

KOSZTY NIESTANOWIĄCE KOSZTÓW PODATKOWYCH

I. KOSZTY UŻYWANIA SAMOCHODÓW.....str. 3

1. Ubezpieczenie OC w przypadku samochodu stanowiącego współwłasność przedsiębiorcy..... str. 3
2. Przegląd techniczny samochodu osobowego używanego przez podatnika do celów mieszanych str. 4
3. Dodatkowe opłaty naliczone przez firmę leasingową..... str. 5
4. Amortyzacja samochodu osobowego, którego wartość początkowa po ulepszeniu przekracza 150.000 zł str. 6
5. Odpisy amortyzacyjne naliczone od wartości początkowej auta częściowo sfinansowanego dotacją str. 7
6. Podatkowe konsekwencje wycofania samochodu osobowego z majątku firmy str. 8

II. WYDATKI NA OSOBY ZATRUDNIONE.....str. 9

1. Polisa ubezpieczeniowa dla prezesa z tytułu ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych str. 9
2. Wydatki na alkohol podawany w trakcie szkoleń pracowników..... str. 10
3. Opłaty za autostrady i parkingi ponoszone przez pracowników w podróży służbowej odbywanej prywatnym samochodem str. 11
4. Wypłata zadośćuczynienia za uszczerbek na zdrowiu z tytułu wypadku przy pracy..... str. 12

III. KOSZTY REPREZENTACJIstr. 14

1. Zorganizowanie imprezy dla kontrahentów..... str. 14
2. Zakup koszy prezentowych dla długoletnich kontrahentów str. 15
3. Koszty przeprowadzenia kampanii wizerunkowej str. 15
4. Napiwki wręczone obsłudze po spotkaniu z kontrahentami w restauracji str. 17
5. Wydatki związane z zaproszeniem potencjalnego klienta do restauracji str. 18

IV. WYDATKI OSOBY PROWADZĄCEJ DZIAŁALNOŚĆ

GOSPODARCZĄstr. 18

1. Wydatki na zabiegi rehabilitacyjne po kontuzji doznanej w trakcie pracy str. 18
2. Wynajem mieszkania na potrzeby prywatne i prowadzonej działalności str. 19
3. Zagraniczna wycieczka połączona z nauką języka obcego str. 20
4. Wyżywienie przedsiębiorcy przebywającego w podróży służbowej str. 21
5. Koszty szkolenia wspólnika str. 22
6. Zakup karnetu na zajęcia sportowe oraz ubezpieczenia w razie choroby..... str. 23

V. TRANSAKCJE MIĘDZY KONTRAHENTAMIstr. 24

1. Zwrot kosztów zagubionych materiałów powierzonych przez kontrahenta str. 24
2. Zapłata zaliczki za poczet usługi, która będzie wykonana w przyszłym okresie rozliczeniowym..... str. 25
3. Wydatki na materiały do produkcji wyrobów sfinansowane z dotacji str. 26
4. Przedawnione należności za sprzedane towary str. 27
5. Utracona przedpłata na poczet zakupu towaru..... str. 28
6. Udzielona pożyczka po uznaniu jej przez przedsiębiorcę za nieściągalną str. 28
7. Brak prawa do odliczenia VAT wynikającego z faktury str. 29
8. Strata w towarach w związku z ich likwidacją dokonaną na podstawie ugody zawartej z kontrahentem..... str. 30

VI. ODSETKI, OPŁATY, PROWIZJE.....str. 31

1. Odsetki związane z wypłatą dywidendy..... str. 31
2. Opłata sankcyjna nałożona za brak umowy ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych..... str. 32
3. Nieuiszczenie w ustawowym terminie na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek str. 33
4. Prowizje bankowe pobrane w związku z wypłatą z bankomatu pieniędzy na prywatne potrzeby przedsiębiorcy str. 34
5. Zapłata odsetek od odszkodowania niezaliczonego do kosztów uzyskania przychodów str. 34
6. Opłaty za czynności kontrolne przeprowadzone przez sanepid..... str. 35

POMOCNIKI Księgowego PREMIUM

- Interpretacje urzędowe
- Orzecznictwo dla firm
- Baza pytań Czytelników
- WideoPOMOCNIKI

- Wzory druków i umów
- Ujednolicone przepisy prawne
- Wskaźniki i stawki

- Terminy
- Kalkulatory
- Klasyfikacje

Przywilej pełnego dostępu przysługuje Prenumeratorom **KOMPLETU CZASOPISM nr 1 lub nr 2** oraz Abonentom **Serwisu Głównego Księgowego** – sprawdź na sklep.gofin.pl

www.pomocnikiskiegowego.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426; ost. zm. w Dz. U. poz. 2127) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406; ost. zm. w Dz. U. poz. 2123) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updof i ustawą o CIT.

I. KOSZTY UŻYWANIA SAMOCHODÓW

1. Ubezpieczenie OC w przypadku samochodu stanowiącego współwłasność przedsiębiorcy

1) *Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej podatnik wykorzystuje prywatny samochód, którego jest współwłaścicielem. Czy może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaconą składkę na ubezpieczenie OC? Jeśli tak, to w jakiej wysokości?*

 Podatnik jako współwłaściciel prywatnego samochodu osobowego wykorzystywanego na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, nie może zaliczyć w całości do kosztów uzyskania przychodów składki na ubezpieczenie OC dotyczącej tego auta. Będzie ona kosztem w wysokości 20% wydatków faktycznie poniesionych przez podatnika.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 46 updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 updof, oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu. Wydatki te i składki w wysokości 20% stanowią jednak koszty uzyskania przychodów pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że składki na ubezpieczenie prywatnego samochodu osobowego przedsiębiorcy mogą stanowić koszt uzyskania przychodu wówczas, gdy samochód ten stanowi własność podatnika. Jednocześnie ustawa o PIT nie wskazuje, co należy rozumieć pod pojęciem własności. Jednak naszym zdaniem, rozliczenie w kosztach podatkowych składek na ubezpieczenie OC dotyczących takiego samochodu, nie powinno być różnicowane w zależności od tego, czy stanowi on własność czy współwłasność podatnika. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 marca 2019 r., nr 0115-KDIT3.4011.38.2019.1.PSZ. Czytamy w niej, że: „(...) zarówno wtedy gdy samochód stanowi własność przedsiębiorcy, jak i wtedy gdy jest przedmiotem współwłasności, wydatki eksploatacyjne na samochód osobowy, który nie jest w działalności składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będą podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 20%. Dodatkowo należy podkreślić, że sam fakt, iż przedsiębiorca jest właścicielem czy też współwłaścicielem samochodu osobowego nie uprawnia go do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej 20% wydatków związanych

z używaniem i ubezpieczeniem tego pojazdu. Podatnik musi faktycznie ponosić wydatki eksploatacyjne dotyczące samochodu, który nie tylko służy jego celom osobistym, ale także celom związanym z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą”.

2) Podatnik posiada 50% udział we własności samochodu osobowego, który wprowadził do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Czy może uwzględnić w kosztach podatkowych składkę na ubezpieczenie OC samochodu, w przypadku gdy ubezpieczenie to wykupił drugi współwłaściciel (ojciec podatnika)?

 Podatnik nie poniósł wydatku na zakup polisy ubezpieczenia, a więc nie stanowi ona kosztu uzyskania przychodu związanego z prowadzoną przez niego działalnością.

Gdy samochód stanowi środek trwały, możliwe jest uznanie za koszt uzyskania przychodów wydatku poniesionego w związku z opłaceniem ubezpieczenia OC samochodu. W kontekście przedstawionego pytania trzeba jednak pamiętać, że kosztami uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof są takie koszty, niewymienione w art. 23 updof, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W świetle tej definicji istotne jest, aby koszt został poniesiony przez podatnika, tzn. spowodował zmniejszenie jego aktywów.

W analizowanym przypadku polisę ubezpieczenia samochodu wykupił drugi współwłaściciel i on poniósł związany z tym wydatek. Oznacza to, że warunek poniesienia kosztu przez podatnika nie został spełniony. W rezultacie nie ma podstaw, by uwzględnić koszt tego ubezpieczenia w kosztach uzyskania przychodów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

2. Przegląd techniczny samochodu osobowego używanego przez podatnika do celów mieszanych

Podatnik samochód osobowy będący środkiem trwałym wykorzystuje do celów mieszanych, tzn. związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz do celów prywatnych. Czy opłatę za przegląd techniczny tego samochodu może ująć do kosztów uzyskania przychodów wykazywanych w podatkowej księdze w pełnej wysokości?

 Podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaty za przegląd techniczny w pełnej wysokości. Stanowi ona taki koszt w 75%.

Dopuszczenie samochodu do używania wymaga potwierdzenia dobrego stanu technicznego. Przepisy nakładają więc na właścicieli samochodów obowiązek przeprowadzania przeglądów technicznych przez stacje kontroli pojazdów, które za dokonane czynności pobierają opłaty. Taki wydatek jest związany z używaniem samochodu, a zatem jeżeli dotyczy samochodu wykorzystywanego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, może być ujmowany do kosztów uzyskania przychodów. Z tym, że w przypadku gdy wydatek dotyczy samochodu osobowego będącego środkiem trwałym, który służy również celom prywatnym przedsiębiorcy (tzn. jest używany do celów mieszanych), to przy kwalifikowaniu wydatków z tytułu jego używania do kosztów podatkowych należy uwzględniać regulacje zawarte w art. 23 updof. Zgodnie natomiast z zasadą wyrażoną w art. 23 ust. 1 pkt 46a updof,

za koszty uzyskania przychodów nie uważa się 25% poniesionych wydatków z tytułu używania samochodu osobowego, innego niż samochód osobowy stanowiący własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą i niebędący środkiem trwałym, na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, jeżeli taki samochód jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Przepis ten będzie miał zastosowanie w sytuacji podatnika, co oznacza, że w podatkowej księdze w kolumnie 13 „pozostałe wydatki” powinien on wpisać kwotę odpowiadającą 75% opłaty za przegląd techniczny samochodu.

3. Dodatkowe opłaty naliczone przez firmę leasingową

Spółka z o.o. wykorzystuje pojazdy samochodowe na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Zdarza się, że jest obciążana przez firmy leasingowe (właścicieli tych pojazdów) dodatkowymi opłatami za wskazanie użytkownika pojazdu na wniosek organów ścigania, w związku z nałożeniem mandatu za wykroczenie drogowe. Czy opłaty te są kosztem uzyskania przychodów?

 Zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego opłaty, o których mowa w treści pytania nie są kosztami uzyskania przychodów.

W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej kosztami uzyskania przychodów są wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Tak wynika z art. 15 ust. 1 updop. Związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła powinien być oceniany indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Niestety nie wszystkie wydatki, pomimo istnienia takiego związku podlegają rozliczeniu w rachunku podatkowym (por. art. 16 ust. 1 updop).

Generalnie koszty dotyczące wykorzystywanych w firmie pojazdów samochodowych objętych na podstawie umowy leasingu operacyjnego wykazują związek z uzyskiwaniem przychodów. Ustawodawca w art. 16 ust. 1 pkt 49a updop z kosztów podatkowych wyłączył jedynie dotyczące samochodów osobowych opłaty wynikające m.in. z umowy leasingu (z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego), w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy. Ograniczenie to dotyczy tej części opłat, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego (art. 16 ust. 5c updop).

Niemniej, koszty z tytułu opłat, o których mowa w pytaniu wymagają dodatkowego omówienia.

