

Rozliczenia

Które kursy i szkolenia są zwolnione z VAT → D4

Tylko niezawinione niedobory mogą być firmowym kosztem

PIT i CIT | Zdarza się, że w przedsiębiorstwie dochodzi do powstania strat w towarach. Wtedy często pojawia się problem z właściwym ich rozliczeniem dla celów podatkowych

ALEKSANDER JAROSZ
EWA KONIOR

Stratę zdefiniować można jako uszczerpiecie majątku podatnika (lub bardziej ogólnie – zmniejszenie stanu towarów), które następuje wbrew jego woli. Powody wystąpienia strat w towarach mogą być różne. Może do nich dojść np. na skutek zniszczenia czy uszkodzenia towaru będącego wynikiem nieszcześliwego wypadku, błędów pracowników (lub nawet ich celowego działania), wadliwego działania maszyn zaangażowanych w proces technologiczny, niewłaściwego transportu czy kradzieży. Powstaniu różnic sprzyja nierzetelne dokumentowanie większych i częstszych dostaw towarów (np. w rezultacie błędnego zewidencjonowania wpływu towaru do magazynu). Powstanie ubytków może także wynikać ze specyfiki towarów, np. artykułów spożywczych o krótkim terminie ważności albo towarów, które łatwo ulegają uszkodzeniu (wyroby szklane, ceramiczne, urządzenia elektroniczne).

Związek z przychodem

Zgodnie z ogólną definicją obowiązującą na gruncie ustaw o podatkach dochodowych kosztem uzyskania przychodów jest każdy wydatek poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, nienależący do katalogu wydatków wprost wymienionych jako niebędące takimi kosztami.

Podstawowy warunek rozpoznania kosztu podatkowego to zatem istnienie związku między kosztem i przychodem. Strata sama w sobie oczywiście takiego związku nie wykazuje. Należy jednak pamiętać, że jej powstanie poprzedza musi zaistnienie zdarzenia, w rezultacie którego podatnik wejdzie w posiadanie rzeczy, która następnie np. ulegnie uszkodzeniu (powstanie strata). Koszt nabycia lub wytworzenia takiej rzeczy z założenia ma przynieść podatnikowi korzyść (np. w wyniku jej sprzedaży albo zużycia w toku produkcji). W momencie poniesienia przez podatnika wydatku (na nabycie lub wytworzenie rzeczy) warunki pozwalające na rozpoznanie kosztu uzyskania przychodów są zatem spełnione. Powstanie straty jest zjawiskiem wtórnym, z reguły nieprzewidywanym, a z perspektywy podatkowej skutkującym tym, że planowany wcześniej przychód ostatecznie nie

wystąpi. W niektórych przypadkach może to uniemożliwić uznanie poniesionej straty za koszt uzyskania przychodów.

Przepisy prawa podatkowego nie określają, wprost, jakie warunki powinny zostać spełnione, aby możliwe było zaliczenie w poczet kosztów podatkowych odnotowanej przez podatnika straty. Katalog takich przesłanek wykształcił jednak praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Trzeba wyjaśnić...

Niezwykle istotne jest, aby podatnik był w stanie uzasadnić powody powstania straty (np. uszkodzenie delikatnego towaru podczas transportu; brak możliwości dokładnego sprawdzenia wpływającego do magazynu towaru). W wielu przypadkach może się to okazać trudne. Chodzi jednak o to, aby przedsiębiorca podjął jakiegokolwiek działania mające na celu uniknięcie (zminimalizowanie) powstania strat i odpowiednie zabezpieczenie towarów (por. interpretacje izb skarbowych: w Warszawie z 9 lipca 2010, IPPB3/423-196/10-2/MS, i w Bydgoszczy z 7 kwietnia 2009, ITPB3/423-52/09/AW). Pierwszym krokiem zawsze powinna być zatem próba identyfikacji zdarzeń, które doprowadziły do powstania straty (por. wyrok WSA we Wrocławiu z 10 lutego 2009, ISA/Wr 1109/08). Warto wspomnieć, że obowiązek wyjaśnienia powstania strat nakłada na przedsiębiorcę prowadzącego księgi rachunkowe również art. 27 ustawy o rachunkowości.

...i wykazać staranność

Konieczne jest też stwierdzenie, że strata powstała w rezultacie normalnego (tj. typowego w danych okolicznościach) działania podatnika albo na skutek zdarzenia losowego, nieprzewidywanego, niezamierzonego, niemożliwego lub trudnego do uniknięcia przez podatnika (por. wyrok WSA w Kielcach z 17 września 2009, I SA/Ke 202/09, interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 6 maja 2008, IBPB3/423-97/08/NG). Typowym przykładem zdarzenia uzasadniającego powstanie ubytku jest działanie sił przyrody, np. zalanie magazynu wskutek powodzi. Niemożliwe natomiast może okazać się zaliczenie do kosztów podatkowych straty będącej rezultatem ewidentnej lekkomyślności,

niedbalstwa czy wręcz celowego działania podatnika.

Dopuszczalne granice

Po za tym strata nie powinna przekraczać racjonalnych, uzasadnionych w danych okolicznościach rozmiarów. Podatnicy często mają problem z określeniem odpowiednich granic. Wynika to z tego, że przepisy nie wprowadzają takich limitów (wyjątkiem są niedobory w wyrobach akcyzowych), zatem ocena taka z reguły ma charakter subiektywny. Sama praktyka nie pozwala również na określenie ogólnych, właściwych dla każdego rodzaju działalności granic, po przekroczeniu których strata nie będzie mogła być uznana za koszt uzyskania przychodów.

