

Metoda rachunkowa budzi wątpliwości

Maciej Jurczyga

CIT I PIT/Możliwość przyjęcia tzw. rachunkowej metody obliczania różnic kursowych dla celów podatkowych miała uprościć rozliczenia firm prowadzących księgi rachunkowe. W praktyce przepisy ją wprowadzające bywają źródłem nieporozumień

Chodzi o art. 9b ustawy o CIT oraz art. 14b ustawy o PIT, zgodnie z którymi podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie przepisów o rachunkowości (przy spełnieniu dodatkowych warunków). Pojawiające się różnice zdań wynikają najczęściej z braku praktycznego doświadczenia w stosowaniu tych regulacji.

A miało być łatwiej

Obecnie zarówno wskazane przepisy ustaw podatkowych jak i przepisy ustawy o rachunkowości (art. 30 ust. 2), mimo nie do końca identycznego brzmienia, narzucają jednak analogiczne zasady dotyczące ustalania różnic kursowych. Potwierdziło to Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z września 2009 na interpelację poselską nr 10877 w sprawie zasad księgowania różnic kursowych: „od 1 stycznia 2009 r. (po zmianie przepisów ustawy o rachunkowości) zasady przeliczania w księgowości walut obcych i ustalania różnic kursowych pokrywają się z równoległe obowiązującymi zasadami określonymi w prawie podatkowym.”

W tej sytuacji, stosowanie metody rachunkowej sprowadza się do uznawania dla celów podatkowych różnic kursowych z wyceny bilansowej. Dopuszczając taką możliwość, ustawodawca dążył do zbliżenia wyniku księgowego i wyniku podatkowego oraz ułatwienia obliczeń różnic kursowych.

Wycena na dzień bilansowy

Zgodnie z art. 30 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości (dalej uor) nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych składniki aktywów i pasywów po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez NBP. Powstają wtedy różnice kursowe, które co do zasady nie są uwzględniane w rozliczeniu podatkowym. W kolejnym okresie, w którym dochodzi do wykorzystania środków pieniężnych oraz uregulowania należności i zobowiązań, należy ustalić różnice kursowe w stosunku do kursów z dnia wyceny bilansowej. Różnice kursowe z wyceny bilansowej dopiero w tym momencie stają się różnicami podatkowymi, ponieważ jednak zostały zaksięgowane w poprzednim okresie, prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania wymaga dodatkowych, pozaksięgowych obliczeń, ewentualnie prowadzenia podwójnej ewidencji. Takie komplikacje eliminuje właśnie wybór metody rachunkowej.

Jak przeliczać koszty i przychody

Wydaje się zatem, że zamiar ustawodawcy był jasny i słuszny i nie powinno być w tym zakresie żadnych sporów. Nic bardziej mylnego, a przykładu dostarcza wyrok Naczelnego

Sądu Administracyjnego z 15 kwietnia 2011 (II FSK 2058/09). Rozstrzygany przed sądem spór dotyczył wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w której wnioskodawca pytał według jakiego kursu przeliczać poniesione koszty i uzyskane przychody w walutach obcych w przypadku wyboru „metody rachunkowej”. Uważał, że należy to robić zgodnie z art. 30 ust. 2 uor, pomijając regulacje art. 12 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Sąd nie zgodził się z tym stanowiskiem, ponieważ art. 9b ustawy o CIT, który dopuszcza stosowanie „metody rachunkowej”, mówi o „ustalaniu różnic kursowych”, natomiast art. 12 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT dotyczą „przeliczania przychodów i kosztów”. Skrytykował również stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym nie można rozdzielać ustalania różnic kursowych od przeliczania na złote oraz poparł stanowisko organu podatkowego wnoszącego kasację, który stwierdził, że to podatnik decyduje o wyborze metody ustalania różnic kursowych i jeżeli wybrał metodę rachunkową powinien liczyć się z trudnościami takiej decyzji.

Bezsensowny spór

Komentując ten wyrok nie sposób uciec od wrażenia, że cały spór był kompletnie bezzasadny, a działania wszystkich zaangażowanych stron dowodzą braku zrozumienia działania instytucji różnic kursowych oraz negowania oczywistej woli ustawodawcy. Pytanie podatnika było o tyle zasadne, iż ustawa o CIT nakazuje przeliczać przychody i koszty według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu/kosztu, natomiast ustawa o rachunkowości (w brzmieniu obowiązującym do końca 2008 r.) mówiła, że wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze (w tym uzyskanie przychodu i poniesienie kosztu) ujmują się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po kursie średnim ustalonym dla danej waluty przez NBP na ten dzień.

Organ podatkowy widząc, że literalna wykładnia przepisów wywołuje skutki w oczywisty sposób przeczące intencji ustawodawcy, powinien kierować się wykładnią celowościową i zaakceptować stanowisko podatnika. Szczególnie, że różnica pomiędzy kursami waluty z dwóch kolejnych dni nie może spowodować istotnych różnic w wielkości przychodów lub kosztów a rozliczenie transakcji oraz ustalenie różnicy kursowej i tak doprowadzi do identycznych sumarycznie wyników.

Najbardziej rozsądne wydaje się być stanowisko sądu pierwszej instancji, który zauważył, że przeliczanie przychodów i kosztów jest nieodłączną częścią procesu ustalania różnic kursowych, w związku z czym stosowanie przepisów podatkowych do części tego procesu a przepisów rachunkowych do reszty jest metodologicznie nieuzasadnione oraz sprzeczne z wolą ustawodawcy.

NSA poprzestał zaś na literalnej wykładni przepisów, podobnie jak organ podatkowy.

RAMKA

Zdaniem autora

+ ZDJĘCIE

Maciej Jurczyga

doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezes zarządu Biura Rachunkowego Jurczyga Sp. z o.o. w Pilchowicach

Opisany spór nasuwa pytanie, dlaczego organy państwowe mają tendencję do wyszukiwania skomplikowanych rozwiązań, albo takich które niczego nie wyjaśniają, podczas gdy przy odrobinie dobrej woli (np. powołaniu biegłego praktyka) można formułować rozstrzygnięcia, które ułatwiają prowadzenie działalności gospodarczej, nie powodują uszczupleń budżetowych oraz pozwalają uniknąć czasochłonnych i kosztownych sporów.

Regulacje prawne dotyczące różnic kursowych są wtórne wobec praktyki. Problem różnic kursowych pojawił się wraz z wymianą międzynarodową (transakcje w walutach, których kurs ulegał zmianom) i należało go rozwiązać na gruncie przepisów podatkowych, aby ustalenie podstawy opodatkowania było w ogóle możliwe. Z tego względu przy tworzeniu nowych i interpretacji istniejących regulacji dotyczących tej materii nie można pomijać aspektu ich praktycznego stosowania.