

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice	19
Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego	30
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców	42
Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach	57
Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw	70
Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie	81
Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	101
Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa	114
Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna	122
Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających	132
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek	145
Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu	154
Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów	162
Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła	172

Summaries

Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council	18
---	----

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences	29
Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework	41
Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors	56
Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity	80
Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting	90
Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures	100
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants....	113
Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems	121
Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis	131
Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities	152
Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin	161
Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses	170
Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system	190

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl

PROBLEM „UZNANIOWOŚCI” W USTALANIU KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie i analiza zakresu swobody podatnika w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotem badań są koszty i procedury ich ustalania na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od przedsiębiorców. W opracowaniu dokonano analizy aktów prawnych, komentarzy do ustaw o podatku dochodowym, a także wyroków sądów i interpretacji podatkowych. Prawo podatkowe nie określa precyzyjnie procedury ustalania kosztów podatkowych. Wynika to zarówno ze świadomego wyboru ustawodawcy, jak i z natury kosztu jako kategorii ekonomicznej i złożoności działalności gospodarczej. Podatnik zmuszony jest do dokonania wyboru spośród wielu możliwości prowadzenia rachunku. Możliwości te związane są z treścią przepisów bądź z brakiem szczegółowych regulacji. Dokonując wyboru sposobu ustalania kosztów, podatnik uwzględni ryzyko kwestionowania ich poprawności przez organy kontrolne oraz dodatkowo dążenie do minimalizacji wysokości podatku.

Słowa kluczowe: wynik podatkowy, rachunek kosztów, koszty uzyskania przychodów.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.15

1. Wstęp

Koszty uzyskania przychodów ustalane są w ramach procedury rachunkowej, której wynikiem jest kwota kosztów pomniejszająca przychody podatkowe w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy. W rachunku kosztów uzyskania przychodów dokonuje się, w pierwszej kolejności, identyfikacji kosztów na potrzeby podatkowe, a więc ustalenia, które koszty mogą być uwzględnione w rachunku podatkowym, a które nie, ponieważ nie spełniają określonych warunków. Etap ten nie kończy jednak procesu ustalania kosztów podatkowych. W drugiej kolejności oblicza się wartość kosztów uzyskania przychodów, które są odejmowane od przychodów podatkowych, a więc potrącane w rachunku dochodu (straty podatkowej). Nie wszystkie koszty poniesione i zaliczone do podatkowych będą w danym okresie rozliczeniowym pomniejszać wynik podatkowy. Sposób potrącania kosztów zależy od formy ksiąg podatkowych, a termin potrącenia od charakteru związku kosztu z przychodami.

Koszty uzyskania przychodów są kategorią prawa podatkowego. Wskazanie, które spośród ogółu kosztów są kosztami uzyskania przychodów, wymaga zastosowania określonej procedury analitycznej. Polega ona na wykazaniu związku kosztu z prowadzoną działalnością oraz braku wyłączenia z kosztów podatkowych. W ustawach podatkowych nie określa się precyzyjnie zakresu kosztów podatkowych. Takie określenie nie jest w ogóle możliwe. Zaliczenie części kosztów do podatkowych odbywa się zatem częściowo w wyniku swobodnej oceny dokonanej przez podatnika, gdy nie ma możliwości powołania się na „obiektywne przesłanki” uznania kosztu.

Koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów muszą zostać zakwalifikowane do jednej z dwóch grup – kosztów potrącanych w okresie ich poniesienia oraz kosztów potrącanych w innym okresie niż ich poniesienie. Przypisanie kosztów do potrącalnych odbywa się na podstawie przesłanek o charakterze zarówno obiektywnym, jak i subiektywnym, a więc uznaniowym. Wynika to ze złożoności kosztów jako kategorii ekonomicznej i rachunkowej oraz skomplikowania procesów gospodarczych, które podlegają ocenie przez podatnika.