Właścicielami leasingowanych samochodów są firmy leasingowe. W przypadku wykroczeń drogowych popełnianych przez kierujących tymi pojazdami do firmy leasingowej trafiają wezwania z policji w sprawie udzielenia informacji o użytkowniku pojazdu. Firma leasingowa ponosi pewne opłaty za udzielenie takich informacji, którymi ostatecznie obciąża leasingobiorców. Na gruncie podatkowym tego rodzaju wydatki nie zostały ujęte w katalogu wydatków nieuznawanych za koszt uzyskania przychodów zawartym w treści art. 16 updop. Nie jest to jednak argument wystarczający, przemawiający za uznaniem ich za koszty podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 1 lutego 2017 r., nr 0461-ITPB1.4511.993.2016.1.HD, przystępując do oceny możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez leasingobiorcę wydatków na opłaty w związku z udzieleniem informacji o użytkowniku pojazdu, zgodził się z wnioskodawcą, że nie zostały

one ujęte w „negatywnym” katalogu wydatków zawartym w treści art. 23 updog (sprawa dotyczyła podatnika PIT). Jednak w ocenie organu podatkowego nie jest to przesłanka przesądzająca. W uzasadnieniu wydanej interpretacji czytamy: „Nie każdy (...) wydatek poniesiony w prowadzeniu działalności gospodarczej można zakwalifikować jako koszt podatkowy. Zaliczeniu do tej kategorii podlega jedynie wówczas, gdy podatnik jest w stanie wykazać, że jego poniesienie miało lub mogło mieć wpływ na powstanie (zwiększenie) przychodu z określonego źródła przychodów lub też wpływ na zabezpieczenie albo zachowanie tego źródła. (...)”

Takiego związku nie można przypisać opłacie wskazanej w pytaniu. Każdy kierowca powinien przestrzegać przepisów o ruchu drogowym niezależnie od tego, czy pojazdem kieruje prywatnie, czy też wykonując służbowe obowiązki, np. podczas odbywania podróży służbowej. Z tego powodu nie można przyjąć, że w jakichkolwiek okolicznościach naruszenie przepisów drogowych przez przedsiębiorcę (lub jego pracownika) będzie usprawiedliwione. W efekcie, wydatków na omawiane opłaty – z podatkowego punktu widzenia – nie można uznać za celowe i związane z uzasadnionymi potrzebami przedsiębiorcy. Tym samym nie stanowią one kosztów podatkowych.

Wobec powyższego – zdaniem organu – w przedstawionej przez Wnioskodawcę sytuacji brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionymi przez Wnioskodawcę wydatkami na opłaty za udzielenie informacji o użytkowniku pojazdu, uiszczane na rzecz firmy leasingowej, a uzyskiwaniem przychodów z działalności gospodarczej. Przedmiotowe wydatki nie spełniają zatem przesłanek, o których mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów”.

Wprawdzie powołana interpretacja wydana została w oparciu o przepisy ustawy o PIT, jednak z uwagi na brak odmiennych uregulowań dotyczących poruszanej kwestii w przepisach ustawy o CIT, wyjaśnienia w niej zawarte są aktualne także na gruncie CIT.

4. Amortyzacja samochodu osobowego, którego wartość początkowa po ulepszeniu przekracza 150.000 zł

Podatnik od września 2018 r. amortyzuje samochód osobowy o wartości początkowej nieprzekraczającej 150.000 zł. W tym roku poniósł nakłady na jego modernizację. Wydatek przekroczył 10.000 zł i zwiększył wartość tego środka trwałego, co spowodowało, że teraz przekracza ona 150.000 zł. Czy do kosztów uzyskania przychodów zaliczany będzie odpis amortyzacyjny od wartości początkowej powiększonej o ulepszenie?

 Odpis amortyzacyjny będzie naliczany od wartości początkowej powiększonej o wydatki poniesione na ulepszenie. Przy czym do kosztów podatkowych będzie zaliczana tylko część tego odpisu.

Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych

lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10.000 zł (art. 22g ust. 17 updog i art. 16g ust. 13 updog).

Co ważne, odpisów amortyzacyjnych od podwyższonej wartości początkowej dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ulepszenie.

Do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego niebędącego pojazdem elektrycznym mają zastosowanie ograniczenia wymienione w art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b updog i art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. b updog. Na podstawie tych przepisów za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych odpowiednio w art. 22a-22o updog i art. 16a-16m updog, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę 150.000 zł.

Ograniczenie określone w tych przepisach stosuje się niezależnie od tego, czy wartość początkowa samochodu osobowego w wysokości przekraczającej 150.000 zł została ustalona na moment jego wprowadzenia do ewidencji, czy w wyniku ulepszenia w terminie późniejszym.

Przedmiotowy pojazd został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 2018 r. Należy więc zaznaczyć, że koszty z tytułu odpisów amortyzacyjnych od samochodów osobowych wprowadzonych do tej ewidencji do 31 grudnia 2018 r., od 1 stycznia 2019 r. rozliczane są w kosztach w ramach limitu obowiązującego od tego dnia. Oznacza to, że skoro wartość ulepszenia spowodowała podwyższenie wartości początkowej samochodu osobowego (niebędącego pojazdem elektrycznym) ponad limit 150.000 zł, to odpis amortyzacyjny naliczony od wartości samochodu przewyższającej kwotę 150.000 zł nie będzie podlegał zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. W celu obliczenia tego odpisu można skorzystać z kalkulatora dostępnego na naszej stronie internetowej. Oblicza on według liniowej metody amortyzacji roczne i miesięczne odpisy amortyzacyjne od samochodu osobowego o wartości powyżej 150.000 zł w części stanowiącej i niestanowiącej koszt podatkowy.

5. Odpisy amortyzacyjne naliczone od wartości początkowej auta częściowo sfinansowanego dotacją

Spółka z o.o. nabyła samochód osobowy niebędący pojazdem elektrycznym o wartości przekraczającej 150.000 zł. Zakup ten został częściowo sfinansowany z dotacji. Jak ustalić wartość odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty uzyskania przychodów?

 Przy ustalaniu wartości odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów należy ograniczyć ich wysokość z uwagi na limit 150.000 zł oraz fakt, że środek trwały został w części sfinansowany dotacją. Więcej szczegółów w dalszej części odpowiedzi.

W sytuacji gdy podatnik nabywa do firmy samochód osobowy o wartości przekraczającej 150.000 zł i jednocześnie jego zakup finansuje w całości bądź w części z uzyskanej dotacji, to zachodzi konieczność zastosowania dwóch ograniczeń przewidzianych przez ustawodawcę odnoszących się do odpisów amortyzacyjnych kwalifikowanych do kosztów uzyskania przychodów.

Pierwsze ograniczenie wynika z faktu, że wartość samochodu przekracza wymienioną kwotę. Mówi o tym art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. b updog. Przepis ten wyłącza z kosztów uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia samochodu osobowego niebędącego pojazdem elek-

trycznym, dokonywane według zasad określonych w art. 16a-16m updop, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę 150.000 zł.

Drugie ograniczenie wynika z faktu, że samochód został częściowo sfinansowany środkami pochodzącymi z dotacji.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 48 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a-16m updop, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Sposób ustalenia odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty uzyskania przychodów zobrazujemy na przykładzie.

Przykład

Spółka z o.o. nabyła samochód osobowy niebędący pojazdem elektrycznym. Wartość początkowa auta wynosi 300.000 zł. Wydatki w kwocie 140.000 zł zostały pokryte środkami uzyskanymi z dotacji (46,67% wartości początkowej), a w kwocie 160.000 zł – środkami własnymi (53,33% wartości początkowej). Spółka amortyzuje auto według 20% stawki amortyzacyjnej. Roczny odpis amortyzacyjny wynosi 60.000 zł, a miesięczny – 5.000 zł. W związku z tym, że wartość auta przekracza 150.000 zł oraz jego zakup został częściowo sfinansowany dotacją, miesięczny odpis amortyzacyjny zaliczany do kosztów uzyskania przychodów wynosi 1.333,25 zł ($150.000 \text{ zł} \times 20\% \times 53,33\% : 12 \text{ miesięcy}$).

6. Podatkowe konsekwencje wycofania samochodu osobowego z majątku firmy

Przedsiębiorca rozlicza się na podstawie podatkowej księgi, w której koszty ewidencjonuje metodą kasową. W ramach działalności wykorzystywał (do celów mieszanych) samochód osobowy, który był zaliczony do środków trwałych. W listopadzie 2020 r. wycofał samochód z majątku firmy i przeznaczył go wyłącznie na cele osobiste. W październiku wykupił polisę OC i AC na okres od 1 listopada br. do 31 października 2021 r. Składki na te ubezpieczenia ujął w kosztach uzyskania przychodów w październiku. Czy w związku z wycofaniem samochodu z działalności należy skorygować koszty podatkowe? Wartość samochodu przyjęta dla celów ubezpieczenia nie przekracza 150.000 zł.

 Składki na ubezpieczenie OC i AC samochodu osobowego, zaliczonego do środków trwałych, są kosztami uzyskania przychodów w firmie, z tym że wycofanie samochodu z majątku firmowego oznacza, iż koszty należy skorygować.

W sytuacji opisanej w pytaniu składki na ubezpieczenie OC i AC wynikające z wykupionej w październiku 2020 r. polisy ubezpieczenia samochodu osobowego, podatnik mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w całości i wpisać do podatkowej księgi w kolumnie 13 „pozostałe wydatki”.

Co ważne, podatnik ewidencjonuje koszty metodą kasową, a więc w dacie poniesienia. W myśl art. 22 ust. 6b updof, uważa się za nią dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Oznacza to, że war-

tość składki na ubezpieczenie OC i AC samochodu osobowego stanowiącego środek trwały powinien być ujęć w podatkowej księdze pod datą wystawienia polisy, czyli w październiku 2020 r. Moment ujęcia składek na ubezpieczenie firmowego samochodu osobowego w kosztach podatkowych i wpisania ich do podatkowej księgi jest niezależny od daty zapłaty składek.

Z uwagi na to, że już w listopadzie samochód został wycofany z majątku firmy i przeznaczony wyłącznie na cele osobiste podatnika, to w rezultacie w podatkowej księdze prowadzonej w listopadzie br. powinien on w kolumnie 13 dokonać zapisu zmniejszającego koszty (zapis na czerwono lub ze znakiem minus). Zmiana przeznaczenia samochodu oznacza bowiem, że składki ubezpieczenia OC i AC przypadające proporcjonalnie na te miesiące, których polisa dotyczy, a w których samochód nie jest już wykorzystywany na potrzeby firmowe, utraciły przymiot kosztu podatkowego.

Przykład

W październiku 2020 r. podatnik zawarł umowę ubezpieczenia OC i AC samochodu osobowego będącego środkiem trwałym. Polisa została wystawiona 27 października br. i dotyczyła okresu od 1 listopada 2020 r. do 31 października 2021 r. Roczne kwoty składek wyniosły: 2.520 zł – w przypadku ubezpieczenia OC i 3.960 zł – w przypadku ubezpieczenia AC.

Wartość samochodu przyjęta dla celów ubezpieczenia AC wyniosła 100.000 zł, zatem składka na to ubezpieczenie podlegała w całości zaliczeniu do kosztów podatkowych. Również cała składka ubezpieczenia OC stanowiła koszt podatkowy.

Podatnik prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów, w której koszty ewidencjonuje metodą kasową. W rezultacie wpisał on wartość składek OC i AC do księgi w kolumnie 13 pod datą wystawienia polisy, tj. 27 października 2020 r.

W listopadzie 2020 r. podatnik wycofał samochód z majątku firmy i przeznaczył wyłącznie na potrzeby osobiste. Wobec tego w miesiącu tym skorygował (zmniejszył) zaksięgowane koszty podatkowe. W tym celu w podatkowej księdze w kolumnie 13 wpisał – na czerwono lub ze znakiem minus – wartość składek przypadających proporcjonalnie na te miesiące, których polisa dotyczy, a w których samochód nie będzie już wykorzystywany na potrzeby firmowe. Z tytułu składki OC była to kwota 2.310 zł ($2.520 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy} \times 11 \text{ m-cy}$), a z tytułu składki AC – kwota 3.630 zł ($3.960 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy} \times 11 \text{ m-cy}$).

II. WYDATKI NA OSOBY ZATRUDNIONE

1. Polisa ubezpieczeniowa dla prezesa z tytułu ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych

Dla prezesa zarządu zatrudnionego na umowę o świadczenie usług zarządzania spółka wykupiła polisę w zakresie ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych. Czy poniesiony z tego tytułu wydatek jest kosztem podatkowym w spółce?

