



Izabela Morawska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Doktorantka w Katedrze Rachunkowości
izabela.morawska@edu.uekat.pl

SPRAWOZDAWCZE I PODATKOWE SKUTKI FINANSOWANIA DOTACJAMI RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

Streszczenie: Rzeczowe aktywa trwałe, odgrywające szczególną rolę w strukturze majątku jednostek gospodarczych mogą zostać pozyskane na wiele różnych sposobów, w tym m.in. w wyniku sfinansowania ich zakupu lub wytworzenia dzięki dotacjom otrzymanym od organów rządowych. Celem niniejszego artykułu jest analiza zasad odzwierciedlania tego typu zdarzeń w księgach rachunkowych jednostki, ich skutków sprawozdawczych oraz implikacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług. Rozważania zostały przeprowadzone na gruncie polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: rzeczowe aktywa trwałe, dotacje, sprawozdanie finansowe, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług.

JEL Classification: M40, M41, M48.

Wprowadzenie

Istotną rolę w funkcjonowaniu każdej jednostki gospodarczej odgrywają rzeczowe aktywa trwałe. Pozyskiwanie tego rodzaju zasobów może odbywać na wiele różnych sposobów. Najczęściej przedsiębiorstwa decydują się na sfinansowanie zakupu danego składnika rzeczowych aktywów trwałych z własnych środków pieniężnych lub z takich form kapitału obcego, jak kredyty czy leasing. Jednak w obliczu postępującej globalizacji i coraz silniejszego nacisku na wzmacnianie konkurencyjności przedsiębiorstw, popularnością cieszą się takie narzędzia wspierania proinnowacyjnych przedsięwzięć, jak dotacje otrzymywane w ramach pomocy rządowej [Macowicz, 2014].

Przyjęcie przez daną jednostkę gospodarczą dotacji rządowej na sfinansowanie pozyskania składników rzeczowych aktywów trwałych ma niebagatelne znaczenie dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego. Konieczne jest wówczas dokonanie odpowiedniej wyceny nabytego w taki sposób zasobu majątkowego oraz wyboru odpowiedniej metody ujęcia i rozliczania dotacji do tego obiektu. Decyzje podjęte w tym zakresie bezpośrednio rzutują na rzetelność, wiarygodność i porównywalność informacji sprawozdawczych. Ponadto zagadnienia związane z finansowaniem rzeczowych aktywów trwałych dotacjami mogą budzić wątpliwości w odniesieniu do skutków podatkowych tego typu zdarzeń, zwłaszcza w zakresie podatków CIT i VAT.

W dotychczasowych publikacjach i opracowaniach naukowych tematyka dotycząca ujmowania oraz prezentowania dotacji rządowych była poruszana zasadniczo w sposób ogólny¹ i nie odnosiła się wprost do zagadnień związanych z finansowaniem dotacjami rzeczowych aktywów trwałych czy jego sprawozdawczymi i podatkowymi skutkami. Jednak wielu praktyków rachunkowości prowadzi rozważania na ten temat. Mając na względzie fakt, że rachunkowość jest nauką stosowaną i związaną z praktyką gospodarczą, należałoby zatem spróbować ująć to zagadnienie jako pewien problem badawczy.

W związku z powyższym celem niniejszego artykułu jest dokonanie na gruncie polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości analizy zasad odzwierciedlania tego rodzaju zdarzeń w księgach rachunkowych jednostek gospodarczych, a także ich skutków sprawozdawczych oraz podatkowych. Treść artykułu została podporządkowana założonemu celowi i jest podzielona na części stanowiące odpowiedź na pytania badawcze, dotyczące:

- zasad ujmowania dotacji i sfinansowanych nią rzeczowych aktywów trwałych wynikających z Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF;
- sprawozdawczych konsekwencji ujęcia tego rodzaju zdarzeń gospodarczych;
- podatkowych skutków takich zdarzeń gospodarczych w zakresie podatków CIT i VAT.

Mając na względzie wymogi dotyczące objętości artykułu, zakres rozważań w ujęciu podmiotowym ograniczono do jednostek gospodarczych będących beneficjentami należącymi do sektora biznesowego².

Przygotowując artykuł, wykorzystano metodę analizy odpowiednio dobranej literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz orzecznictwa organów skarbowych.

¹ Temat rozliczania dotacji w świetle regulacji rachunkowości jest poruszany w podręcznikach dotyczących np. międzynarodowych standardów rachunkowości. Stał się również przedmiotem analiz przeprowadzonych m.in. przez K. Kobielię-Pionnier [2012] i A. Zwolenik [2017].

