



www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.09.2022 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

14

FIRMOWE WYDATKI W KOSZTACH PODATKOWYCH

I. ZDARZENIA KOSZTOWE (RÓŻNE)str. 3

1. Opłata leasingowa zapłacona przed uzyskaniem zaświadczenia
o dodatkowym badaniu technicznym pojazdu str. 3
2. Koszty pośrednictwa w wynajmie budynku użytkowego str. 4
3. Odsetki od pożyczki spłacane po sprzedaży środka trwałego str. 5
4. Prowizja za przekroczenie salda na rachunku walutowym str. 5
5. Zwrot kosztów pracownikowi w przypadku cofnięcia zgody na urlop str. 6
6. Uznanie straty w środku trwałym za koszt podatkowy str. 7
7. Koszty związane z budynkiem przeznaczonym do wynajmu str. 8
8. Odpłatność za prowadzenie spraw spółki komandytowej przez
jej wspólnika str. 9
9. Sfinansowanie pracownikom biletów okresowych str. 10
10. Premie pieniężne dla kontrahentów str. 11
11. Koszty remontu składnika wykorzystywanego w działalności strefowej str. 12
12. Zadośćuczynienie z tytułu wypadku przy pracy str. 14

II. WYDATKI LIMITOWANE I WYŁĄCZONE Z KOSZTÓWstr. 16

1. Kilometrówka wypłacana zleceniobiorcy str. 16
2. VAT od darowizny przekazanej na cele szlachetne str. 17
3. Limit przy rozliczaniu najmu samochodu osobowego str. 18
4. Współwłasność samochodu a ograniczenie kosztów eksploatacyjnych str. 19
5. Niespłacona pożyczka u pożyczkodawcy str. 21
6. Koszty szkolenia poniesione przed rozpoczęciem działalności str. 22
7. Różnice kursowe przy zakupie paliwa za granicą str. 22
8. Limit składki członkowskiej stanowiącej koszt podatkowy str. 23
9. PCC opłacony przy zmianie umowy spółki str. 25

III. MOMENT POWSTANIA, POTRĄCENIA I KOREKTY KOSZTÓW...str. 26

1. Wynagrodzenia pracownicze wypłacane za pośrednictwem firmowego rachunku bankowego	str. 26
2. Wydatki ponoszone w okresie zawieszenia wykonywania działalności	str. 27
3. Moment potrącalności świadczenia urlopowego.....	str. 29
4. Ujęcie do kosztów podatkowych rat leasingowych	str. 31
5. Koszty wynajmu na przełomie roku	str. 32
6. Odniesienie korekty do ostatniego okresu rozliczeniowego przed zmianą formy opodatkowania	str. 33
7. Korekta kosztów po zmianie statusu spółki komandytowej.....	str. 34
8. Koszty poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego.....	str. 35

POMOCNIKI Księgowego PREMIUM

Bogate serwisy internetowe dostosowane do potrzeb Księgowych !



Interpretacje urzędowe
- www.interpretacje.gofin.pl



Ujednolicone przepisy prawne
- www.przepisy.gofin.pl



Orzecznictwo dla firm
- www.orzecznictwo.gofin.pl



Kalkulatory
- www.kalkulatory.gofin.pl



Baza pytań Czytelników
- www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl



Wskaźniki i stawki
- www.wskazniki.gofin.pl



WideoPOMOCNIKI
- www.wideopomocniki.gofin.pl



Terminy
- www.terminy.gofin.pl



Wzory druków i umów
- www.druki.gofin.pl



Klasyfikacje
- www.klasyfikacje.gofin.pl

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

www.pomocnikiksielowego.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 2021 r. poz. 1128; ost. zm. w Dz. U. z 2022 r. poz. 1846) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800; ost. zm. w Dz. U. z 2022 r. poz. 1812) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. ZDARZENIA KOSZTOWE (RÓŻNE)

1. Opłata leasingowa zapłacona przed uzyskaniem zaświadczenia o dodatkowym badaniu technicznym pojazdu

Wziąłem w leasing nowy samochód typu van. Po kilku dniach uzyskałem dla celów VAT zaświadczenie o dodatkowym badaniu technicznym pojazdu potwierdzające jego konstrukcję. Czy takie zaświadczenie jest ważne również na gruncie PIT? Czy opłata wstępna poniesiona przed uzyskaniem zaświadczenia stanowi koszt podatkowy w całości, czy podlega ograniczeniom?

 Uzyskane zaświadczenie jest ważne dla celów PIT. Potwierdza ono, że cechy konstrukcyjne wykluczają uznanie samochodu za samochód osobowy. Możliwe jest więc ujęcie poniesionej opłaty do kosztów podatkowych bez ograniczeń.

Aby na potrzeby podatku dochodowego samochód został uznany za samochód inny niż osobowy, musi spełniać przesłanki, o których mowa w art. 5a pkt 19a updof, oraz dodatkowo podatnik musi posiadać dokument, o którym mowa w art. 5d updof potwierdzający spełnienie wymagań dla tego rodzaju pojazdów.

Z powołanych przepisów wynika, że z kategorii samochodów osobowych może być wyłączony pojazd samochodowy mający jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą m.in. klasyfikowany na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju van. Spełnienie wymagań dla tego rodzaju pojazdów stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Tak więc aby uznać dany samochód za inny niż osobowy, należy posłużyć się zaświadczeniem o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdu. Nie ma przeszkód, aby było to zaświadczenie dla celów VAT. Przepisy ustawy o PIT nie zawierają bowiem ograniczeń wskazujących, że zaświadczenie o przeprowadzonym dodatkowym badaniu technicznym potwierdzające spełnienie wymogów technicznych dla samochodu w zakresie VAT, nie może być stosowane także dla potrzeb PIT. Zatem dysponując zaświadczeniem o przeprowadzeniu dodatkowego badania technicznego dla celów VAT, podatnik nie musi już starać się osobno o zaświadczenie dla celów PIT. Tak też wyjaśniło Ministerstwo Finansów w piśmie udostępnionym naszemu Wydawnictwu 17 stycznia 2019 r.

Potwierdzenie w sposób wymagany przepisami o PIT, że samochód nie jest samochodem osobowym, pozwala na ujmowanie w całości do kosztów uzyskania przychodów kosztów dotyczących takiego samochodu, gdy jest on wykorzystywany przez podatnika na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Uważamy, że takiemu rozliczeniu kosztów nie stoi na przeszkodzie fakt ich poniesienia jeszcze przed uzyskaniem zaświadczenia o dodatkowym badaniu technicznym oraz wpis w dowodzie rejestracyjnym.

Ustawa o PIT nie wskazuje, w jakim terminie powinno zostać przeprowadzone dodatkowe badanie techniczne pojazdu zakończone wydaniem zaświadczenia i wpisem w dowodzie rejestracyjnym. Zasadnicze znaczenie ma bowiem to, że o wyłączeniu samochodu z kategorii samochodów osobowych decyduje konstrukcja pojazdu. Zaświadczenie wydane przez stację kontroli pojazdów uznać należy za środek dowodowy, który umożliwia podatnikowi wykazanie wymaganych cech pojazdu, które wykluczają go z kategorii samochodów osobowych.

Podsumowując, w naszej ocenie, skoro dodatkowe badanie techniczne potwierdziło, że leasingowany przez podatnika samochód posiada cechy konstrukcyjne wyłączające go z kategorii samochodów osobowych w rozumieniu ustawy o PIT, to ujęcie wstępnej opłaty leasingowej w całości do kosztów podatkowych było prawidłowe.

2. Koszty pośrednictwa w wynajmie budynku użytkowego

Przed oddaniem do używania wybudowanego we własnym zakresie budynku z lokalami użytkowymi na wynajem spółka z o.o. poniosła koszt za pośrednictwo w zakresie pozyskania najemców lokali. Czy taki koszt podwyższa wartość początkową środka trwałego, czy może być ujęty bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów?

 Wydatek za pośrednictwo w zakresie pozyskania najemców lokali użytkowych, o którym mowa w pytaniu nie powinien zwiększać wartości początkowej budowanego obiektu. Może być zatem ujęty bezpośrednio do kosztów podatkowych.

Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 1 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych. Wynika to z faktu, że wydatki te składają się na wartość początkową tych środków trwałych, będącą podstawą określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Na podstawie art. 16g ust. 1 pkt 2 updog, wartością początkową środków trwałych w przypadku ich wytworzenia we własnym zakresie jest koszt wytworzenia. Z kolei w myśl art. 16g ust. 4 updog, za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się zaś: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Koszty pośrednictwa w wynajmie lokali użytkowych nie powinny zostać przypisane do kosztu wytworzenia środka trwałego (budynku z lokalami użytkowymi na wynajem). Wydatki te nie są bowiem związane z samym procesem wytworzenia składnika majątku (budynku), lecz były poniesione w związku z działalnością spółki w zakresie wynajmu lokali użytkowych.

Natomiast mając na uwadze, że wspomniany wydatek spełnia przesłanki określone w art. 15 ust. 1 updog, może być ujęty bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

3. Odsetki od pożyczki spłacane po sprzedaży środka trwałego

Podatnik posiada środek trwały, którego zakup sfinansował zaciągając pożyczkę. Przed upływem okresu spłaty pożyczki zamierza jednak zbyć ten składnik majątku. Czy odsetki od pożyczki spłacane po jego sprzedaży będzie mógł nadal zaliczać do kosztów uzyskania przychodów?

☞ Tak, odsetki od pożyczki na cele inwestycyjne spłacane po dniu sprzedaży środka trwałego, którego zakup był sfinansowany tą pożyczką, będą nadal stanowiły koszty uzyskania przychodów.

Zaciąganie pożyczek lub kredytów celem sfinansowania wydatków inwestycyjnych, jak np. zakupu środków trwałych, jest powszechną praktyką gospodarczą. Sposób rozliczenia odsetek stanowiących koszt takiej pożyczki (kredytu) zależy od momentu poniesienia wydatku na ich spłatę.

Odsetki od pożyczki zaciągniętej na nabycie środka trwałego, naliczone do dnia oddania go do używania zwiększają jego wartość początkową (art. 22g ust. 1 pkt 1 i ust. 3 updof). Tym samym są odnoszone do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej środka trwałego (art. 22 ust. 8 updof). Z kolei odsetki od pożyczki naliczone po oddaniu środka trwałego do używania podlegają bezpośredniemu ujęciu w ciężar kosztów podatkowych w dacie ich zapłaty, co wynika a contrario z art. 23 ust. 1 pkt 32 updof. W myśl tego przepisu nie uważa się za koszty uzyskania przychodów naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od kredytów (pożyczek).