 Wartość polisy w zakresie ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych wykupionej przez spółkę dla prezesa nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

Jak wynika z art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego, za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Co prawda, brak jest kodeksowej definicji „spraw gospodarczych”, jednak w praktyce przyjmuje się, że jest to podejmowanie prawnych i faktycznych działań związanych z funkcjonowaniem firmy. Chodzi tu o zarządzanie mieniem, zawieranie kontraktów, prowadzenie księgowości, zaciąganie zobowiązań, podpisywanie umów, itp. Przy czym zajmowanie się tymi sprawami powinno wynikać z przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania czynności.

Ponieważ polskie prawo karne, w tym karne skarbowe nie przewiduje odpowiedzialności karnej osób prawnych (np. spółek kapitałowych), to w rezultacie taka odpowiedzialność spoczywa na osobach fizycznych uprawnionych do ich reprezentowania lub zajmowania się ich sprawami gospodarczymi, np. na prezesie zarządu. Nie sposób bowiem skazać spółkę na karę pozbawienia wolności.

Aby wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, powinien – w myśl art. 15 ust. 1 upodp – spełniać łącznie następujące warunki:

- być poniesiony w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów oraz
- nie znajdować się wśród wydatków nieuznanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w art. 16 ust. 1 upodp.

Koszt polisy wykupionej dla prezesa w celu zapewnienia mu ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych nie został wymieniony jako koszt niestanowiący kosztów uzyskania przychodów. Nie przesądza to jednak o możliwości uznania go za koszt podatkowy. Jednocześnie bowiem brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkiem na zakup wspomnianej polisy a działalnością gospodarczą prowadzoną przez spółkę. Odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe spoczywa na osobach fizycznych występujących w imieniu spółek kapitałowych (tu: na prezesie). Omawiana polisa ma więc na celu wyłącznie ochronę osobistych interesów prezesa. Nie chroni natomiast interesów spółki. W konsekwencji spółka nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów poniesionego przez siebie wydatku na zakup dla prezesa polisy w zakresie ochrony prawnej w sprawach karnych skarbowych.

2. Wydatki na alkohol podawany w trakcie szkoleń pracowników

Zakład pracy poniósł wydatki na szkolenie pracowników. Po zakończeniu szkolenia pracownicy zostali poczęstowani obiadem oraz lampką wina. Czy wydatek na alkohol można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Wydatek na alkohol serwowany po szkoleniu pracowniczym nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Kosztem uzyskania przychodów nie jest każdy udokumentowany wydatek, ale tylko ten, który nie jest wymieniony w art. 23 upodp i art. 16 ust. 1 upodp oraz został poniesiony w celu:

- osiągnięcia przychodów lub
 - zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.
-

Wśród wydatków, które nie są kosztami uzyskania przychodów, w art. 23 ust. 1 pkt 23 updog oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 updog, wymienione zostały koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Wydatki na alkohol podawany w trakcie szkoleń dla pracowników nie przyczyniają się do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a zatem nie można uznać ich za koszty uzyskania przychodów. Tak wynika z wyroku NSA z 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2101/10. W ocenie Sądu celem szkoleń jest pogłębienie wiedzy, poprawa sprawności zawodowej pracowników, czy dostarczenie im wiadomości o wymaganiach pracodawcy. W tej sytuacji za zasadne należy uznać koszty wynajęcia sal, ewentualnego zakwaterowania i żywienia pracowników podczas szkolenia. Natomiast wydatki na alkohol nie są niezbędne do przeprowadzenia szkolenia ani nie służą celowi szkolenia. W konsekwencji nie służą także celowi, jakim jest osiągnięcie przychodu lub zachowanie (zabezpieczenie) jego źródła.

3. Opłaty za autostrady i parkingi ponoszone przez pracowników w podróży służbowej odbywanej prywatnym samochodem

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową prywatnym samochodem. Przy rozliczeniu delegacji wykazał wydatki na parkingi oraz za przejazd płatną autostradą. Czy wymienione wydatki w całości stanowią koszty podatkowe?

 Wymienione w pytaniu opłaty nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w całości. Są one takim kosztem tylko do wysokości „kilometrówki”.

Poniesione przez pracodawcę wydatki na zagraniczne podróże służbowe pracowników mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, gdy podróż ta związana jest z prowadzoną przez pracodawcę działalnością gospodarczą i ma na celu osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Jednak przepisy ograniczają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów całości wydatków związanych z używaniem przez pracowników dla potrzeb działalności gospodarczej prywatnych samochodów osobowych w celu odbycia podróży służbowej. Ograniczenie to wynika z określenia przez ustawodawcę limitu wydatków wyznaczonego iloczynem liczby kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu. Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 36 lit. a updog oraz art. 16 ust. 1 pkt 30 lit. a updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (tj. w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy – Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.).

Ujęcie kwoty wyliczonej „kilometrówki” w kosztach podatkowych jest uzależnione od udokumentowania przebiegu pojazdu do celów służbowych ewidencją przebiegu pojazdu prowadzoną przez pracownika. Powinna ona zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojem-

ność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane. Omawiana ewidencja musi być zatwierdzona na koniec miesiąca przez podatnika (pracodawcę). W razie braku tej ewidencji, wydatki z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Wynika to z art. 23 ust. 5 i 7 updog i art. 16 ust. 5 updog.

Należy zauważyć, że przepisy ustawy o PIT i ustawy o CIT nie definiują pojęcia „wydatków z tytułu używania samochodów”. Bez wątpienia do kosztów z tytułu używania dla potrzeb pracowników w celu odbycia podróży służbowej samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika zaliczane są wszelkiego rodzaju wydatki eksploatacyjne (koszty zakupu paliwa, oleju napędowego, gazu). Według organów podatkowych do kosztów tych należy zaliczać również inne koszty wynikające z używania samochodu do celów podróży służbowej, jak np. opłaty: za przejazd autostradami, mostami, parkingowe, za przeprawy promowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 października 2018 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.334.2018.4.AT).

Skoro wydatki z tytułu opłat za przejazd autostradą i opłat za parkingi stanowią wydatki z tytułu używania dla potrzeb pracowników w celu odbycia podróży służbowej samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika, to podatnik jest zobowiązany uwzględnić je w ewidencji przebiegu tych pojazdów i rozliczać w ramach wynikającego z niej limitu.

4. Wypłata zadośćuczynienia za uszczerbek na zdrowiu z tytułu wypadku przy pracy

Były pracownik wystąpił z roszczeniem do spółki o wypłatę zadośćuczynienia za uszczerbek na zdrowiu z tytułu wypadku przy pracy. Wypadek ten był spowodowany zaniedbaniami pracodawcy. Roszczenie dotyczy dodatkowych środków powyżej wypłaty ZUS. Czy zadośćuczynienie wypłacone byłemu pracownikowi na podstawie wyroku sądowego albo ugody będzie kosztem podatkowym?

 Wydatek z tytułu wypłaty zadośćuczynienia za uszczerbek na zdrowiu z tytułu wypadku przy pracy, gdy wypadek ten był spowodowany zaniedbaniami pracodawcy, nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

Z pytania wynika, że były pracownik w oparciu o przepisy prawa cywilnego dochodzi od byłego pracodawcy zadośćuczynienia za krzywdę, której doznał na skutek wypadku przy pracy. Zadośćuczynienie stanowi formę rekompensaty pieniężnej z tytułu szkody niemajątkowej.

Na podstawie art. 445 § 1 Kodeksu cywilnego, w wypadkach przewidzianych w art. 444 tej ustawy, sąd może przyznać poszkodowanemu odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę. I tak, art. 444 § 1 K.c. dotyczy naprawienia szkody w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia. Z kolei w myśl art. 444 § 2 K.c., jeżeli poszkodowany utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej albo jeżeli zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość, może on żądać od zobowiązanego do naprawienia szkody odpowiedniej renty.

Wymaga podkreślenia, że świadczenie przyznane na podstawie powołanych unormowań Kodeksu cywilnego pracownikowi poszkodowanemu w wyniku wypadku przy pracy, ma charakter uzupełniający wobec świadczeń przysługujących na podstawie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1205).

W świetle ogólnej definicji kosztów podatkowych (sformułowanej w art. 22 ust. 1 upodf i art. 15 ust. 1 updog), określony wydatek może być kosztem uzyskania przychodów, o ile łącznie są spełnione następujące przesłanki:

- został poniesiony przez podatnika w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- jest funkcjonalnie powiązany z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, racjonalny i obiektywnie uzasadniony z ekonomicznego punktu widzenia,
- ma charakter definitywny (bezzwrotny) i został pokryty przez podatnika z jego własnych zasobów majątkowych,
- nie figuruje w negatywnym katalogu kosztów (zamieszczonym odpowiednio w art. 23 updog i art. 16 ust. 1 updog), które niezależnie od celu ich poniesienia, w żadnych okolicznościach nie mogą zostać uwzględnione w kosztach podatkowych.

W rozpatrywanej sytuacji trzeba zauważyć, że do wypłaty zadośćuczynienia za krzywdę doznaną na skutek wypadku przy pracy nie mają zastosowania wyłączenia z kosztów określone w art. 23 ust. 1 pkt 13 updog i art. 16 ust. 1 pkt 16 updog. Przepisy te dotyczą bowiem jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych, które przysługują na podstawie powołanej ustawy o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych.

Jednak fakt, że wypłata zadośćuczynienia nie została wymieniona w art. 23 updog i art. 16 ust. 1 updog, jako wyłączona z kosztów uzyskania przychodów – nie oznacza jeszcze, iż automatycznie może być ona zaliczona do kosztów podatkowych. Każdy bowiem przypadek zakwalifikowania określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodów, należy oceniać indywidualnie, na tle konkretnego stanu faktycznego.

Zadośćuczynienie wypłacone byłemu pracownikowi za krzywdę doznaną na skutek wypadku przy pracy niewątpliwie jest związane z prowadzoną przez firmę działalnością gospodarczą. Niemniej jednak, w razie sporu z organami podatkowymi, to na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia, że poniesienie tego wydatku było spowodowane racjonalnym dążeniem i obiektywną możliwością osiągnięcia przychodu (lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów). Należy przy tym mieć na względzie, że konieczność poniesienia określonego wydatku nie może wynikać z zaniedbań lub sprzecznych z prawem działań podatnika, zaś jego celem nie może być wyłącznie zwolnienie się z ciążącej na nim odpowiedzialności za wyrządzoną szkodę.

W sytuacji gdy wypadek przy pracy był spowodowany zaniedbaniami pracodawcy w zakresie dopełnienia przewidzianych prawem czynności służących zapewnieniu bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, to wypłata zadośćuczynienia za krzywdę spowodowaną tym wypadkiem nie może być uznana za koszt podatkowy. Podobnie uznał NSA w wyroku z 27 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 582/13. Dla porządku trzeba dodać, że powołane orzeczenie NSA dotyczy zadośćuczynienia wypłacanego na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej.

III. KOSZTY REPREZENTACJI

1. Zorganizowanie imprezy dla kontrahentów

Przedsiębiorca zakończył dużą inwestycję budowlaną. W ramach podziękowań dla firm budowlanych realizujących tę inwestycję zorganizował dla nich imprezę, z tytułu której poniósł wydatki na catering, oprawę muzyczną oraz noclegi. Czy poniesione wydatki mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?

 Wydatki na zorganizowanie imprezy dla kontrahentów – jako koszty reprezentacji – podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów.

Dokonując analizy skutków podatkowych z tytułu kosztów poniesionych na zorganizowanie imprezy, o której mowa w treści pytania, trzeba zwrócić uwagę na fakt, że była ona adresowana do kontrahentów przedsiębiorcy, tj. przedstawicieli firm budowlanych realizujących inwestycję na rzecz przedsiębiorcy. Z tego powodu poniesione wydatki należy rozpatrzyć pod kątem kosztów reprezentacji, które na mocy art. 23 ust. 1 pkt 23 upod. i art. 16 ust. 1 pkt 28 upod. zostały wykluczone z kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z tymi przepisami nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „koszty reprezentacji”. W tym celu można jednak posłużyć się stanowiskiem wypracowanym przez orzecznictwo. Przykładowo NSA w wydanym w składzie siedmiu sędziów wyroku z 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11 stwierdził, że celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, dobrego obrazu jego firmy, działalności, etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy patrzeć przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest wykreowanie takiego obrazu podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny.