² Zgodnie z koncepcją podziału aktywności społeczno-gospodarczej nowoczesnych państw demokratycznych wyróżnia się trzy sektory: państwowy, działalności społecznej oraz biznesowy.

1. Istota dotacji oraz zasady jej ujmowania i sfinansowania rzeczowych aktywów trwałych, wynikające z regulacji rachunkowości

System dotacji rządowych przyznawanych jednostkom gospodarczym z sektora biznesowego stanowi jeden z podstawowych elementów polityki gospodarczej w danym państwie oraz Unii Europejskiej i jest częścią systemu finansów publicznych. Analizując istotę dotacji, należy zatem w pierwszej kolejności odnieść się do zapisów zawartych w Ustawie o finansach publicznych, która definiuje dotacje jako podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki pochodzące z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego i państwowych funduszy celowych, które są przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań publicznych na podstawie tejże ustawy, odrębnych ustaw bądź też umów międzynarodowych [Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 126]. Według klasyfikacji zawartej w tej ustawie wyróżnia się dotacje przedmiotowe, podmiotowe oraz celowe. Ustawa ta odnosi się również do zasad udzielania i rozliczania dotacji. Są one przedmiotem licznych przepisów wspólnotowych oraz związanych z nimi rozporządzeń.

Na potrzeby rachunkowości i sprawozdawczości finansowej stosowniejsze jest kierowanie się pojęciami zawartymi w przepisach dotyczących tego środowiska. Ze względu na niedostatek uregulowań dotyczących ujmowania dotacji w polskim prawie bilansowym³ należy skorzystać z wytycznych zawartych w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* (MSR 20).

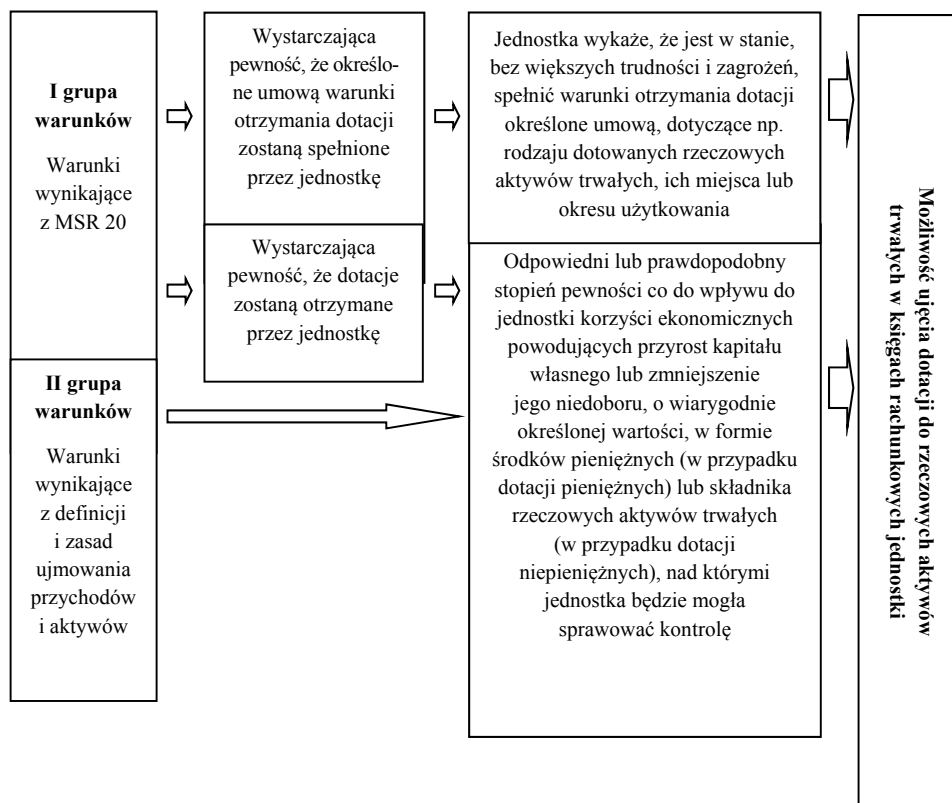
Zgodnie z definicją zawartą w wyżej wspomnianym standardzie dotacje rządowe stanowią pomoc rządową⁴, polegającą na przekazaniu danemu podmiotowi gospodarczemu zasobów w zamian za spełnianie przez niego, w przyszłości lub przeszłości, określonych warunków związanych z jego działalnością operacyjną. Z przedstawionej definicji wyłącza się transakcje prowadzone z rządem, których nie można odróżnić od zwykłych transakcji handlowych zawieranych przez daną jednostkę gospodarczą, oraz takie formy pomocy rządowej, w stosunku do których nie istnieje możliwość przypisania im w racjonalny sposób określonej wartości [MSR 20, 2016, par. 3].

