

Opinia nr 10/ 2015

Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 12 listopada 2015 r.

w sprawie propozycji Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich zawartych w opinii w zakresie zasadności zmian w ustawach o podatkach dochodowych dotyczących obszarów możliwego zbliżenia prawa bilansowego i podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem uproszczeń dla małych przedsiębiorstw

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego aprobuje propozycje Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczące zasadności zmian w ustawach o podatkach dochodowych dotyczących obszarów możliwego zbliżenia prawa bilansowego i podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem uproszczeń dla małych przedsiębiorstw

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Załącznik: Opinia Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w zakresie zasadności zmian w ustawach o podatkach dochodowych dotyczących obszarów możliwego zbliżenia prawa bilansowego i podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem uproszczeń dla małych przedsiębiorstw z dnia 6 listopada 2015 r.

Warszawa, 6 listopada 2015 r.

**Opinia Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich w zakresie zasadności
zmian w ustawach o podatkach dochodowych dotyczących obszarów
możliwego zbliżenia prawa bilansowego i podatkowego ze szczególnym
uwzględnieniem uproszczeń dla małych przedsiębiorstw**

W dniu 18 marca 2015 r. działający przy Ministrze Finansów Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) przekazał na ręce Przewodniczącego Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego Pana prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego oraz Przewodniczącej Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich, Pani prof. dr. hab. Hanny Litwińczuk plik dokumentów wspólnie stanowiących zbiór propozycji zbliżenia polskiego prawa bilansowego i podatkowego w celu redukcji barier administracyjnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Zespół ds. Podatków Bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego na podstawie przekazanej wersji roboczej raportu *„Różnice pomiędzy przepisami o rachunkowości i przepisami podatkowymi”* poddał analizie przekazane przez KSR nst. zestawienia: (i) opracowane przez Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej (DR) oraz Departament Podatków Dochodowych (DD) Ministerstwa Finansów zestawienie propozycji obszarów możliwych do zbliżenia w zakresie prawa podatkowego oraz bilansowego niepowodujące skutków fiskalnych, jako obszary możliwe do zbliżenia w pierwszej kolejności, (ii) opracowane przez KSR zestawienie propozycji obszarów możliwych do zbliżenia w pierwszej kolejności oraz (iii) opracowane przez KSR zestawienia propozycji obszarów możliwych do zbliżenia w drugiej kolejności. Wnioski z tej analizy Zespół ds. Podatków Bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego prezentuje poniżej.

1. Uwagi ogólne

Niniejsza opinia zawiera ocenę proponowanych przez KSR rozwiązań w zakresie możliwych do zbliżenia obszarów prawa podatkowego i bilansowego. Ocena opiera się na analizie skutków, jakie propozycje KSR mogą wyrzucić w obszarze podatków dochodowych, z tego względu pominięto w niej propozycje dotyczące zmian w zakresie wyceny gruntów oraz aktualizacji wartości nieruchomości jako niewywierających skutków w tych podatkach. W miarę możliwości w niniejszej opinii zawarto również uwagi odnoszące się do ewentualnych skutków wdrożenia proponowanych przez KSR zmian w przepisach podatkowych dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W celu zachowania przejrzystości opracowania oraz jego spójności z przekazanym przez KSR zbiorem dokumentów, dla ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.) Zespół przyjął skrót „UoR”, natomiast dla ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2014, poz. 851 ze zm.) – skrót „PDOPrU”. Uwagi Zespołu dotyczące przepisów PDOPrU należy odnosić do analogicznych przepisów ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej jako „PDOFizU”).

2. Uwagi szczegółowe dotyczące wybranych propozycji zamieszczonych w zestawieniach opracowanych przez DR i DD oraz KSR w zakresie obszarów możliwych do zbliżenia w pierwszej kolejności

2.1. Definicja środków trwałych

UoR definiuje, czym jest środek trwały, natomiast PDOPrU i PDOFizU zawierają wyłącznie elementy definicji środka trwałego, poprzez wskazanie składników majątku, które podlegają amortyzacji podatkowej, po spełnieniu określonych w tych ustawach warunków.

Pomiędzy przepisami podatkowymi i rachunkowymi wskazywane jest istnienie dwóch zasadniczych różnic w podejściu do definicji środka trwałego:

- 1) różnica w podejściu do prawa własności,
- 2) różnica w zakresie składników aktywów, które zawierają się w grupie środków trwałych.