Z kosztów podatkowych nie zostały natomiast wyłączone wydatki o charakterze reklamowym. Zgodnie z ugruntowanym poglądem przez reklamę rozumie się działania podmiotu gospodarczego, mające na celu kształtowanie popytu na dane towary, usługi lub markę, poprzez zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do nabywania towarów i usług tego podmiotu gospodarczego. Może być ona realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym poprzez prezentowanie danego towaru lub usługi, jego cech jakościowych, użytkowych, zalet technicznych, a także poprzez rozpowszechnianie logo firmy.

W rozpatrywanym przypadku cel jaki przyświecał zorganizowaniu imprezy, świadczy – naszym zdaniem – o reprezentacyjnym charakterze tego wydarzenia. Chęć podziękowania kontrahentom za dobrze zrealizowaną inwestycję, poprzez zorganizowanie dla nich imprezy kreuje pozytywny wizerunek podatnika, tworzy wśród kontrahentów wrażenie podmiotu profesjonalnego, partnera biznesowego godnego zaufania, kształtuje prestiż i pozytywne postrzeganie firmy przez klientów. Poza tym impreza miała charakter zamknięty. Uczestniczyły w niej tylko wybrane osoby, co pozbawia ją znamion wydarzenia o charakterze reklamowym. Podobnie uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 16 lipca 2018 r., nr 0111-KDIB2-3.4010.84.2018.3.PB, stwierdzając, że wydatki jakie ponosi firma w związku z organizacją imprez dla wyselekcjonowanych klientów, noszą znamiona reprezentacji.

2. Zakup koszy prezentowych dla długoletnich kontrahentów

Przedsiębiorca z okazji świąt Bożego Narodzenia zakupił kosze prezentowe ze słodyczami, kawą i herbatą, które zostaną przekazane długoletnim kontrahentom. Czy wydatki na zakup tych koszy stanowią koszty uzyskania przychodów?

 Wydatki na zakup koszy prezentowych dla długoletnich kontrahentów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof. Kosztami uzyskania przychodów są zatem racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z działalnością gospodarczą, które ponoszone są w określonym celu wskazanym w art. 22 updof. Przy czym to na podatniku spoczywa obowiązek wykazania w oparciu o zgromadzone dowody istnienia wymaganego związku kosztu z przychodami bądź ich źródłem. Jednocześnie z kosztów podatkowych wyłączone są koszty wymienione w art. 23 updof. Wśród nich w ust. 1 pkt 23 tego artykułu znajdują się koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Obdarowanie kontrahentów kosztami prezentowymi ma na celu stworzenie dobrego wizerunku przedsiębiorcy i wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Jest to więc czynność o charakterze reprezentacyjnym, a ponoszone z tego tytułu koszty są kwalifikowane do kosztów reprezentacji. Tym samym wydatki te są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to, że przedsiębiorca wydatków na zakup koszy prezentowych wręczanych długoletnim kontrahentom z okazji świąt nie może zaliczyć do kosztów podatkowych.

3. Koszty przeprowadzenia kampanii wizerunkowej

Spółka poniosła wydatki na kampanię wizerunkową. Czy tego rodzaju wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów? Czy jednak samo określenie „wizerunkowe” powoduje, że koszt tej kampanii należy zakwalifikować do kosztów reprezentacji, które nie stanowią kosztów podatkowych?

 Przy kwalifikacji określonych wydatków do kosztów podatkowych bądź jako wyłączone z tych kosztów, decyduje nie taka, czy inna nazwa, ale rzeczywisty cel i charakter ponoszonych wydatków. Jeżeli z indywidualnej oceny rzeczywistych działań podatnika wynika, że wyłącznym bądź dominującym celem ponoszenia określonych wydatków jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz, to wydatki te należy uznać za koszty reprezentacji, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

W pytaniu niestety nie sprecyzowano, jaką konkretnie formę ma mieć kampania wizerunkowa, ani jakiego rodzaju wydatki są ponoszone przez spółkę w związku z organizacją tej kampanii. Jest to o tyle istotne, że przepisy prawa podatkowego nie definiują sformułowania „kampania wizerunkowa”, jak również nie odnoszą się wprost do zasad kwalifikowania wydatków ponoszonych na taką kampanię do kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z ogólnej definicji zawartej w art. 15 ust. 1 updof i art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyjątek stanowią wydatki wymienione w ne-

gatywnym katalogu zamieszczonym odpowiednio w art. 16 ust. 1 updog i art. 23 updog, które niezależnie od celu ich poniesienia, w żadnych okolicznościach nie mogą zostać uwzględnione w kosztach podatkowych.

Zgodnie zaś z dyspozycją art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Zatem, w rozpatrywanym stanie faktycznym rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy wydatki ponoszone przez spółkę rzeczywiście mają charakter:

- reprezentacji, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog, czy
- reklamy (wydatki na reklamę nie zostały wymienione we wspomnianym negatywnym katalogu, jako wyłączone z kosztów podatkowych),
- bądź inny.

Problem w tym, że ustawy o podatku dochodowym nie zawierają definicji pojęcia „reprezentacja” ani pojęcia „reklama”.

Z analizy wyroków sądów administracyjnych i interpretacji organów podatkowych wynika, że każdy przypadek wymaga indywidualnej oceny, dokonywanej na podstawie konkretnego stanu faktycznego, czyli konkretnych działań podatnika, podejmowanych w ściśle określonej sytuacji. W praktyce bowiem granica pomiędzy reklamą a reprezentacją jest bardzo płynna i trudna do określenia.

Zgodnie z ugruntowaną linią orzecznictwa „reprezentacja” w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog, stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. W tym znaczeniu reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. W takiej sytuacji wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu. Tak orzekł m.in. skład siedmiu sędziów NSA w wyroku z 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził m.in., że: *„Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy patrzeć właśnie przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest właśnie wykreowanie takiego obrazu podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny”*.

Wykładnię tę podzielają również organy podatkowe.

Z kolei pod pojęciem reklamy, zgodnie z utrwalonym poglądem rozumie się działania podmiotu gospodarczego, mające na celu kształtowanie popytu na dane towary, usługi lub markę, poprzez zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do nabywania towarów i usług tego podmiotu gospodarczego.

Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 marca 2019 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.35.2019.2.EN, zajął stanowisko, że: *„Dokonując (...) oceny zakresu pojęciowego »reprezentacji« i »reklamy« wywieść (...) należy, że reprezentacja dotyczy działań zmierzających do kształtowania i rozpowszechniania wizerunku podatnika, jako podmiotu gospodarczego, natomiast reklama dotyczy działań zmierzających do kształtowania, rozpowszechniania wizerunku nie samego podatnika, lecz jego produktów (towarów i usług). (...) Ocena charakteru wydatku (cel reprezentacyjny czy reklamowy) możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wy-*

datków i powinna być dokonywana każdorazowo przez podatnika, który prowadząc działalność gospodarczą może najlepiej dokonać właściwej kwalifikacji danego wydatku pod kątem funkcji jaką będzie spełniać w firmie”.

Tak więc, przy kwalifikacji określonych wydatków do kosztów podatkowych bądź jako wyłączone z tych kosztów, decyduje nie taka, czy inna nazwa czynności podejmowanych przez podatnika, ale rzeczywisty cel i charakter ponoszonych wydatków.

Jeżeli zatem z indywidualnej oceny rzeczywistych działań podatnika wynika, że wyłączeniem bądź dominującym celem ponoszenia określonych wydatków jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz, to wydatki te należy uznać za koszty reprezentacji, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

4. Napiwki wręczone obsłudze po spotkaniu z kontrahentami w restauracji

Podczas spotkań z kontrahentami w restauracji pracownicy zostawiają obsługę napiwki finansowane z firmowych środków. Czy kwotę napiwków można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 W naszej ocenie, napiwki nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Napiwek (synonim: datek) to według Słownika języka polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl>) drobna suma wręczana zwyczajowo za usługę kelnerom, szatniarzom, posłańcom itp. Jest to świadczenie dobrowolne o jednostronnym charakterze. Wprawdzie przyjęty powszechnie zwyczaj wręczania napiwków skutkuje wywieraniem presji, by dokonywać czynności zostawiania napiwków, lecz nie można tu mówić o istnieniu takiego obowiązku.

Przedsiębiorcy prowadząc działalność gospodarczą, ponoszą różnego rodzaju wydatki, w tym niezwiązane funkcjonalnie z prowadzoną firmą. Są to np. napiwki wręczone kelnerom podczas biznesowego lunchu. Aby jednak taki wydatek mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, powinien spełniać definicję takiego kosztu określoną w art. 22 ust. 1 updog i art. 15 ust. 1 updog.

Z przepisów tych wynika, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia ich źródła, z wyjątkiem kosztów wymienionych odpowiednio w art. 23 updog i art. 16 ust. 1 updog.

Możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od istnienia związku pomiędzy wydatkiem i przychodem tzn. poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu, bądź funkcjonowanie źródła przychodu.

Tak więc wydatek:

- powinien pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu oraz
- nie może znajdować się na liście kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 updog i art. 16 ust. 1 updog.

Jak zaznaczyliśmy, napiwek jest datkiem zwyczajowym. Podatnik nie ma obowiązku ponoszenia takiego wydatku, nie stanowi on zapłaty za usługę oraz nie można go powiązać funkcjonalnie z działalnością firmy. W rezultacie nie mieści się w definicji kosztu uzyskania przychodów, stąd nie można go za taki koszt uznać.

5. Wydatki związane z zaproszeniem potencjalnego klienta do restauracji

Pracownik spółki spotkał się z potencjalnym klientem w restauracji. W trakcie spotkania spożyto obiad, omówiono, jak wygląda zakres usług świadczonych przez spółkę, a także wysłuchano oczekiwań klienta. Do współpracy jednak nie doszło. Czy wydatki poniesione na obiad mogą być w tej sytuacji zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?

 Wydatki poniesione na obiad z potencjalnym klientem mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, jeśli spotkanie odbyło się w celu omówienia warunków przyszłej współpracy, a nie kreowania pozytywnego wizerunku spółki.

Podatnik może zaliczyć w ciężar kosztów podatkowych poniesione wydatki, które mają lub mogą mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, z wyłączeniem kosztów wymienionych w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updof. Wśród wydatków, które nie są kosztami uzyskania przychodów, w art. 23 ust. 1 pkt 23 updof i art. 16 ust. 1 pkt 28 updof, wymienione zostały koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Przypomnijmy, że celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, dobrego obrazu jego firmy, działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami (klientami). Zatem oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy patrzeć przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem poniesienia przez podatnika wydatków na obiad z potencjalnym klientem było wykreowanie pozytywnego obrazu podatnika, to wydatki te mają charakter reprezentacyjny i są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli natomiast spotkanie odbyło się w celu omówienia warunków przyszłej współpracy, to wydatki na wspomniany obiad mogą być zaliczone do kosztów podatkowych. Wówczas bez znaczenia pozostaje fakt, że spotkanie z potencjalnym klientem nie zakończyło się w zamierzony przez podatnika sposób, tj. nie została zawarta transakcja.

IV. WYDATKI OSOBY PROWADZĄCEJ DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

1. Wydatki na zabiegi rehabilitacyjne po kontuzji doznanej w trakcie pracy

Przedsiębiorca podczas świadczenia usług u kontrahenta doznał kontuzji kolana i wymaga rehabilitacji. Czy wydatek na zabiegi rehabilitacyjne stanowi koszt uzyskania przychodów i podlega ujęciu w kolumnie 13 podatkowej księgi?

 Wydatki rehabilitacyjne, jako wydatki osobiste nie stanowią kosztów podatkowych i nie podlegają ewidencjonowaniu w podatkowej księdze.

Zgodnie z treścią ust. 13 objaśnień zamieszczonych w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), kolumna 13 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych kosztów (poza wymienionymi w kolumnach 10-12), z wyjątkiem kosztów, których zgodnie z art. 23 updof nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. Wydatki na rehabilitację przedsiębiorcy nie zostały wymienione w tym przepisie jako wydatki wykluczone z kosztów uzyskania przychodów. Tego rodzaju wydatki są jednak kwalifikowane jako wydatki o charakterze osobistym, które nie służą bezpośrednio osiągnięciu przychodów lub zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów. Skoro wydatki rehabilitacyjne nie spełniają przesłanek do uznania ich za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof, podatnik nie może tych wydatków wpisywać do podatkowej księgi.