W praktyce może się zdarzyć, że zbycie środka trwałego, na zakup który została zaciągnięta pożyczka, następuje wcześniej niż spłata tej pożyczki. Okoliczność ta nie wyklucza możliwości dalszego zaliczania spłacanych odsetek do kosztów uzyskania przychodów, gdyż wynikają one ze zobowiązania, które istnieje niezależnie od sposobu rozporządzenia środkiem trwałym. Odsetki stanowią koszt pożyczki, a o ich związku z działalnością gospodarczą decyduje sposób wykorzystania pozyskanych środków. W rezultacie, pomimo sprzedaży środka trwałego, na którego zakup podatnik zaciągnął pożyczkę, spłacane odsetki nadal będą spełniały przesłanki określone w art. 22 ust. 1 updof warunkujące ich zaliczanie do kosztów podatkowych.

4. Prowizja za przekroczenie salda na rachunku walutowym

Spółka z o.o. zapłaciła prowizję za przekroczenie salda waluty na rachunku bankowym. Czy prowizja jest kosztem uzyskania przychodów?

☞ Zakładając, że opłacenie prowizji za przekroczenie salda waluty na rachunku bankowym nie jest następstwem niewłaściwego działania podatnika, uważamy, że należy ją traktować jak inne opłaty pobierane przez banki komercyjne świadczące usługi na rzecz klientów. Tym samym taką prowizję można uznać za koszt uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Na podstawie art. 15 ust. 1 updof, 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 updof.

Powszechnie przyjmuje się, że konstrukcja tego przepisu daje podatnikowi możliwość odliczenia dla celów podatkowych ponoszonych kosztów (niewymienionych w art. 16 ust. 1 updop) pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni bądź pośredni związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Poza tym kosztami uzyskania przychodów są racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, których celem jest zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop.

W obecnej rzeczywistości gospodarczej korzystanie z usług banku jest powszechne. Niestety wiąże się to z ponoszeniem określonych kosztów w postaci szeroko rozumianych opłat, np. za prowadzenie rachunku bankowego, obsługę kredytu, korzystanie z karty kredytowej, czy przelew środków. Wśród takich opłat może się też znaleźć prowizja za przekroczenie salda na rachunku walutowym. Naszym zdaniem, taką prowizję można potraktować jak każde inne opłaty pobierane przez bank w związku ze świadczonymi usługami i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów na ogólnych zasadach określonych w art. 15 ust. 1 updop.

5. Zwrot kosztów pracownikowi w przypadku cofnięcia zgody na urlop

Pracodawca cofnął pracownikowi zgodę na urlop w ustalonym terminie. Czy do kosztów podatkowych może zaliczyć wydatki tytułem zwrotu poniesionych przez pracownika kosztów zakupu biletów lotniczych oraz zaliczki na poczet wczasów?

 W przypadku gdy przesunięcie terminu urlopu pracownika było podyktowane szczególnymi potrzebami pracodawcy, to wydatek poniesiony celem zwrotu pracownikowi kosztów związanych z tym urlopem można zaliczyć do kosztów podatkowych.

Dla celów podatkowych koszty związane z zatrudnieniem pracowników i ponoszone na ich rzecz jako tzw. koszty pracownicze zasadniczo kwalifikują się do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof. W naszej ocenie, do tej kategorii kosztów pracodawca może zaliczyć nie tylko wydatki, które zwraca pracownikom odwołanym z urlopu, ale również rekompensujące koszty związane z urlopem, którego termin pracodawca jednostronnie przesunął.

Należy zauważyć, że Kodeks pracy przyznaje pracodawcy prawo do odwołania pracownika z urlopu, gdy jego obecności w zakładzie wymagają okoliczności nieprzewidziane w chwili rozpoczynania tego urlopu (art. 167 K.p.). Pracodawca jest wówczas zobligowany do zwrotu kosztów poniesionych przez pracownika. Zakres takiej refundacji nie został normatywnie określony, jednak w praktyce przyjmuje się, że obowiązek zwrotu dotyczy udokumentowanych wydatków związanych bezpośrednio z urlopem, jak np. z tytułu zakupu biletów z zaplanowaną uprzednio datą powrotu czy opłacenia (rezerwacji) wczasów, wycieczek i innych imprez. Pracodawca powinien zwrócić takie koszty, jeżeli pracownik nie ma możliwości odzyskania poniesionych wydatków od przewoźnika czy organizatora wczasów (imprezy). Analogicznie pracodawca może zrekompensować pracownikowi niemożliwe do odzyskania koszty związane z urlopem, którego termin przesunął. W tym przypadku podstawę zwrotu może stanowić porozumienie zawarte z pracownikiem, bowiem przepisy prawa pracy nie przewidują wprost obowiązku zwrotu kosztów przesuniętego urlopu.

Dla oceny podatkowych skutków dokonania takiej rekompensaty istotne jest, że skorzystanie z instrumentu prawnego, jakim jest przesunięcie terminu urlopu, jest dopuszczalne z powodu szczególnych potrzeb pracodawcy, jeżeli nieobecność pracownika spowodowała by poważne zakłócenia toku pracy (art. 164 § 2 K.p.). Biorąc to uwagę uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że wydatki tytułem zwrotu pracownikowi kosztów poniesionych w związku z urlopem, którego termin pracodawca przesunął, mają związek z działalnością pracodawcy i służą osiągnięciu z niej przychodów lub zabezpieczeniu źródła przychodów. Spełniają więc przesłanki pozwalające na ich uwzględnienie w kosztach uzyskania przychodów.

6. Uznanie straty w środku trwałym za koszt podatkowy

W czerwcu 2022 r. podatnikowi został skradziony samochód osobowy od 2021 r. będący środkiem trwałym w prowadzonej działalności gospodarczej i objęty dobrowolnym ubezpieczeniem (AC). Podatnik otrzymał z policji postanowienie o umorzeniu postępowania z powodu niewykrycia sprawcy. Firma ubezpieczeniowa wypłaciła odszkodowanie w kwocie niższej od spodziewanej, gdyż do jej naliczenia przyjęła wartość auta niższą niż wynikająca z polisy. Czy podatnik może całą niezamortyzowaną wartość środka trwałego zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, a do przychodów wypłacone odszkodowanie?

 Tak, podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów całą niezamortyzowaną wartość środka trwałego.

Jak wynika z art. 22 ust. 1 updof, wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie o PIT, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami lub służą zachowaniu bądź zabezpieczeniu źródła przychodów.

Katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, pomimo ich związku z przychodami i prowadzoną działalnością gospodarczą zawarty został w art. 23 updof.

Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 5 updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 updof. Tak więc do kosztów uzyskania przychodu może zostać zaliczona jedynie ta wartość utraconego składnika majątku, która nie została jeszcze amortyzowana.

Ponadto w myśl art. 23 ust. 1 pkt 48 updof, nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodu strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym.

W przypadku ponoszonych strat nie ma ścisłego związku poniesionego wydatku z przychodem, niemniej przy tego typu kosztach zasadne jest stwierdzenie, że są to koszty ogólne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, której normalnym następstwem jest niekiedy powstawanie strat w posiadanych składnikach majątku. Organy podatkowe często podnoszą, że dla dopuszczalności zaliczenia straty do kosztów uzyskania przychodów wymagane jest wykazanie należytej staranności w postępowaniu podatnika, aby wykluczyć możliwość przypisania mu winy skutkującej powstaniem straty. Jako przykład takiego stanowiska można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 września 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.294.2018.2.AG, w której czytamy, że: „Na ogół stratą jest zniszczenie, uszkodzenie, utracenie towarów lub maszyn i urządzeń w wyniku po-

żaru, powodzi lub kradzieży, czyli jest ona następstwem zdarzeń losowych i nie wynika z celowego działania podatnika. Przyjmuje się, że dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, że jedynie straty w środkach trwałych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu. Każdy przypadek straty w środkach trwałych, należy rozpatrywać indywidualnie, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych towarzyszących sprawie i oceniać pod kątem całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika”.

Tak więc zaliczanie strat w składnikach majątku do kosztów uzyskania przychodów powinno być każdorazowo oceniane w aspekcie całokształtu prowadzonej przez podatnika działalności oraz okoliczności, które spowodowały powstanie straty, w tym podjętych przez niego działań zabezpieczających.

W rozpatrywanej sytuacji, strata będąca następstwem zdarzenia losowego, do którego podatnik w żaden sposób się nie przyczynił, może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w wysokości niezamortyzowanej wartości skradzionego pojazdu. Okoliczność, że otrzymana kwota odszkodowania (przyznana zgodnie z warunkami polisy) była niższa od spodziewanej, nie ma wpływu na wysokość straty odniesionej do kosztów uzyskania przychodów w kwocie niezamortyzowanej wartości środka trwałego.

7. Koszty związane z budynkiem przeznaczonym do wynajmu

Spółka kupiła budynek użytkowy, który zamierza wynajmować. Z uwagi na brak najemcy budynek nie został jeszcze wprowadzony do środków trwałych, mimo że jest kompletny i zdalny do użytku. Spółka ponosi natomiast koszty eksploatacyjne (energia, woda) związane z tym budynkiem. Czy mogą one stanowić koszty uzyskania przychodu w momencie poniesienia?

 Tak, wymienione wydatki są kosztami uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. w momencie ujęcia (zaksięgowania) przedmiotowych kosztów w księgach rachunkowych na podstawie faktury zakupu.

Ustalając wartość początkową nabytego środka trwałego, należy uwzględnić jego cenę nabycia. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o VAT, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT (art. 22g ust. 3 updog i art. 16g ust. 3 updog).

Wydatki na energię i wodę nie są związane z zakupem przedmiotowego budynku, lecz z jego eksploatacją. Wobec tego nie powinny powiększać wartości początkowej środka trwałego. Stanowią one koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie). Zastosowanie w odniesieniu do tych kosztów znajdzie art. 22 ust. 5c i 5d updog oraz art. 15 ust. 4d i 4e updog.

Odnosząc się do opisanego stanu faktycznego, warto wspomnieć, że środki trwałe wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego (art. 22d ust. 2 updof i art. 16d ust. 2 updop). Składnik majątku trwałego przeznaczony do wynajmu będzie przekazany do używania z chwilą, kiedy stanie się przedmiotem oferty zawarcia umowy najmu. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2018 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.203.2018.4.MD zgodził się z podatnikiem, że: „(...) koszt odpisu amortyzacyjnego do momentu znalezienia najemcy będzie kosztem zabezpieczającym źródło przychodów z najmu; tak więc lokal będzie wykorzystywany na potrzeby działalności gospodarczej, bowiem będzie stanowił przedmiot oferty zawarcia umowy najmu”.