W odniesieniu do pierwszej różnicy (Ad. 1), przepisy rachunkowe operują pojęciem kontroli, która przesądza, czy dany składnik jest włączany do aktywów podmiotu (i dalej: środków trwałych), czy też nie. Aktywem są kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe, przy czym prawo własności nie jest w tym wypadku elementem kluczowym. W przypadku natomiast przepisów podatkowych, o zakwalifikowaniu składnika majątku do środków trwałych danego podmiotu decyduje w pierwszej kolejności prawo własności.

W odniesieniu do drugiej różnicy (Ad. 2), lista aktywów (składników majątkowych według terminologii PDOPrU), które zaliczane są do środków trwałych zgodnie z UoR i PDOPrU jest podobna, jednakże nie jest w pełni zbieżna. W szczególności wymieniane rozbieżności dotyczą:

- 1) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- 2) nieruchomości, które są utrzymywane w celu wzrostu wartości lub otrzymania pożytków,
- 3) inwentarza żywego,
- 4) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego.

Dodatkowo, PDOPrU pozwala na amortyzację taboru transportu morskiego, który jest jeszcze w budowie. Powyżej wymienione różnice są efektem przyjęcia w PDOPrU definicji środka trwałego poprzez wymienienie składników majątku podlegających amortyzacji podatkowej oraz warunków, jakie muszą te składniki spełniać. Brakuje natomiast jednego przepisu, w którym ustawodawca zebrałby i usystematyzował wszystkie elementy definicji środka trwałego dla potrzeb PDOPrU.

Z tego względu KSR rekomenduje, aby te same pojęcia były stosowane dla celów księgowych i podatkowych; a przepisy podatkowe w tej materii powoływały się na rachunkową definicję środków trwałych (sugestia odejścia od cywilistycznego

podejścia do prawa własności). Gdyby ustawodawca z jakichś powodów chciał wyłączyć niektóre środki trwałe z możliwości amortyzacji podatkowej (tj. kwalifikowania amortyzacji tych środków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych), środki te powinny zostać wypunktowane w przepisie ustawy.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP pozytywnie ocenia powyższą propozycję w szczególności ze względu na ujednolicenie definicji zawartych w obu ustawach oraz propozycję odejścia od sztywnego wymogu własności (współwłasności) środka trwałego w prawie podatkowym na rzecz przesłanki sprawowania kontroli nad nim.

W odniesieniu jednak do drugiej z wymienionych kwestii (ujednolicenia w przepisach rachunkowych i podatkowych kryteriów zaliczania danego środka trwałego do grupy składników majątkowych podlegających amortyzacji u kontrolującego/używającego), członkowie Zespołu zwracają uwagę na zawilość i niedookreśloność używanego w tym zakresie pojęcia „sprawowania kontroli”, którym posługuje się prawo rachunkowe. Biorąc pod uwagę fakt, że prawo podatkowe dla określenia praw i obowiązków podatnika nie powinno posługiwać się pojęciami ogólnymi, dającymi szerokie spektrum możliwości ich interpretacji, należy rozważyć rozwiązanie polegające na wprowadzeniu do przepisów podatkowych pozytywnego katalogu obcych środków trwałych, które będą u kontrolującego / używającego, oczywiście przy zachowaniu kryterium ich 12-miesięcznego używania, amortyzowane (np. środków trwałych przejętych w leasing pracowniczy czy w leasing finansowy). Z uwagi na brak tożsamości podmiotowej, powinna zostać wprowadzona obligatoryjność amortyzacji wymienianych w proponowanym katalogu środków trwałych u kontrolującego/używającego i zakaz ich amortyzacji u oddającego pod kontrolę/używanie.

2.2. Obowiązek amortyzacji niskocennych środków trwałych

PDOPrU przewiduje możliwość jednorazowego ujęcia w kosztach uzyskania przychodów wydatku poniesionego na nabycie środka trwałego, którego wartość początkowa nie przekracza 3.500 PLN.

Przepisy UoR wskazują natomiast, że amortyzacja środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej może być przeprowadzona w sposób uproszczony, poprzez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grupy podobnych aktywów lub jako jednorazowy odpis całej wartości środka trwałego. Przy czym ustawa o rachunkowości nie podaje konkretnej wartości, dla ustalenia przez przedsiębiorcę „niskiej jednostkowej wartości”. W praktyce przedsiębiorcy stosują w tym zakresie przepisy podatkowe.

Z uwagi na powstające u przedsiębiorców stosujących przepisy UoR różnice przejściowe (usuwalne w okresie amortyzacji środka trwałego) KSR proponuje, aby przyjąć wzorem przepisów rachunkowych obowiązku amortyzacji zbioru niskocennych środków trwałych (np. amortyzacja przez 3 lata całego wyposażenia).