2. Wynajem mieszkania na potrzeby prywatne i prowadzonej działalności

Lekarz ma zarejestrowaną działalność w miejscowości stałego zamieszkania. Obecnie podpisał kontrakt ze szpitalem znajdującym się w innej miejscowości. Ponieważ kontrakt wymaga niemal codziennej obecności w szpitalu, więc żeby nie dojeżdżać ponad 100 km, w miejscowości, w której znajduje się szpital, wynajął mieszkanie i przebywa w nim wraz z rodziną. Mieszkanie w miejscowości stałego zamieszkania także utrzymuje i przyjeżdża do niego na weekendy. Czy koszty z tytułu czynszu najmu mieszkania może zaliczyć do kosztów prowadzonej działalności w całości, czy tylko w części, ponieważ mieszka z nim rodzina?

 Uważamy, że tylko część kwoty z tytułu opłacanego czynszu może być zakwalifikowana do kosztów uzyskania przychodów.

Aby rozwinąć odpowiedź na zadane pytanie, należy wyjść od definicji kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Generalnie kosztami podatkowymi są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, z wyłączeniem tych, które wymienione zostały w art. 23 updof. Związek przyczynowy między poniesieniem danego wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku.

Jak podkreślają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.90.2020.1.MM), o tym co celowe i potrzebne, czyli racjonalnie uzasadnione w prowadzonej działalności, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy. Na podatniku spoczywa także obowiązek wykazania, że dany wydatek spełnia ustawowe kryteria uznania go za koszt uzyskania przychodu, tj. w szczególności obowiązek wykazania związku kosztów z działalnością gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii.

Z treści pytania wynika, że podatnik nawiązał współpracę ze szpitalem, którego siedziba mieści się w znacznej odległości od miejscowości, w której podatnik zamieszkuje na stałe i ma zarejestrowaną działalność gospodarczą. Specyfika wykonywanych usług wymaga nie-

mal codziennej obecności w szpitalu. W celu prawidłowego wykonywania swoich obowiązków, a jednocześnie wyeliminowania znacznych kosztów związanych z dojazdami i noclegami, podatnik wynajął mieszkanie w miejscowości świadczenia usług lekarskich. Z tego tytułu uiszcza czynsz najmu. Powziął wątpliwość, czy wartość należnego czynszu może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Odnosząc się w sposób ogólny do tego wydatku, można uznać, że znajduje tutaj zastosowanie powołany wcześniej art. 22 ust. 1 updof. Rodzaj wydatku spełnia kryterium celowości, o którym mowa w tym przepisie, i jednocześnie nie został on wymieniony w tzw. negatywnym katalogu kosztów uzyskania przychodów, ujętym w art. 23 updof. Wydatek ten może więc stanowić koszty uzyskania przychodów z prowadzonej działalności. Pojawia się tylko pytanie, czy w całości, mając na uwadze fakt, że podatnik przebywa w wynajętym mieszkaniu z rodziną. Mieszkanie to nie służy jedynie zaoszczędzeniu wydatków ponoszonych w związku z prowadzoną działalnością (kosztów dojazdu, noclegów), lecz także zaspokaja potrzeby osobiste członków rodziny podatnika. W tym stanie rzeczy uważamy, że tylko część kwoty z tytułu opłacanego czynszu może być zakwalifikowana do kosztów uzyskania przychodów.

Zakładamy, że przy wyborze mieszkania podatnik nie tylko kierował się okolicznościami spowodowanymi zawarciem kontraktu, ale również faktem, że zamieszka w nim jego rodzina, co mogło mieć znaczenie np. przy wyborze odpowiedniego metrażu (adekwatnego do ilości mających przebywać w nim osób), a tym samym przełożyć się na wysokość ustalonego w umowie czynszu.

Mając na uwadze, że obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą obciąża podatnika, podatnik powinien wziąć pod uwagę okoliczności towarzyszące podjęciu decyzji o wynajęciu danego mieszkania, tak by móc wykazać, że wysokość wydatku ponieszonego na opłacanie czynszu najmu uznana przez niego za koszty uzyskania przychodów jest racjonalna i uzasadniona z punktu widzenia prowadzonej działalności.

3. Zagraniczna wycieczka połączona z nauką języka obcego

Podatnik zamierza wykupić zagraniczną wycieczkę połączoną z nauką języka obcego, którego znajomość będzie mu przydatna w prowadzonej działalności gospodarczej. Czy koszty takiego wyjazdu będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 W sytuacji gdy wyjazd będzie miał charakter rekreacyjny, a nauka języka nie będzie stanowić zasadniczego celu tego wyjazdu, to ujęcie w kosztach podatkowych wydatków z nim związanych może być zakwestionowane.

Wydatki na szkolenia przedsiębiorcy, w tym na kursy języka obcego odbywające się za granicą, nie są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 updof. Z tego względu organy podatkowe generalnie akceptują zaliczanie tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof, o ile wydatki te pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przy czym w każdym przypadku to przedsiębiorca musi wykazać istnienie związku przyczynowo-skutkowego, jak również że wydatek ten jest racjonalny i gospodarczo uzasadniony. Gdy przesłanki te są spełnione, to zasadne jest również rozliczenie w ciężar kosztów podatkowych innych wydatków związanych z udziałem w szkoleniu, w szczególności kosztów przejazdu (przelotu) czy noclegów przedsiębiorcy.

W sytuacji podatnika ujęcie w kosztach podatkowych wydatków opisanych w pytaniu, tj. związanych z zakupem zagranicznej wycieczki połączonej z nauką języka obcego, może zostać zakwestionowane, w szczególności gdy okaże się, że wydatki faktycznie dotyczą wypoczynku, a nie nauki języka. Trzeba się liczyć z tym, że organy podatkowe będą w tym przypadku zainteresowane nie tylko tym, jak podatnik może wykorzystać znajomość języka na potrzeby prowadzonej działalności, ale również programem samej wycieczki (imprezy). Nie ma bowiem podstaw do ujmowania w kosztach podatkowych wydatków dotyczących wycieczki o charakterze turystyczno-wypoczynkowym.

Takie stanowisko ma potwierdzenie w orzecznictwie. Przykładem jest wyrok NSA z 5 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2194/15. Chodziło w nim o podatnika, który wziął udział w specjalistycznym szkoleniu językowym dla lekarzy, zorganizowanym na Karaibach. Cena usługi, którą podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów obejmowała oprócz kosztów szkolenia, także koszty przelotu, ubezpieczenia, noclegów, wyżywienia, biletów wstępu do zwiedzanych obiektów. Postępowanie wykazało jednak, że w programie wycieczki, na naukę języka przeznaczone były tylko dwie godziny dziennie, a pozostały czas wypełniały inne atrakcje. NSA stwierdził zatem, że: „(...) w istocie chodziło tu nie o szkolenie językowe, lecz o imprezę (wycieczkę) o charakterze turystyczno-wypoczynkowym. Ujęcie w niej także elementu szkolenia językowego, czy to, jak należy sądzić, ze względów marketingowych (u organizatora), czy też (...) ze względów podatkowych (po stronie uczestników), połączone z wydaniem stosownego certyfikatu, w niczym istoty tej nie zmienia. Liczy się bowiem rzeczywisty charakter nabywanego świadczenia, a nie to – jak zostanie ono nazwane w fakturze wystawionej przez organizatora wyjazdu czy też w jego ofercie handlowej. Stosownie więc stwierdziły organy podatkowe, co zostało także zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, że zakwestionowany wydatek, w całości zakwalifikowany przez Skarżącego do kosztów uzyskania przychodów, w zasadniczej mierze dotyczy elementów innych niż szkolenie i jako taki nie mógł być oceniony jako mający na celu osiągnięcie przychodów lub zabezpieczenie źródła przychodów (...) w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Całkowicie oczywiste jest bowiem, iż wydatki na sfinansowanie egzotycznej wycieczki na Karaiby, nazwanej »specjalistycznym szkoleniem językowym dla lekarzy«, obejmującej liczne (...) atrakcje turystyczne, nie wykazują (...) dostatecznego związku z realizacją celów określonych w ww. przepisie”.

4. Wyżywienie przedsiębiorcy przebywającego w podróży służbowej

Przedsiębiorca w celu nawiązania współpracy z kontrahentami odbywa podróż do różnych miast. Czy poniesione w czasie tych podróży koszty wyżywienia może traktować jako koszty podatkowe i ewidencjonować je w podatkowej księdze na podstawie faktur?

 Nie. Kosztem podatkowym są tylko diety za czas podróży naliczone zgodnie z odrębnymi przepisami, a zapisu tych kosztów w podatkowej księdze dokonuje się na podstawie dowodów wewnętrznych.

Gdy podatnik odbywa podróż w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, koszty ponoszone w czasie tych wyjazdów, niewymienione w art. 23 updof, może ujmować do kosztów uzyskania przychodów w wysokości wynikającej z faktur lub innych dowodów potwierdzających ich poniesienie. Wyjątek stanowią wydatki na wyżywienie. Ponieważ są to wydatki osobiste, co do zasady, nie uważa się ich za koszty uzyskania przychodów

w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof. Jeżeli jednak podatnik ponosi wydatki na wyżywienie, będąc w podróży służbowej, to w drodze wyjątku może uwzględniać je w kosztach podatkowych, ale nie w wysokości zafakturowanej, lecz w kwocie określonej ryczałtowo. Wskazuje na to art. 23 ust. 1 pkt 52 updof. A contrario wynika z niego, że do kosztów uzyskania przychodu zalicza się diety z tytułu podróży służbowej m.in. osoby prowadzącej działalność gospodarczą, do wysokości ustalonej zgodnie z odrębnymi przepisami, tj. z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167). Tak ustalone koszty z tytułu diet podatnik może ewidencjonować w podatkowej księdze, dokonując zapisu na podstawie sporządzonego we własnym zakresie dowodu wewnętrznego, spełniającego wymogi określone w § 13 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). Do wpisywania tego rodzaju kosztów przeznaczona jest kolumna 13 księgi (ust. 13 objaśnień zamieszczonych w załączniku nr 1 do powołanego rozporządzenia).

5. Koszty szkolenia wspólnika

Spółka z o.o. poniosła wydatki na szkolenie, w którym wziął udział jej wspólnik. Czy koszty tego szkolenia są kosztami uzyskania przychodów?

 Jeśli świadczenie w postaci sfinansowania wspólnikowi kosztów szkolenia ma jednostronny charakter, to poniesione przez spółkę z tego tytułu koszty nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Stosownie do treści art. 15 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updof.

Aby określony wydatek (koszt) spełniał podaną definicję, między nim a przychodem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Chodzi tu o związek tego typu, że poniesienie kosztu ma bądź może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Kosztami są zarówno koszty bezpośrednio związane z przychodami jak i koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie), jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty. Niestety w art. 16 ust. 1 updof ustawodawca wyłączył niektóre wydatki/koszty z katalogu kosztów uzyskania przychodów.

Nawiązując do pytania, należy wymienić art. 16 ust. 1 pkt 38 updof, który wyklucza z takich kosztów wydatki związane z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz wspólników niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów.

Przepis ten znajduje zastosowanie, gdy spółka kapitałowa wykonuje świadczenie na rzecz swojego wspólnika, nie otrzymując w zamian świadczenia wzajemnego. Niestety w rozpatrywanej sytuacji nie znamy dokładnie stanu faktycznego, więc nie możemy jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie spółki.

Niemniej jednak, mając na uwadze podstawowe obowiązki wspólnika, które sprowadzają się do konieczności wniesienia wkładu czy w określonych sytuacjach dopłat, trudno uznać, że sfinansowanie wspólnikowi kosztów szkolenia będzie wiązało się z uzyskaniem przez spółkę świadczenia ze strony wspólnika.