8. Odpłatność za prowadzenie spraw spółki komandytowej przez jej wspólnika

Zgodnie z umową spółki komplementariusz (osoba fizyczna) otrzymuje wynagrodzenie z tytułu prowadzenia spraw tej spółki. Czy to wynagrodzenie stanowi koszt uzyskania przychodów w spółce komandytowej?

 Wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi spółki komandytowej za prowadzenie jej spraw, zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, jest kosztem uzyskania przychodów.

W przepisach Kodeksu spółek handlowych bezpośrednio adresowanych do spółki komandytowej brak jest regulacji odnoszących się do zasad wynagradzania komplementariusza za prowadzenie spraw takiej spółki. W tym zakresie stosuje się przepisy o spółce jawnej, chyba że Kodeks spółek handlowych stanowi inaczej (art. 103 § 1 K.s.h.). W spółce komandytowej zasadą kodeksową jest, że każdy komplementariusz ma prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki. Reguła ta ma zastosowanie w spółce, o ile umowa spółki nie stanowi inaczej (art. 39 § 1 w związku z art. 103 § 1 i art. 121 K.s.h.). Za prowadzenie spraw spółki komplementariusz nie otrzymuje wynagrodzenia (art. 46 K.s.h.). Przepis ten nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego, co wynika z treści art. 37 § 1 K.s.h., który stanowi, że przepisy rozdziału 3 działu I tytułu II K.s.h. – a wśród nich także art. 46 K.s.h. – mają zastosowanie, jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej.

Tak więc umowa spółki może przewidywać przyznanie wynagrodzenia komplementariuszowi za prowadzenie spraw spółki.

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. Sformułowana w tym przepisie definicja kosztów podatkowych ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa o CIT wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu ze źródła przychodu lub realną szansą powstania przychodu podatkowego, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła jego uzyskiwania.

Organy podatkowe (np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 listopada 2021 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.388.2021.3.AW) zgodnie przyjmują, że aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił koszt uzyskania przychodu, taki wydatek:

- powinien zostać poniesiony przez podatnika,
- być definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie może być podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- powinien pozostawać w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- być poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów,
- zostać właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 upod. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Ustawodawca przewidział dwa wyłączenia z kosztów podatkowych dotyczące wydatków ponoszonych na rzecz wspólników spółki.

Pierwsze z nich zawarł w art. 16 ust. 1 pkt 38 upod. Zgodnie z nim nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz wspólników lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego.

Drugie wyłączenie przewidział w art. 16 ust. 1 pkt 38a upod. Stosownie do niego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 upod, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 31 maja 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.242.2022.1.EJ wyjaśnił, że przepisy art. 16 ust. 1 pkt 38 i 38a upod. nie znajdują zastosowania w przypadku wynagrodzeń wypłacanych wspólnikom z tytułu prowadzenia przez nich spraw spółki komandytowej. Decydujące znaczenie dla kwalifikacji takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów ma spełnienie warunków ogólnych wynikających z art. 15 ust. 1 upod. Organ podatkowy w wydanej interpretacji uznał, że wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi za prowadzenie spraw spółki w spółce komandytowej jest kosztem poniesionym przez tę spółkę w celu osiągnięcia przychodów, bowiem prowadzenie spraw spółki przez wspólników jest niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania spółki i osiągania przychodów z działalności.

9. Sfinansowanie pracownikom biletów okresowych

Spółka z o.o. kupuje pracownikom bilety okresowe na przejazd komunikacją miejską. Korzystają oni z tych biletów w celu dojazdu do pracy. Czy ponoszony z tego tytułu wydatek jest w spółce kosztem uzyskania przychodów?



Istnieje możliwość zaliczenia kosztów zakupu biletów do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 upod, 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 upod.

Z powołanego przepisu wynika, że aby wydatki ponoszone przez podatnika można było uznać za koszty uzyskania przychodów, muszą być one dokonywane w sposób celowy, tzn. pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, bądź zabezpieczać/zachowywać źródło przychodów. Podatnik powinien być przekonany, że dany wydatek jest racjonalny i uzasadniony z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności. Pomimo spełnienia tych przesłanek kosztami podatkowymi nie są jednak wydatki/koszty wymienione w art. 16 ust. 1 updop.

Przyjmuje się, że wydatki ponoszone na rzecz pracowników mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Zaliczają się do nich nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, nagrody czy premie, ale również inne wydatki ponoszone przez pracodawcę w ramach świadczeń na rzecz pracowników, np. wydatki na dofinansowanie kosztów podnoszenia kwalifikacji zawodowych, zapewnienie opieki medycznej czy opłacanie składek ubezpieczeniowych z tytułu wykupienia polis na życie w granicach wyznaczonych w art. 16 ust. 1 pkt 59 updop.

Świadczenia na rzecz pracowników – co do zasady – są kosztem uzyskania przychodów pracodawcy, niezależnie od tego czy podstawą ich wypłaty jest Kodeks pracy, wydane na jego podstawie przepisy wykonawcze, układ zbiorowy pracy, czy też regulamin pracy, chyba że przepisy w sposób wyraźny taką możliwość ograniczają lub wyłączają (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.304.2017.1.SO).

Możliwość dokonywania określonych świadczeń na rzecz pracowników powinna więc wynikać z przepisów prawa pracy, w tym regulacji wewnątrzzakładowych czy umowy o pracę. Nie ma podstaw, by kwestionować racjonalność kosztów ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracowników, gdyż powszechnie uznaje się, że wydatki takie wpływają na większą motywację pracowników oraz atrakcyjność oferty zatrudnienia, co może przekładać się na zwiększenie przychodów pracodawcy.

W rezultacie wydatki na zapewnienie pracownikom bezpłatnych dojazdów do pracy są kosztami uzyskania przychodów, o ile obowiązek ich ponoszenia przez pracodawcę ma umocowanie w stosownych przepisach lub umowie o pracę.

10. Premie pieniężne dla kontrahentów

Rolnikom, którzy dostarczają najwięcej litrów mleka, spółdzielnia mleczarska postanowiła wypłacać premie. Jest to sposób na zatrzymanie najlepszych dostawców, co zapewnia spółdzielni stabilną sytuację, a przede wszystkim zabezpiecza źródło przychodów. Czy poniesione z tego tytułu wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 W przedstawionym stanie faktycznym są podstawy do tego, by wydatki na premie dla rolników dostarczających do spółdzielni najwięcej litrów mleka uznać za koszty uzyskania przychodów.

Wysoka konkurencja w danej branży często wymusza podejmowanie dodatkowych przedsięwzięć pomagających utrzymać się na rynku. Spółdzielnia w tym celu postanowiła nagradzać partnerów biznesowych dostarczających najwięcej litrów mleka. W ten sposób chce „zatrzymać ich przy sobie”. Zapewnia jej to bowiem stabilną sytuację gospodarczą oraz zabezpiecza utrzymanie źródła przychodów.

Taka argumentacja pozwala stwierdzić, że w świetle definicji kosztów uzyskania przychodów zawartej w art. 15 ust. 1 updop, z której wynika, że 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 updop), wydatki na premie dla największych dostawców mleka (tu: rolników) spełniają przesłanki kosztu podatkowego. Tego rodzaju koszty nie zostały wykluczone z kosztów podatkowych na podstawie wspomnianego art. 16 ust. 1 updop, a podjęta przez spółdzielnię inicjatywa ma na celu osiąganie przychodów oraz zabezpieczenie źródła ich uzyskiwania.

11. Koszty remontu składnika wykorzystywanego w działalności strefowej

Spółka jawna (będąca podatnikiem CIT) prowadzi działalność poza specjalną strefą ekonomiczną, ale planuje również rozpoczęcie prowadzenia działalności w specjalnej strefie ekonomicznej (faza inwestycji). Obu rodzajom działalności będzie służyła zakupiona nieruchomość, w której umiejscowione będzie biuro spółki. Ponoszone są koszty związane z remontem tego obiektu (nie jest to inwestycja). Do wyremontowanego biura spółka przeniesie się w 2023 r. Jak w związku z tym należy rozliczyć w 2022 r. koszty tego remontu, skoro jeszcze nie jest generowany przychód z działalności strefowej i nie można ustalić podziału kosztów na podstawie klucza przychodowego?

👉 Jeżeli spółka w 2022 r. nie osiągnie przychodów z działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia w specjalnej strefie ekonomicznej, a ponosić będzie koszty pośrednie podlegające w tym roku zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, to przy wyliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym całość tych kosztów powinna przypisać do działalności nieobjętej zwolnieniem. Powinna tak postąpić również wówczas, kiedy ponoszone koszty dotyczą składników majątku, które w następnych latach jednostka planuje wykorzystywać w działalności w SSE, z której dochody podlegać będą zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Jak wynika z pytania, wskazana w nim spółka prowadzi działalność, z której dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W przyszłości planuje także podjąć działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, z której dochody korzystać będą ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop. W 2022 r. spółka poniesie koszty remontu składnika majątku, który w przyszłości (po 2022 r.) wykorzystywany będzie zarówno w działalności „strefowej” – z której dochody podlegać będą zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym, jak i w działalności, z której dochody podlegać będą opodatkowaniu tym podatkiem zgodnie z zasadami ogólnymi. W związku z tym ma wątpliwość, czy nie powinna części kosztów takiego remontu „przypisać” do przyszłej działalności strefowej.

Alokacja kosztów do określonych lat podatkowych

Odpowiadając na pytanie, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że ponoszone przez podatników koszty podlegają uwzględnieniu w terminach wskazanych w art. 15 ust. 4-4e updop. W przypadku tzw. kosztów bezpośrednich, czyli kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, koszty te podlegają potrąceniu w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Z kolei w przypadku kosztów tzw. pośrednich, czyli kosztów, których nie można przypisać bezpośrednio do określonych przychodów, a do takich zaliczyć trzeba koszty remontu składnika majątku, koszty takie są potrącalne w dacie

ich poniesienia. Za datę poniesienia zaś uważa się co do zasady dzień, na który koszt ujęto w księgach rachunkowych. Podane zasady odnoszące się do daty uwzględniania poniesionych kosztów w wyniku podatkowym nie podlegają modyfikacjom z uwagi na źródło dochodów, którego koszty takie dotyczą. Poniesione zatem w 2022 r. przez jednostkę koszty remontu składnika jej majątku podlegać będą zaliczeniu do kosztów w 2022 r., jeżeli w tym roku zostaną ujęte w księgach rachunkowych.

