

Spółka określi koszt zbycia udziałów na podstawie ksiąg rachunkowych

ZASADY | Opisane w przepisach bilansowych metody wyceny rozchodu: FIFO, LIFO lub średniej ważonej, wolno stosować przy ustalaniu wyniku ze sprzedaży udziałów tylko wtedy, gdy firma nie ma możliwości zidentyfikowania aktywów w danej transakcji.

MARTA IGNASIAK

Mimo że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie rozstrzyga, jak ustalać koszty zbycia udziałów, to jednak bezsporna wydaje się zasada bezpośredniego powiązania kosztów zbycia udziałów z kosztami ich nabycia. Za wyjątek od niej należy uznać możliwość zastosowania metody FIFO lub innych. Można z nich korzystać tylko w sytuacjach, gdy niemożliwe jest ustalenie kosztów nabycia udziałów i przyporządkowania ich do zbywanych udziałów.

Dochoodem ze zbycia akcji i udziałów w spółkach kapitałowych jest różnica między przychodem uzyskanym ze sprzedaży a kosztami poniesionymi na ich nabycie lub objęcie. W ustawie o CIT nie ma jednak jednoznacznej regulacji określającej, jak ustalać taki koszt w odniesieniu do udziałów, które zostały nabyte lub objęte w różnym czasie, w różnych transakcjach i w różnych cenach. W związku z tym, że ustawa o CIT w ogóle nie odnosi się do sposobu określenia kosztu przy sprzedaży

akcji i udziałów nabytych w różnych cenach, niejednokrotnie w spółkach powstaje wątpliwość, czy bardziej uzasadnione jest stosowanie – w drodze analogii – regulacji ustawy o PIT czy raczej przepisów rachunkowych.

Zasady w PIT są jasne

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogą w takich przypadkach zastosować art. 30b ust. 7 w zw. z art. 30a ust. 3 ustawy o PIT, zgodnie z którym w celu rozpoznania kosztów uzyska-

nia przychodów stosuje się metodę FIFO, która zakłada, że udziały są zbywane kolejno, począwszy od nabytych przez podatnika najwcześniej. Przepisy te nie regulują jednak sposobu określenia dochodu spółek kapitałowych i w związku z tym nie mogą znaleźć bezpośredniego zastosowania u podatników CIT. Stanowisko takie potwierdzają także organy podatkowe, m.in. Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 13 listopada 2009 r. (ILPB3/423-665/09-2/ŁM). To rozstrzygnięcie zostało wydane w sprawie spółki zbywającej nabyte po różnych cenach

akcje notowane na GPW. Dla celów rachunkowych spółka ustaliła koszty związane z nabyciem akcji w wysokości średniej ważonej, a dla celów podatkowych chciała skorzystać z metody FIFO. W stanie faktycznym sprawy spółka obiektywnie nie miała możliwości ustalenia cen nabycia zbywanych akcji, gdyż w międzyczasie uległy one asymilacji, w wyniku której połączono akcje nowej emisji z emisją podstawową. Poznańska IS przyjęła, że w razie braku możliwości ustalenia kosztu spółka powinna mieć na uwadze pierwszeństwo zasad zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w przepisach wykonawczych do tej ustawy, w tym w szczególności treść art. 9 ust. 1 ustawy o CIT dotyczącego prowadzenia ewidencji rachunkowej.

W ewidencji

Z rachunkowego punktu widzenia, w przypadku gdy ceny nabycia lub koszty wytworzenia jednakowych lub podobnych składników aktywów były różne, ich rozchód

można wycenić na podstawie art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości (dalej: uor), według jednej z czterech metod wyceny – patrz tabela.

Przy założeniu, że cena sprzedaży akcji lub udziałów nie ulega zmianie, wynik wygenerowany na poszczególnych transakcjach sprzedaży będzie odmienny w zależności od przyjętej metody. Mimo to uor pozostawia wybór metod wyceny przede wszystkim uznaniu przedsiębiorstwa, z zastrzeżeniem rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego i pod warunkiem zachowania ciągłości stosowania metod. Ostatecznie bowiem suma wykazanych kosztów będzie równa tym rzeczywistym poniesionym, a całkowity dochód podatnika będzie jednakowy bez względu na zastosowaną wcześniej metodę.

Zastosowanie reguł rachunkowych na potrzeby wyliczenia wysokości dochodu do opodatkowania nie zawsze będzie możliwe. Przede wszystkim dlatego, że to ewidencja księgowa (rachunkowa) powinna być bezpośrednio

podporządkowana potrzebom podatkowym, a nie odwrotnie. Przesądza o tym art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym 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. Ustalając wysokość kosztów uzyskania przychodów na sprzedaży akcji i udziałów, należy w pierwszej kolejności odnieść się do regulacji podatkowych.

