

Koszty uzyskania przychodów i warunki ich uznawania

Michał Poszwa *

Streszczenie: Cel – koszty mogą być uwzględnione w rachunku podatkowym wyłącznie wówczas, gdy zostaną faktycznie poniesione. Celem artykułu jest przedstawienie i analiza warunków jakie muszą zostać spełnione, aby możliwe było uznanie kosztu za podatkowy. Metodologia badania – w opracowaniu dokonano krytycznej analizy przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych oraz analizy komentarzy dotyczących kontrowersyjnych zapisów w ustawach. Wynik – w artykule zidentyfikowano ryzyka podatkowe wynikające ze stosowania przepisów dotyczących warunków uznawania kosztów w rachunku podatkowym. Oryginalność/Wartość – ustalenie zasad uznawania kosztów podatkowych, a także zagrożeń i szans dotyczących uznawania kosztów za poniesione na potrzeby rachunku podatkowego, pozwala na uniknięcie lub minimalizację negatywnych konsekwencji ryzyka podatkowego, a także na uzyskanie korzyści podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, koszty podatkowe, poniesienie kosztu

Wprowadzenie

Ustalanie kosztów uzyskania przychodów odbywa się przy uwzględnieniu szeregu regulacji zawartych w ustawach dotyczących podatku dochodowego. Przepisy podatkowe charakteryzują się pewnymi właściwościami, które są źródłem dodatkowego ryzyka dla podatników. Ryzyko związane z ustalaniem kosztów podatkowych dotyczy w szczególności przedsiębiorstw. W podmiotach tych identyfikacja i kalkulacja kosztów uzyskania przychodu odbywa się na podstawie analizy procesów gospodarczych. Jednocześnie organy podatkowe mają prawo weryfikacji sposobu dokumentowania zdarzeń oraz badania ich faktycznego przebiegu.

Dla określenia ryzyka podatnika znaczenie ma zarówno treść regulacji, jak i jej forma. Z treści przepisów wynikają reguły ustalania kosztów podatkowych. Dotyczą one identyfikacji zakresu kosztów, ich wyceny oraz terminu uwzględniania w rachunku podatkowym. W treści norm podatkowych odzwierciedlone są zadania realizowane przez poszczególne podatki. Podstawowe znaczenie ma funkcja fiskalna, a funkcje pozafiskalne mają charakter uzupełniający. W odniesieniu do przedsiębiorstw istotne znaczenie ma wykorzystywanie podatku dochodowego w realizacji funkcji stymulacyjnej, której celem jest oddziaływanie między innymi na sposób prowadzenia działalności.

* dr Michał Poszwa, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław, e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl.

Realizacja zadań fiskalnych i stymulacyjnych odbywa się przy założeniu autonomii prawa podatkowego, w tym względem prawa cywilnego i bilansowego. Autonomia oznacza możliwość pomijania w rachunku podatkowym skutków niektórych zdarzeń gospodarczych uwzględnianych zgodnie z prawem bilansowym, jak również uwzględniania tych zdarzeń, które są pomijane w prawie bilansowym. Jednocześnie w prawie podatkowym możliwa jest odmienna interpretacja zdarzeń gospodarczych, uwzględnianych również zgodnie z regulami bilansowymi. Ze względu na odmienną celów prawa bilansowego i podatkowego autonomia regulacji podatkowych nie podlega dyskusji. Kontrowersyjny jest jednak jej zakres. Wynikająca z autonomii prawa podatkowego specyfika ustalania kosztów uzyskania przychodów może prowadzić do takiego ograniczenia ich uznawania, które spowoduje zwiększenie efektywnego obciążenia wyniku finansowego oraz dodatkowe koszty ewidencji, rozliczeń i minimalizacji ryzyka.