Alokacja kosztów do działalności strefowej oraz pozastrefowej

Przechodząc z kolei do podatkowych zasad przypisywania (alokacji) kosztów do działalności strefowej oraz pozastrefowej, w przypadku podatników prowadzących działalność w obu takich lokalizacjach, wskazać w pierwszej kolejności trzeba na treść art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 updop. Choć zasadniczo przepis ten określa podstawowe zasady ustalania wysokości uzyskiwanych dochodów stanowiących podstawę opodatkowania tym podatkiem, to wynikają z niego również zasady postępowania z kosztami dotyczącymi poszczególnych źródeł przychodów.

Zgodnie z tym przepisem przy ustalaniu takiego dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

- przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od tego podatku, oraz
- kosztów uzyskania tych przychodów.

W konsekwencji koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku, w tym koszty bezpośrednio lub pośrednio związane z działalnością prowadzoną w specjalnej strefie na podstawie uzyskanego zezwolenia, powinny zostać przypisane do tej działalności. W przeciwnym bowiem przypadku obciążałoby działalność pozastrefową i zaniżały – wbrew treści art. 7 ust. 3 updop – dochód „pozastrefowy” podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

U podatnika wystąpić jednak mogą i zwykle występują również koszty uzyskania przychodów, których jednoznaczne przypisanie do działalności strefowej lub pozastrefowej nie jest funkcjonalnie możliwe. W takim przypadku – przy alokacji tych kosztów do poszczególnych źródeł przychodów – zastosowanie znajduje zasada wynikająca z art. 15 ust. 2 updop. Stosownie do tego przepisu, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z tego podatku, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów tylko do jednego źródła przychodów, to koszty te przypisuje się do każdego ze źródeł, w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z każdego z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

Kiedy zasada alokacji nie jest stosowana

Brzmienie przywołanych przepisów – art. 7 ust. 3 i art. 15 ust. 2 updop – jednoznacznie wskazuje, że wynikająca z nich zasada alokacji kosztów oparta o proporcjonalną wielkość przychodów uzyskanych z działalności prowadzonej w strefie (z których dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania), w stosunku do całkowitej wielkości uzyskanych przez danego podatnika przychodów, dotyczy tylko tych kosztów, które zostały przez podatnika uwzględnione w roku podatkowym, w którym uzyskiwał on zarówno dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jak i dochody zwolnione z opodatkowania tym podatkiem.

Jeżeli zatem spółka w roku podatkowym 2022 nie będzie jeszcze osiągać dochodów wolnych od podatku w związku z działalnością prowadzoną w SSE, to ponoszone przez nią w 2022 r. koszty remontu biura w całości będzie mogła uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów przy rozliczeniu podatku za 2022 r.

Jeśli jednak zakres prac wskazywać będzie na „inwestycyjny” charakter tych wydatków (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja środka trwałego), a ich wartość przekroczy w roku podatkowym 10.000 zł, to wówczas wydatki te nie będą w 2022 r. podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, lecz większą wartość początkową nabytej przez spółkę nieruchomości. Koszty odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tej nieruchomości wykorzystywanej w działalności strefowej i pozastrefowej, w okresie, w którym jednostka osiągać będzie dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz dochody wolne od tego podatku, podlegać będą proporcjonalnemu przypisaniu do działalności prowadzonej w strefie i do działalności prowadzonej poza strefą.

12. Zadośćuczynienie z tytułu wypadku przy pracy

Przed kilku laty pracownik spółki z o.o. uległ wypadkowi przy pracy i wystąpił w procesie cywilnym o odszkodowanie od pracodawcy. Sąd rejonowy w listopadzie 2021 r. zasądził na rzecz byłego już pracownika zadośćuczynienie, odsetki oraz zwrot kosztów sądowych. Czy zapłacone z tego tytułu kwoty spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych, wydatki na rzecz byłego pracownika wymienione w treści pytania mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o ile wypadek przy pracy leżący u podstaw dokonanych wypłat nie był zawiniony przez pracodawcę.

Przepisy Kodeksu cywilnego w art. 444 przewidują, że w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia naprawienie szkody obejmuje wszelkie wyniki z tego powodu koszty. Na żądanie poszkodowanego zobowiązany do naprawienia szkody powinien wyłożyć z góry sumę potrzebną na koszty leczenia, a jeżeli poszkodowany stał się inwalidą, także sumę potrzebną na koszty przygotowania do innego zawodu. 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. Jeżeli w chwili wydania wyroku szkody nie da się dokładnie ustalić, poszkodowanemu może być przyznana renta tymczasowa.

W wypadkach przewidzianych w art. 444 K.c. sąd może przyznać poszkodowanemu odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę (art. 445 § 1 K.c.).

Ponadto poszkodowany ma prawo żądać od strony przegrywającej sprawę zwrotu kosztów procesu (art. 98 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego) oraz odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi (art. 481 § 1 K.c.).

Analiza wymienionych wydatków pod kątem możliwości zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów powinna być dokonana w oparciu o art. 15 ust. 1 updop. Zgodnie z nim 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. Wśród tych wyjątków, w art. 16 ust. 1 pkt 16

updog ustawodawca wymienia jednorazowe odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkową składkę ubezpieczeniową w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy. Przepis ten odnosi się do jednorazowego odszkodowania uregulowanego w ustawie z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1205 ze zm.). Nie znajdzie więc zastosowania w rozpatrywanych okolicznościach, tj. gdy naprawienia szkody poszkodowany dochodzi na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego. Zatem można wysnuć tezę, że pozostałe odszkodowania czy też inne formy rekompensaty z tytułu powstałej szkody będącej następstwem wypadku przy pracy mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Należy się z nią zgodzić, ale tylko wówczas, gdy celem poniesienia tych kosztów było uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła.

Odpowiedzialność za wypadki przy pracy opiera się na zasadzie ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to, że nawet gdy pracodawca dopełnił wszelkich czynności służących zachowaniu bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, to i tak w razie wypadku w zakładzie pracy przepisy Kodeksu cywilnego obligują go do świadczeń rekompensacyjnych na rzecz poszkodowanego pracownika. Dla podatkowej oceny tych kosztów zasadnicze znaczenie mają okoliczności, w jakich doszło do wypadku, tj. czy mamy do czynienia z zawinionym zachowaniem pracodawcy, czy też pracodawcy nie można przypisać winy w zaistnieniu wypadku.

Takiego rozróżnienia dokonał WSA w Łodzi w wyroku z 11 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1313/10. Czytamy w nim: *„W ocenie sądu wypłacenie przez pracodawcę odszkodowania za wypadek przy pracy powstały z jego winy nie może być uznane za koszt uzyskania przychodu. Nie jest bowiem celem i nie mieści się w najszerszym nawet pojęciu prowadzenia działalności gospodarczej powodowanie (zawinienie) wypadków przy pracy i wypłacanie z tego tytułu odszkodowań. Nie sposób więc przyjmować, że wypłacenie odszkodowania w takim przypadku ma związek z osiągnięciem przychodu, który jest celem działania pracodawcy.*

Odmienne natomiast, przy odpowiedzialności pracodawcy opartym na zasadzie ryzyka, wypłata odszkodowania (renty wyrównawczej) nie wykracza poza szeroko pojęty zakres działalności gospodarczej. Mieści się w pojęciu kosztów związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Nie wykracza także poza cel działalności jakim jest osiągnięcie przychodu, gdyż możliwość zaistnienia wypadku, za który odpowiedzialność jest oparta na zasadzie ryzyka jest nierozzerwalnie związana z normalnym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. Dlatego wypłata odszkodowania za wypadek przy pracy oparta na zasadzie ryzyka jest wydatkiem mieszczącym się w pojęciu tzw. kosztów pracowniczych, niezbędnych do osiągnięcia celu w postaci uzyskania przychodu”.

Podobnie wypowiedział się WSA w Gliwicach w wyroku z 6 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gl 412/12. Oba orzeczenia rozstrzygały kwestię rekompensat powypadkowych wypłatowych byłym pracownikom.

Uwzględniając stanowisko WSA, w analizowanej sytuacji kwotę zadośćuczynienia wypłaconą byłemu pracownikowi, który uległ w zakładzie pracy wypadkowi, można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, o ile zasądzone na rzecz poszkodowanego świadczenie nie jest następstwem niezgodnego z prawem działania, czy też raczej zaniechania pewnych czynności zapewniających bezpieczne i higieniczne warunki pracy.

Taki pogląd wyraził również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 18 października 2019 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.371.2019.1.PB.

Podobnie, naszym zdaniem, należy się odnieść do pozostałych kosztów, tj. z tytułu odsetek oraz zwrotu kosztów sądowych. Jeśli wypadek przy pracy leżący u podstaw wypłaty tych kwot nie był zawiniony przez pracodawcę, to odsetki oraz zwrot kosztów sądowych, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

II. WYDATKI LIMITOWANE I WYŁĄCZONE Z KOSZTÓW PODATKOWYCH

1. Kilometrówka wypłacana zleceniobiorcy

Zleceniobiorcy nieprowadzącemu działalności gospodarczej spółka z o.o. zwraca koszty używania prywatnego samochodu osobowego na potrzeby spółki. Czy wypłacona kwota będzie kosztem uzyskania przychodów w wysokości kilometrówki, tak jak ma to miejsce w przypadku pracowników?

 Nie. W tym przypadku kosztem uzyskania przychodów może być 75% wydatków poniesionych przez spółkę z tytułu używania przez zleceniobiorcę samochodu na potrzeby spółki.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 30 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:

- a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- b) wjazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu,

określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

Przywołany przepis odnosi się wyłącznie do pracowników odbywających podróże służbowe lub jazdy lokalne. Natomiast w przypadku innych osób (np. zleceniobiorców, menedżerów, członków zarządu niebędących pracownikami) wykorzystujących swoje samochody osobowe na potrzeby firmy zastosowanie znajduje art. 16 ust. 1 pkt 51 updop. Ten przepis z kolei wyłącza z kosztów uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem omówionego wcześniej art. 16 ust. 1 pkt 30 updop, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej, jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Prywatny samochód osobowy zleceniobiorcy wykorzystywany na potrzeby spółki, w której wykonuje on zlecenie, używany jest zarówno do celów służbowych (odbywania podróży w sprawach spółki), jak i do celów prywatnych, czyli niezwiązanych z działalnością spółki. Wobec tego wydatki z tytułu używania takiego samochodu na potrzeby działalności gospodarczej są ograniczane w zaliczaniu ich do kosztów uzyskania przychodów. 25% tych wydatków nie stanowi kosztu podatkowego.

