



K O K S Z T Y S

biuletyn informacyjny

NUMER 06/2009

Kokszys Kancelarii Prawa Gospodarczego Spółki Komandytowej

Problematyka rozpoznawania kosztów na gruncie ustaw o podatku dochodowym

Pomimo, iż podział na koszty bezpośrednie i pośrednie zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 15 ust. 4, 4b-4e) jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22 ust. 5-5d) został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2007 r., to jednak w dalszym ciągu stosowanie tych przepisów powoduje wiele wątpliwości wśród podatników. Wątpliwości te zaczynają się często już na etapie podziału tych kosztów na bezpośrednie oraz pośrednie i rozciągają się na inne aspekty wykazywania tych kosztów jako kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych.

Należy podkreślić, że niewłaściwe ujęcie tych kosztów, w szczególności przyporządkowanie ich do błędnych okresów, niesie za sobą ryzyko zaniżenia kwoty rocznego zobowiązania podatko-

wego (zaliczki na podatek za poszczególne miesiące), co jest traktowane jako zaległość podatkowa i oprócz konieczności zapłaty właściwej kwoty podatku dochodowego (zaliczki na podatek dochodowy) wraz z należnymi odsetkami, może skutkować również karą grzywny nałożoną w oparciu o przepisy kodeksu karnego skarbowego.

Poniżej zostały zasygnalizowane i skomentowane kwestie, które mogą powodować ryzyko, o którym mowa powyżej.

1. PODZIAŁ KOSZTÓW

Obie ustawy o podatku dochodowym nie wprowadzają definicji pojęcia „kosztów bezpośrednich” oraz „kosztów pośrednich”. Z konstrukcji wspomnianych na wstępie przepisów wynika, iż powyższe rozważanie należa-

łoby zacząć od zdefiniowania kosztów bezpośrednich, uznając równocześnie, iż kosztami pośrednimi będą wszystkie te koszty, które nie będą stanowiły kosztów bezpośrednich. A zatem kosztami bezpośrednimi (tj. kosztami bezpośrednio związanych z przychodami) byłyby te koszty, które są:

- refakturowane;
- w inny sposób przerzucane bezpośrednio na podmioty trzecie (np. materiały używane do produkcji danego asortymentu towarów).

W praktyce jednak granica pomiędzy kosztami pośrednimi a kosztami bezpośrednimi jest płynna, a samo wytyczenie tej granicy przez każdego z podatników musi być dokonywane z uwzględnieniem specyfiki jego działalności. W celu ułatwienia dokonania tego przyporządkowa-

nia można by się pomocniczo odwołać do przyjętych przez podatnika zasad rachunkowości, np. poprzez domniemanie, że koszty ujęte w kosztach własnych sprzedaży są kosztami bezpośrednimi.

2. MOMENT PONIESIENIA KOSZTU

Kolejnym istotnym zdarzeniem z punktu widzenia właściwego rozpoznania kosztów podatkowych jest właściwe określenie dnia poniesienia kosztu, co w szczególności ma znaczenie przy ustalaniu momentu dla rozpoznania kosztów pośrednich. Art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 22 ust. 5d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) jako dzień poniesienia kosztu określa dzień, na który ujęto dany koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) lub innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku) z wyjątkiem sytuacji gdyby dotyczyło to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Trzeba podkreślić, iż obie ustawy wskazują na dzień „na który” zaksięgowano koszt, a nie dzień, „w którym” dokonano technicznej czynności księgowania.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, iż operacja czysto bilansowa, która w momencie księgo-

wania nie znajduje odzwierciedlenia w rachunku wyników, może, co do zasady, doprowadzić do powstania kosztu podatkowego. Powyższe podejście będzie wynikało z tego, iż pomimo szerokiego odwołania do zasad rachunkowości, przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2007 r. nie zlikwidowały autonomii prawa podatkowego w zakresie definiowania kosztu.

Ważnym skutkiem autonomii prawa podatkowego jest dopuszczalność sytuacji, w których określone pozycje kosztowe będą potrącalne jednorazowo, choć na gruncie rachunkowości ujmowane są z przeznaczeniem do rozliczenia w czasie. Z drugiej strony podatnik powinien przygotować przekonującą argumentację, która pozwoliłaby uzasadnić dopuszczalność jednorazowego potrącenia pozycji kosztowej, której księgowe rozpoznanie jest opóźnione lub rozłożone na raty. Niezależnie jednakże od powyższego, na gruncie art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 22 ust. 5d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), zaksięgowanie jest warunkiem koniecznym rozpoznania jakichkolwiek kosztów w rozumieniu podatkowym i dotyczy zarówno kosztów pośrednich jak i bezpośrednich.

3. ROZLICZANIE KOSZTÓW BEZPOŚREDNICH

Co do zasady koszty bezpośrednie (tj. bezpośrednio związane z przychodami) potrąca się w roku w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody. Od tej zasady są jednak wyjątki, dotyczące kosztów bezpośrednich poniesionych w latach następujących po roku, w którym wykazano odpowiadające im przychody. Jednakże również w tym przypadku nie brak kontrowersji. Największa kontrowersja dotyczy sytuacji, w której koszty bezpośrednie ponoszone są jednorazowo, ale dotyczą przychodów osiąganych w dłuższym okresie (w szczególności w okresie wykraczającym poza jeden rok podatkowy). Powstaje wtedy pytanie, czy taki koszt można by potrącić już w momencie uzyskania pierwszego przychodu z tego tytułu.