Dopuszczalny limit zależy będzie zatem przede wszystkim od rodzaju towaru będącego przedmiotem obrotu i od charakteru prowadzonej działalności. Odpowiednie granice powinny zostać zatem określone indywidualnie przez samego przedsiębiorcę. Jeżeli straty mają charakter powtarzalny (np. są nieodłącznym elementem prowadzonej działalności), dobrym pomysłem może okazać się wdrożenie wewnętrznych procedur przewidujących dopuszczalne limity strat, odpowiednio oszacowane na podstawie zidentyfikowanych źródeł ich powstania (np. krótka data ważności, warunki przechowywania albo transportu towarów). Oczywiście, nawet w przypadku gdy niedobory będą się mieścić w wyznaczonych przez daną jednostkę granicach, lecz powstaną na skutek braku staranności bądź nieracjonalnego działania podatnika, nie będą mogły być zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów (por. interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 11 marca 2009, IBPBI/2/423-1180/08/PP).

Konieczne należyte dokumentowanie

W celu uznania strat w towarach za koszty uzyskania przychodów i określenia prawidłowego momentu poniesienia kosztu konieczne jest odpowiednio udokumentowanie rzeczywistego wystąpienia straty, a także okoliczności, przyczyn i okresu, w którym ona powstała. Praktyką dokumentowania strat, akceptowaną przez organy podatkowe, jest sporządzanie protokołów wskazujących nie-

dobory (por. interpretacje Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 października 2007, ILP-B3/423-13/07-4/MC, oraz z 9 czerwca 2010, ILPB3/423-231/10-4/MC). Dokumentacja taka nie jest wymagana bezpośrednio przez przepisy, w związku z czym nie istnieją również normatywne warunki, które musi spełniać, niemniej naszym zdaniem powinna ona zawierać następujące dane:

- datę stwierdzenia niedoboru,
- jego wielkość oraz
- okoliczności powstania.

Ważne, żeby protokół był podpisany przez odpowiedzialną osobę lub nawet komisję przeprowadzającą inwentaryzację. W niektórych przypadkach do protokołu można również załączyć dokumentację fotograficzną.

Dodatkowym uzasadnieniem kwalifikacji strat jako kosztów uzyskania przychodów może być także zawarcie w umowach z kontrahentami postanowień, na mocy których to podatnik ponosi ryzyko wystąpienia strat w określonych, rozsądnie wyznaczonych granicach. Ważne oczywiście, aby istniało odpowiednie uzasadnienie powstania tych strat.

Moment rozliczenia

Strata jest przykładem kosztu ogólnie związanego z działalnością gospodarczą, którego nie da się powiązać z żadnym konkretnym przychodem. Jest to zatem koszt inny niż bezpośrednio związany z przychodem w rozumieniu art. 15 ust. 4d ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 5c ustawy o PIT. Koszty takie rozlicza się w dacie ich poniesienia, a zatem na dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zgodnie z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 5d ustawy o PIT). Art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości mówi natomiast, że różnicę między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych rozlicza się w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Strata może zostać zatem rozpoznana jako koszt podatkowy w momencie, w którym zaksięgowane zostały wyniki inwentaryzacji, w rezultacie której niedobór został stwierdzony.

Aleksander Jarosz
jest doradcą podatkowym,
menedżerem w krakowskim biurze
Kancelarii Oleśiński & Wspólnicy
Ewa Konior
jest tam prawnikiem

• ODPOWIEDZIALNOŚĆ PRACOWNIKA

Zawiniona szkoda

Wypracowanie wewnętrznych procedur przewidujących dopuszczalne limity strat może być również przydatne w celu określenia zakresu odpowiedzialności pracownika za szkodę wyrządzoną pracodawcy, w sytuacji gdy szkoda ta wynika z winy pracownika, który (należycie) nie wypełnił swoich obowiązków. Powstanie zawinionej straty przewyższającej w swych rozmiarach określone w wewnętrznych procedurach normy (mogące skutkować brakiem możliwości zaliczenia takiej straty w poczet kosztów uzyskania przychodów) może być podstawą roszczeń odszkodowawczych pracodawcy względem pracownika. ■

• PODSUMOWANIE

Warto odpowiednio się zabezpieczyć

Możliwość zaliczenia strat w towarach do kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od możliwości wykazania, że podjęte zostały wszelkie możliwe i racjonalne działania, aby ograniczyć powstanie niedoborów, a pojawiające się straty wynikały z charakteru prowadzonej działalności. Ważną funkcją dowodową (także w zakresie odpowiedzialności materialnoprawnej pracowników za wystąpienie szkody) pełni odpowiednio sporządzona dokumentacja, w tym procedury przewidujące dopuszczalne limity niedoborów w danym okresie oraz zasady dokumentowania powstałych strat (np. za pomocą protokołów). Można również dodatkowo zabezpieczyć się przed niekorzystnymi skutkami podatkowymi, odpowiednio formułując umowy z kontrahentami lub wprowadzając wewnętrzne regulacje dotyczące odpowiedzialności pracowników za zaistniałe szkody. ■