1. Ogólne zasady ustalania kosztów podatkowych

Przedmiotem rachunku podatkowego są koszty podatkowe, czyli koszty uzyskania przychodów. Kategoria kosztów uzyskania przychodów jest stosowana wyłącznie na potrzeby rozliczania podatku dochodowego i odzwierciedla ograniczony zakres kosztów uwzględnianych w rachunku dochodu. Ponadto do części kosztów podatkowych (np. amortyzacja) stosuje się specyficzne procedury ich pomiaru określone w przepisach.

Sposób ustalania kosztów podatkowych jest determinowany w szczególności treścią przepisów, a ponadto charakterem działalności, formą ewidencji oraz prowadzoną przez przedsiębiorstwo polityką podatkową. Normy prawa podatkowego wyznaczają ramy poprawności rachunku kosztów uzyskania przychodów. W przepisach określa się zakres kosztów podatkowych, sposób ich wyceny oraz zasady ustalania momentu potrącania od przychodów. W treści przepisów wiele miejsca poświęca się na określenie co jest, a co nie jest kosztem podatkowym, a relatywnie w małym stopniu reguluje się sposoby rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych. Istotne jest to, że celem rachunku kosztów podatkowych nie jest rzetelne ustalenie kosztów, ale zgodne z przepisami, a więc uwzględniające narzucone ograniczenia i możliwości.

Charakter działalności podatnika wpływa na sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów, ponieważ konieczne jest jednak uwzględnienie rzeczywistego przebiegu procesów gospodarczych. W rachunku podatkowym stosowane są pewne uproszczenia, które powodują zarówno zwiększenie dochodu (np. wyłączenie niektórych kosztów), jak i czasowe jego obniżenie (np. przyspieszona amortyzacja). Uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej wymagane jest w szczególności w procesie identyfikacji kosztów podatkowych (uznaje się bowiem wyłącznie koszty faktycznie poniesione) oraz w tych obszarach (np. rozliczanie i kalkulacja kosztów), które nie są szczegółowo albo w ogóle regulowane w przepisach. Podatnik, aby uzasadnić określony sposób postępowania (np. zasadność uwzględnienia określonego kosztu lub wycenę produkcji w toku) musi odwołać się do faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Ponadto, ustalenie stanu faktycznego należy, zgodnie z ordynacją podatkową, do obowiązków organów podatkowych i to niezależnie od aktywności podatnika w tym zakresie. Charakter prowadzonej działalności stanowi zatem ważny argument, pozwalający podatnikowi na uzasadnienie korzystnych rozliczeń, ale jednocześnie ogranicza podatnika w stosowaniu uproszczeń, które również mogą być korzystne.

Sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów zależy także od formy prowadzonej ewidencji. Podatnik stosuje albo księgi rachunkowe, albo podatkową księgę przychodów i rozchodów. Rodzaj ewidencji determinuje w pewnym stopniu zakres wykazywanych kosztów podatkowych. Ustawodawca nie uzależnia zakresu kosztów od ewidencji (definicja kosztów ma charakter ogólny), ale przy prowadzeniu ewidencji uproszczonej dopuszczalne jest pominięcie niektórych kosztów. W księgach rachunkowych ujmuje się wszystkie koszty, a podatnik ma prawo (lub obowiązek) wyłączyć niektóre z nich z rachunku dochodu. Forma ewidencji determinuje sposób klasyfikacji kosztów oraz moment uwzględnienia kosztów w rachunku dochodu. W szczególności przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych należy kwalifikować koszty podatkowe do bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Podział ten decyduje o tym, w którym okresie rozliczeniowym koszty mogą być potrącone od przychodów. Podział kosztów podatkowych na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych powoduje, że tylko wówczas występuje problem właściwego rozliczania kosztów oraz ich kalkulacji. Problemy te nie są jednak regulowane kompleksowo w przepisach.

Dodatkowym czynnikiem, który może wpływać na ustalanie kosztów podatkowych jest polityka podatkowa przedsiębiorstwa. Jeżeli podatnik prowadzi politykę ograniczania ryzyka podatkowego oraz minimalizacji podatku dochodowego, to jej elementem jest najczęściej polityka wykazywania kosztów uzyskania przychodów. W pierwszej kolejności podatnik może mniej lub bardziej konserwatywnie kwalifikować koszty do podatkowych. Ostrożne podejście, zmierzające do minimalizacji ryzyka podatkowego powoduje, że zakres wyłączeń kosztów jest relatywnie wyższy, niż w sytuacji większej skłonności do podejmowania ryzyka. Polityka podatkowa wpływa także na sposób wyceny i moment potrącania kosztów. Minimalizacja podatku dokonywana jest między innymi poprzez przyśpieszenie lub opóźnienie momentu wykazania kosztów w rachunku dochodu, w zależności od przypadających na dany okres przychodów oraz stosowanych odliczeń.

Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów podatnik powinien uwzględniać zarówno legalność postępowania, jak i konsekwencje w zakresie ryzyka oraz minimalizacji podatku. Konieczne jest wypracowanie procedury ustalania kosztów, w której wykorzystuje się zasady systematycznego rachunku kosztów oraz ograniczenia prawne.

2. Rachunek kosztów podatkowych

Procedura ustalania kosztów uzyskania przychodów obejmuje etapy właściwe dla systematycznego rachunku kosztów. Na proces rachunku kosztów podatkowych składają się identyfikacja i pomiar kosztów, ich klasyfikacja i ewidencja oraz rozliczanie i kalkulacja (Pozna 2009: 105).

W pierwszej kolejności podatnik dokonuje identyfikacji kosztów podatkowych. Kosztami uzyskania przychodów są koszty faktycznie poniesione, w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wyłączonych z rachunku podatkowego. Do kosztów podatkowych zalicza się zatem koszty spełniające trzy warunki. Po pierwsze, koszt musi być faktycznie poniesiony. Po drugie, musi być uznany za celowy, a więc związany z prowadzoną działalnością oraz po trzecie, nie może być wyłączony na podstawie ustawy z kosztów podatkowych. Podatnik dysponuje pewną swobodą dotyczącą zakresu wyłączeń, której realizacja zależy od przyjętej polityki ograniczania ryzyka podatkowego.

Pomiar kosztów podatkowych jest dokonywany na podstawie dowodów źródłowych i obliczeń. Szczegółowe zasady pomiaru jedynie amortyzacji podatkowej pozostawiają podatnikowi dużą swobodę, pozwalającą na prowadzenie polityki wykazywania kosztów. W przepisach podatkowych nie reguluje się jednak szczegółowo zasad wyceny zapasów (problem ceny zakupu i nabycia, wycena rozchodu zapasów), co stanowi źródło ryzyka podatkowego, ale jednocześnie oznacza swobodę wyboru dla realizacji polityki podatkowej. Dylematy wyceny zapasów na potrzeby podatkowe występują w szczególności przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

Klasyfikacja i zakres ewidencji kosztów uzyskania przychodów wynikają ze stosowanej formy ewidencji. W przypadku ewidencji uproszczonej grupowanie kosztów podatkowych narzucone jest wymogami podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Stosowanie tych klasyfikacji nie budzi znaczących wątpliwości i nie wpływa znacząco na ryzyko podatkowe. Przy prowadzeniu ewidencji księgowej koszty uzyskania przychodów muszą być sklasyfikowane na bezpośrednio związane z przychodami oraz inne, niż bezpośrednio związane z przychodami. Podział powyższy stanowi źródło dodatkowych kosztów oraz ryzyka dla przedsiębiorstwa. Konieczne jest bowiem rozbudowanie ewidencji tak, aby w stosowanych księgowo przekrojach ewidencyjnych uwzględnić dodatkowe podziały kosztów. Zasadniczym problemem jest jednak brak określenia zakresu kosztów zaliczanych do bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. W działalności podatnika należy uwzględnić różne konsekwencje zaliczenia kosztów uzyskania przychodów do jednej lub drugiej grupy.

Klasyfikacje kosztów podatkowych mają charakter nie tylko organizacyjny i porządkowy, ale przede wszystkim merytoryczny. Poszczególne grupy kosztów są w odpowiedni sposób ujmowane w rachunku dochodu. W przypadku podatkowej księgi przychodów i rozchodów koszty są potrącane w roku ich poniesienia (a więc w dacie wystawienia dowodu księgowego). Szczególnie traktowane są koszty ujmowane jako zakupy towarów i materiałów, które w ciągu roku są zaliczane do kosztów bieżących, a w rozliczeniu rocznym podlegają korekcie o zmianach stanu zapasów. Zapasy te muszą być odpowiednio wyceniane. W przypadku podatników rozliczających się na podstawie ksiąg rachunkowych istotne są zasady potrącania wyodrębnionych grup kosztów. Koszty bezpośrednio związane z przychodami uwzględnia się w rachunku dochodu w okresie, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w dacie ich poniesienia, a więc w dniu ich ujęcia w księgach. Zatem w przypadku różnic między wielkością wytworzonych a sprzedanych w danym okresie produktów, moment potrącenia kosztu podatkowego zależy od jego zakwalifikowania do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami.

Na wysokość wykazanego w danym okresie dochodu wpływają również sposoby rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych. Rozliczanie i kalkulacja kosztów stanowią niezbędny element rachunku kosztów, w tym podatkowych. W przepisach podatkowych nie określa się jednak szczegółowych zasad rozliczeń i kalkulacji kosztów uzyskania przychodów. Jednoznacznie wyłącza się z kosztów podatkowych te koszty, które zostały ujęte jako rezerwy i rozliczenia międzyokresowe bierne. Ponadto ustawodawca nakazuje dokonywanie rozliczeń kosztów pośrednio związanych z przychodami poniesionych z góry, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy. Rozliczanie w czasie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, a także rozliczenia międzypodmiotowe oraz kosztów wydziałowych, jak również metody kalkulacji i wyceny produkcji w toku nie są określone w przepisach. Brak dyspozycji ustawodawcy przy jednoczesnym braku ograniczeń powodują, że podatnik dysponuje pewną swobodą ujęcia kosztów bezpośrednio związanych

z przychodami. Sposób wykorzystania tej swobody powinien uwzględniać rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych, koszty ewidencji i rozliczeń, ryzyko podatkowe oraz ewentualne korzyści polegające na minimalizacji podatku dochodowego.

Procedura ustalania kosztów uzyskania przychodów nie jest precyzyjnie określona szczególnie w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podatnik musi przyjąć samodzielnie określone rozwiązania, uwzględniając ich pracochłonność oraz konsekwencje w zakresie ryzyka oraz wysokości podatku.

Wynik podatkowy musi być ustalany zgodnie z przepisami podatkowymi. Podstawą rachunku są zapisy w ewidencji. Cechą ewidencji uproszczonej jest ograniczenie jej zakresu wyłącznie do przychodów i kosztów podatkowych. W ewidencji księgowej ujmuje się natomiast wszystkie zdarzenia gospodarcze, powodujące zmiany w zasobach majątkowych i źródłach ich finansowania. Z jednej strony zakres ewidencji w księgach rachunkowych jest szerszy w stosunku do potrzeb rozliczenia podatku dochodowego. Jednak z drugiej strony w księgach nie uwzględnia się tych zdarzeń, które nie powodują zmian w bilansie, ale mają konsekwencje podatkowe (np. otrzymane nieodpłatne świadczenia).

W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych występuje dylemat, czy dochód (stratę podatkową) ustalać na podstawie wyniku finansowego jako jego korektę, czy też niezależnie w ramach wyodrębnionego rachunku dochodu. W każdym przypadku konieczne jest takie zorganizowanie ewidencji, aby możliwe było uwzględnienie wszystkich różnic między przychodami i kosztami księgowymi oraz podatkowymi. Różnice te mogą być ujęte w ewidencji analitycznej lub pozabilansowej.

Dla sposobu prowadzenia rachunku dochodu istotne znaczenie ma uwzględnienie charakteru różnic między ujęciem księgowym a podatkowym. Cechą różnic trwałych (np. wyłączone podatkowo koszty reprezentacji) jest to, że są uwzględniane jednorazowo, a więc tylko w jednym okresie pomniejszają lub powiększają one przychody księgowe do podatkowych lub pomniejszają koszty księgowe do podatkowych. Różnice trwałe mogą być łatwo uwzględnione w rachunku dochodu, prowadzonym jako korekta wyniku finansowego. Różnice przejściowe (np. koszty wynagrodzeń z umów cywilnoprawnych naliczane i rozliczane w różnych okresach) występują co najmniej w dwóch momentach – w okresie, gdy powstają oraz, gdy są rozliczane. Na przykład, jeżeli na skutek występowania różnicy przejściowej w jednym okresie zmniejszy się koszty księgowe do podatkowych, to w innym okresie koszty księgowe będą musiały być zwiększone do podatkowych.

Różnice przejściowe mogą być rozliczane (odwracać się) w ramach danego roku lub w różnych latach podatkowych. Różnice w ciągu roku nie mają znaczenia, jeżeli podatnik rozlicza zaliczki metodą ryczałtową, a więc nie ustala bieżącego dochodu. Różnice występujące w różnych latach muszą być zawsze uwzględniane w rachunku dochodu, gdyż dochód jest ustalany co najmniej raz na koniec roku. Różnice przejściowe powodują skomplikowanie rachunku dochodu, jeżeli powstają i/lub są rozliczane przez wiele lat (miesiące, kwartałów).

Występowanie różnic przejściowych, w szczególności rozliczanych w wielu okresach komplikuje ustalanie wyniku podatkowego poprzez korektę wyniku finansowego. Wielość oraz złożoność korekt z tytułu różnic przejściowych mogą powodować, że rachunek dochodu będzie pracochłonny i nieczytelny. Zwiększy to ryzyko pomyłki oraz ograniczy wartość informacyjną i użyteczność rachunku w zarządzaniu. Racjonalniejszym rozwiązaniem może być ustalanie dochodu niezależnie od rachunku zysków i strat. Dotyczy to w szczególności rachunku kosztów podatkowych w zakresie działalności operacyjnej. W warunkach złożonej działalności produkcyjnej i usługowej rachunek kosztów podatko-

wych prowadzony niezależnie od systematycznego rachunku kosztów na potrzeby księgowo może pozwolić na uzyskanie przejrzystych informacji dla rozliczenia podatkowego oraz na potrzeby zarządzania. Oba rachunki powinny być powiązane danymi źródłowymi, natomiast różnice wynikałyby z zakresu uwzględnianych kosztów oraz ewentualnie szczególności i metod rozliczania oraz kalkulacji.

Ustalanie wyniku podatkowego poprzez korektę wyniku finansowego polega szczegółowo na korygowaniu przychodów i kosztów, które muszą być odrębnie wykazane w zeznaniu rocznym. Przychody wykazane w księgach zwiększane są do podatkowych z tytułu różnic ujemnych trwałych (np. wartość otrzymanych świadczeń nieodpłatnych), a także powstających różnic przejściowych ujemnych (otrzymanie zapłaty z góry) i wygasających różnic przejściowych dodatnich (otrzymanie zarachowanych wcześniej należnych odsetek). Przychody wykazane w księgach są zmniejszane do podatkowych, z tytułu różnic dodatnich trwałych (np. przychody zwolnione z podatku), a także powstających różnic przejściowych dodatnich (nieotrzymane należne odsetki) oraz wygasających różnic przejściowych ujemnych (zarachowanie części otrzymanej zapłaty z góry).

