

5.2. Moment potrącenia kosztów – zaliczenie kosztów do właściwego roku podatkowego

Problem odpowiedniego rozliczenia kosztów podatkowych w czasie spędza sen z powiek wielu podatnikom. Od 1 stycznia 2007 r. obowiązują w tym zakresie nowe regulacje, zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, jak również od osób fizycznych.

Jak było do tej pory

W 2006 r. przy potrącaniu kosztów w czasie obowiązywała zasada oraz wyjątki odnoszące się do kosztów, które można było przyporządkować do przychodów danego roku. Koszty były zatem potrącane w roku, w którym przychód wystąpił albo powinien był wystąpić.

PRZYKŁAD:

Spółka nabyła w 2005 r. partię 1.000 sztuk towarów, z czego w tym roku sprzedała 400 sztuk. Pozostałe 600 sztuk zostało sprzedane w 2006 r. W związku z tym kosztem roku 2005 r. będzie wydatek na nabycie 400 sztuk, zaś kosztem 2006 r. – pozostała kwota.

Pierwszy wyjątek dotyczył kosztów jeszcze nieponiesionych. Jeżeli odnosiły się one do danego roku, były potrącane w tym właśnie roku, jeżeli ich zarachowanie w tym roku było możliwe.

PRZYKŁAD:

Spółka otrzymała fakturę dotyczącą 2005 r. w lutym 2006 r., przed sporządzeniem sprawozdania finansowego. W związku z tym koszt wynikający z otrzymanej faktury jest kosztem 2005 r.

Drugi wyjątek dotyczył księgowania kosztów w dacie poniesienia, a nie w roku, którego dotyczyły, jeżeli zaksięgowanie ich w roku, którego dotyczyły, nie było możliwe.

PRZYKŁAD:

Spółka otrzymała fakturę dotyczącą 2005 r. w listopadzie 2006 r. Jeżeli wysokość kosztu była spółce znana już w 2005 r., a więc zarachowanie tego kosztu, pomimo braku faktury, było możliwe, spółka musi zrobić korektę zeznania za 2005 r. Jeżeli jednak zarachowanie takie nie było możliwe, wówczas wydatki stają się kosztem podatkowym w roku 2006 r. – pod warunkiem jednak, że w tym roku zostały zapłacone.

Jeżeli mieliśmy do czynienia z kosztami, których nie dało się jednoznacznie przypisać do przychodów danego roku, wówczas były one potrącane w dacie ich poniesienia. Mowa tutaj o kosztów ogólnego funkcjonowania spółki, czyli kosztach pośrednich. Za poniesienie uznawało się z kolei moment kasowy, a więc datę faktycznej zapłaty. Przy czym w aspekcie podatkowym, nie było potrzeby rozkładania danego wydatku w czasie. Dla przykładu można wskazać wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.11.2005 r. (sygn. FSK 2503/04, M.Podat. 2005/12/2), w którym czytamy, że: *wydatki „pośrednie”, które ze swojej natury nie są związane z żadnym konkretnym przychodem, ale zostały poniesione w celu uzyskania przychodów - mogą być zaliczane do kosztów podatkowych w momencie ich poniesienia. W takiej sytuacji, bezpodstawne jest żądanie, by podatnik rozliczał te wydatki w czasie.*

Jak jest od 1.01.2007 r.

Od 1.01.2007 r. koszty podzielono na **bezpośrednie podatkowo i pośrednie podatkowo**, nie definiując rzecz jasna co należy rozumieć pod tymi pojęciami. Można powiedzieć, że bezpośrednimi będą te koszty, które da się przyporządkować do przychodów danego roku, wszystkie zaś pozostałe będą kosztami pośrednimi. W zasadzie wydaje się, że ustawodawca postanowił jedynie doprecyzować omówione wyżej zasady, obowiązujące przed 1.01.2007 r. Jak się jednak okazuje, nie jest tak do końca.

Bardzo istotną kwestią jest zwrócenie uwagi, iż w nowych przepisach pojawia się określenie „poniesienia kosztu”, które to poniesienie zostaje zdefiniowane na dany dzień, a także pojęcie „potrącenie kosztu”, które oznacza, w którym roku koszt staje się kosztem podatkowym. Niektóre koszty będą w związku z tym potrącalne w dacie ich poniesienia, niektóre zaś w zupełnie innym czasie.

