

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Czy opłatę wstępną rozliczyć w momencie zapłaty

Kwota opłaty wstępnej warunkuje rozpoczęcie umowy leasingu i nie dotyczy całego okresu obowiązywania umowy, co skutkuje możliwością jednorazowego zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów w momencie poniesienia.

MARTA SZAFAROWSKA

ksiegowosc@infor.pl

W zakresie zasad opodatkowania leasingu widoczna jest daleko idąca niekonsekwencja ustawodawcy i organów podatkowych, które nierzadko zmieniają swoje stanowisko w odniesieniu do kluczowych skutków podatkowych tych umów. Jeden z podstawowych problemów interpretacyjnych wywołany jest przez brzmienie definicji tzw. podstawowego okresu umowy leasingu oraz występujące w praktyce przypadki skrócenia bądź przedłużenia umów leasingu.

Czas trwania leasingu

Podstawowym okresem umowy jest czas oznaczony, na jaki umowa została zawarta, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona. Właściwa interpretacja tego przepisu ma kluczowe znaczenie z perspektywy skutków podatkowych umowy leasingu – wyłącznie po upływie podstawowego okresu umowy leasingu leasingodawca może sprzedać przedmiot umowy po cenie odbiegającej od ceny rynkowej w przypadku leasingu finansowego, zaś po cenie odbiegającej od ceny rynkowej, jednak nie niższej od wartości hipotetycznej netto w przypadku leasingu operacyjnego.

Jednocześnie warunkiem niezbędnym dla kwalifikacji umowy leasingu jako leasingu operacyjnego jest, by umowa ta została zawarta na czas oznaczony stano-

wiący co najmniej 40 proc. normatywnego okresu amortyzacji (co najmniej dziesięć lat w przypadku nieruchomości).

Definicja podstawowego okresu umowy leasingu jest w rozbieżny sposób interpretowana przez organy podatkowe, przy czym zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez większość organów podatkowych, faktyczne skrócenie bądź wydłużenie okresu trwania umowy leasingu za pomocą aneksu do umowy powoduje, iż podstawowy okres umowy leasingu ulega zmianie. Po zakończeniu ustalonego w ten sposób zmienionego podstawowego okresu umowy leasingu, do rozliczenia stron umowy stosuje się identyczne zasady, które miałyby zastosowanie, gdyby okres trwania umowy nie uległ zmianie (w szczególności dotyczy to możliwości zastosowania ceny sprzedaży odbiegającej od wartości rynkowej przedmiotu leasingu). Zasada ta ma jednak zastosowanie do leasingu operacyjnego wyłącznie wtedy, gdy zmieniony okres trwania umowy leasingu również wynosi co najmniej 40 proc. normatywnego okresu amortyzacji (lub co najmniej dziesięć lat w przypadku nieruchomości).

Skrócenie umowy

Niektóre organy podatkowe uważają jednak, iż podstawowy okres umowy leasingu to okres, na który umowa została pierwotnie zawarta, bez uwzględnienia okresów, na które następnie umowa ta została faktycznie przedłużona bądź skrócona. W oparciu o takie podejście niektóre organy podatkowe twierdzą, że w razie skrócenia umowy leasingu operacyjnego na drodze aneksu do umowy, nawet jeśli nowy okres trwania umowy stanowi co najmniej 40 proc. normatywnego okresu amortyzacji, nie dochodzi do upływu podstawowego okresu umowy leasingu.

Wyłącznie pierwsze z zaprezentowanych stanowisk można uznać za zasadne – definicja podstawowego okresu umowy leasingu, odnosząc się do okresów, na które umowa może być przedłużona bądź skrócona, odnosi się bowiem do tych postanowień umowy leasingowej, które zakładają możliwość zmiany okresu jej obowiązywania (tj. hipotetycznego przedłużenia bądź skrócenia). Z oczywistych względów zapisów w umowie leasingu o hipotetycznym przedłużeniu bądź skróceniu umowy leasingu nie należy brać pod uwagę w przypadku ustalania podstawowego okresu umowy. Zupełnie inny charakter mają jednak faktyczne zmiany podstawowego okresu umowy leasingu dokonane na drodze aneksu do umowy. Zmiany takie nie powinny wpływać w żaden sposób na wzajemne rozliczenia stron umowy leasingu przy założeniu, iż w nowym podstawowym okresie umowy nadal spełnione są warunki wymagane dla kwalifikacji umowy jako leasingu operacyjnego lub finansowego.