³ Ustawa o rachunkowości [1994] lakonicznie reguluje kwestie związane z ujmowaniem i rozliczaniem dotacji, podając zaledwie w jednym zdaniu sposób ujęcia i rozliczenia dotacji. Zostanie on omówiony w dalszej części artykułu.

⁴ Pojęcie „rząd” zasadniczo nie odnosi się wyłącznie do rządu danego państwa, lecz także do instytucji i agencji rządowych oraz innych podobnych organów o zasięgu lokalnym, krajowym i międzynarodowym, w tym do Unii Europejskiej, województw, gmin, powiatów czy też np. Funduszu Ochrony Środowiska [Hołda, 2013, s. 112].

MSR 20 wyróżnia dwa typy dotacji, tj. dotacje do aktywów, do których kwalifikuje się m.in. będące przedmiotem rozważań prowadzonych w niniejszym artykule dotacje do rzeczowych aktywów trwałych oraz dotacje do dochodów. Dotacje te mogą przybrać formę pieniężną, co następuje w sytuacji, gdy jednostka otrzymuje od organów rządowych środki pieniężne lub ich ekwiwalenty na nabycie lub pokrycie kosztów wytworzenia składnika rzeczowych aktywów trwałych, lub niepieniężną, która występuje w przypadku bezpłatnego przekazania przez rząd jednostce określonego składnika tego rodzaju zasobów [Hołda, 2013, s. 113].

Zasadniczo możliwość zarejestrowania w księgach rachunkowych transakcji sfinansowania dotacją rzeczowych aktywów trwałych jest zdeterminowana łącznym spełnieniem dwóch grup warunków, zaprezentowanych na rys. 1.



Rys. 1. Warunki możliwości ujęcia dotacji do rzeczowych aktywów trwałych

Źródło: Na podstawie: MSR 20 [2016, par. 3, 7-8]; *Założenia Koncepcyjne Sprawozdawczości Finansowej* [2016, par. 4.25a i 4.38a]; Ustawa o rachunkowości [1994, art. 3, ust.1].

Spełnienie przez jednostkę gospodarczą wszystkich wyżej przedstawionych warunków implikuje obowiązek wykazania w księgach rachunkowych otrzymanej dotacji przy zastosowaniu jednej z dwóch poniższych metod [MSR 20, 2016, par. 13, 16-17]:

- metody kapitałowej (funduszowej), polegającej na ujęciu otrzymanej dotacji jako zwiększenia kapitałów (funduszy) własnych;
- metody przychodowej, zgodnie z którą kwotę otrzymanej dotacji (lub jej odpowiednią część) zalicza się na moment początkowego ujęcia do rozliczeń międzyokresowych przychodów, a następnie systematycznie ujmuje się jako przychód (bądź korektę kosztu) poszczególnych okresów przy zachowaniu zasady współmierności przychodów i kosztów.

Według polskiego prawa bilansowego wykorzystanie metody kapitałowej możliwe jest tylko w spółdzielniach mieszkaniowych, instytucjach kultury, publicznych uczelniach wyższych oraz publicznych zakładach opieki zdrowotnej na podstawie przepisów regulujących działalność tego typu podmiotów. Zatem określona we wprowadzeniu do niniejszego artykułu analizowana grupa jednostek gospodarczych z sektora biznesowego, prowadząca księgi handlowe, jest zobligowana do stosowania wyłącznie metody przychodowej [Zwolenik, 2017, s. 57].

Natomiast biorąc pod uwagę międzynarodowe regulacje rachunkowości, to chociaż w MSR 20 przedstawiono obie metody ujmowania dotacji i nie podano żadnych ograniczeń dotyczących stosowania metody kapitałowej, twórcy tego standardu wyraźnie skłaniają się ku metodzie przychodowej [Kobiela-Pionnier, 2012, s. 80].

Kolejną kwestią istotną pod względem wierności i rzetelności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych jest wycena składnika rzeczowych aktywów trwałych (pozyskanego w wyniku otrzymania dotacji), która przekłada się na sposób prezentacji i rozliczania tej dotacji. W myśl MSR 20 przewiduje się dwa modele prezentacji dotacji do tego typu aktywów: model brutto i model netto [MSR 20, 2016, par. 24; Trzpioła, 2018, s. 57].