Kiedy następuje poniesienie kosztu

Ustawodawca zdefiniował moment poniesienia kosztów. Co ważne, nie należy utożsamiać definicji poniesienia kosztu jedynie do kosztów pośrednich (o których będzie mowa niżej) - ustawodawca nie dokonał bowiem takiego rozgraniczenia. Dlatego też, definicję określoną w art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy stosować zarówno do kosztów bezpośrednich, jak również pośrednich. Zgodnie z tym przepisem, **za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.**

Organy podatkowe uważają, że momentem poniesienia kosztu jest moment, w którym dochodzi do czynności zaksięgowania. Uważam, że takie stano-

wisko jest całkowicie błędne i niczym nie uzasadnione. O tym, kiedy dany wydatek zostanie uznany za podatkowy koszt nie będzie bowiem decydowało ujęcie księgowo, ale przepisy podatkowe, które w takim przypadku będą mówić o „potrąceniu”, a nie o „poniesieniu”. Dlatego też uważam, iż nie ma żadnych przesłanek prawnych, aby traktować moment poniesienia kosztu inaczej niż dotychczas. Koszt powstanie więc co do zasady w momencie wystawienia faktury, skoro przepisy mówią, że chodzi o dzień, na który ujęto koszt w księgach. Czy innym jest zaś moment, w którym ten koszt zostanie ujęty jako koszt uzyskania przychodów.

Koszty bezpośrednie 2007

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, **poniesione** w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są **potrącalne** w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Tak mówi zasada ogólna w roku 2007 r., określona w art. 15 ust. 4 ustawy i w całości można do niej odnieść przykład pierwszy w niniejszym punkcie.

Pierwszy wyjątek w 2007 r. dotyczy kosztów jeszcze nieponiesionych. Zgodnie z nowym art. 15 ust. 4b, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a **poniesione** po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego
- są **potrącalne** w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

W przypadku podatników, którzy sporządzają sprawozdanie, znajdzie zastosowanie przypadek z punktu pierwszego. Dla nich momentem, do którego będą przyporządkowywać koszt do minionego roku, będzie data jego poniesienia do terminu sporządzenia zeznania - czyli dla tych, których rok podatkowy i kalendarzowy się pokrywają, data 31 marca roku następnego. Zwróćmy uwagę, iż faktyczny termin złożenia zeznania nie ma tutaj znaczenia.

PRZYKŁAD:

Spółka sporządziła sprawozdanie finansowe do dnia 20 lutego, a zeznanie złożyła 30 marca. Koszt odnoszący się do roku minionego, a poniesiony do dnia 20 lutego następnego roku, jest kosztem roku poprzedniego.

Zgodnie zaś z art. 15 ust. 4c, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a **poniesione** po dniu, o którym mowa wyżej (określonym w art. 15 ust. 4b pkt 1 albo pkt 2), są **potrącalne** w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Takie brzmienie przepisów może sprawić podatnikom spory problem i wymuszać korekty zeznań rocznych. Zauważmy bowiem, że koszty te nie są potrącalne w dacie poniesienia, ale zawsze w roku, który następuje po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie. Jeżeli więc:

- 1) koszt dotyczący 2007 r. jest poniesiony po 31 marca 2008 r. - **jest kosztem 2008 r.**,
- 2) koszt dotyczący 2007 r. jest poniesiony od 1 stycznia 2009 r. do 31 marca 2009 r. - **jest kosztem 2008 r.**
- 3) koszt dotyczący 2007 r. jest poniesiony po 31 marca 2009 r. - **jest kosztem 2008 r.** (a nie, jak dotąd, kosztem roku, w którym został poniesiony).

Zdefiniowanie momentu poniesienia kosztu może również prowadzić do niezamierzonych korekt. Wynika to z powiązania przepisów bilansowych z podatkowymi. Zgodnie bowiem z art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli **po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem**, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, **dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy**, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej. Zgodnie zaś z art. 54 ust. 2 uor, jeżeli jednostka otrzymała informacje o powyższych zdarzeniach dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Powyższe zapisy ustawy o rachunkowości nakazują zatem ujęcie w księgach poprzedniego roku zdarzenia ujawnionego przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, jeżeli jest to dla tego sprawozdania istotne. Skoro zaś podatkowo za dzień poniesienia kosztu uznaje się dzień, na który koszt ujęto w księgach, dniem tym będzie dzień w roku, na który zdarzenie to zostanie zaksięgowane.

PRZYKŁAD:

Spółka otrzymała fakturę w maju 2008 r., dotyczącą 2007 r. Faktura ta została ujęta, zgodnie z art. 54 ust. 1 uor do ksiąg roku 2007 r. Mając na uwadze nową definicję, należy uznać, że koszt jest poniesiony w 2007 r., a więc zgodnie z art. 15 ust. 4, jest kosztem tego roku. Spółka musi w tej sytuacji sporządzić korektę zeznania rocznego.

Koszty pośrednie to nie koszty zapłacone

W dacie poniesienia księgowane są koszty pośrednie. Zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są **potrącalne w dacie ich poniesienia**. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

PRZYKŁAD:

Spółka otrzymała fakturę na prenumeratę czasopism fachowych w grudniu 2007 r. na okres grudzień 2007 r. – listopad 2008 r. Zapłata miała miejsce w maju 2008 r. Zgodnie jednak z nową definicją, poniesienie kosztu to nie zapłata, ale dzień, na który ujęto koszt w księgach. Jeżeli spółka będzie w każdym miesiącu ujmowała w kosztach 1/12 danego wydatku, to taka właśnie część będzie uznana za poniesioną i ujmowana również podatkowo.