Regulacja podstawowa

Nadrzędną regulacją dotyczącą ustalania kosztów uzyskania przychodów jest art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym kosztem są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Artykuł 16 ust. 8 ustawy o CIT odnosi się z kolei do momentu ich rozpoznania, wskazując, że wydatki na nabycie (objęcie) udziałów w spółkach kapitałowych oraz papierów wartościowych są

PRZEPISY BILANSOWE DAJĄ CZTERY METODY DO WYBORU

Metoda wyceny	Na czym polega
metoda bezpośredniego przyporządkowania	wycena w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia
metoda FIFO (First In First Out)	wycena kolejno po cenach (kosztach) tych składników majątku, które jednostka najwcześniej nabyła (wytworzyła)
metoda LIFO (Last In First Out)	wycena kolejno po cenach (kosztach) tych składników majątku, które jednostka najpóźniej nabyła (wytworzyła)
metoda średniej ważonej	wycena według cen przeciętnych danego składnika

kosztami uzyskania przychodów dopiero przy odpłatnym zbyciu udziałów lub papierów wartościowych.

Fiskus wskazał kolejność

W praktyce z ww. przepisów wywodzi się, że ustalając koszty zbycia akcji lub udziałów, spółka powinna się przede wszystkim kierować zasadą bezpośredniego przyporządkowania kosztów do uzyskiwanych przychodów, natomiast pozostałe metody stosować jedynie wtedy, gdy bezpośrednie przyporządkowanie nie jest możliwe. O pierwszeństwie tej zasady przesądza m.in. w interpretacji Izby Skarbowej w Łodzi z 24 września 2013 r. (IPTPB3/423-256/13-2/MF). Organ odpowiadał na zapytanie krajowej firmy zamierzającej zbyć część swych udziałów w cypryjskiej spółce. Wnioskodawca nabywał je w różnych formach i różnym czasie, jednak wszystkie udziały były oznaczone oraz miały przypisane koszty nabycia. Istniała więc możliwość precyzyjnego określenia, które z nich są zbywane. Izba skarbową jednoznacznie stwierdziła, że jeśli podmiot „jest w stanie połączyć każdy zbywany udział z historycznym kosztem jego objęcia, wszelkie rozważania na temat zastosowania meto-

dy FIFO lub innej metody niewskazanej w ustawie o CIT w celu rozpoznania kosztów uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów w spółce cypryjskiej są zbędne i bezpodstawne”.

Takie jednoznaczne stanowisko potwierdza również interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 listopada 2009 r. (ILPB3/423-665/09-2/ŁM.). W piśmie tym czytamy: „W przypadku gdy możliwe jest bezpośrednie przypisanie kosztów do przychodu uzyskanego ze sprzedaży konkretnych akcji, spółka powinna stosować zasady w powołanych wyżej przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...) stosując inne metody dla ustalenia wysokości dochodu, spółka powinna mieć na uwadze pierwszeństwo zasad zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w przepisach wykonawczych do tej ustawy”.

Uwaga! Metodę bezpośredniego przyporządkowania można (i należy) stosować w zakresie, w jakim możliwe jest bezpośrednie przypisanie poniesionych kosztów do osiągniętego przychodu. Takie przypisanie będzie możliwe w przypadku zbywania akcji w spółce akcyjnej. Są one zdematerializowane i numerowane, dzięki czemu możliwa

jest identyfikacja cen nabycia poszczególnych papierów wartościowych.

Szczególne okoliczności

Metody bezpośredniego przyporządkowania nie trzeba jednak stosować w odniesieniu do udziałów w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością oraz w szczególnych okolicznościach w odniesieniu do akcji, np. gdy zakupione akcje uległy asymilacji, w wyniku której połączono akcje nowej emisji z emisją podstawową. W ocenie organów podatkowych w takim przypadku dla ustalenia kosztów związanych z nabyciem należy przyjąć metodę przewidzianą w ustawie o rachunkowości (por. interpretację Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 listopada

2009 r., ILPB3/423-665/09-2/ŁM). Jak wynika z interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 5 maja 2011 r. (IPPB3/423-164/11-2/AG), gdy wnioskodawca nie ma jakiegokolwiek obiektywnej możliwości stwierdzenia, które inwestycje z puli identycznych udziałów lub papierów wartościowych są przedmiotem konkretnego odpłatnego zbycia (wniesienia aportem), „może ustalić koszty uzyskania przychodu (...), stosując jedną z metod wymienionych w art. 34 ust. 4 pkt 1-3 ustawy o rachunkowości (metoda średniej ważonej albo metoda FIFO, albo metoda LIFO). Warunkiem jest tu, iż metoda taka będzie stosowana niezmiennie w całym roku podatkowym”. ©

Autorka jest doradcą podatkowym w kancelarii FKA Furtek Komosa Aleksandrowicz

WNIOSEK

Spółka kapitałowa, która nie ma możliwości oznaczenia ani zidentyfikowania udziałów sprzedawanych w danej transakcji, przez co nie może ustalić rzeczywistego kosztu ich nabycia lub objęcia, może dla celów podatkowych zastosować metodę rachunkową – FIFO, LIFO lub średniej ważonej. Metod tych nie należy stosować, gdy jest możliwe precyzyjne ustalenie kosztów nabycia udziałów oraz określenie, które z nich są zbywane.