**,
 - **Ma konto 76-0**.

Należy jednak zauważyć, że w takim przypadku wystąpiłaby różnica w wielkości wartości początkowej niesprzedanej części budowli, a tym samym powstałyby różnice w wielkości odpisów amortyzacyjnych w ujęciu bilansowym i podatkowym.

Przyjmując założenie, że łącznie z budowlą dokonano zbycia części gruntu (pamiętając, że grunt nie podlega amortyzacji), należy dokonać jego wydzielenia (części zbywanej), odpowiednio zmniejszając dotychczasową wartość początkową. Na moment zbycia wydatki poniesione uprzednio na nabycie wydzielonej części gruntu będą podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Uwzględniając przyjęte rozwiązania, stosownych zapisów należy dokonać w ewidencji analitycznej środków trwałych, tj. w kartach obiektów inwentarzowych oraz w księdze inwentarzowej.

2.5. Strata na sprzedaży nie w pełni zamortyzowanej nieruchomości

Spółka z o.o. posiadała budynek wymagający kapitalnego remontu. Ponieważ nieruchomość nie była spółce przydatna, zbyto ją za niewielką cenę, tj. 5% wartości ewidencyjnej. Czy strata na sprzedaży nieruchomości może stanowić koszt uzyskania przychodów? Dokonywana sprzedaż wynika z braku ekonomicznego uzasadnienia remontu przedmiotowej nieruchomości. Jak ująć takie zbycie w księgach rachunkowych?

Przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości zaliczany jest do pozostałych przychodów operacyjnych stanowiących jednocześnie przychód podatkowy. Natomiast niezamortyzowana wartość budynku oraz wartość gruntu, na którym jest on posadowiony, podlega zaliczeniu do pozostałych kosztów operacyjnych, stanowiących koszt uzyskania przychodów.

Co do zasady, przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości stanowi przychód podlegający opodatkowaniu w wysokości określonej w umowie zawartej między stronami. Dla skutecznego zbycia nieruchomości konieczne jest zawarcie umowy w formie aktu notarialnego.

Jeżeli jednak wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw majątkowych, zastosowanie może znaleźć art. 14 ustawy o PDOP. Jak wynika z tego przepisu, w takim przypadku organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający.

Dodajmy, że wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych 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.

Natomiast kosztem uwzględnionym przy sprzedaży nieruchomości będzie cała niezamortyzowana wartość początkowa budynku oraz wartość początkowa gruntu, na którym położona jest nieruchomość (por. art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP).

Odpowiadając zatem na wątpliwości przedstawione w pytaniu należy stwierdzić, że jedynie w sytuacji, gdy podatnik będzie w stanie uzasadnić niską cenę sprzedaży nieruchomości (tj. 5% wartości ewidencyjnej) np. całkowitym zużyciem obiektów czy wysoce niekorzystnym miejscem położenia nieruchomości, cena sprzedaży nie powinna być kwestionowana przez organ podatkowy. Natomiast odnosząc się do kosztów uzyskania przychodów należy stwierdzić, że kosztem takim będzie niezamortyzowana wartość budynku oraz cała wartość początkowa gruntu bez względu na cenę uzyskaną ze sprzedaży nieruchomości.

W związku ze sprzedażą nieruchomości, w księgach rachunkowych wystąpią następujące księgowania:

1. Wyksięgowanie sprzedawanego budynku:
 - niezamortyzowana wartość budynku:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”;
 - dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
 - wartość netto:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe” (w analityce: Budynek).
2. Wyksięgowanie wartości początkowej sprzedawanego gruntu:
 - **Wn konto 76-1**,
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe” (w analityce: Grunt).

3. Sprzedaż budynku wraz z gruntem potwierdzona aktem notarialnym oraz – jeżeli wystąpi taka konieczność – fakturą:
- należność od nabywcy:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
 - VAT należny (jeżeli wystąpi):
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”;
 - wartość netto:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Dodajmy, że w rachunku zysków i strat nie wykazuje się przychodów i kosztów ze zbycia nieruchomości, lecz jedynie osiągnięty na tej operacji wynik finansowy, czyli zysk lub stratę. W przypadku opisanym w pytaniu, poniesioną stratę jednostka sporządzająca rachunek zysków i strat na podstawie załącznika nr 1 w wariantcie kalkulacyjnym wykaże w pozycji H.I., zaś w wariantcie porównawczym w pozycji E.I. jako „Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych”.