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP nie ocenia pozytywnie powyższej propozycji ze względu na odsunięcie w czasie momentu zaliczenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodów u przedsiębiorcy wydatków z tytułu nabycia składników wyposażenia. Efektem tego może być pogorszenie się jego płynności finansowej w porównaniu z okresem sprzed zmiany przepisu. W przypadku wprowadzenia proponowanych zmian w przepisach PDOFiZU ich negatywne konsekwencje szczególnie odczują przedsiębiorcy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z tego względu należałoby rozważyć w odniesieniu do tych podatników utrzymanie możliwości (ewentualnie danie im wyboru) dokonywania amortyzacji jednorazowej na dotychczasowych zasadach.

2.3. Moment rozpoczęcia i zakończenia amortyzacji

Zgodnie z PDOPrU, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, co do zasady, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek

trwały wprowadzono do ewidencji. Amortyzację należy zakończyć nie później niż:

- a) do końca miesiąca, w którym odpisy amortyzacyjne będą równe wartości początkowej lub
- b) środek trwały postawiony został w stan likwidacji, zbyto go lub stwierdzono jego niedobór.

Przepisy UoR w tym zakresie przewidują natomiast, że amortyzacja środków trwałych rozpoczyna się nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania. Amortyzację należy zakończyć nie później niż, gdy:

- a) odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe będą równe wartości początkowej lub
- b) środek trwały przeznaczony jest do likwidacji lub sprzedaży lub stwierdzono jego niedobór.

Zgodnie z opinią KSR rekomenduje się dostosowanie przepisów ustaw podatkowych do przepisów UoR.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP pozytywnie ocenia powyższą propozycję w szczególności ze względu na ujednolicenie momentu rozpoczęcia i zakończenia amortyzacji podatkowej do momentu rozpoczęcia i zakończenia amortyzacji bilansowej. Przedsiębiorcy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych nie powinni odczuć negatywnych finansowych konsekwencji takiego dostosowania odpowiednich przepisów ustaw podatkowych.

2.4. Wartości niematerialne i prawne

W zakresie definicji wartości niematerialnych i prawnych przepisy PDOPrU wymieniają aktywa, które podlegają amortyzacji podatkowej i są nazywane wartościami niematerialnymi i prawnymi, są to:

- a) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- b) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- c) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

- d) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- e) licencje,
- f) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej,
- g) know-how.

Przepis ten wskazuje jednocześnie warunki, jakie muszą być spełnione, aby powyższe aktywa były uznane za wartości niematerialne i prawne, w szczególności minimalny przewidywany okres ich używania (dłuższy niż rok).

Dodatkowo zgodnie z PDOPrU do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji zaliczane są, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- a) wartość firmy, jeśli powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze (i) kupna; (ii) umowy leasingu finansowego, lub (iii) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;
- b) koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystywany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika (z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków);
- c) składniki majątku wymienione w art. 16b ust. 1 PDOPrU niestanowiące własności ani współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu finansowego;

Ustawa o rachunkowości zawiera definicję i przykłady wartości niematerialnych i prawnych. Wartości niematerialne i prawne – to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje i podobne,

- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) know-how.

Wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, ale zostały nabyte w celu czerpania korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej są zaliczane do inwestycji. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z odrębnymi warunkami określonymi w UoR – podobnie jak w przypadku środków trwałych. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

Podsumowując zatem, wykaz wartości niematerialnych i prawnych, które można amortyzować według PDOPrU jest zamknięty, podczas, gdy UoR nie podaje wyczerpującej listy wartości niematerialnych i prawnych. Według PDOPrU spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego są wartościami niematerialnymi i prawnym, natomiast UoR uznaje te składniki majątku przedsiębiorstwa za środki trwałe.

KSR proponuje ujednolicenie obu definicji na wzór definicji zawartej w UoR, a w tym zakresie zbliżenie zakresu wartości niematerialnych i prawnych przyjętego w obu ustawach między innymi, poprzez:

- w PDOPrU - przeniesienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego – do środków trwałych,
- w PDOPrU - rozszerzenie listy wartości niematerialnych i prawnych o koncesje.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP negatywnie ocenia powyższą propozycję ze względu na zastąpienie w PDOPrU katalogu zamkniętego, katalogiem otwartym operującym pojęciami nieostrymi, pozostawiającymi szerokie spektrum możliwości ich interpretacji dla organów skarbowych. Ponadto zmiana ta spowoduje, że część wydatków, która do tej pory mogła być potrącana jednorazowa, będzie obligatoryjnie rozliczana w czasie (np. koncesje, koszty prac rozwojowych), co szczególnie negatywnie mogą odebrać przedsiębiorcy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z tego względu rozważenia wymaga kwestia zachowania dotychczasowych zasad amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

