

**Streszczenie:** Artykuł został poświęcony kryterium determinującemu zaklasyfikowanie składnika do środków trwałych, jakim jest warunek kontroli/własności. Celem artykułu jest scharakteryzowanie danego kryterium dla prawa bilansowego i prawa podatkowego na podstawie aktów prawnych. Ze względu na występowanie rozbieżności między przytoczonymi podejściami zaprezentowano interpretację pojęć kontroli oraz własności. W ostatniej części artykułu przedstawiono umowy na użytkowanie środków trwałych oraz oceniono moment występowania prawa do sprawowania kontroli oraz prawa własności do przedmiotu umowy, biorąc pod uwagę metodę analityczną i interpretację aktów prawnych. Dokonano także rozróżnienia między pojęciami: kontrola i własność.

**Słowa kluczowe:** środki trwałe, kontrola, własność

## 1. Wstęp

Obecnie, dzięki dużej liczbie umów na użytkowanie środków trwałych, gospodarowanie tym składnikiem w przedsiębiorstwie może przybierać odmienne formy. Różne umowy, np. umowa kupna-sprzedaży, najmu, dzierżawy lub leasing finansowy oraz operacyjny, przenoszą na użytkownika określone prawa do danego składnika. Przedsiębiorstwo może posiadać w szczególności prawo do sprawowania kontroli nad składnikiem bądź prawo własności do przedmiotu umowy. Podane prawa mają decydujące znaczenie przy ustalaniu kryterium zaklasyfikowania składnika do środków trwałych przez jednostkę. Należy zaznaczyć, że prawo bilansowe i podatkowe wykazują odpowiedniki swoich kryteriów klasyfikowania składnika do środków trwałych i prezentują nieco odmienne podejście w tej kwestii. Konieczna jest więc analiza prawa do sprawowania kontroli oraz prawa własności, będących odpowiednio kryterium prawa bilansowego i podatkowego. Istotna może okazać się ocena momentu przejęcia tych praw przez korzystającego z umowy. Prawa te nie wykluczają się i mogą występować równolegle, jednak trzeba podkreślić, że przejęcie prawa do sprawowania kontroli nie jest jednoznaczne z ustaleniem prawa własności. Występują złożone przypadki, które łączą wymienione prawa, np. umowa leasingu finansowego, która charakteryzuje się prawem kontroli i własności, jednak problematycznym staje się fakt, iż nie są one przekazywane jednocześnie (Cebrowska i Dotkuś, 2012, s. 82).

Artykuł prezentuje analizę jednego z warunków decydujących o klasyfikacji składnika do środków trwałych. Kluczowe jest rozróżnienie podejścia prawa bilansowego oraz podatkowego wraz z ich konsekwencjami. Opisywane kryterium warunkuje prawidłowe zaklasyfikowanie składnika do ewidencji środków trwałych podmiotu oraz analogicznie obowiązek jego amortyzacji. W konsekwencji zdefiniowanie pojęć kontroli i własności jest konieczne, by określić obowiązki i prawa podmiotu do poszczególnego środka. Ostateczna konkluzja artykułu sprowadza się do ustalenia momentu przejęcia prawa do sprawowania kontroli tudzież prawa własności na przykładzie umów na użytkowanie środka trwałego.

W opracowaniu zastosowano analizę aktów prawnych, która została wsparta metodą analityczną oraz dedukcji.