Kwota kosztów wykazana w rachunku wyniku podatkowego w pewnym stopniu zależy od indywidualnej oceny dokonanej przez podatnika. Ponieważ ocena ta ma charakter subiektywny, to należy stwierdzić, że z tego powodu wartość kosztów podatkowych potrącanych w danym okresie może być różna w zależności od sposobu ujęcia przez podatnika procesów gospodarczych. Konieczna jest zatem identyfikacja obszarów, w których występuje uznaniowość związana z identyfikowaniem i kwalifikowaniem kosztów, oraz dokonanie analizy skutków subiektywnej oceny zdarzeń gospodarczych dla ryzyka podatkowego i dodatkowo dla minimalizacji wydatków podatkowych.

Celem artykułu jest przedstawienie i analiza swobody, jaką dysponuje podatnik przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów. W opracowaniu poddano analizie treść przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z 26 lipca 1991 r.] (ustawa PDoOF) i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z 15 lutego 1991 r.] (ustawa PDoOP).

2. Procedura ustalania dochodu (straty podatkowej)

Wynik podatkowy, a więc dochód lub strata podatkowa, jest obliczany jako różnica między podatkowymi przychodami a kosztami ich uzyskania. Takie ogólne określenie wyniku nie pozwala na wskazanie konkretnej, a więc niebudzącej wątpliwości procedury rachunkowej, której zastosowanie pozwoliłoby uniknąć sporów z organami podatkowymi. Wysokość wyniku podatkowego jest wypadkową wartości przychodów i kosztów zaliczonych do podatkowych. Ponieważ wynik jest ustalany za dany okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał, rok), niezbędne jest wskazanie, które z podatkowych przychodów i kosztów powinny być uwzględnione w konkretnym czasie. Oznacza to konieczność uwzględnienia zasad potrącania kosztów podatkowych we właściwym okresie rozliczeniowym.

W procedurze rachunku wyniku podatkowego należy ustalić:

1. Zakres przychodów i kosztów uwzględnianych w rachunku podatkowym.
2. Wartość podatkową powyższych przychodów i kosztów.
3. Okres rozliczeniowy, w którym należy uwzględnić przychody i koszty.

W pierwszej kolejności ustala się przychody i koszty działalności gospodarczej, które są przedmiotem rachunku podatkowego. Przychody podatkowe zdefiniowane są w formie katalogu wskazującego rodzaje przychodów przy uwzględnieniu kwot wyłączonych z rachunku i zwolnionych z opodatkowania. Z kolei w definicji kosztów podaje się warunki, jakie muszą być spełnione, aby uznać koszt za podatkowy, oraz wskazuje katalog kosztów, które są wyłączone z rachunku. W drugiej kolejności dokonuje się ustalenia wysokości przychodów zgodnie z regułami prawa podatkowego oraz ustala się wartość, według reguł podatkowych, kosztów uzyskania przychodów. W trzecim kroku przypisuje się zidentyfikowane i wycenione podatkowe przychody i koszty do właściwego okresu rozliczeniowego. Oznacza to uwzględnienie przychodów i kosztów w rachunku za określony miesiąc, kwartał lub rok podatkowy.

Przedstawione elementy rachunku wyniku podatkowego występują niezależnie od sposobu jego prowadzenia. Algorytm obliczania dochodu lub straty podatkowej wynika z formy prowadzonej ewidencji, którą może być:

- Podatkowa księga przychodów i rozchodów.
- Księgi rachunkowe.

W przypadku stosowania podatkowej księgi przychodów i rozchodów wynik podatkowy oblicza się według ściśle określonej formuły. Szczegółowe pozycje rachunku są jednoznacznie wskazane w przepisach. Wynik podatkowy oblicza się jako różnicę między zapisanymi w księdze przychodami i kosztami ich uzyskania, która jest korygowana w rozliczeniu rocznym o saldo zmiany wartości początkowego i końcowego spisu z natury towarów, materiałów, wyrobów gotowych i innych składników. Prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów skutkuje również stosowaniem zasady, że koszty podatkowe są potrącane w okresie ich poniesienia.

W przypadku stosowania przez podatnika ksiąg rachunkowych należy uwzględnić dwie okoliczności. Po pierwsze, szczególne zasady dotyczące momentu ujęcia kosztów podatkowych w rachunku wyniku. Polegają one na tym, że koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie osiągnięcia odpowiednich przychodów. Natomiast koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie ich poniesienia, ale przy uwzględnieniu konieczności rozliczania tych kosztów, które zostały poniesione z góry na okres ponad jednego roku.

Po drugie, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych sposób prowadzenia rachunku wyniku podatkowego nie jest szczegółowo określony w przepisach. Możliwe jest tutaj zastosowanie jednego z dwóch algorytmów. Według pierwszego podejścia wynik oblicza się przez korektę wyniku finansowego o różnice w interpretacji zdarzeń gospodarczych między prawem bilansowym a podatkowym. Oznacza to, że przychody podatkowe oblicza się, przyjmując za punkt wyjścia przychody księgowe, które zmniejsza się o przychody wyłączone podatkowo oraz zwiększa o kwoty pomijane

księgowo. Ponadto zwiększenia i zmniejszenia przychodów za dany okres wynikają z przesunięcia momentu ujęcia przychodów w rachunku księgowym i podatkowym. Podobnie koszty uzyskania przychodów oblicza się, dokonując zmniejszenia kosztów ujętych w księgach o kwoty nieuznawane podatkowo. Ponadto dokonuje się zmniejszeń i zwiększeń kosztów księgowych za dany okres o kwoty, które są uwzględniane w obu rachunkach w różnym momencie.

Przedstawiony sposób prowadzenia rachunku przychodów podatkowych (a więc poprzez korekty) może być uznany za jednoznaczny. Jednak ustalanie kosztów uzyskania przychodów przez korektę kosztów księgowych może prowadzić do wątpliwości co do poprawności rachunku. Wynika to z kilku przyczyn. W rachunku tym nie uwzględnia się wprost podziału kosztów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami. Ponadto duża liczba korekt komplikuje rachunek i zachęca do uproszczeń, które są merytorycznie nieuprawnione, a w skrajnych przypadkach prowadzą do wykazywania ujemnych kosztów (gdy korekty zmniejszające w danym okresie są większe niż koszty korygowane). Dodatkowe komplikacje w rachunku korekt powodowane są koniecznością uwzględnienia ciągłości procesów gospodarczych (występowanie produkcji w toku) oraz koniecznością dokonywania korekt na skutek przekroczenia terminów płatności.

Alternatywnym wobec rachunku korekt sposobem obliczenia wyniku podatkowego jest prowadzenie rachunku bez nawiązywania do wyniku finansowego. W tym podejściu przychody i koszty podatkowe ustala się na podstawie danych z ksiąg rachunkowych, ale „przefiltrowanych” pod kątem podatkowym. Zdarzenia gospodarcze analizuje się zgodnie z przepisami podatkowymi i na tej podstawie ustala się podatkowe przychody oraz koszty uzyskania przychodów. Przy tym rachunek kosztów podatkowych prowadzony jest autonomicznie względem rachunku księgowego, chociaż możliwe jest stosowanie nawet identycznych procedur przetwarzania danych o kosztach (por. [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2014]. Istotne jest to, że koszty uzyskania przychodów są grupowane na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami. Na tej podstawie ustala się koszty, które podlegają potrąceniu w danym okresie rozliczeniowym.

Porównanie obu wariantów rachunku wyniku podatkowego w warunkach prowadzenia ksiąg rachunkowych dowodzi, że kwota ustalonych przychodów podatkowych będzie identyczna. Jednak wysokość wykazanych w rachunku za dany okres kosztów podatkowych może się różnić w zależności od zastosowanej procedury. W literaturze wyrażane są odmienne opinie co do właściwości sposobu ustalania wyniku. Według dominującego poglądu należy stosować rachunek polegający na korygowaniu wyniku finansowego do podatkowego [Kosakowski 2013]. Według innego podejścia w polskim prawie podatkowym przyjmuje się metodę rachunku polegającą na nienawiązaniu do wyniku finansowego [Litwińczuk (red.) 2013]. Każdy z przedstawionych sposobów prowadzenia rachunku podatkowego jest stosowany w praktyce.

Wariant korekt wyraża dążenie do ujednoczenia rachunku księgowego i podatkowego i w określonych przypadkach pozwala na zmniejszenie kosztów rozliczeń. W podejściu tym zaznacza się jednak wpływ regulacji podatkowych na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ponadto podatnicy stosują często uproszczenia, które nie znajdują oparcia w przepisach. Wariant zakładający samodzielne prowadzenie rachunku wyniku podatkowego może być bardziej pracochłonny, ale pozwala na realizację autonomii prawa podatkowego, chociaż podatnik może wykorzystywać procedury księgowe na potrzeby podatkowe. W tym podejściu podatnik ma większe możliwości wpływania na wysokość wyniku podatkowego, a przez to podatku dochodowego, oraz kontrolowania w większym stopniu ryzyka podatkowego związanego z rachunkiem podatkowym.

3. Identyfikacja przyczyn i obszarów swobodnej oceny w rachunku podatkowym

Ustalanie wyniku podatkowego odbywa się według reguł wynikających z przepisów prawa podatkowego. Ustalenie tych reguł (zasad, norm), które powinny być zastosowane, odbywa się w procesie wykładni (interpretacji) prawa. Przy tym przyjmuje się, że adresaci norm prawnych posiadają tzw. zdolność egzegetyczną, czyli możliwość (umiejętność, kompetencję) rozumienia tekstu prawnego [Brzeziński 2008]. Przepisy prawa mogą być odczytywane przez podatników w sposób jednoznaczny, a więc niebudzący wątpliwości. Oznacza to, że możliwe jest tylko jedno rozumienie normy prawnej. Przykładowo nie ulega wątpliwości, że odsetki od zaległości podatkowych są wyłączone z rachunku podatkowego, chociaż regulacja ta może być oceniana negatywnie przez zainteresowanych. W powyższym przypadku nie występuje swoboda oceny konsekwencji podatkowych sytuacji faktycznej polegającej na zapłacie odsetek.

W treści ustaw podatkowych można wskazać również przepisy, które nie budzą wątpliwości, ale pozostawiają podatnikowi swobodę co do sposobu rozliczenia lub sposobu postępowania dla osiągnięcia celów działalności. Podatnik posiada uprawnienie w postaci tzw. opcji podatkowych [Werner 2013]. Na przykład podatnik ma prawo wyboru sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla określonych środków trwałych. Ponadto podatnicy mogą bez ograniczeń podatkowych dobierać formę prawną działalności produkcyjnej, usługowej lub handlowej. W powyższych przypadkach swoboda oceny podatnika polega na możliwości wyboru optymalnej w danej sytuacji formy rozliczenia lub prowadzenia działalności.

W ustawach podatkowych dotyczących podatku dochodowego można wreszcie wskazać przepisy, których wykładnia prowadzi do dwóch lub więcej rezultatów. Przy czym nie oznacza to, że istnieje pełna dowolność interpretacyjna. Chodzi o sytuację, w której każdy rezultat jest poparty odpowiednią argumentacją. Na przykład interpretacja dotycząca wyłączenia z kosztów podatkowych wydatków na posiłek z kontrahentem opiera się na założeniu, że ta usługa gastronomiczna jest reprezentacją. Możliwe

jest jednak przyjęcie, że posiłek z kontrahentem nie jest reprezentacją, a zatem może być zaliczony do kosztów podatkowych.

Przepisy prawa podatkowego, dotyczące w szczególności kosztów uzyskania przychodów, mają do pewnego stopnia charakter uznaniowy. Oznacza to, że ich interpretacja może prowadzić do wielu rezultatów. Zatem rozumienie przepisu ma cechy subiektywne, indywidualne, w wielu przypadkach sytuacyjnie wynikające z określonego kontekstu. Możliwość różnego rozumienia przepisów jest źródłem ryzyka podatkowego. Jego całkowite wyeliminowanie nie jest jednak możliwe, co wynika co najmniej z dwóch przyczyn. Po pierwsze, przedmiotem regulacji są zjawiska gospodarcze z natury trudne do jednoznacznej interpretacji. Przykładowo definicja kosztów uzyskania przychodów zawiera „element ocenny”, jakim jest „celowość” poniesienia kosztu lub w szerszym ujęciu „związek” z prowadzoną działalnością. Po drugie, nieprecyzyjność (nieścisłość) przepisów wynika z ograniczeń w sferze definicyjnej. Ograniczenia te spowodowane są zarówno brakiem konsensusu co do rozumienia zjawisk lub kategorii (np. pojęcie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami), jak i ograniczeniami w sferze językowej (np. brak definicji reprezentacji).

Swobodna ocena dokonywana jest przez podatnika w trzech obszarach. Po pierwsze, dotyczy ona ustalania zakresu przychodów i kosztów podatkowych. Z reguły podatnik w pewnym stopniu musi indywidualnie ocenić i ustalić, które przychody i koszty będą uwzględnione w rachunku podatkowym. Po drugie, swoboda oceny dotyczy wyceny niektórych przychodów oraz ustalania wartości kosztów. W przypadku przychodów konieczne jest rozstrzygnięcie, czy cena sprzedaży składnika majątku jest w odpowiedniej relacji do wartości rynkowej. Trzecim obszarem, w którym podatnik stosuje swobodę oceny, jest ustalenie okresu rozliczeniowego, do którego zostaną zaliczone przychody, a przede wszystkim koszty.

Dokonywanie przez podatnika interpretacji przepisów podatkowych jest nieodłącznym elementem prowadzenia rachunku wyniku podatkowego. Zakres swobodnej oceny będzie w wielu przypadkach dyskusyjny. Dla podatnika oznacza to z jednej strony występowanie zagrożenia polegającego na możliwości kwestionowania przyjętego rozumienia przepisów przez organy podatkowe. W polskim systemie podatkowym stosowane są mechanizmy, które pozwalają na ograniczenie tego ryzyka (np. urzędowa interpretacja przepisów, uprzednie porozumienie cenowe, możliwość korekty deklaracji/zeznania podatkowego). Z drugiej strony pojawia się szansa na przedstawienie przekonujących argumentów, które uzasadnią korzystną dla podatnika wykładnię przepisu. Istotnym atutem podatnika jest z pewnością znajomość danej sytuacji faktycznej i konieczność jej uwzględnienia w procedurze ustalania w szczególności kosztów działalności.

4. Swobodna ocena w ustalaniu zakresu kosztów podatkowych

W rachunku kosztów podatkowych podstawowym etapem jest ustalenie, które koszty są kosztami uzyskania przychodów. W definicji kosztów podatkowych podane są wa-

runki, które powinny być spełnione, aby uznać koszt za podatkowy. Przede wszystkim zwraca uwagę zapis, że koszty uzyskania przychodów stanowią element (podzbiór) wszystkich kosztów ponoszonych w ramach działalności gospodarczej. Podatnik musi więc dokonać oceny, czy koszty zostały faktycznie poniesione, czy są związane z prowadzoną działalnością oraz czy nie znajdują się na liście kosztów wyłączonych.

Sposób potwierdzenia, że koszt został poniesiony, zależy od formy ewidencji. W przypadku podatkowej księgi przychodów i rozchodów za dzień poniesienia uznaje się datę wystawienia dokumentu, który jest podstawą ujęcia kosztu. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych dniem poniesienia jest dzień ujęcia kosztu w księgach (z wyjątkiem rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych). W praktyce (opinie autorów, wyroki sądów, interpretacje organów podatkowych) występują jednak dwie opinie dotyczące interpretacji odpowiedniego przepisu. Według jednej warunkiem uznania kosztu za poniesiony jest zaksięgowanie go „jako kosztu” [Kozłowska 2011; Kosakowski 2013]. Według drugiej koszty uznaje się podatkowo niezależnie od ich ujęcia jako kosztu księgowego [Kubacki 2014]. Podatnik musi więc dokonać oceny, czy uznać koszt podatkowy w sytuacji, gdy nie ujęto jeszcze kosztu w księgach.