2.5. Prawo wieczystego użytkowania gruntów

PDOPrU uznaje prawo wieczystego użytkowania gruntów za wartość niematerialną i prawną. Zgodnie z art. 16c pkt. 1 PDOPrU prawo wieczystego użytkowania gruntu nie podlega amortyzacji. Wydatki poniesione na nabycie takiego prawa, włącznie ze wszystkimi kosztami związanymi z jego nabyciem, mogą być rozpoznane jako koszty uzyskania przychodu jedynie w chwili zbycia tego prawa. W szczególności:

- a) wartość początkową prawa nabytego odpłatnie stanowi cena nabycia,
- b) wartość początkową prawa wieczystego użytkowania nabytego nieodpłatnie, stanowi wartość rynkowa z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Roczne opłaty z tytułu wieczystego użytkowania prawa stanowią koszt uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia.

Zgodnie natomiast z UoR prawo wieczystego użytkowania gruntów zaliczane jest do środków trwałych i klasyfikowane w kategorii gruntów. W zależności od sposobu nabycia prawo wieczystego użytkowania gruntów jest wyceniane w sposób następujący:

- a) otrzymane nieodpłatnie - ujmuje się początkowo wg jego wartości godziwej
- b) nabyte na rynku - ujmowane jest w wysokości ceny zapłaconej za jego nabycie

Wartość początkową wszystkich środków trwałych, z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową – pomniejsza się o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe. A zatem, zgodnie z UoR konieczność amortyzacji dotyczy również prawa wieczystego użytkowania gruntów.

KSR proponuje, aby zagadnienia amortyzacji wartości początkowej prawa wieczystego użytkowania gruntów, które w chwili obecnej w przepisach UoR nie jest sformułowane w sposób jednoznacznie doprecyzować poprzez dostosowanie przepisów UoR do przepisów PDOPrU.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP nie zgłasza uwag do tej propozycji.

2.6. Przychody i koszty kontraktów budowlanych

W zakresie **przychodów** różnice pomiędzy UoR i PDOPrU będą wynikać głównie z innego momentu ujęcia przychodów. W większości wypadków dotyczy to sytuacji kontraktów długoterminowych, gdzie przychody dla celów księgowych ujmowane są na podstawie stopnia zaawansowania usługi. Dla celów podatkowych przychody zostaną uznane najczęściej w momencie wystawienia faktury lub wykonania usługi (lub jej konkretnego etapu), natomiast dla celów księgowych przychody są ujmowane stopniowo w trakcie realizacji umowy o budowę niezależnie od wystawianych faktur, jak również dat zakończenia konkretnych etapów prac.

W zakresie **kosztów** różnice pomiędzy UoR i PDOPrU będą wynikać również z innego momentu rozpoznania kosztów.

W przypadku, gdy przychody z realizacji umów o budowę rozlicza się udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi, różnice pomiędzy ich ujęciem rachunkowym i podatkowym wynikają prawie wyłącznie z zastosowania zasad memoriału w ujęciu kosztów realizacji kontraktu.

W przypadku natomiast ujmowania przychodów metodą stopnia zaawansowania w inny sposób niż udziałem kosztów poniesionych w kosztach całkowitych realizacji usługi, dodatkową różnicą będzie ujęcie w innych okresach tych kosztów (księgowych), które w danym okresie nie wpływają na wynik (a są odkładane w pozycji rozliczeń międzyokresowych). Dodatkowe różnice mogą powstać z tytułu wcześniejszego rozpoznania straty na kontrakcie w księgach, w porównaniu z jej rozpoznaniem w rozliczeniach podatkowych.

W opisanym powyżej zakresie KSR rekomenduje zbliżenie przepisów podatkowych w kierunku rachunkowości poprzez docelowe przyjęcie zasad uregulowanych obecnie w UoR, przy czym dla małych przedsiębiorców możliwa byłaby sytuacja odwrotna, tj. przyjęcie rozwiązań podatkowych również dla celów bilansowych. Jakkolwiek KSR zauważa, że szczegółowe rozwiązania w tym zakresie powinna poprzedzić szczegółowa analiza konsekwencji takiego rozwiązania.