## 2. Warunek kontroli/własności w prawie bilansowym i prawie podatkowym

W prawie bilansowym, jak i podatkowym, występują konkretne kryteria, których spełnienie zapewnia zakwalifikowanie składnika do środków trwałych. Do poprawnego zaklasyfikowania składnika do środków trwałych jest konieczne spełnienie wszystkich kryteriów określonych w poszczególnych ustawach. Takie kryteria można wyodrębnić na podstawie definicji środków trwałych zawartych odpowiednio dla pojęcia bilansowego i podatkowego w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994 Nr 121, poz. 591 z późn. zm.; (dalej ustawa o rachunkowości, u.o.r.)), Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991, Nr 80 poz. 350; dalej ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, u.p.d.o.f.) oraz w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992, Nr 21 poz. 86; dalej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, u.p.d.o.p.). Dane definicje są zgodne i wskazują na istnienie konkretnych kryteriów zakwalifikowania składnika rzeczowych aktywów trwałych do środków trwałych jednostki. Można je podsumować następująco (Fiedoruk 2016, s. 15):

- kryterium okresu używania/ekonomicznej użyteczności,
- kryterium kompletności i zdatności do użytku,
- kryterium własności/sprawowania kontroli,
- kryterium wykorzystania (używania) na potrzeby związane z prowadzoną działalnością,
- kryterium wartości.

Warunek kontroli **w prawie bilansowym** jest wykazany w ogólnej definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Aktywa „to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”. Ustawa jasno określa, że w podejściu bilansowym jednostka powinna sprawować kontrolę nad danym składnikiem aktywów, aby kryterium było spełnione.

Obie ustawy o podatku dochodowym, które reprezentują **prawo podatkowe**, nie podają wprost definicji środka trwałego, lecz w art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. wskazują na składniki, które przy spełnieniu konkretnych warunków można uznać za środki trwałe podlegające amortyzacji. Są to składniki „stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania (...) 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 określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi” (Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22a ust. 1).

Problem rozbieżności prawa bilansowego i podatkowego jest zauważalny na wielu płaszczyznach. Głównie mówi się o niespójnościach treściowych polegających na odmiennym definiowaniu terminów przyjętych na gruncie różnych dziedzin prawa. Jednym z przykładów jest sposób zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył, że księgowo kwalifikacja wydatku jako kosztu nie oddziałuje na rozliczenia podatkowe i nie przesądza o momencie poniesienia kosztu uzyskania przychodów (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 października 2017...). Jednak te odmiennie spojrzenia nie świadczą o braku spójności. Różnice te wynikają co do zasady z odmiennych funkcji i celów pełnionych przez obie dziedziny prawa. W rezultacie jest to potrzebne i świadome działanie ustawodawcy.

W konsekwencji dwa wymienione podejścia będą nieco różniły się od siebie w kwestii opisywanego kryterium kontroli/własności. Podczas gdy prawo bilansowe do zaklasyfikowania składnika wymaga jedynie prawa do sprawowania nad nim kontroli, to dla prawa podatkowego determinujące jest prawo własności lub współwłasności składnika. W związku z tym nasuwają się pytania: gdzie kończy się kontrola a zaczyna własność oraz czy kontrola zawiera się we własności.

### 3. Kontrola a własność

*Słownik języka polskiego* definiuje pojęcie własności jako to, co ktoś posiada bądź jest utożsamiane także z prawem do rozporządzania rzeczą z wyłączeniem innych osób, w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego (PWN, b.d. a). W myśl tego samego słownika kontrola jest sprecyzowana jako sprawdzanie czegoś, zestawienie stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Drugie znaczenie sprowadza się do nadzoru nad czymś (PWN, b.d. b). Nasuwa się zatem pytanie o interpretację pojęcia nadzoru. Według wspomnianego słownika określenie nadzór jest równoznaczne z kontrolowaniem lub pilnowaniem kogoś lub czegoś (PWN, b.d. c).

Analizując przedstawione definicje, można zauważyć, że kontrola nie jest tożsama z posiadaniem lub współposiadaniem składnika. Można nawet dojść do wniosku, że pojęcie kontroli jest pomniejsze niż własność. Jednak należy podkreślić, że kontrola środków trwałych może przybierać znaczenie wąskie i szerokie.