W modelu brutto sfinansowany dotacją składnik rzeczowych aktywów trwałych wycenia się na poziomie ceny nabycia lub kosztów wytworzenia (w przypadku dotacji pieniężnych) albo wartości godziwej (w przypadku dotacji niepieniężnych) i uwzględnia się w bilansie jako składnik aktywów. Jednocześnie w takiej samej kwocie w pasywach jednostki ujęte zostają przychody przyszłych okresów. W przypadku obiektów podlegających amortyzacji odpisy amortyzacyjne dokonywane są od ustalonej w wyżej podany sposób wartości

początkowej tych zasobów i równoległe do nich, zgodnie z zasadą współmierności, rozlicza się ujętą w przychodach przyszłych okresów dotację, odnosząc ją w „Pozostałe przychody” [MSR 20, 2016, par. 26].

Zgodnie z modelem netto wartość początkową sfinansowanego dotacją składnika rzeczowych aktywów trwałych ustala się, odejmując kwotę otrzymanej pomocy rządowej od jego ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (w przypadku dotacji pieniężnej) bądź od wartości godziwej (w przypadku dotacji niepieniężnej). W efekcie ujętą w przychodach przyszłych okresów dotację rozlicza się przez wynik finansowy na przestrzeni okresu użytkowania danego obiektu podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego z zachowaniem zasady współmierności kosztów i przychodów [MSR 20, 2016, par. 27].

W odniesieniu do polskiego prawa bilansowego, ustawa o rachunkowości przewiduje jedynie model brutto rozliczania dotacji do rzeczowych aktywów trwałych, bez możliwości kompensowania wartości tego rodzaju zasobów z kwotą dotacji [Hołda, 2013, s. 114; Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 41 ust. 1 pkt 2].

Należy również pamiętać, że w celu zapewnienia współmierności przychodów i kosztów rozliczanie otrzymanej dotacji należy zacząć od chwili rozpoczęcia ponoszenia kosztów związanych z użytkowaniem danego składnika rzeczowych aktywów trwałych (np. amortyzacji), czyli nie wcześniej niż po przyjęciu tego obiektu do użytkowania. Natomiast w sytuacji, kiedy dotacja zostaje przyznana jednostce po zakończeniu okresu użytkowania tego zasobu, wówczas cała kwota dotacji podlega jednorazowemu ujęciu w wyniku finansowym okresu, w którym stała się ona należna [Hołda, 2013, s. 115].

2. Sprawozdawcze skutki finansowania dotacjami rzeczowych aktywów trwałych

Transakcje finansowania dotacją obiektów zaliczanych do rzeczowych aktywów trwałych mają swoje odzwierciedlenie w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego, którego zasady zostały zaprezentowane w tabeli 1.

Zarówno krajowe, jak i międzynarodowe regulacje rachunkowości obligują jednostki do dokonywania kompletnych i odpowiednio szczegółowych ujawnień na temat zdarzeń gospodarczych, jakie nastąpiły w ciągu danego okresu sprawozdawczego. Ujawnienia te mają zapewnić zwiększenie przejrzystości, porównywalności i rzetelności danych przedstawianych w sprawozdaniach finansowych. W odniesieniu do transakcji finansowania rzeczowych aktywów trwałych dotacją należy zaprezentować w informacji dodatkowej ujawnienia dotyczące następujących kwestii [MSR 20, 2016, par. 39]:

- politykę (zasady) rachunkowości stosowaną odnośnie do dotacji rządowych, łącznie ze wskazaniem metod ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym;
- zasięg i rodzaj dotacji rządowych wykazanych w sprawozdaniu finansowym, wraz z podaniem wskazówek na temat innych form pomocy rządowej, z których dana jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednie korzyści;
- dane dotyczące niespełnionych warunków i innych zdarzeń warunkowych związanych z wykazaną w sprawozdaniu finansowym pomocą rządową.

Obok wyżej przedstawionych informacji ujawnieniu podlegać będą także dane dotyczące pozyskanego dzięki dotacji składnika rzeczowych aktywów trwałych wymagane zapisami Ustawy o rachunkowości lub MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, w tym m.in. informacje na temat zasad wyceny wstępnej i bilansowej tego rodzaju obiektów oraz metod i stawek ich amortyzacji.

Należy zaznaczyć, że w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego zaprezentowane będą także skutki podatkowe wpływające na wynik finansowy oraz na wartość początkową danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, które zostały opisane w dalszej części artykułu.