Stanowisko urzędów

Obszarem, który od 1 stycznia 2007 r. wzbudza liczne kontrowersje, są zasady rozliczania tzw. opłaty wstępnej bądź czynszu inicjalnego, czyli wstępnej płatności wynikającej z umowy leasingu, od uiszczenia której uzależnione jest zawarcie tej umowy. W piśmie Ministerstwa Finansów z 29 maja 2007 r. (nr MB8/420/2007) znalazło się stwierdzenie: uzasadnione jest, aby wstępną opłatę leasingową, dotyczącą ściśle określonego czasu trwania umowy leasingu zawartej na czas oznaczony, podatnik rozliczał proporcjonalnie do długości trwania tej umowy. Podobną opinię wyraził też naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, który w postanowieniu z 17 stycznia 2007 r. (nr 1472/ROP1/423-368/06/AK) założył, iż opłata wstępna dotyczy całego okresu trwania umowy leasingu, a w związku z tym powinna być

potrącana przez korzystającego jako koszt uzyskania przychodów proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy. Jednakże, biorąc pod uwagę charakter opłaty wstępnej, powyższe opinie trudno uznać za zgodne z przepisami.

Potrącalność kosztów

Koszty bezpośrednio uzyskania przychodów są potrącalne w roku, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Z kolei koszty pośrednie są potrącalne w dacie poniesienia. Jeśli jednak koszty pośrednie dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, powinny być one potrącane proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Opłaty leasingowe, co do zasady, zaliczane są do pośrednich kosztów uzyskania przychodów. Nie jest bowiem możliwe bezpośrednio zidentyfikowanie przychodów, z jakimi są one związane. Brak jest przy tym podstaw do stosowania innej miary do opłaty wstępnej, która nie różni się swym charakterem od wszelkich innych opłat należnych na podstawie umowy leasingu. Przede wszystkim opłata wstępna jest elementem sumy opłat leasingowych, czyli elementem spłaty wartości przedmiotu umowy. Nie stanowi więc ona wyodrębnionej z opłat leasingowych płatności za jakiegokolwiek świadczenia dodatkowe inne niż sama usługa leasingu. Wstępna rata leasingowa powinna więc być rozliczana analogicznie jak pozostałe płatności z tytułu umowy leasingu, tj. tak jak poszczególne raty miesięczne za korzystanie z przedmiotu leasingu, które stają się kosztem podatkowym w całości w momencie poniesienia. Bez znaczenia jest też i to, że opłata wstępna jest pierwszą w kolejności opłatą, do poniesienia której jest zobowiązany korzystający. Fakt, iż jest ona płatna

JAK ROZLICZYĆ LEASING

Opłaty ustalone w umowie leasingu (operacyjnego), ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego.

na początku trwania umowy leasingu, nie powinien wpływać na jej kwalifikację podatkową. Nie jest również zasadne uznawanie opłaty wstępnej za związaną z danym okresem trwania umowy leasingu – gdyby tak było, skrócenie bądź rozwiązanie umowy powinno skutkować przynajmniej częściowym zwrotem opłaty wstępnej, co nie ma miejsca w praktyce.

Za słuszne należy uznać stanowisko naczelnika Urzędu Skarbowego w Grudziądzu, który w postanowieniu z 9 maja 2007 r. (nr USIII/415-22/53/07) stwierdził, że kwota opłaty wstępnej warunkuje rozpoczęcie realizacji umowy leasingu i nie dotyczy, tym samym, całego okresu obowiązywania umowy, lecz samego jej rozpoczęcia. W konsekwencji, opłata wstępna może być jednorazowo zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w momencie poniesienia. ■

■ **Marta Szafarowska**

doradca podatkowy, MDDP Michalik
Dłuska Dziedzic i Partnerzy

PODSTAWA PRAWNA

■ **Art. 15 ust. 1 i ust. 4-4e oraz art. 17a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 z późn. zm.).**

KIEDY POTRĄCAĆ KOSZTY

Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia.