

## Gazeta prawa i podatków

# Prawo bilansowe nie decyduje o tym, kiedy potrącamy koszt

17.08.2010, Katarzyna Wojtowicz-Janicka

**Dla potrącenia wydatku w kosztach nie ma znaczenia, czy od strony rachunkowej został on prawidłowo ujęty w księgach rachunkowych. Ważna jest tylko data, na jaką go zapisano**

Dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych ważny może okazać się **wyrok NSA z 18 maja 2010 r. (II FSK 942/09)**, w którym sąd zanalizował relację między definicją dnia poniesienia kosztu z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT a przepisami ustawy o rachunkowości.

### Jak podatek przeliczał

Sprawa trafiła do NSA na skutek sporu podatnika z organami podatkowymi co do stosowanego kursu NBP do przeliczenia wydatków w walucie obcej. Gdy fakturę zakupową podatek otrzymywał ze znacznym opóźnieniem (po miesiącu od jej wystawienia), a okres sprawozdawczy (miesiąc) nie był jeszcze zamknięty, księgował wydatek na ostatni dzień tego okresu.

Do przeliczenia wydatku na złote stosował średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień, na jaki ujęto wydatek w księgach rachunkowych (czyli poprzedzającego ostatni dzień okresu księgowego).

Wystąpił z wnioskiem o interpretację, domagając się potwierdzenia prawidłowości swego postępowania. Jednakże w zapadłych w tym postępowaniu rozstrzygnięciach, łącznie z postępowaniem przed WSA, zaprezentowano tak różne rozumienie definicji dnia poniesienia kosztu z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, że sprawa zasadnie stała się przedmiotem rozważań NSA.

Organ podatkowy i sądy I instancji inaczej zinterpretowały proces dokonywania zapisów w księgach rachunkowych. Zdaniem organu podatkowego dzień poniesienia kosztu to dzień faktycznego księgowania i równocześnie dzień przeprowadzenia operacji gospodarczej, natomiast w opinii sądu I instancji – dzień przeprowadzenia operacji gospodarczej to data wystawienia faktury.

### Co mówią przepisy

Spór dotyczył treści art. 15 ust. 1 i art. 15 ust. 4e ustawy o CIT. Zgodnie z art. 15 ust. 1 zd. 2 ustawy koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

W myśl zaś art. 15 ust. 4e w brzmieniu obowiązującym na moment wydawania interpretacji, 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.

Z obu tych przepisów wynika, że do przeliczenia wydatku w walucie obcej należy stosować średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień, na jaki ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury. Nie wynika z nich zaś literalnie, aby prawidłowość ujęcia wydatku w księgach rachunkowych determinowała prawidłowe od strony podatkowej rozliczenie kosztu.

### Interpretacyjny kogel-mogel

Analiza poglądu ministra finansów prowadzi do wniosku, że podstawą niekorzystnego dla podatnika rozstrzygnięcia był brak rozróżnienia pomiędzy datą faktycznego księgowania wydatku (tj. datą, kiedy następuje wprowadzenie zapisu do ksiąg) a datą, na jaką wydatek jest księgowany (przypisanie wydatku do okresu sprawozdawczego).

Z jednej strony organ wskazał, że przepisy podatkowe regulujące zasady potrącalności kosztów odsyłają do art. 6 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, mówiącego, że do okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

Równocześnie jednak stwierdził, że skoro przepisy ustawy o rachunkowości decydują, na który dzień ujmuje się koszt, a tym samym przesądzają o dacie poniesienia kosztu, to koszt podatkowy powstaje w dniu faktycznego zaksięgowania wydatku w księgach rachunkowych, a nie w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej.

**Natomiast do przeliczenia wydatku na złote, zdaniem ministra, na podstawie art. 15a ust. 7 ustawy o CIT, należy stosować średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury.**

Warto zwrócić uwagę, że ten sam organ podatkowy, odpowiadając na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, podtrzymał wyrażone wcześniej stanowisko i jednocześnie uznał, że z uwagi na treść art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia, dzień poniesienia kosztu jest wyznaczany datą przeprowadzenia operacji gospodarczej!

Zaprzeczając samemu sobie, organ podatkowy stwierdził jednocześnie, że dzień poniesienia kosztu z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT to dzień faktycznego księgowania wydatku; jest to dzień przeprowadzenia operacji gospodarczej.

**Obliczenia przed wystawieniem faktury?**

Wydawać by się mogło, że zaprezentowana argumentacja, którą cechuje brak wewnętrznej spójności oraz całkowite odejście od analizy legalnej, podatkowej definicji dnia poniesienia kosztu z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT będzie skutkowało uchYLENIEM interpretacji przez wojewódzki sąd administracyjny.

Tymczasem stanowisko WSA w Gliwicach wyrażone w wyroku z 29 stycznia 2009 r. (I SA/GI 1027/08) nie tylko nie usunęło wad interpretacyjnych dokonanych przez organ podatkowy, lecz okazało się jeszcze bardziej kontrowersyjne. Sąd ten stwierdził bowiem, że data przeprowadzenia operacji gospodarczej to data wystawienia faktury.

Zdaniem WSA organy podatkowe słusznie odwołały się do art. 6 ust.1 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a szczególnie do jej art. 30 ust. 2 pkt 2 nakazującego ujmować w księgach rachunkowych operacje gospodarcze wyrażone w walucie obcej na dzień ich przeprowadzenia.

W efekcie należy przyjąć, że koszty wyrażone w walucie obcej powinny być przeliczane na złote na dzień poprzedzający przeprowadzenie operacji gospodarczej, którym w opisanym stanie faktycznym będzie data wystawienia faktury.

**Na ratunek NSA**

Przeprowadzony przez organ podatkowy i przez WSA proces wykładni art. 15 ust. 1 zd. 2 i art. 15 ust. 4e ustawy o CIT jest wadliwy. U jego podstaw leżały bowiem daleko idące uproszczenia, z którymi trudno się pogodzić podmiotowi prowadzącemu księgi rachunkowe w praktyce. Niewątpliwie istnieje zasadnicza różnica między dniem, w którym dokonywane jest księgowanie, a dniem, na jaki wydatek jest ujmowany w księgach rachunkowych.

Sprawa zatem zasadnie trafiła do NSA, który odcinając się od wcześniej przedstawianej argumentacji, podkreślił fakt odrębnego przedmiotu regulacji dla prawa bilansowego i prawa podatkowego, a zatem fakt wzajemnej odrębności obu gałęzi prawa i brak podatkowotwórczego charakteru przepisów ustawy o rachunkowości.

**Zdaniem NSA funkcją ksiąg rachunkowych jest rejestrowanie operacji gospodarczych i finansowych, stąd też zapisy dokonywane w księgach nie mogą tworzyć ani modyfikować materialnego prawa podatkowego (por. wyroki NSA z 17 czerwca 1991 r., III SA/245/91 oraz z 8 czerwca 1994 r., III SA/1571/93).**

Co więcej, NSA zwrócił również uwagę na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 lutego 1994 r. (U2/90), w którym wskazano, że zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów nie ma potwierdzenia w przepisach podatkowych.

W sprawie szczególnie istotne dla podatników jest jednak to, że NSA uznał, iż skoro w interpretowanych art. 15 ust. 1 i art. 15 ust. 4e ustawy o CIT nie zawarto odesłania do przepisów ustawy o rachunkowości, to nie można się zgodzić ze stanowiskiem, że „przepisy podatkowe odsyłają podatników do przepisów ustawy o rachunkowości”.

Zdaniem NSA użyte w definicji dnia poniesienia kosztu sformułowanie „dzień, na jaki ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie” nie może stanowić podstawy do uznania, że z takim właśnie odesłaniem mamy do czynienia na gruncie tego przepisu.

Jako przykład takiej wyraźnej delegacji do stosowania prawa bilansowego NSA wskazał art. 193 § 3 ordynacji podatkowej, w którym ustawodawca odsyła w przypadku zakresu oceny wadliwości prowadzonych ksiąg podatkowych do „zasad wynikających z odrębnych przepisów” – w tym przypadku właśnie do ustawy o rachunkowości.

W konsekwencji zdaniem NSA dniem poniesienia kosztu będzie dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych, bez potrzeby weryfikowania, czy koszt ten został ujęty zgodnie z treścią art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości czy też nie.

**WAŻNE**

Dla każdego przedsiębiorcy prowadzącego księgowość i rozliczającego podatki oczywista jest różnica między datą operacji gospodarczej (datą sprzedaży) a datą wystawienia faktury.

Jakie znaczenie ma wyrok w praktyce

Wyrok NSA prowadzi do interesujących dla podatników wniosków. Na jego podstawie należy bowiem twierdzić, że dla potrącenia wydatku w kosztach nie ma znaczenia, czy od strony rachunkowej wydatek został prawidłowo ujęty w księgach rachunkowych. Istotna jest tylko data, na jaką ujęto wydatek w księgach, bez względu na to, czy od strony przepisów ustawy o rachunkowości jest ona właściwa.

Przyjęcie rozumowania zaprezentowanego przez NSA rodzi kolejne pytania dotyczące potrącalności kosztów uzyskania przychodów. Skoro bowiem o momencie potrącalności decyduje sama data, na którą ujmujemy koszt w księgach rachunkowych, to czy zaliczki, jak również wydatki rozliczane poprzez rozliczenia międzyokresowe (z wyjątkiem tych, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy) nie powinny być potrącane jako koszty w całości w chwili, na jaką zostaną ujęte w księgach rachunkowych?

Kontrowersje te zasługują na to, aby w kontekście wyroku NSA stać się w przyszłości przedmiotem dalszych rozważań i analizy praktyków stosujących prawo podatkowe.

*Autorka jest doradcą podatkowym w ECDDP Sp. z o.o.*