Stosunkowo wąskie znaczenie występuje w sytuacji, kiedy kontrola opiera się w głównej mierze na pilnowaniu, czy coś działa zgodnie z zamierzeniami. Takie wąskie znaczenie kontroli może być utożsamiane z nadzorem, ponieważ słownikowa definicja nadzoru również wspomina wyłącznie o pilnowaniu powierzonej rzeczy. Kontrola może się wówczas ograniczać tylko do prawa użytkowania przedmiotu umowy.

Zgodnie z treścią art. 252 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r., poz. 1360; dalej kodeks cywilny, kc) użytkowanie jest to obciążenie rzeczy prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków. Oznacza to, że na używanie rzeczy składa się korzystanie z niej, natomiast jej pożytkami naturalnymi są jej plody, a cywilnymi dochody (art. 52 § 2, art. 53 § 1 kc). Warto zaznaczyć, że „zakres użytkowania można ograniczyć przez wyłączenie oznaczonych pożytków rzeczy” (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 253 § 1).

W szerszym rozumieniu kontroli zawiera się prawo do czerpania korzyści ekonomicznych z tytułu eksploatacji danego środka trwałego, czyli sprawowania kontroli nad jego przyszłymi korzyściami. Można to interpretować jako włączenie do zakresu umowy nie tylko używania, ale również pobierania pożytków z przedmiotu umowy. Kolejnym aspektem wpasowującym się w ramy kontroli w szerokim znaczeniu jest możliwość decydowania o danych korzyściach ekonomicznych związanych ze składnikiem (Cebrowska i Dotkuś, 2012, s. 89). Wiąże się to z jednoczesnym przejściem całego ryzyka, które towarzyszy wszystkim przyszłym korzyściom. Zakres kontroli szerokiej wchodzi także na inne obszary i charakteryzuje się ponadto wieloaspektową odpowiedzialnością spoczywającą na podmiocie sprawującym kontrolę. *Słownik języka polskiego* formułuje dwie definicje pojęcia odpowiedzialności. Pierwsza z nich odnosi się do obowiązku moralnego lub prawnego, w którym odpowiada się za swoje czyny, podczas gdy drugie objaśnienie skupia się na przyjęciu na siebie obowiązku zadbania o coś (PWN, b.d. d). To pojęcie staje się dużo rozleglejsze w momencie, gdy podmiot kontrolujący nie tylko nadzoruje dany składnik i sprawuje kontrolę nad jego przyszłymi korzyściami, lecz także jest odpowiedzialny za utrzymanie właściwego stanu technicznego podmiotu umowy. Za taką odpowiedzialność rozumie się niewielkie naprawy, które mają na celu utrzymanie stanu niepogorszonego w stosunku do stanu wyjściowego wynikającego z umowy. W konsekwencji tak zdefiniowana odpowiedzialność za bieżącą eksploatację jest równoznaczna z pewnymi obowiązkami spoczywającymi na korzystającym. „Korzystający obowiązany jest utrzymywać rzecz w należyтым stanie, w szczególności dokonywać jej konserwacji i napraw niezbędnych do zachowania rzeczy w stanie niepogorszonym, z uwzględnieniem jej zużycia wskutek prawidłowego używania, oraz ponosić ciężary związane z własnością lub posiadaniem rzeczy” (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 709<sup>[7]</sup> § 1). Podsumowując, szeroka kontrola:

- umożliwia sprawowanie nadzoru nad użytkowaniem przedmiotu umowy,
- daje prawo do przyszłych korzyści ekonomicznych oraz
- umożliwia utrzymanie właściwego stanu technicznego przedmiotu umowy.

Kontynuując analizę pojęć kontroli i własności można dojść do wniosku, że szeroko rozumiana kontrola nie różni się już tak bardzo od własności, jednak należy podkreślić jedną istotną różnicę. Kontrola w szerokim rozumieniu nie zawiera prawa do dysponowania składnikiem, takim jak jego sprzedaż, oddanie osobom trzecim do użytkowania tudzież modernizacje lub gruntowny remont zwiększający wartość składnika.