Koszty wykazane w księgach są zwiększane do podatkowych z tytułu powstających różnic przejściowych dodatnich (podatkowy jednorazowy odpis amortyzacyjny) oraz wygasających różnic przejściowych ujemnych (wypłata zarachowanych wcześniej wynagrodzeń). Koszty wykazane w księgach są zmniejszane do podatkowych z tytułu różnic ujemnych trwałych (np. koszty z tytułu odsetek za zaległości podatkowe), a także powstających różnic przejściowych ujemnych (naliczenie wynagrodzeń, które nie zostały wypłacone) oraz wygasających różnic przejściowych dodatnich (amortyzacja księgową odpisanego jednorazowo środka trwałego).

Występowanie wielu różnic trwałych i przejściowych w efekcie zwiększających i zmniejszających wynik finansowy do wyniku podatkowego zwiększa pracochłonność i komplikuje rachunek dochodu. Dodatkowe trudności, o charakterze merytorycznym, związane są z kwalifikowaniem i kalkulowaniem kosztów uzyskania przychodów ustalanych na podstawie ksiąg rachunkowych.

3. Grupowanie kosztów podatkowych

Podatnicy prowadzący ewidencję księgową kwalifikują koszty uzyskania przychodów do jednej z dwóch grup: bezpośrednio oraz innych, niż bezpośrednio związanych z przychodami. Celem grupowania kosztów podatkowych jest ustalenie momentu potrącenia kosztu w rachunku dochodu. Zakwalifikowanie kosztu do jednej z grup może mieć konsekwencje w wysokości dochodu wykazanego za dany rok (ewentualnie miesiąc lub kwartał). Ma to znaczenie wówczas, gdy dany koszt nie może być jednoznacznie zaliczony do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami.

Do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się te, które można powiązać z konkretnymi przychodami (np. wartość sprzedanych towarów). Koszty te (koszty uzyskania przychodów) są potrącane w okresie uzyskania odpowiadających im przychodów. Do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zaliczyć można koszty wytworzenia potrącane w rachunku zysków i strat proporcjonalnie do wielkości sprzedaży. Takie rozumienie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami nie wynika jednak z ustawy o podatku dochodowym i może być kwestionowane (Nykiej i in 2007: 21).

Do kosztów pośrednio związanych z przychodami zalicza się te, których nie można powiązać z konkretnym strumieniem przychodów (Marciniuk red. 2013: 380-381). Koszty te są potrącane w dacie ich poniesienia. Do kosztów pośrednio związanych z przychodami zaliczyć można koszty nieprodukcyjne, traktowane w rachunku zysków i strat jako koszty okresu. Koszty uzyskania przychodów pośrednio związane z przychodami poniesione z góry, podlegają obowiązkowo rozliczeniom międzyokresowym, jeżeli dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy.

Ponieważ obowiązek rozliczania w czasie nie dotyczy kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, to zakwalifikowanie kosztów do danej grupy spowoduje wykazanie różnego wyniku podatkowego. Na przykład jeżeli podmiot wynajmie w kwietniu 2013 r. lokal na potrzeby świadczenia usług i poniesie koszty z góry za dwa lata, to przy zaliczeniu czynszu do kosztów pośrednio związanych z przychodami (koszty przedsiębiorstwa) musi potrącić koszt proporcjonalnie do długości okresu najmu. Jeżeli koszt z tytułu czynszu zostanie zakwalifikowany do bezpośrednio związanych z przychodami (koszty usług), to podatnik ma wybór: albo koszty obciążą w całości rok 2013 (zostaną potrącone w okresie sprzedaży usług), albo koszty z tytułu czynszu zostaną rozliczone w czasie. W przepisach podatkowych nie zabrania się rozliczania tych kosztów. Przy zaliczeniu kosztów do pośrednio związanych z przychodami wynik podatkowy będzie wyższy niż przy zaliczeniu do kosztów związanych bezpośrednio.