W przypadku zaistnienia takich okoliczności, pokrycie kosztów szkolenia wspólnikowi należy potraktować jako świadczenie jednostronne wykluczone z kosztów uzyskania przychodów. Inaczej wyglądałaby sytuacja, gdyby wspólnik był np. pracownikiem bądź członkiem zarządu i odbycie szkolenia wiązałoby się z wykonywanymi przez niego obowiązkami pracowniczymi czy związanymi z członkostwem w zarządzie. Wówczas nie byłoby podstaw, by taki wydatek wykluczyć z kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 38 updop i jako mający związek z działalnością spółki oraz uzyskiwanymi przez nią przychodami mógłby być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w oparciu o ogólną przesłankę wynikającą z art. 15 ust. 1 updop.

6. Zakup karnetu na zajęcia sportowe oraz ubezpieczenia w razie choroby

Prowadzę indywidualną działalność gospodarczą. Osiąganie z niej przychodów zależy od mojej aktywności i sprawności fizycznej, na którą ma wpływ stan zdrowia. W związku z tym zamierzam wykupić dla siebie karnet na zajęcia sportowe oraz ubezpieczenie, z którego otrzymam świadczenie w razie choroby. Czy tego rodzaju wydatki będę mógł ująć w podatkowej księdze?

 Nie. Wydatki, o których mowa w pytaniu nie kwalifikują się do kosztów podatkowych, a tym samym nie podlegają ujęciu w podatkowej księdze i w rozliczeniu podatkowym.

Nie budzi wątpliwości możliwość ujmowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez przedsiębiorcę na ochronę zdrowia pracowników, w tym na opłacenie karnetów na zajęcia sportowe czy abonamentu medycznego. Jako uzasadnienie dla takiej kwalifikacji podatkowej wspomnianych wydatków wskazuje się w szczególności na czynniki motywacyjne, lojalnościowe, ochronę przed kosztami związanymi z absencją pracowników z powodu choroby.

Inaczej jednak podchodzi się do rozliczania wydatków ponoszonych na ochronę zdrowia przedsiębiorcy, w tym również zabezpieczenia przed skutkami choroby. Wprawdzie brak jest wyłączenia tego rodzaju wydatków z kosztów podatkowych na podstawie art. 23 updof, ale uznanie ich za takie koszty wymaga spełnienia przesłanek określonych w art. 22 ust. 1 updof. Na tle tego przepisu przyjmuje się, że kosztami uzyskania przychodu są tylko te racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane ze źródłem przychodów, których celem jest uzyskanie przychodu z danego źródła albo jego zachowanie lub zabezpieczenie. Jednoznaczne wykazanie istnienia takiego związku przyczynowo-skutkowego jest obowiązkiem podatnika (przedsiębiorcy).

W ocenie organów podatkowych wspomniany związek nie istnieje, gdy wydatki mają charakter osobisty. Przy czym w ich ocenie taką kategorię wydatków stanowią m.in. wydatki:

- związane z ochroną zdrowia przedsiębiorcy i utrzymaniem kondycji fizycznej, np. na zakup karnetu na zajęcia sportowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 4 lipca 2014 r., nr IBPBI/1/415-467/14/ŚS),
- podyktowane stanem zdrowia przedsiębiorcy, np. na operacje medyczne czy zakup okularów korekcyjnych koniecznych do pracy (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.118.2018.2.PSZ i Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 sierpnia 2014 r., nr ITPB1/415-599/14/AK),

- mające zapobiegać utracie dochodu w razie niezdolności przedsiębiorcy do pracy, np. składki na ubezpieczenie od ryzyka utraty dochodów w razie choroby (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 lutego 2014 r., nr IPTPB1/415-754/13-2/MD).

Słuszność takiej wykładni potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych.

Przykładowo, NSA w wyroku z 23 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 23/16 zgodził się ze stanowiskiem organów podatkowych, że nie jest kosztem służącym osiągnięciu przychodów z działalności gospodarczej wydatek na opłacenie składki ubezpieczenia, którego zakres ochrony dotyczy ryzyka utraty dochodów z działalności w razie choroby przedsiębiorcy. W uzasadnieniu Sąd stwierdził, że: „Koszt w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowią (...) te wydatki, które można powiązać z działalnością gospodarczą prowadzoną przez skarżącego, a nie te, które poniesiono kiedykolwiek bez ryzyka wpisanego w charakter działalności gospodarczej.

Wskazany przez skarżącego we wniosku o interpretację celem poniesienia wydatków w postaci składki z tytułu polisy ubezpieczeniowej ma być obok jednorazowego świadczenia z tytułu śmierci lub trwałego uszczerbku na zdrowiu, wypłata miesięcznego świadczenia na wypadek niemożności prowadzenia działalności gospodarczej z przyczyn wskazanych w umowie.

(...) ideą tego ubezpieczenia jest gwarancja podtrzymania dochodu w sytuacji, gdy niemożliwe lub zagrożone jest uzyskiwanie przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej przez lekarza.

Nie sposób zatem przyjąć, aby wydatek na ubezpieczenie został poniesiony w celu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej wnioskodawcy w sytuacji gdy jego celem jest zabezpieczenie źródeł utrzymania podatnika w razie niemożliwości uzyskiwania dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej. W konsekwencji trafnie przyjął organ interpretacyjny, a za nim sąd I instancji, że wydatek ten w istocie rzeczy ma charakter osobisty i służy zaspokojeniu osobistych potrzeb skarżącego, a co za tym idzie nie można uznać go za koszt uzyskania przychodów z działalności gospodarczej, ponieważ nie spełnia przesłanek wyrażonych w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.”.

Skoro wydatki, o których mowa w pytaniu, a więc na wykupienie dla siebie przez podatnika (przedsiębiorcę) karnetu na zajęcia sportowe oraz ubezpieczenia zapewniającego dochód w razie choroby, nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów, to podatnik nie powinien takich kosztów ewidencjonować w podatkowej księdze.

V. TRANSAKCJE MIĘDZY KONTRAHENTAMI

1. Zwrot kosztów zagubionych materiałów powierzonych przez kontrahenta

Na materiałach powierzonych przez kontrahenta mieliśmy wykonać usługę malowania. Niestety materiały te uległy zagubieniu w naszej firmie. Wobec tego kontrahent wystawił nam fakturę i obciążył nas ich wartością. Czy wydatek ten możemy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?



Wydatek ten nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, jeżeli zagubienie powierzonego materiału było wynikiem braku nadzoru i niedbalstwa ze strony podatnika.

Kosztami uzyskania przychodów w prowadzonej działalności, stosownie do art. 22 ust. 1 updof, są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Z pytania nie wynika, dlaczego powierzone podatnikowi materiały zaginęły, a ustalenie tego faktu jest niezbędne do rozstrzygnięcia, czy wydatek z tytułu zwrotu kontrahentowi wartości zaginionych materiałów jest kosztem podatkowym. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że kosztem uzyskania przychodów nie mogą być wydatki, których poniesienie jest wynikiem zaniedbań podatnika i niedochowania przez niego należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym, jeżeli zagubienie powierzonego materiału było wynikiem braku nadzoru i niedbalstwa ze strony podatnika, to koszt wynikający z faktury obciążającej go wartością zagubionych materiałów nie może być uznany za koszt uzyskania przychodów.

2. Zapłata zaliczki za poczet usługi, która będzie wykonana w przyszłym okresie rozliczeniowym

Kontrahentowi wpłaciliśmy zaliczkę za usługę, która ma być wykonana w przyszłym okresie rozliczeniowym. Potwierdza to wystawiona przez kontrahenta faktura zaliczkowa. Czy możemy ująć kwotę zaliczki do kosztów i wpisać do podatkowej księgi?

 Kwoty wpłaconej zaliczki nie należy traktować jako kosztu podatkowego, więc nie ma obowiązku jej ujęcia w podatkowej księdze aż do czasu, gdy zostanie zaliczona na poczet ceny po wykonaniu usługi.

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów ujmuje się m.in. koszty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, które stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof. Do tej kategorii zalicza się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof. Na gruncie tej definicji wykształcił się pogląd, że jednym z warunków uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów, jest jego definitywny charakter.

Z art. 23 updof, który zawiera katalog kosztów nieuznawanych za koszty podatkowe, nie wynika wprost zakaz zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłaconych zaliczek. Jednak oceniając charakter takiego wydatku, trzeba mieć na uwadze, że zaliczka to kwota wpłacona na poczet przyszłych należności, która stanowi część ceny. Przy czym w razie wykonania umowy zaliczka podlega zaliczeniu na poczet należnego świadczenia, natomiast gdy umowa nie dojdzie do skutku (strony zgodnie odstąpią od jej wykonania), strona, która zaliczkę otrzymała, ma obowiązek ją zwrócić (art. 494 Kodeksu cywilnego).

Nasuwa się zatem wniosek, że zaliczka nie ma charakteru definitywnego, a w rezultacie jej wpłata nie daje podstawy do uznania jej za koszt uzyskania przychodów. Tak więc, mimo że podatnik dokonał wpłaty na rzecz kontrahenta i ma potwierdzenie wydatku w postaci faktury zaliczkowej, nie musi ewidencjonować tego zdarzenia w podatkowej księdze. Zaliczka będzie stanowić koszt uzyskania przychodu dopiero, gdy zostanie wykonane i udokumentowane świadczenie, w ramach którego została uiszczona.

Dodajmy uzupełniając, że informacyjnie kwotę wpłaconej zaliczki na poczet zakupu usługi podlegającej wykonaniu w przyszłym okresie rozliczeniowym można odnotować w podatkowej księdze w kolumnie 17 „Uwagi”. Jak wskazuje ust. 18 objaśnień zamieszczonych

w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), zwanego dalej rozporządzeniem, kolumna ta jest przeznaczona do wpisywania uwag co do treści zapisów w kolumnach 2-16, ale może być także wykorzystywana np. do wpisywania pobranych zaliczek, obrotu opakowaniami zwrotnymi. Uważamy, że również może być wykorzystana do wpisania wpłaconych zaliczek.

3. Wydatki na materiały do produkcji wyrobów sfinansowane z dotacji

Spółka z o.o. we wrześniu 2020 r. otrzymała dotację na bieżącą działalność firmy. Kwota dofinansowania jest wolna od podatku, a pokryte nią koszty nie powinny obciążać kosztów uzyskania przychodów. Środkami z dotacji firma zapłaciła za materiały nabyte do produkcji wyrobów. W stanie faktycznym nabyte materiały zostały w październiku zużyte do wytworzenia produktów. Produkty te sprzedano w listopadzie i w tym samym miesiącu wartość wskazanych materiałów zaliczono do kosztów uzyskania przychodów. Zapłata za materiały (środkami z dotacji) nastąpi w grudniu. Czy zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów należy dokonać na bieżąco, tj. w grudniu, w dacie zapłaty za materiały środkami z dotacji, czy też należało dokonać w listopadzie, tj. w miesiącu sprzedaży produktów i zakwalifikowania kosztów zakupu tych materiałów do kosztów uzyskania przychodów?

 W tym przypadku wartości materiałów zużytych do produkcji wyrobów spółka w ogóle nie powinna zaliczać do kosztów uzyskania przychodów.

Rozwiązując problem poruszony w pytaniu, należy wyjść od definicji kosztów uzyskania przychodów określonej w art. 15 ust. 1 updop. Zgodnie z nią kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Przy czym każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej ocenie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Kosztem uzyskania przychodów będą zarówno wydatki, których poniesienie bezpośrednio przekłada się na uzyskanie przychodów, jak i te, których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych (np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 26 sierpnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.239.2020.2.DK) zgodnie podają, że warunkiem uznania poniesionego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest to, by wydatek łącznie spełniał następujące przesłanki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- został właściwie udokumentowany,

- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

W analizowanej sytuacji mamy do czynienia z kosztami nabycia materiałów służących do produkcji wyrobów. Koszty te charakteryzuje bezpośredni związek z uzyskiwanymi przychodami. Nie ulega więc wątpliwości, że podstawowa przesłanka, tj. przesłanka poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodu została spełniona. Nie jest to jednak wystarczające, by koszty te zakwalifikować do kosztów podatkowych.

Jedną z cech kosztu jest jego definitywność rozumiana jako poniesienie wydatku, który nie został zwrócony podatnikowi w jakikolwiek sposób.