Tabela 1. Skutki finansowania dotacją rzeczowych aktywów trwałych w sprawozdaniu finansowym

Element sprawozdania	Prezentowane dane i informacje
1	2
Sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans)	<p>Według MSR 20</p> <p>Model brutto</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aktywa trwałe → Składnik rzeczowych aktywów trwałych wyceniony na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości godziwej pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu utraty wartości • Pasywa: Inne rozliczenia międzyokresowe → Wartość otrzymanej dotacji pomniejszona o dotychczasowe odpisy odniesione do wyniku <p>Model netto</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aktywa trwałe → Składnik rzeczowych aktywów trwałych wyceniony na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości godziwej pomniejszonych o wartość dotacji, a następnie o zredukowane odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu utraty wartości • Pasywa: Inne rozliczenia międzyokresowe → Wartość otrzymanej dotacji pomniejszona o dotychczasowe zredukowane odpisy odniesione do wyniku <p>Według Ustawy o rachunkowości</p> <p>Model brutto</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aktywa trwałe → Składnik rzeczowych aktywów trwałych wyceniony jw. • Pasywa: Inne rozliczenia międzyokresowe → Dotacja w wartości ustalonej jw.

cd. tabeli 1

1	2
Sprawozdanie z wyniku i innych całkowitych dochodów (RZIS)	<p>Według MSR 20</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pozostałe przychody operacyjne → Kwota przypadającej na dany okres sprawozdawczy raty odpisu dotacji (model brutto) lub zredukowanego odpisu dotacji (model netto), dokonywanego równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub też kwota całej należnej dotacji, jeśli, w myśl zasady współmierności kosztów i przychodów, zaliczono ją do wyniku danego okresu • Kwota przypadającego na dany okres sprawozdawczy odpisu amortyzacyjnego (model brutto) lub zredukowanego odpisu amortyzacyjnego (model netto) <p>Według Ustawy o rachunkowości</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pozostałe przychody operacyjne: dotacje → Kwota przypadającej na dany okres sprawozdawczy raty odpisu dotacji dokonywanego równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub też kwota całej należnej dotacji, jeśli, w myśl zasady współmierności kosztów i przychodów, zaliczono ją do wyniku danego okresu • Kwota przypadającego na dany okres sprawozdawczy odpisu amortyzacyjnego
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	<p>Według MSR 20 i Ustawy o rachunkowości</p> <p>Związane z finansowaniem dotacją rzeczowych aktywów trwałych zmiany przepływów pieniężnych wykazuje się, zgodnie z par. 28 MSR 20, jako oddzielne pozycje w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy dla celów prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji bilansowej dotacje zostały czy też nie zostały odjęte od wartości początkowej określonego obiektu zaliczanego do rzeczowych aktywów trwałych.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przepływy z działalności operacyjnej → Odpowiednia kwota odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od sfinansowanych dotacją składników rzeczowych aktywów trwałych • Przepływy z działalności inwestycyjnej → Kwoty wykorzystanych dotacji na pokrycie wydatków związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie składników rzeczowych aktywów trwałych • Przepływy z działalności finansowej → Kwota otrzymanej dotacji

Źródło: Na podstawie: MSR 20 [2016]; Ustawa o rachunkowości [1994].

3. Finansowanie dotacją rzeczowych aktywów trwałych według regulacji prawa podatkowego CIT

Ogólnie rzecz biorąc, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 i ust. 4 pkt 14 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [1992] (dalej: u.p.d.p.) otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty, z wyjątkiem tych świadczeń, które zostały przyznane jednostce w ramach rządowych programów, stanowią przychód podatkowy. Jednakże w art. 17 ust. 1 u.p.d.p. przedstawiono szeroki katalog zwolnień przedmiotowych, wśród których wymienia się m.in. kwoty dotacji, subwencji, dopłat i innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych na pokrycie kosztów bądź jako zwrot wydatków związanych z zakupem, otrzymaniem lub wytworzeniem środków trwałych podlegających odpisom amortyzacyjnym na

zasadach wynikających z art. 16a-16m u.p.d.p. [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 17 ust. 1 pkt. 21]. Należy jednak zaznaczyć, że możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku CIT na podstawie powyższego przepisu występuje tylko i wyłącznie w przypadku, kiedy z istniejących u jednostki gospodarczej dowodów jednoznacznie wynika, że takie świadczenie zostało przyznane na pokrycie kosztów zakupu, otrzymania lub wytworzenia konkretnego składnika rzeczowych aktywów trwałych dającego się zidentyfikować w oparciu o odpowiednie dokumenty. Natomiast kwoty dotacji, które zostały przeznaczone na inne, bliżej nieokreślone cele niezwiązane w jednoznaczny sposób z zakupem, otrzymaniem lub wytworzeniem danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, nie podlegają omawianemu zwolnieniu [Wyrok NSA z 26.02.2002 r.].