Istotnym elementem podlegającym indywidualnej ocenie jest celowość poniesienia kosztu, a więc dla osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Konieczność oceny związku kosztu z działalnością łączona jest często z oceną racjonalności kosztu. Racjonalność nie powinna być przedmiotem oceny ze strony organów podatkowych, jednak ponieważ faktycznie jest brana pod uwagę, to podatnik również powinien ją uwzględnić. Oczywistym prawem podatnika jest taka ocena związku przyczynowo-skutkowego, która prowadzi do wniosku, że dany koszt nie będzie zaliczony do podatkowych.

Koszty zaliczone do „celowych” podlegają ocenie z punktu widzenia konieczności ich wyłączenia z rachunku podatkowego. Problem swobodnej oceny dotyczy tylko niektórych pozycji kosztów wyłączonych, a więc tych, które nie są rozumiane jednoznacznie (np. koszty reprezentacji, odsetki od kapitału własnego u osób fizycznych). Również w tym przypadku możliwe jest przyjęcie konserwatywnego podejścia skutkującego niezaliczaniem kosztów do podatkowych.

Zaliczenie kosztów do podatkowych wymaga zastosowania procedury, która zawiera elementy zarówno obiektywne, jak i subiektywne. W większości przypadków nie ma jednak wątpliwości, że dany koszt jest podatkowy lub że nie jest kosztem podatkowym. W pozostałych przypadkach konieczne jest podjęcie decyzji na podstawie indywidualnych przesłanek oraz przy uwzględnieniu podejścia o charakterze konserwatywnym lub uwzględniającym maksymalizację korzyści podatkowych.

5. Swobodna ocena w ustalaniu kosztów potrącalnych

Koszty zaliczone do podatkowych podlegają kwalifikowaniu do dwóch grup – kosztów potrącalnych w danym okresie i kosztów potrącalnych w przyszłych okresach. W określonych przypadkach koszty poniesione po zakończeniu roku będą potrącane

w roku poprzednim. Podstawą przypisania kosztów do potrącalnych w danym okresie lub w innych okresach jest ich zakwalifikowanie do kosztów bezpośrednio oraz innych niż bezpośrednio (pośrednio) związane z przychodami. W przepisach ustaw o podatkach dochodowych nie określono reguł zaliczania kosztów do każdej z wymienionych grup.

W procesie ustalania kosztów potrącalnych w danym okresie należy rozstrzygnąć najczęściej następujące problemy: które koszty poniesione z góry podlegają rozliczeniom międzyokresowym oraz w jaki sposób (w jakim tempie) te rozliczenia będą dokonywane, czy i w jaki sposób należy wyceniać produkty i usługi w toku, czy należy i w jaki sposób dokonywać rozliczenia świadczeń międzypodmiotowych, jakie stosować klucze podziałowe kosztów pośrednich wytworzenia itp.

Możliwe są tutaj dwa sposoby postępowania. Pierwszy polega na przyjęciu w rachunku podatkowym tych samych zasad ustalania kosztów, które są przyjęte w polityce rachunkowości podmiotu. Takie podejście jest preferowane przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne [Kosakowski 2013; Kubacki 2014]. Podejście to nie wynika jednak z żadnego przepisu podatkowego, może być jednak stosowane jako racjonalny argument. Omawiany sposób postępowania oznacza, że do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się te koszty, które w rachunku księgowym są kosztami wytworzenia oraz są zaliczane do wartości towarów. Podejście to będzie więc stosowane wówczas, gdy koszty podatkowe ustalone są przez korektę kosztów księgowych o różnice trwałe i przejściowe.

Drugi sposób postępowania polega na tym, że koszty podatkowe do potrącenia w danym okresie ustala się bez nawiązywania do procedur rachunku kosztów stosowanych na potrzeby księgowe. W tym podejściu podatnik stosuje procedury, które uważa za zgodne z przepisami (a więc niezabronione) i dodatkowo opłacalne. Podatnik powinien uzasadnić stosowane procedury ustalania kosztów podatkowych dążeniem do odzwierciedlenia faktycznego przebiegu procesów gospodarczych. Podejście to będzie stosowane wówczas, gdy koszty podatkowe nie są ustalone przez korektę kosztów księgowych.