W stanie faktycznym na sfinansowanie kosztów zakupu materiałów przeznaczonych do produkcji wyrobów spółka we wrześniu 2020 r. otrzymała dotację. Można więc uznać, że uzyskała pomoc finansową, dzięki której nie musi z wypracowanych przez siebie środków pokrywać wydatków na zakup tych materiałów.

Rozwiązania przyjęte w przepisach ustawy o CIT przewidują, że jeśli dotacja stanowi przychód podlegający opodatkowaniu, to wydatki pokrywane środkami z dotacji są kosztami uzyskania przychodów. Jeśli natomiast korzysta ona ze zwolnienia od podatku, to takie wydatki nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 58 updop. Zgodnie z jego treścią nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52, 53, 54a, 55, 56 i 59 updop.

Skoro więc spółka otrzymała środki w postaci dotacji (wolne od podatku), którymi ureguje należność za nabyte materiały, to nie powinna kosztów nabycia tych materiałów zaliczać do kosztów uzyskania przychodów, pomimo że zapłata za nie nastąpi dopiero w grudniu 2020 r., tj. po uzyskaniu przychodów ze zbycia wyrobów, do produkcji których wykorzystano te materiały.

4. Przedawnione należności za sprzedane towary

W spółce z o.o. występują należności za sprzedane towary. Niektóre z nich uległy w tym roku przedawnieniu. Czy spółka przedawnione należności może uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów?

 Przedawnionych należności nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów.

Przepis art. 117 § 2 Kodeksu cywilnego stanowi, że po upływie terminu przedawnienia ten, przeciwko komu przysługuje roszczenie, może uchylić się od jego zaspokojenia, chyba że zrzeka się korzystania z zarzutu przedawnienia.

Jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej, termin przedawnienia wynosi sześć lat, a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – trzy lata. Koniec terminu przedawnienia przypada na ostatni dzień roku kalendarzowego, chyba że termin przedawnienia jest krótszy niż dwa lata (art. 118 K.c.).

Na gruncie podatku dochodowego przedawnionych należności spółka nie ma prawa zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca w art. 16 ust. 1 pkt 20 updop wyłączył z kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisane jako przedawnione.

Przy czym, jeśli przedawnieniu uległy należności, które były objęte odpisem aktualizującym, to wartość danej należności, w tej części, od której dokonany odpis został zaliczony do kosztów podatkowych, jest przychodem podatkowym, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4d updop.

5. Utracona przedpłata na poczet zakupu towaru

Spółka z o.o. dokonała kontrahentowi przedpłaty na poczet zakupu towaru. Kontrahent nie wywiązał się z zamówienia, nie zwrócił wpłaconej mu przedpłaty, a obecnie nie prowadzi już działalności gospodarczej. Spółka posiada wydruk informacji o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości kontrahenta z uwagi na fakt, że jego majątek nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania. Czy wartość utraconej przedpłaty spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Spółka nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartości utraconej przedpłaty.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a upod, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w art. 16 ust. 2 upod. Jednym ze sposobów udokumentowania nieściągalności należności, na potrzeby ujęcia jej wartości w kosztach podatkowych, jest postanowienie sądu o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarczy jedynie na zaspokojenie tych kosztów.

Podkreślenia wymaga, że podstawowym warunkiem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisanej jako nieściągalna (na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a w związku z art. 16 ust. 2 upod) jest to, aby wierzytelność ta (lub jej część) została uprzednio zarachowana do przychodów należnych na podstawie art. 12 ust. 3 upod. W omawianym przypadku ten warunek nie jest spełniony. Wierzytelność powstała bowiem w związku z niewykonaniem przez kontrahenta spółki umówionego świadczenia, na poczet którego spółka dokonała przedpłaty. Tego rodzaju wpłata miała charakter kosztowy, co wyklucza możliwość zaliczenia jej przez spółkę do przychodów należnych.

Ponadto stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 56 upod, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zdatków) w związku z niewykonaniem umowy.

6. Udzielona pożyczka po uznaniu jej przez przedsiębiorcę za nieściągalną

Przedsiębiorca będący podatnikiem PIT udzielił pożyczki spółce, która nie spłaciła jej w wymaganym terminie. Wobec tego przedsiębiorca wniósł pozew do sądu, który wydał nakaz zapłaty, a następnie nadał temu nakazowi klauzulę wykonalności uprawniającą do egzekucji należności. Komornik wydał postanowienie, na mocy którego umorzył prowadzone postępowanie egzekucyjne, wobec stwierdzenia bezskuteczności egzekucji w związku z brakiem majątku dłużnika. Czy kwota nieściągalnej pożyczki jest u przedsiębiorcy kosztem uzyskania przychodów?

 Podatnik nie ma możliwości ujęcia w kosztach uzyskania przychodów straty powstałej w wyniku braku spłaty pożyczki, nawet w sytuacji gdy została ona uznana za nieściągalną.

Na podstawie art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Przepis art. 23 ust. 1 pkt 27 updof wyklucza z kosztów uzyskania przychodów udzielone pożyczki, w tym stracone pożyczki.

Wobec tego należy uznać, że u pożyczkodawcy kwota udzielonej pożyczki nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Nie ma tutaj znaczenia fakt jej nieściągalności, który został odpowiednio udokumentowany. W tym przypadku nie znajdzie bowiem zastosowania przepis art. 23 ust. 1 pkt 20 updof. Na jego podstawie nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem takich wierzytelności lub ich części, które uprzednio na podstawie art. 14 updof zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w art. 23 ust. 2 updof.

Udzielenie pożyczki nie powoduje powstania przychodu należnego. W związku z tym kwota udzielonej pożyczki nie stanowi wierzytelności, którą można w razie uznania jej za nieściągalną zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

W rezultacie kwota pożyczki, w stosunku do której komornik wydał postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczną egzekucję (w związku z brakiem majątku dłużnika), nie jest kosztem uzyskania przychodów.

7. Brak prawa do odliczenia VAT wynikającego z faktury

Za produkty rolne nabyte od rolnika ryczałtowego zapłaciliśmy gotówką. W związku z tym nie mamy prawa do odliczenia VAT wynikającego z faktury VAT-RR. Czy wobec tego nieodliczony VAT może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów?

 Uważamy, że w tym przypadku nieodliczony VAT nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Przypominamy, że na podstawie art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, przez rolnika ryczałtowego rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, który korzysta ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Procedura przewidziana w przepisach ustawy o VAT zwalnia rolników ryczałtowych z obowiązku wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów/usług, składania deklaracji podatkowych i dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego na VAT, a także uprawnia do uzyskania zryczałtowanego zwrotu VAT z tytułu nabywania niektórych środków do produkcji dla rolnictwa. Szczegółowe uregulowania dotyczące procedury przewidzianej dla rolników ryczałtowych zawierają przepisy art. 115-118 ustawy o VAT.

Z regulacji tych wynika, że przedsiębiorca (podatnik VAT), który nabywa produkty rolne, dokonując transakcji z rolnikiem ryczałtowym, wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów i jej oryginał przekazuje rolnikowi ryczałtowemu oraz wpłaca rolnikowi należność wraz z kwotą zryczałtowanego VAT.

Zryczałtowany zwrot VAT rolnikowi ryczałtowemu zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną,

- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem,
- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Sankcją za niespełnienie któregośkolwiek z warunków dotyczących transakcji z rolnikiem ryczałtowym jest po stronie przedsiębiorcy utrata prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Czy w takim przypadku nieodliczony VAT może być kosztem podatkowym w świetle art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. a tiret drugie upodof oraz art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a tiret drugie upodof?

W naszej ocenie, takim kosztem być nie może.

Z powołanych przepisów o podatku dochodowym wynika, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów podatek naliczony w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

W opisanym przypadku doszło do utraty prawa do zwiększenia kwoty podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku od nabywanych produktów od rolnika ryczałtowego (a tym samym do utraty prawa do odliczenia tego podatku) na skutek niedopełnienia warunków wynikających z ustawy o VAT. Generalnie więc ustawowe prawo do odliczenia VAT podatnikowi przysługiwało, lecz podatnik to prawo utracił. Dlatego nieodliczony VAT nie może w tym przypadku stanowić kosztów uzyskania przychodów.

8. Strata w towarach w związku z ich likwidacją dokonaną na podstawie ugody zawartej z kontrahentem

Przedsiębiorca sprzedawał towary, na których bezprawnie zamieszczony był znak chroniony należący do innego podmiotu. Właściciel znaku wezwał do zaprzestania naruszania prawa. W ramach zawartej ugody właściciel znaku chronionego zrezygnował z dochodzenia odszkodowania, pod warunkiem że przedsiębiorca zniszczy niesprzedaną partię towarów opatrzonych jego znakiem. Czy strata odpowiadająca wartości zlikwidowanych towarów jest kosztem podatkowym?

 Strata z tytułu likwidacji towarów oznaczonych znakiem chronionym, z którego przedsiębiorca korzystał bezprawnie, nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

Straty z tytułu likwidacji towarów handlowych nie są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 upodof, jednak możliwość ich zaliczenia do tej kategorii kosztów wymaga spełnienia warunków określonych w art. 22 ust. 1 upodof. W myśl tego przepisu kosztami uzyskania przychodów są koszty nieobjęte wspomnianym wykluczeniem, poniesione w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Przy ustalaniu takiego związku z prowadzoną działalnością, ocenie poddaje się działania i starania podejmowane przez podatnika w celu osiągnięcia przychodów, które pomimo ta-

kich działań doprowadziły do wystąpienia straty. W praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że do kosztów podatkowych zaliczone mogą być tylko straty niezawinione, powstające w toku normalnego i racjonalnego działania. Tych cech nie można przypisać stracie poniesionej przez podatnika w okolicznościach opisanych w pytaniu. W tym przypadku likwidacji podlegały oferowane przez podatnika do sprzedaży towary oznaczone bezprawnie cudzym znakiem chronionym. Wprawdzie likwidując te towary, zgodnie z ugodą, podatnik uchronił się przed koniecznością zapłaty odszkodowania właścicielowi znaku, a dzięki temu zabezpieczył źródło swoich przychodów, jednak nie zmienia to faktu, że poniesiona strata jest konsekwencją niedochowania przez podatnika należytej staranności przy prowadzeniu działalności. Skoro więc strata poniesiona przez niego jest rezultatem zawinionego działania, nie stanowi ona kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu art. 22 ust. 1 upodof.

VI. ODSETKI, OPŁATY, PROWIZJE

1. Odsetki związane z wypłatą dywidendy

Spółka zapłaciła odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy oraz odsetki dla akcjonariuszy z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy. Czy wspomniane odsetki stanowią koszty uzyskania przychodów?

 Zarówno odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy, jak i odsetki wypłacone akcjonariuszom z tytułu opóźnienia w jej wypłacie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy nie zostały wprost wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 upodof. Rozstrzygając, czy wydatki te mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, należy ustalić związek tych wydatków z przychodami podatnika.

Stosownie do art. 15 ust. 1 upodof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 upodof. Możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest więc od powiązania poniesionego wydatku z działalnością podatnika. Musi m.in. istnieć bezpośredni lub chociażby potencjalny związek przyczynowy między wydatkiem a przychodem.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 15 lipca 2016 r., nr IPPB6/4510-277/16-4/SO wyjaśnił, że przy ocenie możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych odsetek od kredytu konieczne jest ustalenie celu, na jaki zaciągnięty został kredyt. Jedynie odsetki od kredytu związanego z uzyskaniem przychodów bądź zachowaniem/zabezpieczeniem źródła przychodów mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Pozyskanie środków na wypłatę dywidendy ma bezpośredni związek z czystym zyskiem, podlegającym podziałowi. Oznacza to, że dotyczy tej części osiągniętego dochodu, która pozostanie po opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. W związku z tym, wydatki związane z kredytem zaciągniętym na wypłatę dywidendy, w postaci odsetek, pro-

wizji i innych opłat, jako związane z kategorią wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodów, nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów.