W myśl art. 16 ust. 1 pkt. 1 u.p.d.p., wydatki na zakup bądź wytworzenie we własnym zakresie rzeczowych aktywów trwałych nie stanowią bezpośrednio kosztów uzyskania przychodów [Ustawa o podatku dochodowym..., 1992, art. 16 ust. 1 pkt 1]. Stają się nimi pośrednio, poprzez wyrażające zużycie tego rodzaju zasobów, odpisy amortyzacyjne dokonywane według zasad określonych w art. 16a-16m u.p.d.p. od wartości początkowej danego składnika rzeczowych aktywów trwałych, którą w przypadku jego nabycia stanowi cena nabycia, a w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia [Małecki, 2011, s. 81]. Jednak w przypadku składników rzeczowych aktywów trwałych sfinansowanych dotacją prawo podatkowe na mocy art. 16 ust. 1 pkt. 48 u.p.d.p. wyklucza możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od tej części wartości danego obiektu tego rodzaju, która została sfinansowana z dotacji [Ustawa o podatku dochodowym..., 1992, art. 16 ust. 1 pkt 48]. Dla przykładu, jeśli jednostka gospodarcza otrzymała dotację na pokrycie kosztów wytworzenia określonej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, stanowiącą 35% kosztu jego wytworzenia, to dokonywane odpisy amortyzacyjne będą stanowić koszt uzyskania przychodu w 65%, czyli w części wartości początkowej analizowanego obiektu pokrytej przez jednostkę własnym i niepodlegającym zwrotowi wydatkiem [Małecki, 2011, s. 82-88].

Należy podkreślić, że w przypadku gdy, jednostka gospodarcza stosuje inne stawki amortyzacyjne do celów podatkowych i bilansowych, to tworząc rezerwę lub aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego musi mieć na względzie fakt, że wynikająca z częściowego sfinansowania zakupu lub wytworzenia danego składnika rzeczowych aktywów trwałych różnica pomiędzy kwotą amortyzacji księgowej i podatkowej stanowi trwałą różnicę [Gronos, 2017].

Kwestią budzącą pewne wątpliwości w odniesieniu do podatku CIT jest sytuacja, w której jednostka gospodarcza otrzymała dotację po przyjęciu sfinansowanego z własnych środków składnika rzeczowych aktywów trwałych do użytkowania i po rozpoczęciu jego amortyzacji. Dotychczasowe trudności z udzieleniem jednoznacznej odpowiedzi na stawiane w takich okolicznościach pytanie dotyczące momentu i sposobu przeprowadzenia korekty kosztów podatkowych z tytułu ujętych wcześniej odpisów amortyzacyjnych, spotęgowane występowaniem zróżnicowanej linii interpretacyjnych organów podatkowych, zostały w pewnym stopniu wyeliminowane dzięki pojawieniu się jednolitego i korzystnego dla podatników orzecznictwa sądowego. Z wydanych w tym zakresie wyroków i interpretacji wynika, że do czasu otrzymania dotacji tytułem zwrotu wydatków poniesionych na sfinansowanie określonego składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonane uprzednio odpisy amortyzacyjne stanowią w pełni koszt uzyskania przychodu tego okresu i nie ma konieczności wstecznego odnoszenia skutków podatkowej otrzymanej dotacji do składnika rzeczowych aktywów trwałych w odniesieniu do wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Takie korekty odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać od miesiąca, w którym jednostka zarejestrowała wpływ środków dotacji na rachunek bankowy. Korekty te polegają w pierwszej kolejności na określeniu, jaka część wartości odpisów amortyzacyjnych dotychczas zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu powinna zostać wyłączona z tych kosztów (z racji zwrócenia całości lub części wydatków poniesionych na zakup lub wytworzenie danego składnika rzeczowych aktywów trwałych), a następnie na zmniejszeniu o tę kwotę bieżących kosztów uzyskania przychodu [Kosakowski, 2017].

4. Finansowanie dotacją rzeczowych aktywów trwałych a podatek VAT

Kolejną kwestią związaną z finansowaniem dotacją rzeczowych aktywów trwałych jest opodatkowanie tego typu transakcji podatkiem od towarów i usług. Podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest obrót, do którego, zgodnie z art. 29a ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług [2004] (dalej: u.p.t.u.), zalicza się także dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, wpływające w sposób bezpośredni na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Dotacje przeznaczone na zakup lub wytworzenie danej (lub danych) pozycji rzeczowych aktywów trwałych mają charakter podmiotowy i nie są bezpośrednio związane z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług i tym samym nie wpływają na ich ostateczną cenę. W związku z tym takie dotacje nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT [Świąder, 2007].