Opisana w szerokim znaczeniu kontrola jest równoznaczna z własnością ekonomiczną i jest kojarzona z umowami leasingu. Ponadto taki stan rzeczy występuje także w literaturze z zakresu prawa i określaną jest mianem posiadania. W odróżnieniu od własności posiadanie jest utożsamiane wyłącznie ze stanem faktycznym, a własność ze stanem prawnym, równoznacznym z tytułem prawnym do składnika.

#### 4. Moment przejęcia prawa

W przypadku umowy kupna-sprzedaży oczywistym i niepodważalnym momentem uzyskania prawa do sprawowania kontroli i tym samym także prawa własności jest moment zakupu. Przejęcie tych praw rzadko odbywa się równocześnie i należy odróżnić czas wystąpienia tych praw. W praktyce można zaobserwować kilka sytuacji, kiedy prawo kontroli występuje przed zakupem, który można uznać za moment uzyskania prawa własności. Najlepszym przykładem jest leasing finansowy oraz zakup na raty. Ustalenie momentu przejęcia kontroli okazuje się jednak bardziej problematyczne. Jaki moment decyduje o tym, że standardowe eksploataowanie staje się zakupem?

Taką odpowiedź formułuje art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości: „Jeżeli jednostka przyjęła do używania obce środki trwałe (...) na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej «finansującym», oddaje drugiej stronie, zwanej dalej «korzystającym», środki trwałe (...) do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, środki te (...) zalicza się do aktywów trwałych korzystającego”. Oznacza to, że kwalifikacja przyjętych do użytkowania środków trwałych jest tożsama z umową zakupu przy spełnieniu jednego z siedmiu wymienionych warunków:

- 1) przenosi własność przedmiotu umowy na korzystającego po zakończeniu okresu umowy,
- 2) zawiera prawo do nabycia przedmiotu przez korzystającego po zakończeniu okresu umowy, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia,
- 3) okres umowy odpowiada przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności przedmiotu, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu,
- 4) suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu,
- 5) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy lub przedłużenia dotychczasowej na korzystniejszych warunkach,

- 6) przewiduje możliwość wypowiedzenia umowy (wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający),
- 7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego.

Interpretacja Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej 4 (dalej KIMSF 4) zawarta w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej (L 320/447 z dnia 29 listopada 2008 r.) może być również decydująca przy ustaleniu, czy umowa zawiera leasing lub charakterystyczne dla niego elementy. Do prawidłowej oceny charakteru umów o użytkowanie pomocne mogą okazać się wytyczne zawarte w wymienionej interpretacji. KIMSF 4 formułuje dwa warunki, które są determinujące w zidentyfikowaniu, czy umowa jest umową leasingu lub zawiera jej elementy:

- umowa przekazuje prawo do korzystania z określonego składnika aktywów oraz
- umowa dostarcza prawo do użytkowania składnika aktywów (posługiwanie się przedmiotem umowy lub sprawowania nad nim kontroli), jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów.

Przedstawione pojęcie kontroli jest niezgodne z omówioną poprzednio kontrolą zarówno w znaczeniu wąskim, jak i szerokim. Pierwszy warunek można utożsamić z fizyczną kontrolą, którą należy definiować jako nadzór. Jest to, w tym znaczeniu, pilnowanie, aby przedmiot umowy działał zgodnie z zamierzeniami. Jednak drugi warunek postawiony w interpretacji wymaga także kontroli nad pożytkami płynącymi z przedmiotu umowy. Pokrywa się to z prawem do przyszłych korzyści ekonomicznych, które wchodzi w zakres kontroli szerokiej. Zatem kontrola według KIMSF 4 jest to:

- sprawowanie nadzoru nad użytkowaniem przedmiotu umowy oraz
- prawo do przyszłych korzyści ekonomicznych.