KSR zauważa bowiem, że w przypadku ujmowania **przychodów** metodą stopnia zaawansowania, przychody do opodatkowania byłyby najprawdopodobniej ujmowane we wcześniejszym momencie niż w chwili obecnej (przychody ujmowane byłyby w sposób ciągły, na koniec każdego miesiąca, a nie w momencie wystawienia faktury). Natomiast w przypadku ujmowania **kosztów** metodą stopnia zaawansowania, koszty uzyskania przychodów najprawdopodobniej byłyby ujmowane we wcześniejszym momencie niż w chwili obecnej (koszty ujmowane byłyby w sposób ciągły, na koniec każdego miesiąca, a nie w momencie otrzymania faktury). Podobnie, jak w przypadku przychodów, praktycznym problemem do rozwiązania byłaby konieczność zaakceptowania przez organy podatkowe szacunków dokonywanych wewnętrznie przez przedsiębiorstwa.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP pozytywnie ocenia propozycję zmiany w zakresie ujednolicenia zasad ujmowania dla celów bilansowych i podatkowych przychodów i kosztów związanych z kontraktami budowlanymi. Tym niemniej widzi konieczność wypracowania wspólnych dla obu gałęzi prawa

zasad rozpoznawania kosztów i przychodów, wykluczających możliwość dokonywania szacunków.

Ponadto Zespół pozwala sobie zauważyć, że propozycję zmiany w obecnym kształcie niektórzy jego członkowie oceniają pozytywnie tylko pod warunkiem, że przyjęcie rozwiązań bilansowych dla celów podatkowych (dla dużych podatników) bądź rozwiązań podatkowych dla celów bilansowych (dla małych podatników) pozostawiono by wyborowi samych podatników (na wzór możliwości wyboru metody rozpoznawania różnic kursowych). Dla części przedsiębiorców bowiem obligatoryjność mogłaby okazać się bardzo niekorzystna i oznaczać wzrost obciążeń podatkowych.

Niektórzy członkowie Zespołu zauważają ponadto, że w zakresie ujednolicenia zasad dotyczących przychodów i kosztów związanych z kontraktami budowlanymi należałoby wyeliminować powiązanie momentu powstania przychodu należnego z wystawieniem faktury bądź otrzymaniem zapłaty. Wystawienie faktury/otrzymanie zapłaty przed (częściowym) wykonaniem usługi budowlanej powinno zostać zrównane z otrzymaniem zaliczki/przedpłaty.

2.7. Różnice kursowe

W przypadku przepisów podatkowych, podatnicy mogą wybrać następujące zasady rozliczania różnic kursowych: (i) ujmowanie różnic według zasad przewidzianych w art. 15a PDOPrU (zasady te nie przewidują możliwości wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy, ani uznawania niezrealizowanych różnic kursowych za koszty uzyskania przychodów), oraz (ii) ujmowanie różnic kursowych według zasad przewidzianych w UoR, jednakże po spełnieniu określonych warunków (art. 9b PDOPrU). W przypadku wyboru metody, podatnicy mają obowiązek jej stosowania przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta ta metoda, z tym że podatnicy mają obowiązek w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających działalność - w terminie 30 dni od dnia jej rozpoczęcia, zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody.

Dodatkowo we wskazanym, trzyletnim okresie sporządzane przez przedsiębiorstwa sprawozdania finansowe muszą być badane przez podmioty uprawnione do ich badania.

W przypadku wyboru opcji (i) pomiędzy zasadami rachunkowymi i podatkowymi powstają różnice w zakresie sposobu oraz momentu rozliczenia różnic kursowych.

Zgodnie natomiast z art. 30 ust. 1 UoR, nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy wycenia się składniki aktywów (z wyjątkiem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez NBP (odstępstwa od tej zasady dotyczą jednostek prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych). W wyniku wyceny na dzień bilansowy powstają niezrealizowane różnice kursowe.

KSR rekomenduje przeniesienie regulacji ustawy o rachunkowości wprost do prawa podatkowego bez konieczności spełnienia dodatkowych warunków przewidzianych w art. 9b PDOPrU (minimalny okres 3 lat i obowiązek badania sprawozdania finansowego).

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP pozytywnie ocenia powyższą propozycję. Jakkolwiek część jego członków reprezentuje pogląd, iż należy utrzymać fakultatywność stosowania bilansowej metody rozliczania różnic kursowych (jednakże bez konieczności spełniania warunków określonych w przepisie art. 9b PDOPrU). Dla części podatników pozostanie przy podatkowej metodzie może być bowiem korzystniejsze.

2.8. Ujednolicenie definicji w prawie bilansowym i podatkowym

KSR rekomenduje próbę podejścia do wprowadzenia jednolitych definicji w ustawie o rachunkowości oraz ustawach o podatkach dochodowych.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP pozytywnie ocenia powyższą propozycję.

2.9. Moment poniesienia kosztu

Zgodnie z art. 15 ust. 1 PDOPrU kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PDOPrU.