Jeśli chodzi o prawo do odliczania podatku VAT naliczonego od wydatków poniesionych na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie rzeczowych aktywów trwałych, należy zaznaczyć, że na owo prawo nie wpływa fakt otrzymania przez spółkę dotacji na pokrycie tych wydatków. W Ustawie o podatku od towarów i usług [2004] nie ma bowiem żadnego zapisu, który uzależniałby prawo do odliczenia tego podatku od tego, z jakiego źródła sfinansowano dany wydatek. Zatem jednostka, która otrzymała dotację na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia określonego składnika rzeczowych aktywów trwałych, będzie miała możliwość odliczenia VAT od poniesionych na ten cel wydatków na zasadach ogólnych określonych w art. 86 u.p.t.u., czyli m.in. w takim zakresie, w jakim składnik ten będzie wykorzystywany do działalności opodatkowanej podatkiem VAT [*Dotacja unijna na zakup...*, 2014]⁵.

Należy także podkreślić, że jednostki, które dzięki otrzymanej dotacji pozyskały takie składniki rzeczowych aktywów trwałych, jak samochody osobowe i inne pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, mają ograniczone prawo do odliczenia podatku VAT od wydatków poniesionych na ich nabycie oraz kosztów jego bieżącej eksploatacji. Pełne odliczenie podatku VAT od tego rodzaju obiektów jest możliwe tylko w sytuacji ich wykorzystania przez jednostkę wyłącznie w celach działalności gospodarczej i łącznego spełnienia następujących warunków [Piątkowska, 2017; Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 86a ust. 4]:

- konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie w niezwiązanych z działalnością gospodarczą celach lub powoduje, że ich użycie do takich celów jest nieistotne;
- określony i respektowany przez jednostkę sposób wykorzystania tych pojazdów wyklucza możliwość ich użycia do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą;
- jednostka złoży we właściwym ze względu na podatek VAT urzędzie skarbowym odpowiednio uzupełnioną deklarację VAT-26 w terminie 7 dni od daty pozyskania tych pojazdów.

Natomiast w przypadku niespełnienia jednego lub kilku z powyższych warunków lub też użytkowania tych pojazdów w tzw. sposób mieszany, czyli zarówno na potrzeby prywatne pracowników lub osób zarządzających, jak i na potrzeby działalności gospodarczej, jednostce będzie przysługiwać prawo do odliczenia jedynie 50% kwoty podatku VAT od wydatków na pozyskanie tego rodzaju składników rzeczowych aktywów trwałych [Piątkowska, 2017].

⁵ Szerzej na temat zasad odliczania podatku VAT m.in. w pracy: Adamek-Hyska i in. [2013, s. 85-86].

Podsumowanie

Jak wynika z powyższych rozważań, finansowanie dotacjami rzeczowych aktywów trwałych stanowi złożone i niejednoznaczne zagadnienie o szerokich konsekwencjach.

Z perspektywy procesu sporządzania sprawozdań finansowych zaistnienie tego typu zdarzeń gospodarczych skutkuje (po spełnieniu określonych formalnych warunków) koniecznością odpowiedniego odzwierciedlenia tego rodzaju transferów. W odróżnieniu od uregulowań zawartych w polskim prawie bilansowym, w którym dla analizowanych beneficjentów należących do sektora biznesowego zasadniczo przewidziano wyłącznie jeden sposób prezentacji tego typu zdarzeń, międzynarodowe standardy rachunkowości dają jednostkom gospodarczym możliwość wybrania jednej spośród dwóch metod. W zależności od dokonanego przez podmiot wyboru przedstawione w sprawozdaniu finansowym informacje dotyczące jego sytuacji majątkowej i finansowej, w tym kwota wyniku finansowego i wartość rzeczowych aktywów trwałych, będą się różnie kształtowały. Taki stan rzeczy powoduje, że trudno jest mówić o porównywalności sprawozdań finansowych. Ponadto dopuszczenie przez międzynarodowe regulacje rachunkowości powyższej możliwości wyboru daje jednostkom gospodarczym pole do manipulacji danymi finansowymi, czego konsekwencją jest pojawienie się zagrożenia dla rzetelności i wiarygodności informacji sprawozdawczych.

Jednak w odniesieniu do narzuconej zapisami Ustawy o rachunkowości obligatoryjności stosowania przez jednostki gospodarcze należące do sektora biznesowego wyłącznie jednego sposobu ujmowania dotacji może pojawić się pytanie, czy sposób ten faktycznie pozwala na odzwierciedlenie rzeczywistej treści ekonomicznej omawianych zdarzeń gospodarczych.

Remedium na powyższe problemy związane z możliwością zachwiania wiernego i rzetelnego obrazu stają się obowiązujące jednostkę ujawnienia dodatkowych informacji, oczywiście o ile jednostka przyjmie właściwą i odpowiedzialną postawę do tych ujawnień.