2. VAT od darowizny przekazanej na cele szlachetne

Na rzecz Polskiego Czerwonego Krzyża spółka dokonała darowizny towaru handlowego. Zgodnie z przepisami o VAT spółka odliczyła VAT naliczony przy zakupie tych towarów, z kolei w związku z darowizną naliczyła i zapłaciła VAT należny. Czy zapłacony VAT należny jest kosztem uzyskania przychodów? Czy podatek ten należy doliczyć do wartości darowizny, którą można odliczyć od dochodu w zeznaniu podatkowym?

 W tym przypadku VAT należny nie jest kosztem uzyskania przychodów. Trzeba doliczyć go do wartości darowizny. Przy czym za kwotę darowizny podlegającą odliczeniu uważa się wartość towaru wraz z VAT, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny.

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, o której mowa w powołanym przepisie, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT). Przepisu tego, tj. art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika (art. 7 ust. 3 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania VAT jest cena nabycia lub koszt wytworzenia towaru skorygowana na dzień, w którym dochodzi do nieodpłatnego przekazania towaru, czyli cena jaką podatnik uzyskałby w dniu nieodpłatnego przekazania towaru (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2021 r., nr 0113-KD IPT1-3.4012.56.2021.2.JM).

Uznanie VAT należnego za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko w przypadkach określonych przepisami. Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. b upod. podatek od towarów i usług podlega wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów, z wyjątkiem podatku należnego:

- 1) w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- 2) w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,

- 3) od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości.

Żadna z wymienionych sytuacji nie ma miejsca w analizowanym przypadku, co prowadzi do wniosku, że VAT należny od przekazanej darowizny nie może być uznany za koszt podatkowy.

Odnosnie natomiast możliwości doliczenia VAT należnego do wartości darowizny, którą można odliczyć od dochodu, zastosowanie znajdzie przepis art. 18 ust. 1b updop. Zgodnie z jego treścią, jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny. Przy określaniu wartości tych darowizn stosuje się odpowiednio art. 14 updop.

Przykład

Spółka z o.o. w styczniu 2022 r. nabyła towary handlowe za kwotę 20.000 zł (plus VAT 4.600 zł). Przy zakupie odliczyła VAT. W czerwcu 2022 r. przekazała je w formie darowizny na rzecz Polskiego Czerwonego Krzyża. W dniu dokonania darowizny wartość rynkowa tych towarów wynosiła 23.000 zł netto plus VAT 5.290 zł. Spółka ma prawo odliczyć od podstawy opodatkowania wartość w kwocie 23.690 zł (23.000 zł + 5.290 zł – 4.600 zł).

3. Limit przy rozliczaniu najmu samochodu osobowego

W związku z działalnością prowadzoną przez spółkę z o.o. konieczne okazało się wynajęcie przez nią samochodu osobowego na kilka miesięcy. Czy w sytuacji gdy wartość wynajętego samochodu przekracza 150.000 zł, czynsz najmu w całości stanowi koszt podatkowy?

 Nie. Spółka może zaliczyć do kosztów podatkowych opłaty w wysokości nieprzekraczającej ich części ustalonej w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.

Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 49a updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat dotyczących samochodu osobowego wynikających m.in. z umowy najmu, 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.

W myśl art. 16 ust. 5a updop, poniesione wydatki, o których mowa m.in. w art. 16 ust. 1 pkt 49a updop, obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, 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.

W przypadku gdy umowa najmu została zawarta na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu – dla celów obliczenia limitu kosztów – rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia (art. 16 ust. 5d updop). Niestety ustawodawca nie wskazał, w jaki sposób trzeba określić wartość pojazdu, gdy umowa najmu została zawarta na co najmniej

6 miesięcy. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 28 lutego 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.560.2021.1.MK uznał, że w przypadku umów najmu długoterminowego (tj. trwającego co najmniej 6 miesięcy) za wartość samochodu osobowego dla obliczenia limitu w wysokości 150.000 zł należy przyjąć wartość wynikającą z umowy najmu, która musi odpowiadać aktualnej wartości rynkowej, przy czym wartość samochodu ustala się raz i nie podlega ona aktualizacji (urynkowieniu).

4. Współwłasność samochodu a ograniczenie kosztów eksploatacyjnych

Podatnik (osoba fizyczna) w prowadzonej działalności gospodarczej wykorzystuje samochód osobowy, którego jest współwłaścicielem. Pojazd został zaliczony do składników wyposażenia firmy i jest używany do celów mieszanych. W efekcie część wydatków związanych z jego używaniem nie stanowi kosztów uzyskania przychodów. Czy z pozostałych kosztów (tych mogących być kosztami podatkowymi) należy wyodrębnić 90% zgodnie z udziałem we współwłasności i tylko tę część zaliczać do kosztów uzyskania przychodów?

 Wysokość udziału w prawie własności samochodu osobowego będącego składnikiem firmowego majątku nie przekłada się na wysokość kosztów ponoszonych z tytułu jego eksploatacji na potrzeby firmy. W przypadku używania takiego pojazdu również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, 25% takich kosztów nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

Zasady rozliczania w kosztach podatkowych wydatków ponoszonych w związku z używaniem samochodów osobowych w firmie uregulowane są m.in. w art. 23 ust. 1 pkt 46 i 46a upodof.

Powołany art. 23 ust. 1 pkt 46 upodof stanowi, że 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 upodof, oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu. Wydatki te i składki stanowią jednak koszty uzyskania przychodów w wysokości 20% pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Na podstawie tego przepisu ustawodawca wykluczył z kosztów podatkowych wydatki na używanie oraz ubezpieczenie samochodu osobowego będącego własnością podatnika, jeśli pojazd nie jest składnikiem firmowego majątku. Jedynie na zasadzie wyjątku za koszt uzyskania przychodu pozwala w takim przypadku uznać 20% tych wydatków, o ile samochód jest również wykorzystywany na potrzeby prowadzonej przez jego właściciela działalności gospodarczej.

Do problematyki współwłasności samochodu w kontekście art. 23 ust. 1 pkt 46 upodof odniósł się WSA w Gdańsku w wyroku z 10 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 894/19 (orzeczenie nieprawomocne). Czytamy w nim: „W przepisach ustawy podatkowej brak jest szczególnej regulacji odnoszącej się wprost do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z używaniem na potrzeby działalności samochodu osobowego, którego podatnik jest współwłaścicielem. Analizie poddać zatem należy użyte w treści art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy (tj. upodof – przyp. red.) sformułowanie »stanowiącego własność podatnika«. W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, że współwłasność jest własnością przysługującą kilku osobom. Do współwłasności odnoszą się wszystkie przepisy o własności,

chyba że co innego wynika z przepisów dotyczących własności przysługującej kilku osobom. Ze współwłasnością mamy do czynienia w sytuacji, gdy prawo własności tej samej rzeczy przysługuje więcej niż jednej osobie. Sytuacja taka może wynikać z czynności prawnej (np. dwie osoby nabywają wspólnie własność rzeczy) lub z innego zdarzenia, z którym łączy skutek w postaci powstania współwłasności (...). Podstawowe cechy współwłasności to: 1) jedność przedmiotu, 2) wielość podmiotów oraz 3) niepodzielność wspólnego prawa. Jedność przedmiotu oznacza, że własność przysługuje kilku osobom, a gdy rzecz wchodzi w skład zbioru rzeczy, stanowiącego pewną funkcjonalną całość (biblioteka, kolekcja znaczków) – to współwłasność dotyczy każdej pojedynczej rzeczy, nie zaś zbioru. Wielość podmiotów prawa własności jednej rzeczy polega na tym, że wspólne prawo należy do kilku osób (...), które pomimo łączącego je stosunku współwłasności są nadal odrębnymi podmiotami prawa. Niepodzielność wspólnego prawa polega na tym, że każdy ze współuprawnionych ma prawo do całej rzeczy, a żaden nie ma prawa do jej wyodrębnionej części fizycznej. Żaden ze współwłaścicieli nie ma więc wyłącznego prawa do fizycznie wydzielonej części rzeczy, a każdemu z nich przysługuje jednakowe prawo do całej rzeczy, ograniczone jedynie takim samym prawem pozostałych współwłaścicieli. (Komentarz do art. 195 Kodeksu cywilnego, Jerzy Ciszewski LEX 10015).

Współwłasność jest szczególną postacią prawa własności, polegającą na tym, że jedna rzecz stanowi równocześnie przedmiot własności kilku osób, których prawa i obowiązki są, co do istoty, jednakowe. Powyższa zasada oznacza, że w braku przepisów szczególnych uzasadnione jest stosowanie do współwłasności powszechnych zasad reżimu prawnego własności (wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018 r. sygn. akt VII SA/Wa 1702/17).

W świetle powyższego DKIS (tj. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – przyp. red.) trafnie przyjął, że analizowany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy samochodu prywatnego podatnika bez względu na to czy osoba ta jest jedynym jego właścicielem. Samochód będący przedmiotem współwłasności, na gruncie prawa cywilnego, jest bowiem również samochodem stanowiącym własność podatnika. W takim też znaczeniu sformułowanie »własność podatnika« zostało użyte w ustawie podatkowej (w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof – przyp. red.)”. Tak więc koszty używania samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku w prowadzonej działalności gospodarczej stanowiącego zarówno własność podatnika, jak i jego współwłasność należy traktować jednakowo.

Z kolei art. 23 ust. 1 pkt 46a updof stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 36 updof (niemającym w tym przypadku znaczenia), z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof, na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

W rozpatrywanej sytuacji podatnik przeznaczył samochód osobowy, którego jest współwłaścicielem na potrzeby firmy, uznając go za składnik wyposażenia, tj. składnik, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. b albo lit. c updof, czyli odpowiednio:

- składnik, o którym mowa w art. 22d ust. 1 updof, tj. którego wartość początkowa nie przekracza 10.000 zł albo
- składnik majątku, który ze względu na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok nie został zaliczony do środków trwałych.

Należy tu zaznaczyć, że status współwłaściciela danej rzeczy nie przeszkadza uznać jej za składnik firmowego wyposażenia. Tak jak ma to miejsce w przypadku uznawania za składniki firmowego majątku środków trwałych stanowiących współwłasność podatnika.