Definicja powyższa ma charakter ogólny, a każdy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów.

W oparciu o kryterium stopnia tego powiązania koszty podatkowe można podzielić na:

1. bezpośrednio związane z przychodami, których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów (możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód); Przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie lub wytworzenie jednostki towaru i przychód ze zbycia tej jednostki towaru;
2. inne niż bezpośrednio związane z przychodami, których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia (tzw. koszty pośrednie); Kosztami takimi są więc w szczególności wydatki związane z całokształtem działalności podatnika, wynikające z konieczności wywiązywania się przez niego z obowiązków nałożonych innymi przepisami prawa, czy warunkujące prowadzenie tej działalności.

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. Natomiast, zgodnie z art. 15 ust. 4e PDOPrU, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, uważa się co do zasady 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 literalnego brzmienia przytoczonego przepisu wynika, że ustawodawca uzależnia moment, w którym wydatek staje się kosztem uzyskania przychodów dla celów podatkowych od momentu ujęcia go w księgach zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości. Przy czym nie chodzi w tym przypadku o jakiekolwiek ujęcie wydatku w księgach (np. na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów), tylko jego „ujęcie jako kosztu”, tzn. uznanie przez podatnika za taki koszt przy zachowaniu zasad rachunkowości.

Z kolei zgodnie z zasadami UoR koszty poniesione w bieżącym okresie, które zniekształcają wynik tego okresu, należy rozliczać w czasie. W konsekwencji może powstać sytuacja, gdy dany wydatek może być zgodnie z przepisami podatkowymi zaliczony w całości do kosztów podatkowych (np. wydatek na remont, prowizja przy kredycie, opłata wstępna przy leasingu, opłata przyłączeniowe), ale zgodnie z zasadami UoR nie został jednorazowo i w całości ujęty w księgach rachunkowych, tylko został rozliczony w czasie (tzn. w podziale na poszczególne okresy, do których wydatek ten został rachunkowo przypisany). Powstaje wówczas problem, czy podatnik, który zgodnie z zasadami rachunkowości ujął dany wydatek w księgach „w ratach”, powinien też w ten sam sposób ująć go w rachunku podatkowym.

KSR rekomenduje dostosowanie momentu poniesienia kosztu podatkowego do momentu poniesienia kosztu księgowego.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP nie ocenia pozytywnie powyższej propozycji w szczególności z tego względu, że wiąże się ona z odłożeniem w czasie rozliczenia szeregu wydatków, które aktualnie mogą być zaliczane

bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Efektem tego może być pogorszenie się płynności finansowej w szczególności przedsiębiorców nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w porównaniu z okresem sprzed zmiany przepisu. Z tego względu należałoby rozważyć w odniesieniu do tych podatników utrzymanie możliwości (ewentualnie danie im wyboru) określania momentu dla zaliczenia wydatków do kosztów dla celów podatkowych na dotychczasowych zasadach.

Realizacja tej propozycji zrodziłaby też wiele problemów praktycznych np. związanych z tym, że wiele kosztów rozpoznawana jest na podstawie rezerw.

3. Uwagi szczegółowe dotyczące wybranych propozycji zamieszczonych w zestawieniu opracowanym przez KSR w zakresie obszarów możliwych do zbliżenia w drugiej kolejności

3.1. Kapitalizowanie kosztów finansowania zewnętrznego

PDOPrU nie zawiera definicji kosztów finansowania. Niemniej jednak jej przepisy stanowią, że cena nabycia środka trwałego powinna zostać powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego, w tym koszty odsetek oraz prowizji. Natomiast do kosztu wytworzenia środka trwałego nie zalicza się m.in. kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, przy czym do kosztu wytworzenia zalicza się koszty odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do użytkowania. Ponadto, cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego, koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania tego środka trwałego. Oznacza to, że różnice kursowe od zobowiązań z tytułu zakupu środków trwałych, naliczone przed przekazaniem tego środka trwałego do używania powinny zostać uwzględnione w jego cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

Ustawa o rachunkowości nie wskazuje jak ustalić koszty odsetek podlegające kapitalizacji, np. czy odsetki powinny być naliczone według efektywnej stopy

procentowej czy według stopy nominalnej. Praktyka w tym zakresie jest różna i zależy od przyjętej przez jednostkę metody wyceny zobowiązań.

Może wystąpić różnica w wysokości ujmowanych kosztów finansowych w wartości środka trwałego pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym w zależności od przyjętej przez przedsiębiorstwo polityki rachunkowości odnośnie naliczania odsetek (wyceny zobowiązań). Dodatkowo potencjalne różnice mogą wystąpić w przypadku odsetek, które zostały naliczone, a nie są zapłacone.