Zatem jedynym brakującym elementem, potrzebnym do pokrycia się danej definicji z pojęciem kontroli szerokiej, jest przejęcie odpowiedzialności przez korzystającego, czyli utrzymanie właściwego stanu technicznego przedmiotu umowy.

W praktyce KIMSF 4 może zidentyfikować leasing również w umowach charakteryzujących się kontrolą węższą, w tym najmu lub dzierżawy. W tym przypadku, rozpoznając taki leasing jako leasing finansowy, bardzo prawdopodobna byłaby sytuacja bilansowego przejścia kontroli nad aktywami obcych podmiotów na podstawie innych umów niż leasingowe, co w konsekwencji oznaczałoby ich wykazanie jako środka trwałego w bilansie zamawiającego (Cebrowska i Dotkuś, 2012, s. 90). Jest to niebezpieczna nieścisłość, która spowodowałaby liczne problemy związane np. z amortyzacją środka trwałego.

## 5. Zakończenie

Kryterium kontroli/własności jako warunek klasyfikacji środka trwałego do aktywów jednostki jest złożonym pojęciem. Polskie prawo bilansowe umożliwia traktowanie środków trwałych użytkowanych w ramach leasingu finansowego jako składników

pozyskanych na podstawie umów kupna-sprzedaży stanowiących własność jednostki. Wiąże się to z warunkami zamieszczonymi w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Nad takimi środkami trwałymi jednostka będzie sprawowała kontrolę rozumianą szeroko. Pozostałe umowy, tj. umowa najmu, dzierżawy lub leasingu operacyjnego będą wyróżniały się co do zasady wcześniej wspomnianą kontrolą w znaczeniu wąskim. Odmienną definicję kontroli przedstawia KIMSF 4, którego zapisy odbiegają nieco od pojęcia kontroli szerokiej charakterystycznej dla umów leasingu. W rezultacie kontrola jest dość niepewnym i niejednoznacznym zagadnieniem, co wiąże się z dużą potrzebą uznaniowości.

## Literatura

- Cebrowska, T. i Dotkuś, W. (red.). (2012). *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Dz. Urz. UE L 320/447 z dnia 29 listopada 2008 r. Interpretacja Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej 4. „Ustalenie, czy umowa zawiera leasing”.
- Fiedoruk, B. (2016). *Środki trwałe – praktyczne ujęcie w aspekcie bilansowym i podatkowym*. Warszawa: Wydawnictwo Difin SA.
- PWN. (b.d. a). Własność. W: *Słownik języka polskiego PWN*. Pobrane 1 lutego 2023 z <https://sjp.pwn.pl/szukaj/w%C5%82asno%C5%9B%C4%87>
- PWN. (b.d. b). Kontrola. W: *Słownik języka polskiego PWN*. Pobrane 1 lutego 2023 z <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola>
- PWN. (b.d. c). Nadzór. W: *Słownik języka polskiego PWN*. Pobrane 1 lutego 2023 z <https://sjp.pwn.pl/szukaj/nadz%C3%B3r>
- PWN. (b.d. d). Odpowiedzialność. W: *Słownik języka polskiego PWN*. Pobrane 1 lutego 2023 z <https://sjp.pl/odpowiedzialno%C5%9B%C4%87>
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360)
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994 Nr 121, poz. 591 z późn. zm.)
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 października 2017 r. II FSK 2447/15.

## The Condition of the Control Over the Fixed Asset

**Abstract:** The article is devoted to the criterion determining the classification of an asset as a fixed asset, which is the condition of control/ownership. Its purpose is to distinguish the nature of a given criterion for balance sheet law and tax law based on legal acts. In addition, it also presents an interpretation of the concepts of control and ownership. Finally, it shows agreements for the use of fixed assets. The moment of occurrence of the right to exercise control and ownership rights to the subject of the deal was also assessed, based on the analytical method and interpretation of legal acts. The author also presents a distinction made for the given terms.

**Keywords:** fixed assets, control, ownership