

Jak rozliczyć nakłady na ulepszenie cudzej hali w razie upadłości spółki

Maciej Jurczyga

CIT/ Zaprzestanie wykorzystania całkowicie zamortyzowanej inwestycji w obcym środku trwałym oznacza że traci ona cechy aktywów i powinna być usunięta z ksiąg rachunkowych. Jej likwidacja nie wywoła żadnych skutków podatkowych

#### **BOLDEM**

- Nasza spółka z o.o. prowadzi działalność produkcyjną w hali, którą dzierżawi od innej firmy. Dla swoich potrzeb dokonaliśmy jej adaptacji, tzn. zrobiliśmy inwestycję w obcym środku trwałym. A po pewnym czasie jeszcze dokonaliśmy modernizacji hali produkcyjnej. Mamy to na stanie w środkach trwałych. Inwestycja w obcym środku trwałym i modernizacja zostały całkowicie zamortyzowane (minęło ponad 10 lat). Chcemy zlikwidować spółkę z o.o. lub przy braku środków ogłosimy upadłość. Co należy zrobić z tą inwestycją i modernizacją w obcym środku trwałym, pod względem podatkowym i rachunkowym? Zaznaczam, że chyba nie otrzymamy już choćby części zwrotu poniesionych nakładów - pyta czytelniczka.

Problem czytelniczki wymaga analizy w dwóch wymiarach. Pierwszym jest kwestia rozliczenia nakładów poniesionych na adaptację i późniejszą modernizację hali produkcyjnej w ewidencji księgowej i na gruncie prawa podatkowego.

Nie ma przychodu ani kosztu

Pod względem rachunkowym, omawiane zagadnienie nie wydaje się zbyt problematyczne. W momencie zaprzestania wykorzystywania hali produkcyjnej, poniesione nakłady tracą cechy aktywów, gdyż nie są już ani kontrolowane przez jednostkę (spółkę), ani nie spowodują w przyszłości wpływu do jednostki korzyści ekonomicznych. W związku z tym należy je usunąć z ksiąg rachunkowych. Z uwagi zaś na fakt pełnego zamortyzowania poniesionych nakładów, operacja przebiegać będzie w obrębie kont środków trwałych oraz umorzenia środków trwałych i nie będzie w żaden sposób wpływać na wynik finansowy jednostki.

Z podatkowego punktu widzenia, spółka znajduje się w równie komfortowej sytuacji, gdyż ta operacja pozostaje poza zakresem zainteresowania fiskusa, jako że nie rodzi żadnych przychodów, jak również kosztów

podatkowych.

Gdyby była strata

Inaczej byłoby jednak w przypadku, gdyby nakłady nie były w pełni umorzone. Otóż zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności. Organy podatkowe traktują często ten przepis bardzo dosłownie i w przypadkach, gdy podatnicy pozostawiają niezamortyzowane nakłady poczynione w obcych środkach trwałych, nie pozwalają na ujęcie straty z tego tytułu w kosztach podatkowych. Dodatkowo zakończenie działalności traktowane jest przez organy podatkowe na równi ze zmianą rodzaju działalności, a więc ich zdaniem zachodzi przesłanka uniemożliwiająca ujęcie nieumorzonej części nakładów w kosztach podatkowych. Takie stanowisko organów podatkowych jest krytykowane przez sądy, co nie zmienia faktu, że podatnicy muszą wejść w spór z organami podatkowymi w celu obrony korzystnego dla siebie stanowiska, zgodnego z logiką oraz ekonomicznym sensem operacji.

Rozliczenia z właścicielem hali

Natomiast drugi wymiar analizowanego zagadnienia, to rozliczenia z wydzierżawiającym halę na gruncie prawa cywilnego, które mogą rodzić określone konsekwencje w zakresie obciążeń podatkowych. Mianowicie zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego dotyczącymi najmu, a stosowanymi również w przypadku dzierżawy, jeżeli najemca ulepszył rzecz najętą, wynajmujący, w braku odmiennej umowy, może według swego wyboru albo zatrzymać ulepszenia za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu, albo żądać przywrócenia stanu poprzedniego.

W związku z tym u najemcy (dzierżawcy) powstaje w takiej sytuacji roszczenie o zwrot nakładów, tym samym zaś powinien on rozpoznać przychód. Jednocześnie wydzierżawiający może zażądać przywrócenia do stanu pierwotnego, co z kolei rodziłoby u dzierżawcy zobowiązanie i koszty. Najrozsądniejszym rozwiązaniem będzie porozumienie z właścicielem hali, w którym obie strony zrezygnują ze swoich roszczeń, w wyniku czego dzierżawca uniknie wykazywania zarówno przychodów jak i kosztów po swojej stronie.

Skutki w VAT

Pojawia się tu również kwestia skutków planowanej operacji w podatku VAT. W podobnych do pisanego przypadkach organy podatkowe oraz

sądy stały zwykle na stanowisku, że pozostawienie nakładów w obcych środkach trwałych rodzi obowiązek korekty podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 91 ust. 7 ustawy o VAT. Przykładem może być interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 7 marca 2011 r. (IPPP1-443-1243/10-5/AS) oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 sierpnia 2010 r. (I FSK 1067/09). Jednak w rozpatrywanej sytuacji minęło ponad 10 lat od oddania nakładów do użytkowania, czyli stało się to jeszcze pod rządami ustawy o VAT z 1993 r., która nie przewidywała mechanizmu wieloletniej korekty podatku naliczonego, tak jak to czyni ustawa obecna.

#### Nieodpłatne przekazanie

Istnieje natomiast ryzyko, że organy podatkowe stwierdzą, że doszło tu do nieodpłatnej dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT (nieodpłatnego przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa) albo odpłatnego świadczenia usług na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT (użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika). W takiej sytuacji powstałby obowiązek naliczenia VAT. W celu jego uniknięcia, można porozumieć się z właścicielem hali w taki sposób, że rezygnacja z wzajemnych roszczeń będzie połączona ze sprzedażą pozostawianych nakładów za pewną symboliczną kwotę. Ustalona cena będzie istotnie odbiegać od wartości pozostawianych nakładów, jednak jej wysokość należy analizować w kontekście ewentualnych roszczeń właściciela hali o przywrócenie stanu początkowego, co dla spółki byłoby źródłem zbędnych kosztów. Poza tym rozpatrywane są nakłady w całości amortyzowane, dlatego biorąc pod uwagę ewentualne koszty przywrócenia stanu poprzedniego, jakkolwiek kwota uzyskana ze sprzedaży tych nakładów jest dla spółki bardziej atrakcyjną perspektywą.

#### Wycena

Warto zwrócić również uwagę, że zamiar likwidacji lub ogłoszenia upadłości spółki jest przesłanką do wyceny aktywów w wartości zbywczej. Ze względu jednak na to, że nakłady w obcym środku trwałym zostały w pełni amortyzowane, a więc w bilansie prezentowane są w wartości zerowej, odstąpienie od założenia kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości nie powoduje w tym przypadku konieczności przeceny tych aktywów.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, doradcą podatkowy, biegłym rewidentem