Docelowo KSR rekomenduje dostosowanie przepisów ustaw podatkowych do przepisów UoR. Jakkolwiek zauważa również, że zarówno w PDOPrU, jak i w UoR doprecyzowania wymaga moment rozpoczęcia kapitalizacji (aktualnie moment ten nie jest określony), oraz określenie w obu aktach sytuacji, w których kapitalizacja powinna być zawieszona (np. brak postępów prac). Sugerowane jest ponadto sformułowanie (i) bardziej precyzyjnych zapisów dotyczących momentu zakończenia kapitalizacji, (ii) rozważenie, czy właściwym terminem zakończenia kapitalizacji jest przyjęcie do używania (odbiór techniczny, prawny, formalny), czy moment, kiedy składnik aktywa staje się dostępny do użytkowania, w przypadku gdy przyjęcie do używania następuje później.

W przedmiotowym punkcie zdania, co do powyższej propozycji KSR są wśród członków Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich RKPP podzielone. Część członków Zespołu negatywnie ocenia powyższą propozycję, gdyż jej realizacja, w ich opinii, oznaczać będzie zwiększenie uznaniowości (przez nieostrość regulacji bilansowych) i poziomu ryzyka wystąpienia sporów z organami podatkowymi.

Pozytywna ocena rozwiązań proponowanych przez KSR w obszarze kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego zaprezentowana przez niektórych członków Zespołu, zawiera jednakże zastrzeżenie konieczności równoczesnego wprowadzenia do przepisów obu gałęzi prawa rekomendowanych przez KSR uściśleń, co do momentu rozpoczęcia kapitalizacji oraz warunków jej zawieszenia. Dodatkowo rekomendowane jest wprowadzenie w ustawach o podatkach dochodowych uproszczeń, np. w zakresie naliczania odsetek według

stopy nominalnej (a nie tzw. stopy efektywnej), tj. uproszczonej dla celów podatkowych metody wyceny oraz wyłączenia spod powyższej regulacji podatników podatku dochodowego od osób fizycznych nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

3.2. Zasady powstawania przychodu przy zaliczkach

Moment powstania przychodu w przypadku zaliczek zgodnie z UoR może być różny od momentu ujęcia tego przychodu według zasad podatkowych.

Co do zasady za datę powstania przychodu w PDOPrU uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi (częściowego wykonania usługi), nie później niż dzień wystawienia faktury lub uregulowania należności. Jednakże ustawodawca określił, że do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust. 4 pkt 1 PDOPrU).

Zgodnie z UoR ani otrzymanie zaliczki na przyszłe dostawy towarów i usług, ani też wystawienie faktury zaliczkowej nie powoduje powstania przychodu.

A zatem moment ujęcia przychodów w księgach rachunkowych nie jest tak ściśle powiązany z wystawieniem faktury, ani uregulowaniem należności jak ma to miejsce w rozliczeniach podatku dochodowego. Czynnikiem ważącym w rachunkowości finansowej jest raczej moment przeniesienia korzyści i ryzyka związanych z danym towarem lub usługą na nabywcę (zazwyczaj jest to moment wykonania usługi i jej odbioru przez drugą stronę lub moment dostarczenia towarów – choć szczegółowe określenie jest możliwe dopiero po analizie konkretnych zapisów odnośnie przeniesienia korzyści i ryzyka).

KSR rekomenduje ujednolicić omawianą zasadę ustalania momentu powstawania przychodu w przypadku otrzymania przez przedsiębiorstwo zaliczki na poczet dostaw towarów lub wykonania usług w przyszłych okresach rozliczeniowych przyjmując rozwiązanie rachunkowe, tzn. przychód powstaje w momencie wykonania świadczenia.

W przedmiotowym punkcie zdania, co do powyższej propozycji KSR są wśród członków Zespołu ds. Podatków Bezpośrednich RKPP podzielone. Część członków Zespołu pozytywnie ocenia powyższą propozycję, gdyż jej realizacja, w ich opinii, oznaczać będzie usunięcie aktualnie istniejących wątpliwości interpretacyjnych przepisów podatkowych, w szczególności w przypadku zakupu praw.