W zaistniałym stanie faktycznym pojazd został zaliczony do składników wyposażenia, wobec tego znajduje do niego zastosowanie powołany art. 23 ust. 1 pkt 46a updof. Przepis ten nie wprowadza dodatkowego limitowania kosztów z tytułu eksploatacji pojazdu płynącego z faktu, że stanowi on współwłasność podatnika (udział we własności danego składnika majątku nie przekłada się na stopień jego wykorzystywania w firmie).

Podatnik ma prawo zaliczać do kosztów uzyskania przychodów 75% wydatków poniesionych z tytułu eksploatacji samochodu na potrzeby firmy niezależnie od wielkości jego udziału w prawie własności tego samochodu czy stopnia (zakresu) korzystania z niego. Przypominamy, że zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w 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. Wykazanie związku poniesionych kosztów z przychodami oraz okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiąganych przychodów (lub na zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów), obciąża podatnika, bo to on wywodzi skutki prawne w postaci zmniejszenia zobowiązania podatkowego.

5. Niespłacona pożyczka u pożyczkodawcy

Spółka komandytowa, niebędąca instytucją finansową, udzieliła pożyczki innemu podmiotowi gospodarczemu (osobie fizycznej). Osoba ta została wykreślona z CEIDG. Zamierza ogłosić upadłość konsumencką. Czy w tej sytuacji wartość udzielonej pożyczki jako wierzytelności nieściągalnej może być w spółce kosztem uzyskania przychodów?



Brak spłaty udzielonej pożyczki nie jest przesłanką do zaliczenia wartości tej pożyczki do kosztów uzyskania przychodów.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a i b updof, nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem:

- a) wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w art. 16 ust. 2 updof,
- b) wymagalnych a nieściągalnych kredytów (pożyczek) pomniejszonych o kwotę odsetek, opłat i prowizji oraz o równowartość rezerw lub odpisów na straty kredytowe albo odpisów aktualizujących wartość należności, utworzonych na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów – w przypadku gdy te kredyty (pożyczki) udzielone zostały przez jednostkę organizacyjną, której działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnioną do udzielania kredytów (pożyczek) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady jej funkcjonowania.

Warunki postawione w tym przepisie, od których zależy możliwość zaliczenia wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów, w analizowanej sytuacji nie są (i nie mogą być) spełnione, gdyż udzielenie pożyczki nie powoduje powstania przychodu należnego. Tak więc nawet gdyby istniały podstawy, by uznać tę wierzytelność za nieściągalną w rozumieniu art. 16 ust. 2 updof i tak nie można byłoby jej wartości zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

W tym przypadku nie znajdzie również zastosowania powołany art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b updof, gdyż spółka nie zalicza się do kręgu podmiotów, których przepis ten dotyczy.

Z tego samego powodu, tj. braku możliwości zaliczenia udzielonej pożyczki do przychodów należnych ewentualny odpis aktualizujący wartość tej należności nie może być zaliczo-

ny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 26a updop, nawet gdy jej nieściągalność została uprawdopodobniona zgodnie z art. 16 ust. 2a pkt 1 lit. a updop. Przepis ten uznaje nieściągalność wierzytelności za uprawdopodobnioną, gdy dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość.

6. Koszty szkolenia poniesione przed rozpoczęciem działalności

Podatnik przed uruchomieniem sklepu internetowego poniósł koszty szkolenia. Czy po rozpoczęciu prowadzenia działalności może te koszty uwzględnić w kosztach podatkowych?

 Organy podatkowe nie zgadzają się na zaliczenie do kosztów podatkowych kosztów szkolenia poniesionych przed założeniem działalności gospodarczej.

W art. 23 ust. 1 updof zamieszczony jest katalog wydatków nieuważanych za koszty uzyskania przychodów. Postanowienia tego przepisu nie odnoszą się do wydatków poniesionych w okresie poprzedzającym rozpoczęcie działalności gospodarczej. Stąd przyjmuje się, że zasadniczo takie wydatki można uwzględniać w rachunku podatkowym jako koszty uzyskania przychodów, pod warunkiem, że spełniają one warunki określone w art. 22 ust. 1 updof, a więc, że zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Organy podatkowe zwykle akceptują rozliczanie w kosztach podatkowych wydatków dotyczących zakupu składników majątku trwałego (środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, wyposażenia) czy obrotowego (materiałów, towarów handlowych), a także niektórych usług (np. najmu lokalu pod działalność). Co jednak istotne, w przypadku tych kosztów można wykazać ich rzeczywisty związek z podjętą działalnością i osiąganymi przychodami. W przypadku kosztów kształcenia (szkolenia), o których mowa w pytaniu taki ścisły związek nie występuje.

Wśród organów podatkowych utrwalony jest pogląd, że wydatki na kształcenie poniesione przed rozpoczęciem działalności (również nabycie uprawnień do wykonywania określonego zawodu) mają potencjalny związek z przychodami osiąganymi z działalności gospodarczej. W ich ocenie oznacza to, że wydatki z tego tytułu nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Pogląd taki wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 maja 2021 r., nr 0115-KDIT3.4011.172.2021.1.KR oraz z 9 lipca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.373.2020.1.MC.

7. Różnice kursowe przy zakupie paliwa za granicą

Podczas zagranicznych wyjazdów służbowych pracownicy spółki z o.o. kupują paliwo do firmowych samochodów osobowych. Czy różnice kursowe związane z wydatkami w walucie obcej, które dotyczą samochodów używanych do celów mieszanych, należy ustalać tylko w odniesieniu do kwoty stanowiącej koszty uzyskania przychodów? Spółka ustala różnice kursowe metodą podatkową.

 W opisanym przypadku różnice kursowe należy ustalać tylko w odniesieniu do kwoty stanowiącej koszty uzyskania przychodów.

Stosownie do art. 15a ust. 1 updop, różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kur-

sowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w art. 15a ust. 2 i 3 updop.

W przypadku kosztów dodatnie różnice kursowe powstają, jeżeli wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia (art. 15a ust. 2 pkt 2 updop). Natomiast z ujemnymi różnicami kursowymi mamy do czynienia, gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia (art. 15a ust. 3 pkt 2 updop). Wynika stąd, że podatkowa kwalifikacja różnic kursowych od wydatku zależy od tego, czy wydatek taki stanowi koszt poniesiony, rozumiany jako koszt uzyskania przychodu.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 51 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej, gdy jest on wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Uwzględniając art. 15a updop, należy przyjąć, że różnice kursowe związane z wydatkami w walucie obcej, które dotyczą samochodów używanych do celów mieszanych, trzeba ustalać tylko w odniesieniu do kwoty stanowiącej koszty uzyskania przychodów.

8. Limit składki członkowskiej stanowiącej koszt podatkowy

Oplatamy składki członkowskie do Pomorskiego Związku Pracodawców Ochrony Zdrowia. Zgodnie z informacją zawartą na jego stronie internetowej składki te możemy odliczyć od przychodu przy ustalaniu dochodu tylko do wysokości 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w roku poprzednim. Powołuje się on na rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 marca 2002 r. (Dz. U. nr 34, poz. 310). Natomiast zgodnie z przepisami ustawy o CIT składki na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw, można zaliczyć do kosztów do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Czy w związku z tym możemy zastosować uregulowanie wynikające z ustawy o CIT?

 W opisanym stanie faktycznym zastosowanie ma limit 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Regulacje ustawowe

Stosownie do treści art. 16 ust. 1 pkt 37 updop, składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Przepis ten wskazuje jednak wyjątki, w których składka taka może zostać przez podatnika zaliczona do kosztów podatkowych. W szczególności, w lit. c tego przepisu, ustawodawca określił, że do kosztów podatkowych podatnik może zaliczyć składki na rzecz działających na podstawie odrębnych ustaw organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

W jakich przypadkach, i na rzecz jakich organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, płacone przez podatnika składki, podatek – kierując się treścią art. 16 ust. 1 pkt 37 lit. c updop – może zaliczyć do kosztów podatkowych wyjaśnił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 8 lipca 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.185.2020.1.BK. Czytamy w niej, że: *„Zdaniem tut. Organu odrębnymi ustawami, o których mowa w powołanym przepisie, jest np. ustawa z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1809 z późn. zm.), czy też inne ustawy regulujące działalność samorządowych organizacji przedsiębiorców. Zatem organizacjami, o których mowa w omawianym przepisie są zasadniczo te z nich, które ze swej natury mogą zrzeszać tylko przedsiębiorców i pracodawców, jak np. organizacje przewidziane w ustawie z dnia 22 marca 1989 r. o rzemiośle (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1267 z późn. zm.), ustawie z dnia 30 maja 1989 r. o izbach gospodarczych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 579), ustawie z dnia 30 maja 1989 r. o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców (Dz. U. nr 35, poz. 194 z późn. zm.)”.*

W tym miejscu warto przypomnieć, że przyjęty w art. 16 ust. 1 pkt 37 lit. c updop maksymalny limit wydatków z tytułu omawianych składek podlegających zaliczeniu do kosztów podatkowych, wynoszący 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, został do ustawy o CIT wprowadzony z dniem 1 stycznia 2019 r. treścią ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159). Przed 1 stycznia 2019 r. limit ten był w ustawie o CIT określony w niższej wysokości, wynoszącej 0,15% kwoty takich wynagrodzeń. Stąd też, również w niektórych aktach prawnych regulujących zasady funkcjonowania organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców określone są niższe limity wysokości składek, jakie przedsiębiorca lub pracodawca należący do takiej organizacji może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Składki na rzecz organizacji działających na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców

Ze strony internetowej Pomorskiego Związku Pracodawców Ochrony Zdrowia wynika, że organizacja ta działa na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (Dz. U. z 2022 r. poz. 97). Stosownie do art. 6 ust. 2 tej ustawy, składka na rzecz związków pracodawców działających na podstawie tej ustawy podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów do wysokości określonej treścią rozporządzenia Rady Ministrów. Takim zaś rozporządzeniem określającą wspomnianą wysokość składki jest wciąż obowiązujące w niezmienionym kształcie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 marca 2002 r. w sprawie wysokości, do jakiej składka na rzecz związku pracodawców jest zaliczana w koszty uzyskania przychodu (Dz. U. nr 34, poz. 310).