Organ podatkowy dla potwierdzenia słuszności wyrażonego poglądu powołał się na stanowisko NSA wyrażone w uchwale składu siedmiu sędziów z 12 grudnia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/11. Zdaniem NSA jedynie odsetki od kredytu związanego z uzyskaniem przychodów bądź zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Kredyt na wypłatę dywidendy nie wypełnia przesłanek przepisu art. 15 ust. 1 updop, zatem wydatki z nim związane nie są kosztem uzyskania przychodów. Tak rozstrzygnął również NSA w wyroku z 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 344/14.

Do kosztów podatkowych nie można też zaliczyć odsetek od dywidend. Odsetki te zostały wprost wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 13a updop jako koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

2. Opłata sankcyjna nałożona za brak umowy ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych

W wyniku kontroli przeprowadzonej w spółce z o.o. przez Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny w zakresie spełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej (OC) posiadaczy pojazdów mechanicznych, stwierdzono, że spółka nie dopełniła obowiązku zawarcia takiej umowy. Zobowiązana więc była ponieść opłatę sankcyjną. Czy opłatę tę można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

👉 Opłata za niedopełnienie obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej (OC) posiadaczy pojazdów mechanicznych nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Osoba, która nie spełniła obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia obowiązkowego, zgodnie z warunkami tego ubezpieczenia, jest obowiązana wnieść opłatę w wysokości ustalonej na zasadach przewidzianych w art. 88 ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2214 ze zm.).

Jeśli brak takiej umowy stwierdził w trakcie kontroli Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, to osoba kontrolowana, obowiązana do zawarcia umowy ubezpieczenia OC, powinna wnieść taką opłatę w terminie 30 dni od dnia doręczenia wezwania (art. 90 ustawy z dnia 22 maja 2003 r.).

Z treści art. 15 ust. 1 updop wynika, że kosztami uzyskania przychodów są wydatki/koszty, których celem poniesienia jest osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów, bądź też zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów, co nie oznacza, że w każdym przypadku przychód powinien zostać osiągnięty.

W opisanym stanie faktycznym spółka nie dopełniła obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia OC. W związku z tym zobowiązana była do uiszczenia stosownej opłaty.

W naszej ocenie, niewywiązanie się z obowiązku zawarcia umowy OC i poniesienie sankcji z tego tytułu nie powinno wywoływać skutków na gruncie podatku dochodowego, tzn. poniesiona kara finansowa nie powinna być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Trudno uznać, że taki wydatek został poniesiony w celu uzyskania przychodu przez spółkę.

Do podobnej sytuacji odniósł się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 5 stycznia 2017 r., nr 2461-IBPB-1-1.4510.351.2016.2.AT. W rozpatrywanym stanie faktycznym wnioskodawca również nie posiadał ubezpieczenia OC i z tego powodu został zobowiązany do wniesienia opłaty. Organ podatkowy wykluczył możliwość zaliczenia tej opłaty do kosztów uzyskania przychodów. W uzasadnieniu wyrażonego stanowiska wyjaśnił: „*Nałożona na Wnioskodawcę kara pieniężna ma charakter sankcyjny i winna być rozumiana jako skutek niedopełnienia przez niego obowiązku wynikającego z ustawy o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych. Wydatki tego rodzaju nie są ponoszone w celu uzyskania przychodu, mimo że ich poniesienie może pozostawać w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.*

Należy zaznaczyć, że działalność gospodarcza podlega określonym regułom ekonomicznym i musi opierać się o zasadę racjonalności działań w dążeniu do realizacji postawionego celu. Zauważyć należy, że podatnik nie może kwalifikować do kosztów uzyskania przychodów wydatków, będących następstwem jego niewłaściwego lub nieracjonalnego działania. Konieczność poniesienia danego wydatku nie może wynikać z zaniedbań, braku nadzoru lub sprzecznych z prawem działań podatnika. Ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej ponosi podatnik i nie ma możliwości przenoszenia tego ryzyka na budżet państwa. Wyjątkiem mogą być jedynie nieprzewidywalne sytuacje, których uniknięcie było niemożliwe, pomimo podjęcia przez podatnika wszelkich koniecznych działań w celu ich zapobieżenia”.

3. Nieuiszczenie w ustawowym terminie na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek

Przedsiębiorca za grudzień 2019 r. nie zapłacił do urzędu skarbowego należnych zaliczek na podatek pobranych z wynagrodzeń pracowników, w związku z czym otrzymał upomnienie z urzędu wzywające go do zapłaty tych zaliczek wraz z odsetkami i kosztami upomnienia. Czy zapłacone odsetki i koszty upomnienia stanowią koszty uzyskania przychodów?

 Odsetki i koszty upomnienia nie są kosztami uzyskania przychodów.

Dany wydatek jest kosztem uzyskania przychodów, jeżeli spełnia warunki określone w art. 22 ust. 1 updog i art. 15 ust. 1 updog. Ma to miejsce, gdy poniesiony on jest w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i jednocześnie nie jest wymieniony w katalogu kosztów nieuznawanych za koszty podatkowe zawartym w art. 23 updog i art. 16 ust. 1 updog.

Wydatki na opłacenie upomnienia otrzymanego w związku z niewpłaceniem do urzędu skarbowego zaliczek na podatek pobranych z wynagrodzeń pracowników nie są gospodarczo i racjonalnie uzasadnione. Nie służą bowiem uzyskaniu przychodu ani zachowaniu lub zabezpieczeniu jego źródła. Są natomiast wynikiem niewywiązania się podatnika z ciążącego na nim ustawowo nałożonego obowiązku. Tym samym koszty upomnienia nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Niewpłacenie w terminie zaliczek na podatek pobranych z wynagrodzeń pracowników powoduje konieczność naliczenia odsetek za zwłokę. Zapłacone z tego tytułu odsetki nie stanowią kosztu podatkowego. Wynika to z art. 23 ust. 1 pkt 18 updof i art. 16 ust. 1 pkt 21 updop, które stanowią, że kosztami uzyskania przychodów nie są odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

4. Prowizje bankowe pobrane w związku z wypłatą z bankomatu pieniędzy na prywatne potrzeby przedsiębiorcy

Podatnik PIT prowadzący działalność gospodarczą wypłacił z firmowego konta za pośrednictwem bankomatu pieniądze na prywatne potrzeby. Z tego tytułu bank pobrał prowizję. Czy jest ona kosztem uzyskania przychodów?

 Prowizja pobrana z tytułu wypłaty środków pieniężnych z firmowego rachunku bankowego na prywatne potrzeby właściciela firmy nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

Wydatek może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów tylko wtedy, gdy jego poniesienie ma wpływ na wielkość osiąganego przychodu lub na zachowanie albo zabezpieczenie źródła tego przychodu, czyli wtedy, gdy podatnik wykaże jego bezpośredni lub pośredni związek z prowadzoną działalnością. Ponadto wydatek nie może być wymieniony w art. 23 updof jako niestanowiący kosztu uzyskania przychodu.

Właściciel firmy może dowolnie dysponować środkami pieniężnymi zgromadzonymi na firmowym rachunku bankowym. Jeżeli firmowy rachunek bankowy jest wykorzystywany wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, wówczas wszystkie koszty prowizji, jako że dotyczą tylko transakcji firmowych, stanowią koszty uzyskania przychodów. W przeciwnym przypadku, np. gdy podatnik z firmowego rachunku bankowego wypłaca pieniądze na swoje prywatne potrzeby, to koszty prowizji od takiej wypłaty nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

5. Zapłata odsetek od odszkodowania niezaliczonego do kosztów uzyskania przychodów

Spółka akcyjna świadczy usługi budowlane. Na prowadzonej przez nas budowie wydarzył się śmiertelny wypadek. Zginął pracownik naszego podwykonawcy. Na mocy wyroku sądowego wypłaciliśmy żonie zmarłego odszkodowanie wraz z odsetkami za zwłokę. Kwota odszkodowania nie została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Czy wypłacone odsetki za zwłokę w wypłacie odszkodowania można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Naszym zdaniem, w tym przypadku wydatki na uregulowanie odsetek za zwłokę w wypłacie odszkodowania nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Zatem nie każdy wydatek ponoszony w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowić

może koszt uzyskania przychodów i jako taki wpływać na podstawę opodatkowania. Przy kwalifikacji kosztu należy brać pod uwagę:

- przeznaczenie wydatku (celowość, zasadność dla funkcjonowania podmiotu),
- potencjalną możliwość (analizowaną na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodu, względnie zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Poza tym wydatek nie może być ujęty w zawartym w art. 16 ust. 1 updog katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

Ze stanu faktycznego wynika, że na prowadzonej przez spółkę budowie wydarzył się śmiertelny wypadek. Zginął pracownik podwykonawcy spółki. Na mocy wyroku sądowego spółka wypłaciła żonie zmarłego odszkodowanie wraz z odsetkami za zwłokę. Kwota odszkodowania nie została przez spółkę zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Z tego można wysnuć wniosek, że w świetle uprzednich wyjaśnień, odszkodowanie nie spełniało przesłanek, by zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Wprawdzie wypłata odszkodowania wiązała się z całokształtem prowadzonej przez spółkę działalności, jednak jak się domyślamy, oceniając charakter tego wydatku, nie można było wykazać związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy zapłatą tej kwoty a uzyskanym przez spółkę przychodem czy też zachowaniem albo zabezpieczeniem jego źródła.

Konsekwentnie nie można również wykazać takiego związku w przypadku zapłaty odsetek od tego odszkodowania. Trudno bowiem założyć, że samo odszkodowanie nie spełnia przesłanek kosztu podatkowego, ale odsetki od tego odszkodowania taki związek wykazują.

6. Opłaty za czynności kontrolne przeprowadzone przez sanepid

Restauracja świadczy usługi gastronomiczne w związku z tym podlega okresowym kontrolom prowadzonym przez stację sanitarno-epidemiologiczną. W wyniku jednej z kontroli stacja wystawiła fakturę za badanie laboratoryjne żywności i wody. Czy wynikające z niej koszty można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Opłaty za przeprowadzone badania laboratoryjne, pobierane w związku z nieprzestrzeganiem wymagań higienicznych i zdrowotnych są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów.

Stosownie do przepisów ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz. U. z 2019 r. poz. 59 ze zm.), do zadań Państwowej Inspekcji Sanitarnej (zwanej dalej PIS) należy m.in. sprawowanie bieżącego nadzoru sanitarnego poprzez kontrolę przestrzegania przepisów określających wymagania higieniczne i zdrowotne, w szczególności dotyczących:

- higieny środowiska, a zwłaszcza wody przeznaczonej do spożycia przez ludzi, powietrza w pomieszczeniach przeznaczonych na pobyt ludzi, gleby, wód i innych elementów środowiska w zakresie ustalonym w odrębnych przepisach, czy
- nadzoru nad jakością zdrowotną żywności.

PIS pobiera opłaty za przeprowadzone badania laboratoryjne oraz inne czynności wykonywane przez jej inspektorów w związku ze sprawowaniem bieżącego i zapobiegawczego nadzoru sanitarnego. Obowiązek ich ponoszenia dotyczy osób bądź jednostek organizacyjnych, które są zobowiązane do przestrzegania wymagań higienicznych i zdrowotnych. Jeżeli jednak w wyniku badań nie stwierdzono naruszenia żadnych wymagań, podmiot nie pokrywa

kosztów przeprowadzonych u niego czynności kontrolnych. Wynika tak z art. 36 ust. 1 i 2 ustawy o Państwowej Inspekcji Sanitarnej.

Zatem wspomniane opłaty są pobierane, gdy kontrolowany podmiot naruszył wymagania higieniczno-zdrowotne. Opłaty te mają wówczas charakter sankcji za nieprzestrzeganie stosownych przepisów. Na gruncie podatkowym do opłat tych mają zastosowanie przepisy art. 23 ust. 1 pkt 50 updog i art. 16 ust. 1 pkt 54 updog. A te z kolei wykluczają z kosztów uzyskania przychodów opłaty sankcyjne podlegające wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 11 750



PRENUMERATA 2021 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2021	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2465 zł	23%	1898 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2025 zł	16%	1698 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	989 zł	8%	910 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
				2021		2020
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	378,00 zł	189,00 zł	94,50 zł
	3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	372,00 zł	186,00 zł	93,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	1012,50 zł	506,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.