Część z nich natomiast wyraża zdanie przeciwne, nie oceniając propozycji KSR pozytywnie. Ich zdaniem, przyjęcie rozwiązań UoR może wręcz przyczynić się do powstania nowych problemów interpretacyjnych. Podobna sytuacja miała miejsce po zmianach w ustawie VAT, gdzie obowiązek podatkowy oderwany został od momentu wystawienia faktury i powiązany został z „przeniesieniem prawa do rozporządzenia rzeczą jak właściciel”. W praktyce ustalenie, kiedy dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzenia rzeczą jak właściciel (na gruncie podatków dochodowych – wykonaniem świadczenia) może być bardzo trudne. Takie trudności pojawiają się chociażby przy usługach wykonywanych etapami, usługach ciągłych, towarach wysyłanych do kupującego (ustalenie, czy wykonanie świadczenia to wydanie towaru z magazynu, załadowanie na środek transportu, dowiezienie towaru, itp.).

Warto również zauważyć, że jeśli otrzymanie zaliczki prowadziłoby do powstania przychodu (jeśli zaliczce towarzyszyłoby wykonanie świadczenia w całości lub części), należałoby wówczas odpowiednio zmienić zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów.

3.3. Niezamortyzowana część nieruchomości likwidowanej w związku z inwestycją

Niezamortyzowana część nieruchomości likwidowanej w związku z inwestycją zgodnie z UoR co do zasady zwiększa wartość nowego obiektu, natomiast zgodnie z PDOPrU stanowi bieżący koszt podatkowy.

KSR rekomenduje przyjęcie jednolitego rozwiązania zgodnie z zasadami UoR.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP nie ocenia pozytywnie powyższej propozycji, gdyż jej realizacja oznaczać będzie odroczenie w czasie momentu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości niezamortyzowanej części nieruchomości likwidowanej w związku z nową inwestycją. W przypadku wprowadzenia proponowanych zmian w przepisach PDOFizU ich negatywne konsekwencje szczególnie odczują przedsiębiorcy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z tego względu należałoby rozważyć, w odniesieniu do tych podatników, utrzymanie możliwości (ewentualnie danie im wyboru), co do odpisywania niezamortyzowanej wartości likwidowanej nieruchomości bezpośrednio w koszty na dotychczasowych zasadach.

3.4. Koszty aktywowane w czasie

Zgodnie z art. 9 ust. 1 PDOPrU, podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m PDOPrU.

Zgodnie natomiast z UoR, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Z kolei dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Powyższe zasady odróżniają przepisy o rachunkowości od zasad stosowanych w przepisach podatkowych, w których możliwe jest stosowanie zasady kasowej dla kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

KSR rekomenduje przyjęcie dla celów podatkowych metod stosowanych w UoR.

Podobnie jak w punkcie 2.8 niniejszej opinii Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP negatywnie ocenia powyższą propozycję w szczególności z tego względu, że wiąże się ona z odłożeniem w czasie rozliczenia szeregu wydatków, które aktualnie mogą być zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. W przypadku wprowadzenia proponowanych zmian w przepisach PDOFizU jej negatywne konsekwencje szczególnie odczują przedsiębiorcy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z tego względu należałoby rozważyć, w odniesieniu do tych podatników, utrzymanie możliwości (ewentualnie danie im wyboru), korzystania z przepisów podatkowych dotyczących rozliczania kosztów w czasie na dotychczasowych zasadach.

3.5. Pojęcie kosztów pośrednich

Jak już zostało opisane w pkt. 2.8 niniejszej Opinii art. 15 ust 4 PDOPrU, ustanawia zasadę ogólną, zgodnie z którą koszty bezpośrednio związane z przychodami są kosztami podatkowymi w roku, w którym osiągnięty został przychód, natomiast pozostałe koszty (koszty pośrednie) są kosztami podatkowymi w momencie ich poniesienia

PDOPrU nie zawiera precyzyjnych regulacji dotyczących zasad określania sposobu podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie, ani nie podaje jakie koszty należy zaklasyfikować do kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Zgodnie z art. 34b UoR, w przypadku świadczenia usług o długim okresie realizacji, koszty wytworzenia, które można bezpośrednio przyporządkować przychodom osiągniętym przez jednostkę, wpływają na wynik finansowy jednostki za ten okres sprawozdawczy, w którym przychody te wystąpiły.

Z kolei koszty wytworzenia, które można jedynie w sposób pośredni przyporządkować przychodom lub innym korzyściom osiąganym przez jednostkę, wpływają na wynik finansowy jednostki w części, w której dotyczą danego okresu

sprawozdawczego, zapewniając ich współmierność do przychodów lub innych korzyści ekonomicznych.

KSR rekomenduje uściślenie pojęcia momentu poniesienia kosztów.

Zespół ds. Podatków Bezpośrednich RKPP widzi konieczność doprecyzowania pojęcia poniesienia kosztu dla potrzeb ustaw o podatkach dochodowych.