W § 1 rozporządzenie to stanowi, że: *„Składka członkowska, o której mowa w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców, wpłacona na rzecz związku pracodawców, jest zaliczana w koszty uzyskania przychodu członka związku do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne”.*

Uwzględniając zatem to, że:

- treść art. 16 ust. 1 pkt 37 lit. c updop określa maksymalną wysokość składki na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, jaka może być przez podatnika opłacającego taką składkę zaliczona do kosztów uzyskania przychodów,

- przepisy regulujące funkcjonowanie organizacji pracodawców określają wysokość składki, jaka może być przez podatnika opłacającego taką składkę zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w niższej wysokości,
- przepisy regulujące funkcjonowanie organizacji pracodawców uznać – w naszej ocenie – należy za przepisy szczególne, znajdujące zastosowanie przed ogólnymi regulacjami określonymi ustawą o CIT,

przyjąć – naszym zdaniem – trzeba, że jednostka może zaliczyć do kosztów podatkowych opłacone przez nią składki do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Zatem informację znajdującą się na stronie internetowej Pomorskiego Związku Pracodawców Ochrony Zdrowia, o wysokości składki na rzecz tej organizacji, możliwej do podatkowego „odliczenia” przez jej członków, uznać – w naszej ocenie – należy za prawidłową.

9. PCC opłacony przy zmianie umowy spółki

Wspólnicy (osoby fizyczne) spółki jawnej podjęli decyzję o jej dokapitalizowaniu, aby sfinansować bieżącą działalność. W związku z tym powstał obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) z tytułu zmiany umowy spółki. Czy kwota zapłaconego podatku jest w spółce kosztem uzyskania przychodów?

 Konieczność zapłaty PCC jest ściśle związana ze zmianą umowy spółki. Skoro więc zasilenie spółki w dodatkowy kapitał (uważane za zmianę umowy spółki) na gruncie przepisów o podatku dochodowym nie stanowi jej przychodu, to koszt z tytułu PCC nie może być uznany za koszt uzyskania przychodu.

Formy dokapitalizowania spółki i skutki na gruncie PCC

Wspólnicy spółki jawnej, która jest osobową spółką prawa handlowego, mogą zdecydować o jej dokapitalizowaniu. Realizacja takiej decyzji może być przeprowadzona w różny sposób, w szczególności poprzez wniesienie do spółki wkładu pieniężnego lub dopłat czy udzielenie spółce pożyczki. Na gruncie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.), wszystkie te czynności są traktowane jako zmiana umowy spółki i podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy spółki czy jej zmiany ciąży na spółce jawnej. Od dnia powstania obowiązku podatkowego spółka ma 14 dni na złożenie deklaracji PCC-3, obliczenie i wpłacenie podatku. Nie dotyczy to jednak przypadku, gdy czynność stanowiąca zmianę umowy spółki dokonywana jest w formie aktu notarialnego, wówczas rejent zobowiązany jest załatwić formalności dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych.

PCC a koszty podatkowe

W opisanym stanie faktycznym środki pieniężne pozyskane przez spółkę jawną od wspólników są przeznaczone na sfinansowanie bieżącej działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Stąd rozważana jest kwestia zaliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych opłaconego przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów tej działalności.

Podatek od czynności cywilnoprawnych nie podlega wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 updof, co oznacza, że uznanie wydatku z tego tytułu za koszt po-

datkowy jest dopuszczalne. W każdym konkretnym przypadku trzeba jednak ocenić, czy analizowany koszt spełnia przesłanki określone w art. 22 ust. 1 updof, a więc czy został poniesiony w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Fakt, że spółka pozyskała dofinansowanie z przeznaczeniem na działalność gospodarczą, pozwala uznać, że z przychodami z tej działalności związane będą wydatki bezpośrednio finansowane tymi środkami pieniężnymi. Gdy takie wydatki będą spełniały przesłanki z art. 22 ust. 1 updof, z uwzględnieniem art. 23, to będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Jeśli jednak chodzi o koszt z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych, to konieczność jego poniesienia przez spółkę wynika z obowiązujących przepisów prawa. Pozostaje on w ścisłym związku ze zmianą umowy spółki jawnej będącą konsekwencją jej dofinansowania przez wspólników. Tym samym dla rozstrzygnięcia wątpliwości podniesionych w pytaniu istotne jest, jakie skutki w podatku dochodowym wywołują czynności leżące u podstaw dokapitalizowania spółki.

W pytaniu nie wskazano, czy wspólnicy zasilili kapitały spółki jawnej w drodze wniesienia wkładu pieniężnego, dopłaty czy udzielenia pożyczki. Wspólne dla tych czynności jest jednak to, że są one neutralne dla spółki na gruncie podatku dochodowego. Należy bowiem zauważyć, że świadczenie otrzymane w ramach dopłaty czy pożyczki ma charakter zwrotny, więc ze względu na brak definitywnego przysporzenia majątkowego u otrzymującego (tu: w spółce jawnej) nie powoduje powstania przychodu. Z kolei wniesienie wkładu pieniężnego do spółki jawnej (tj. spółki niebędącej osobą prawną i jednocześnie niebędącej podatnikiem CIT), nie zostało wskazane w przepisach podatkowych jako zdarzenie powodujące powstanie przychodu na dzień wniesienia tego wkładu.

Mając to na uwadze, trzeba stwierdzić, że podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony przez spółkę jawną w związku z jej dokapitalizowaniem przez wspólników spółki, jako wydatek niezwiązany z przychodami spółki nie może być ujęty w rozliczeniu podatkowym jako koszt uzyskania przychodów (por. wyrok NSA z 9 października 2012 r., sygn. akt II FSK 420/11).

III. MOMENT POWSTANIA, POTRĄCENIA I KOREKTY KOSZTÓW

1. Wynagrodzenia pracownicze wypłacane za pośrednictwem firmowego rachunku bankowego

Wynagrodzenia za pracę za dany miesiąc pracodawca (podatnik PIT) wypłaca ostatniego dnia tego miesiąca. Przekazuje je pracownikom przelewem bankowym. Kiedy te wynagrodzenia może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli rachunek bankowy pracodawcy zostaje obciążony w ostatnim dniu miesiąca, a wynagrodzenie wpływa na rachunek bankowy pracownika następnego dnia, tj. pierwszego dnia kolejnego miesiąca?



Pracodawca wypłaca wynagrodzenia terminowo co oznacza, że powinny być one zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, w którym został obciążony rachunek bankowy pracodawcy, za pomocą którego dokonuje on wypłat wynagrodzeń.

Wynagrodzenia należne m.in. ze stosunku pracy stanowią koszt uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. Stanowi tak art. 22 ust. 6ba updof. Natomiast w razie uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 55 updof. Na podstawie tego przepisu nie uważa się za koszty uzyskania przychodów niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych m.in. w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz w art. 18 updof.

W rezultacie nieterminowo wypłacone wynagrodzenia za pracę oraz wypłaty w szczególności z tytułu umowy zlecenia, umowy o dzieło czy też z tytułu korzystania z praw majątkowych (także te wypłacane terminowo) mogą być ujmowane w kosztach uzyskania przychodów dopiero w dniu, w którym zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji adresata.

Jeżeli wypłata wynagrodzenia za pracę dokonywana jest przelewem, to przyjmuje się, że do jej wypłaty dochodzi w dniu dokonania przez pracodawcę takiego przelewu skutkującego obciążeniem jego rachunku bankowego. Nie jest to dzień złożenia dyspozycji przelewu, czy też dzień uznania rachunku bankowego pracownika. Wyrażony podgląd ma swoje uzasadnienie w tym, że po stronie pracownika przychód z tytułu przekazywanego mu wynagrodzenia za pomocą przelewu bankowego również powstaje w momencie obciążenia rachunku bankowego pracodawcy. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 czerwca 2022 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.332.2022.1.SJ.

Odnosząc te wyjaśnienia do stanu faktycznego opisanego w treści pytania, jeśli rachunek bankowy pracodawcy z tytułu wypłacanych wynagrodzeń obciążany jest najpóźniej ostatniego dnia miesiąca, za który te wynagrodzenia są należne, tzn. że wynagrodzenia są wypłacane terminowo, i w związku z tym stanowią koszty uzyskania przychodów tego miesiąca.

2. Wydatki ponoszone w okresie zawieszenia wykonywania działalności

Podatnik w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej otrzymał w spadku budynek mieszkalny (wielolokalowy). Jeden lokal wykorzystuje na własne cele mieszkaniowe, a pozostałe zamierza wynajmować w ramach swojej działalności, po rozszerzeniu jej zakresu o usługi najmu. W okresie zawieszenia podatnik zamierza przeprowadzić remont lokali (pomalować ściany, wymienić podłogi) i wyposażyć je w meble, których jednostkowa cena nie powinna przekroczyć 10.000 zł. Czy koszty remontu oraz zakupu mebli będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, a jeśli tak, to w którym momencie?



Wydatki na remont lokali oraz zakup mebli będą stanowiły koszty uzyskania przychodów, przy czym jeżeli meble zostaną uznane za środki trwałe, koszty ich zakupu będą podlegały rozliczeniu w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne. O momencie ich ujęcia w kosztach podatkowych piszemy w dalszej części odpowiedzi.

Koszty remontu oraz nabycia składników wyposażenia

Definicję kosztów uzyskania przychodów zawiera art. 22 ust. 1 updof. Zgodnie z jego treścią takimi kosztami są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Kosztami podatkowymi są więc racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki/koszty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przycho-

dów bądź też zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, o ile nie podlegają one wyłączeniu z tych kosztów na mocy art. 23 updof.

Jak wynika z treści pytania, podatnik dysponuje budynkiem mieszkalnym, w którym będzie wynajmował lokale mieszkalne. Uzyskiwane z tego tytułu przychody będą przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przed udostępnieniem lokali najemcom, zamierza je wyremontować i wyposażić w meble. Pomieszczenia te będą w pełni wykorzystywane do celów prowadzonej działalności, będzie więc istniał związek pomiędzy kosztami ich remontu a przychodami uzyskiwanymi z najmu, co uzasadnia uznanie takich kosztów za koszty uzyskania przychodów.

Także wydatki poniesione w celu wyposażenia pomieszczeń w nowe meble będą mogły zostać uznane za koszty podatkowe (bezpośrednio lub poprzez odpisy amortyzacyjne) z uwagi na ich związek z działalnością gospodarczą i uzyskiwanymi z niej przychodami z najmu. Jak wspomniano w pytaniu, jednostkowa wartość takiego składnika majątku nie przekroczy 10.000 zł. Jest to istotna informacja, gdyż przyjmując, że spełnia on definicję środka trwałego, może być rozliczany w kosztach uzyskania przychodów poprzez:

- dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania go do używania albo w miesiącu następnym lub
- dokonywanie amortyzacji na ogólnych zasadach określonych w art. 22h-22m updof (art. 22f ust. 3 updof).