2.6. Sprzedaż prawa wieczystego użytkowania gruntu otrzymanego nieodpłatnie

Spółka akcyjna zamierza sprzedać prawo wieczystego użytkowania gruntu, które nabyła nieodpłatnie. W jaki sposób zaewidencjonować takie zbycie? Czy powstanie w takim przypadku koszt uzyskania przychodu?

Sprzedaż prawa wieczystego użytkowania gruntu podlega rozliczeniu na zasadach ogólnych, dotyczących innych środków trwałych. W przypadku prawa otrzymanego nieodpłatnie dodatkowo należy rozliczyć konto 84 w korespondencji z kontem pozostałych przychodów operacyjnych. Jeżeli nieodpłatne otrzymanie ww. prawa wiązało się z powstaniem w spółce przychodu podatkowego, to na moment sprzedaży w tej samej wartości powstanie koszt uzyskania przychodu.

Ujęcie rachunkowe

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, prawo użytkowania wieczystego gruntu (dalej: pwug) zalicza się do środków trwałych i ujmuje w księgach rachunkowych na koncie 01 „Środki trwałe” (w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu). Dla celów bilansowych pwug podlega amortyzacji (art. 31 ust. 2 ww. ustawy). Inaczej jest dla celów podatkowych, gdzie zgodnie z art. 16c pkt 1 ustawy o PDOP oraz art. 22c pkt 1 ustawy PDOF, prawo to wprost zostało wyłączone z amortyzacji.

Rozliczenie sprzedaży pwug nabytego nieodpłatnie powinno przebiegać według zasad ogólnych, stosowanych do sprzedaży środków trwałych. I tak, przychody ze sprzedaży powinny zwiększać pozostałe przychody operacyjne, zaś koszty związane ze sprzedażą – pozostałe koszty operacyjne (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości).

W sytuacji, gdy zbywane prawo zostało nabyte nieodpłatnie i zaewidencjonowane z uwzględnieniem art. 41 ustawy o rachunkowości, czyli zapisem: Wn konto 01, Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” (rozliczenie konta 84 przebiegało równoległe do amortyzacji, zapisem: Wn konto 84, Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”), to przy sprzedaży musi nastąpić jednorazowe rozliczenie konta 84 z pozostałymi przychodami operacyjnymi.

Uwzględniając powyższe, ewidencja sprzedaży pwug może przebiegać następująco:

1. Faktura dotycząca sprzedaży pwug:
 - a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
 - b) VAT należny (o ile występuje):
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”;
 - c) wartość netto (przychód ze sprzedaży):
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. Rozchód sprzedanego pwug:
 - a) wartość początkowa pwug:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe” (w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu);
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
 - c) wartość nieumorzona:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.
3. Jednorazowe odpisanie nierozliczonej wartości nieodpłatnie otrzymanego prawa, zapisem:
 - **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
 - **Ma konto 76-0**.

Rozliczenie podatkowe

Dla celów podatku dochodowego przychodem z odpłatnego zbycia m.in. praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej (por. art. 14 ust. 1 ustawy o PDOP).

Natomiast kosztami uzyskania przychodów przy sprzedaży (odpłatnym zbyciu) gruntów i prawa wieczystego użytkowania są wydatki na ich nabycie (por. art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP). W przypadku odpłatnego zbycia pwug nabytego nieodpłatnie, zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 1i ustawy o PDOP, zgodnie z którym kosztem uzyskania przychodu jest wartość odpowiadająca wielkości przychodu określonego na podstawie art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o PDOP na moment otrzymania tego prawa.

Przypomnijmy bowiem, że w przypadku nieodpłatnie nabytego pwug, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o PDOP, podatnik uzyskuje przychód podatkowy z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Wartość tego przychodu ustala się na podstawie art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o PDOP, tj. według cen rynkowych stosowanych w obrocie prawami tego samego rodzaju i gatunku.

Tak więc, jeżeli na moment otrzymania prawa spółka zobowiązana była do ustalenia przychodu według przywołanych zasad, to wraz z jego zbyciem, do kosztów uzyskania przychodów zaliczy ustaloną wówczas wartość.

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
Dodatek opracował: Zespół
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKLAD **24 350**



PRENUMERATA 2019 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2019	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2375 zł	20%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1977 zł	14%	1698 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	947 zł	7%	880 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2019		2018
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	988,50 zł	494,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.