Konsekwencje w zakresie wykazywanego wyniku podatkowego będą występowały również w przypadku innych kosztów, które nie podlegają rozliczeniom w czasie. Konsekwencje te związane są między innymi z różnicami między wielkością produkcji i sprzedaży w danym roku. Na przykład jeżeli podatnik przyjmie do używania samochód dostawczy, który będzie użytkowany w związku z produkcją (zaopatrzenie) i działalnością nieprodukcyjną (dystrybucja), to zaliczenie kosztów użytkowania i amortyzacji samochodu do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami spowoduje, przy produkcji innej niż sprzedaż, że koszty będą potrącane w innym momencie.

Zakładając, że przykładowy samochód byłby odpisany podatkowo jednorazowo, to korzyści z przyspieszonej amortyzacji wystąpią szybciej lub później (lub wcale) w zależności od zakwalifikowania kosztów samochodu. Przy szacowaniu momentu i skali ewentualnych korzyści podatkowych wynikających z przyspieszenia momentu poniesienia kosztu, należy uwzględnić również moment potrącenia kosztu. W przypadku, gdy odpis jednorazowy będzie zaliczony do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, zostanie uwzględniony w rachunku dochodu w roku sprzedaży wyrobów lub usług. Skala ewentualnych przesunięć momentu potrącenia kosztu podatkowego względem momentu poniesienia zależy również od sposobu wyceny produkcji w toku. Uwzględnienie kosztów z tytułu amortyzacji (w tym odpisu jednorazowego) przy wycenie produkcji w toku powoduje opóźnienie momentu potrącenia kosztu.

Uwagi końcowe

Ustalanie kosztów uzyskania przychodów wymaga uwzględnienia szczegółowych rozwiązań. Zależą one w znacznym stopniu od podatnika, który uwzględniając przepisy, specyfikę działalności oraz cele własnej polityki podatkowej musi indywidualnie ustalić procedury pomiaru, grupowania, rozliczania i kalkulacji kosztów.

Koszty uzyskania przychodów podlegają tym samym procedurom rachunku kosztów co koszty księgowo. Należy jednak uwzględnić węższy zakres kosztów podatkowych niż księgowych oraz inne cele rachunków podatkowego i sprawozdawczego.

Literatura

- Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A. (2007), *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk.
- Fedak Z., Kossakowski E. (2013), *Korekta kosztów podatkowych z tytułu nieopłaconych faktur*, „Rachunkowość” nr 2.
- Podatek dochodowy od osób prawnych* (2013), red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa.
- Poszwa M. (2009): *Rachunek kosztów uzyskania przychodów*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem*, PN UE we Wrocławiu, nr 53, Wrocław.

CONDITIONS FOR RECOGNITION OF TAX COSTS

Abstract: Purpose – the costs may be included in the income tax only if they are actually incurred. The purpose of this article is to present and analyse the conditions that must be met in order to be able to recognize the cost as incurred within a specified period. Design/Methodology/Approach – the paper presents a critical analysis of the provisions of the income tax laws of natural and legal persons, as well as some comments to the regulations, court decisions and interpretations of the tax authorities. Findings – the article identified tax risks arising from the application of the provisions on the conditions for recognition costs in the income tax. Originality/Value – establishing rules for the recognition of tax costs, as well as the risks and opportunities relating to the recognition of costs as incurred for the purposes of the tax bill to avoid or minimize the negative consequences of tax risks, as well as to obtain a tax advantage.

Keywords: income tax; tax costs; incurring the cost

Cytowanie

- Poszwa M. (2013), *Koszty uzyskania przychodów i warunki ich uznawania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 163–170; www.wneiz.pl/frfu.