Podatkowe ujęcie dotacji otrzymanej na sfinansowanie pozyskania składnika rzeczowych aktywów trwałych w odniesieniu do podatku CIT można zasadniczo sprowadzić do zasady neutralności podatkowej, gdyż z jednej strony jej otrzymanie nie będzie skutkowało powstaniem przychodu generującego podatek, a z drugiej zaś sfinansowane nią koszty (mające postać odpisów amortyzacyjnych) nie zostaną odniesione do podatkowych kosztów uzyskania przychodu. Natomiast na gruncie ustawy o VAT pozyskanie składnika tego typu zasobów

dzięki otrzymanym na ten cel dotacjom nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz pozwala na odliczenie VAT na takich samych zasadach, jak w przypadku jego sfinansowania własnymi środkami pieniężnymi jednostki.

Trudności, jakie napotykają służby księgowo-finansowe odpowiedzialne za ewidencję i rozliczanie tego typu zdarzeń gospodarczych oraz ustalanie ich skutków sprawozdawczych i podatkowych, wynikają przede wszystkim z braku jednolitości linii interpretacyjnych organów podatkowych, złożoności niektórych przepisów oraz lakoniczności polskiego prawa bilansowego w tym zakresie.

Literatura

- Adamek-Hyska D., Szewieczek A., Tatoj M., Tkocz-Wolny K. (2013), *Dokumentacja i ewidencja rozrachunków z tytułu podatku VAT*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.
- Dotacja unijna na zakup i wytworzenie środków trwałych – wybrane zagadnienia* (2014), <https://www.gofin.pl/podatki/17,1,62,183279,dotacja-unijna-na-zakup-i-wytworzenie-srodkow.html> (dostęp: 13.01.2019).
- Gronos M. (2017), *Jak rozliczyć dotację na zakup środka trwałego*, <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/301049985-Jak-rozliczyc-dotacje-na-zakup-srodka-trwalego.html> (dostęp: 10.11.2018).
- Hołda A. (2013), *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa.
- Kobiela-Pionnier K. (2012), *Polityka rachunkowości w zakresie pomocy publicznej oraz jej wpływ na jakość sprawozdania finansowego* [w:] D.A. Mikulska (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, Wydawnictwo KUL, Lublin, s. 75-92.
- Kosakowski E. (2017), *Dotacje na sfinansowanie środków trwałych i WNiP – korekta kosztów podatkowych*, https://rachunkowosc.com.pl/dotacje_na_sfinansowanie_srodkow_trwalych_i_wnip_korkore_kosztow_podatkowych (dostęp: 4.01.2019).
- Macowicz G. (2014), *Problematyczne kwestie ujęcia i rozliczenia dotacji do środków trwałych*, <https://www.pkfpolska.pl/problematyczne-kwestie-ujecia-i-rozliczenia-dotacji-do-srodkow-trwalych-1700> (dostęp: 2.11.2018).
- Małecki P. (2011), *Dotacje w prawie podatkowym. Dokumentacja i rozliczanie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* (2016), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, Zarząd Główny, Warszawa.
- Piątkowska K. (2017), *Odliczanie 100% VAT od samochodu osobowego – obowiązki i ewentualne konsekwencje przed US*, <https://www.ifirma.pl/blog/odliczanie-100-vat-od-samochodu-osobowego-obowiazki-i-ewentualne-konsekwencje-przed-us.html> (dostęp: 13.01.2019).

- Świąder B. (2007), *Zakup środka trwałego sfinansowanego dotacją*, <http://ksiegowosc.infor.pl/abc/60376,Zakup-srodka-trwalego-sfinansowanego-dotacja.html> (dostęp: 11.01.2019).
- Trzpięta K. (2018), *Księgowania wg znowelizowanych regulacji UoR, MSSF/MSR oraz podatkowych – praktyczne wskazówki*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 869, 1622 i 1649).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm.).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2002 r., sygn. akt: I SA/Wr 2467/00, niepubl. (LEX nr 103589).
- Założenia Koncepcyjne Sprawozdawczości Finansowej* (2016), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, Zarząd Główny, Warszawa.
- Zwolenik A. (2017), *Księgowe ujęcie dotacji unijnych w aspekcie prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne. Gospodarka – Społeczeństwo – Środowisko”, nr 1(1), s. 51-61.

REPORTING AND TAX EFFECTS OF FINANCING PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT WITH GOVERNMENT GRANTS

Summary: Playing a special role in the assets structure of the entity properties, plants and equipment can be obtained in a number of different ways, including (among others) financing of their purchase or construction with subsidies received from government bodies. The purpose of this article is to present the rules of reflecting this type of events in the accounting books of entity, its reporting effects and tax implication in the area of income tax and value-added tax. The considerations were carried out in the Basis of Polish and international accounting regulations, Corporate Income Tax Act and Value-Added Tax Act.

Keywords: properties, plants and equipment, government grants, financial statement, Corporate Income Tax, Value-Added Tax.