Dla zilustrowania tego problemu można posłużyć się przykładem: podatnik płaci z góry za dwuletni okres najmu nieruchomości, którą będzie podnajmował, osiągając przychody w ratach miesięcznych w ciągu dwóch lat. Czy może on w takim przypadku potrącić cały koszt z tytułu najmu wraz z rozpoznaniem przychodu z tytułu pierwszej raty czynszowej za podnajem?

Analiza art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 22 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) wskazuje na ryzyko, iż taka praktyka mogłaby zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Mogłyby one stwierdzić, iż nie można potrącać kosztu bezpośredniego, jeżeli odpowiadający mu przychód nie został jeszcze osiągnięty (część przychodów z najmu zostanie uzyskana w przyszłych okresach), a w konsekwencji nie można potrącać kosztu bezpośredniego w części, która odnosi się do przychodów, które miałyby być osiągnięte w przyszłych latach (choćby część tego kosztu odnosi się do przychodów roku bieżącego).

4. ROZLICZANIE KOSZTÓW POŚREDNICH

Jak zostało to wskazane na wstępie kosztami pośrednimi są koszty, które nie będą stanowić kosztów bezpośrednich. W praktyce, takimi kosztami będą głównie usługi.

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 15 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 22 ust. 5c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) koszty pośrednie są potrącalne w momencie ich poniesienia. Jeżeli jednak koszty te dotyczą okresu przekraczającego

rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, to w takim przypadku będą one stanowić koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

A zatem w przypadku, gdy koszty pośrednie dotyczą okresu, którego długości nie można określić w momencie poniesienia (np. prowizja z tytułu otwarcia konta), to wówczas można potrącić cały koszt w dacie poniesienia. W pozostałych przypadkach, tj. takich, gdy podatnik przy dołożeniu należytej staranności jest w stanie ustalić okres, jakiego dane koszty pośrednie dotyczą, istotne będzie pytanie, czy koszt pośredni dotyczy okresu, który mieści się w ramach jednego roku podatkowego, czy też okresu wykraczającego poza jeden rok podatkowy.

W pierwszym rzędzie należałoby określić znaczenie pojęcia „okresu, którego dotyczą koszty”. Na pierwszy rzut oka łatwo jest określić intuicyjne rozumienie tego sformułowania. Jednakże po dokonaniu głębszej analizy jego generalna definicja nie jest taka oczywista. W praktyce wyróżnić można dwa rodzaje relacji między kosztem i okresem, którego koszt dotyczy:

- koszt „dotyczy” określonego okresu, jeżeli odpowiadają

mu otrzymane w zamian usługi ciągłe, wykonywane w tym okresie (np. przy prowizji uiszczanej przy otrzymaniu kredytu, opłacie za prowadzenie ksiąg itp.);

- koszt „dotyczy” określonego okresu, jeżeli wykazuje związek z przychodami osiąganymi w tym okresie (ale nie stanowi kosztu bezpośredniego).

Dodatkowo, w przypadku podziału kosztów pośrednich pomiędzy poszczególne lata podatkowe, istotne będzie również określenie sposobu przyporządkowania poszczególnych części kwot do poszczególnych lat podatkowych. W przypadku gdy nie jest możliwe określenie, jaka część kosztu przypada na dany rok, to przy rozliczaniu w czasie danego kosztu, naturalnym wydaje się zastosowanie zwykłej mechanicznej proporcji, gdzie wysokość potrąceń w poszczególnych okresach zależy od długości tych okresów.

Jeżeli jednak byłoby możliwe określenie, jaka część danego kosztu pośredniego przypada na poszczególne lata podatkowe, to wydaje się, iż najwłaściwszym sposobem postępowania będzie przypisanie poszczególnych części kosztu do poszczególnych lat podatkowych w oparciu o taki klucz, który dał możliwość przypisania części tych kosztów

do poszczególnych lat podatkowych.

5. PODSUMOWANIE

Powyższe rozważania mają przede wszystkim na celu wskazanie, iż przepisy dotyczące rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów w dalszym ciągu źródłem licznych wątpliwości co do ich stosowania przez podatników. To powoduje, że nie sposób wykluczyć ryzyka, iż w przypadku kontroli organy podatkowe będą kwestionować poprawność przyjętego przez poszczególnych podatników podejścia w zakresie rozliczania kosztów w przypadku, gdy powyżej opisane kwestie mają zastosowanie do poszczególnych podatników.

Dlatego też niejednokrotnie rozwiązaniem dającym względne bezpieczeństwo może być wystąpienie do Ministra Finansów z wnioskiem o interpretację indywidualną, co byłoby skutecznym potwierdzeniem prawidłowości postępowania przyjętego przez podatnika w oparciu o przedstawiony przez niego stan faktyczny.

Jeżeli powyższe kwestie wzbudziły Państwa zainteresowanie, uprzejmie proszę o kontakt.



Paweł Rutowicz

Doradca Podatkowy

Tel: 071 33 51 446

E-mail : podatki@koksztys.pl

p.rutowicz@koksztys.pl