Dokonując oceny zagrożeń wynikających ze stosowania różnych procedur ustalania kosztów potrącalnych, należy przede wszystkim zwrócić uwagę na zakres ewentualnych uproszczeń w rachunku podatkowym. Każde uproszczenie (np. pominięcie wyceny produkcji w toku) może być bowiem kwestionowane przez organ podatkowy. Zatem ograniczenie lub rezygnacja z uproszczeń będą obiektywnym argumentem, który w procesie oceny procedur nie może być kwestionowany.

6. Zakończenie

W procedurze rachunku wyniku podatkowego, a w szczególności rachunku kosztów uzyskania przychodów, konieczne jest dokonywanie ocen procesów gospodarczych, których podstawą nie są obiektywne kryteria, ale takie o charakterze subiektywnym. W praktyce pojawia się zatem problem, jak daleko może być stosowana subiektyw-

na ocena przy założeniu, że sposób ustalania wyniku podatkowego nie jest kwestionowany. W ramach swobodnego wyboru podatnik ma prawo przede wszystkim do wyłączenia z rachunku tych pozycji kosztów, które budzą jego wątpliwości. Alternatywne podejście zakłada uznawanie kosztów, które budzą wątpliwości, ale z jednoczesnym „założeniem” rezerwy na potencjalne dopłaty podatku i sankcje.

Istotnym narzędziem ograniczania ryzyka związanego z poprawnością rachunku kosztów podatkowych jest ograniczenie uproszczeń charakterystycznych dla ustalania kosztów podatkowych metodą korekt kosztów księgowych. Podatnik może wypracować takie procedury rozliczeniowe i kalkulacyjne, które będą odzwierciedlały faktyczny przebieg procesów gospodarczych. Konieczna jest przy tym ocena kosztów stosowania tych procedur oraz ewentualnych korzyści dotyczących minimalizacji wydatków z tytułu podatku dochodowego. Zatem możliwe jest ograniczenie ryzyka podatkowego dotyczącego ustalania kosztów przez powołanie się na procedury księgowe. Całkowita eliminacja ryzyka wydaje się jednak niemożliwa.

Literatura

- Brzeziński B., 2008, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2014, *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Kosakowski E., 2013, *Podatki dochodowe od dochodu z działalności gospodarczej w 2013 r.*, SKwP, Warszawa.
- Kozłowska H., 2011, *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, SKwP, Warszawa.
- Kubacki R., 2014, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław.
- Leszczyłowska A., 2014, *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*, PWE, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Pałka M., 2014, *Zakładowy plan kont z komentarzem*, Wydanie XXIV, Ekspert, Wrocław.
- Poszwa M., 2014, *Struktura kosztów uzyskania przychodów*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 335, s. 212-220.
- Ustawa z 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz. U. z 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.
- Werner A., 2013, *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

THE PROBLEM OF “DISCRETION” IN DETERMINING TAX DEDUCTIBLE EXPENSES

Summary: The aim of this paper is to present and analyze the scope of freedom in determining the taxpayer's tax costs. The subject of the study are the costs and procedures for the purpose of determining their income tax accounting for entrepreneurs. The study analyses

legal acts, comments to the laws on income tax from individuals and legal persons, as well as judgments and interpretation of tax authorities. Standards of tax law do not define the precise procedure for determining the tax costs. This is due to both the conscious choice of the legislature as well as the nature of the cost as an economic category and complexity of the economic activity. Finally, a taxpayer is forced to make a choice from among a lot of possibilities of an account. These opportunities arise from the content of regulations, or from the lack of detailed regulations. When choosing a method of determining the costs, a taxpayer should focus mainly on the risk of challenging their correctness by inspection bodies, and the desire to minimize the amount of tax.

Keywords: taxable income, cost accounting, tax deductible expenses.