Można też nie wprowadzić go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a wydatek poniesiony na jego nabycie odnieść bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (art. 22d ust. 1 updof).

Wydatki ponoszone w okresie zawieszenia wykonywania działalności

W analizowanej sytuacji przedsiębiorca, pomimo że zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej, zamierza w tym okresie ponosić wydatki mające z nią związek.

Na gruncie prawa gospodarczego problematykę skutków zawieszania działalności regulują przepisy ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.). Z art. 25 ust. 1 tej ustawy wynika, że w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej przedsiębiorca nie może wykonywać tej działalności i osiągać z niej bieżących przychodów, jednak m.in.:

- 1) może wykonywać wszelkie czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, w tym rozwiązywania zawartych wcześniej umów,
- 2) może przyjmować należności i jest obowiązany regulować zobowiązania, powstałe przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej,
- 3) może zbywać własne środki trwałe i wyposażenie,
- 4) ma prawo albo obowiązek uczestniczyć w postępowaniach sądowych, postępowaniach podatkowych i administracyjnych związanych z działalnością gospodarczą wykonywaną przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej,
- 5) wykonuje wszelkie obowiązki nakazane przepisami prawa,
- 6) może osiągać przychody finansowe, także z działalności prowadzonej przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej,
- 7) może zostać poddany kontroli na zasadach przewidzianych dla przedsiębiorców wykonujących działalność gospodarczą.

Wydatki na remont, tj. wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji (art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – Dz. U. z 2021 r.

poz. 2351 ze zm.), naszym zdaniem, służą zachowaniu i zabezpieczeniu źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Można więc uznać, że przesłanka, o której mowa wcześniej jest spełniona i wobec tego koszty remontu, jakie zamierza ponieść przedsiębiorca w okresie zawieszenia firmy, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia. Należy zaznaczyć, że z uwagi na ich stopień powiązania z przychodem, są one kwalifikowane do kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodem (tzw. kosztów pośrednich).

U podatników obowiązanych do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów dniem poniesienia takich kosztów jest data wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof). Natomiast u podatników prowadzących księgi rachunkowe za dzień poniesienia takich kosztów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 22 ust. 5d updof).

W związku z tym, że zawieszenie wykonywania działalności nie zwalnia podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji księgowej, podatnik powinien ujmować faktury dokumentujące koszty remontu zgodnie z dyspozycją powołanych przepisów, w zależności od rodzaju prowadzonych ksiąg.

Warto jednak zauważyć, że każdy wydatek powinien być oceniany indywidualnie i z uwzględnieniem konkretnego stanu faktycznego towarzyszącego jego poniesieniu. Przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 lutego 2022 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.1158.2021.4.MGR wyłączył z kosztów podatkowych wydatki na reklamę w mediach, które podatnik ponosił w trakcie zawieszenia działalności, uznając, że nie kwalifikują się one jako koszty ponoszone w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Odnosząc się natomiast do rozliczania wydatków na nabycie składników majątku (mebli) o wartości początkowej nieprzekraczającej 10.000 zł, to jak już zauważyliśmy, są one odnoszone do podatkowych kosztów poprzez odpisy amortyzacyjne bądź bezpośrednio, pod warunkiem że zostały oddane do używania. Tymczasem w okresie zawieszenia wykonywania działalności nie będą one używane, więc w tym okresie nie dojdzie do skutecznego oddania ich do używania. Zatem możliwość ujęcia do kosztów podatkowych (bezpośrednio bądź poprzez odpisy amortyzacyjne) wydatków na wyposażenie lokali mieszkalnych w meble pojawi się dopiero po wznowieniu działalności.

3. Moment potrącalności świadczenia urlopowego

Pracownik spółki z o.o. od 1 października 2022 r. będzie przebywać na urlopie wypoczynkowym, Natomiast 27 września br. spółka wypłaci pracownikowi świadczenie urlopowe, ustalone zgodnie z przepisami ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Kiedy wartość tego świadczenia należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Świadczenia urlopowe zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu ich wypłaty, niezależnie od tego czy pracodawca wypłaca te świadczenia terminowo, czy też z opóźnieniem.

Pracodawca spoza sfery budżetowej zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku mniej niż 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty może utworzyć zakła-

dowy fundusz świadczeń socjalnych (zwany dalej Funduszem) albo wypłacać pracownikom świadczenie urlopowe. Tak wynika z art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 923), zwanej dalej ustawą. Taki pracodawca może również zrezygnować z tworzenia Funduszu i jednocześnie z wypłacania świadczenia urlopowego.

W tym miejscu warto też dodać uzupełniając, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, w przypadku wystąpienia u pracodawcy spadku obrotów gospodarczych lub istotnego wzrostu obciążenia funduszu wynagrodzeń, pracodawca może zawiesić wypłatę świadczenia urlopowego (art. 15ge ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – Dz. U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.).

Natomiast co do zasady, wypłaty świadczenia urlopowego dokonuje się raz w roku każdemu pracownikowi korzystającemu w danym roku kalendarzowym z urlopu wypoczynkowego w wymiarze co najmniej 14 kolejnych dni kalendarzowych. Wypłata świadczenia musi nastąpić nie później niż w ostatnim dniu poprzedzającym rozpoczęcie urlopu wypoczynkowego. Tak stanowi art. 3 ust. 5 i 5a ustawy.

Z kolei wysokość tego świadczenia nie może przekroczyć odpisu podstawowego na Fundusz określonego w art. 5 ust. 2, 2a i 3 ustawy – odpowiedniego do rodzaju zatrudnienia pracownika, z tym że dla zatrudnionych – z wyłączeniem młodocianych – wysokość tego świadczenia ustala się proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy (art. 3 ust. 4 ustawy).

W 2022 r. wysokość świadczenia urlopowego, zakładając, że odpowiada wysokości odpisu podstawowego określonego w ustawie, dla pracownika zatrudnionego w „normalnych” warunkach, w pełnym wymiarze czasu pracy, wynosi 1.662,97 zł.

W myśl art. 15 ust. 4g updop, należności, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 updop, tj. przychody m.in. ze stosunku pracy oraz stosunków pokrewnych, a więc również świadczenia urlopowe, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57 updop, na podstawie którego koszty z tytułu takich należności wypłacanych po terminie stają się kosztami podatkowymi dopiero w dacie ich wypłaty (postawienia do dyspozycji) pracownikowi.

Wprawdzie w treści powołanego art. 15 ust. 4g updop mówi się o należnościach, które są należne za poszczególne miesiące, jednak zasady ujmowania należności miesięcznych stosuje się analogicznie do należności przysługujące za inne okresy.

Jak już zauważyliśmy, wypłata świadczenia urlopowego powinna nastąpić nie później niż w ostatnim dniu poprzedzającym rozpoczęcie urlopu wypoczynkowego.

Ze stanu faktycznego zaprezentowanego w pytaniu wynika, że spółka dochowa terminu wypłaty świadczenia. Wobec tego ma prawo zaliczyć jego wartość do kosztów podatkowych we wrześniu 2022 r. Gdyby natomiast takiej wypłaty dokonała np. w październiku 2022 r. lub w innym kolejnym miesiącu, to wówczas zastosowanie znalazłby powołany art. 16 ust. 1 pkt 57 updop.

Reasumując, w praktyce świadczenie urlopowe jest zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu jego wypłaty (postawienia do dyspozycji) pracownikowi, niezależnie od tego czy pracodawca dochowuje terminu wypłaty czy wypłaca je z opóźnieniem.

4. Ujęcie do kosztów podatkowych rat leasingowych

Podatnik (osoba fizyczna) na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej buduje myjnię samochodową. W maju 2022 r. zawarł umowę leasingu operacyjnego, której przedmiotem są urządzenia do mycia pojazdów. W czerwcu br. otrzymał te urządzenia wraz z fakturą obciążającą go opłatą wstępną, natomiast w kolejnych miesiącach był obciążany miesięcznymi ratami leasingowymi. Myjnia zostanie oddana do używania w październiku 2022 r. Jak podatnik prowadzący podatkową księgę powinien rozliczyć opłatę wstępną i raty leasingowe za okres czerwiec-wrzesień br.?

 Opłatę wstępną oraz raty leasingowe podatnik powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. na dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu w podatkowej księdze.

Wydatki, o których mowa w pytaniu to koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, powszechnie zwane kosztami pośrednimi. Sposób potrącania takich kosztów został uregulowany w art. 22 ust. 5c updof. Przepis ten stanowi, że są one potrącane w dacie poniesienia. W przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z pewnym zastrzeżeniem nieistotnym w tym przypadku, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof). Jeśli podatnik prowadzi księgę memoriałowo, to w przypadku gdy koszty dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

W analizowanej sytuacji mamy do czynienia z kosztami obejmującymi opłatę wstępną oraz miesięczne raty leasingowe ponoszone w związku z leasingiem urządzeń niezbędnych przy prowadzeniu myjni samochodowej. Firma jest już w posiadaniu takich urządzeń, jest też obciążana wymienionymi kosztami, lecz sama myjnia zostanie oddana do używania dopiero w październiku br. Problem sprowadza się do rozstrzygnięcia, kiedy koszty z tytułu umowy leasingu ponoszone przed oddaniem myjni do używania mogą być rozliczone w rachunku podatkowym.

Dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma spełnienie przesłanek określonych w art. 22 ust. 1 updof. Zgodnie z ugruntowaną wykładnią tego przepisu przyjmuje się, że wydatek spełnia podaną definicję kosztu podatkowego, jeśli:

- został przez podatnika poniesiony,
- jest definitywny (rzeczywisty),
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- nie znajduje się w grupie wydatków, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Należy przyjąć, że opłata wstępna oraz miesięczne raty leasingowe, o których mowa w pytaniu spełniają te warunki, więc są kosztami uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. na dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Tak więc w tym konkretnym przypadku, koszty wynikające

z faktur wystawionych w okresie czerwiec-wrzesień 2022 r. powinny być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów odpowiednio w czerwcu, lipcu, sierpniu i we wrześniu br.

Wyjaśnienia te dotyczą również opłaty wstępnej. Podkreślamy ten fakt, bowiem w przypadku takiej opłaty, na przestrzeni minionych lat spotkać można było pogląd, że opłata wstępna dotyczy roku przekraczającego rok podatkowy i w związku z tym należałoby ją rozliczać w czasie odpowiednio do lat, których dotyczy (zasada ta nie dotyczy podatników PIT prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów metodą kasową). Jak jednak założył NSA w wyroku z 14 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2120/11: „*Do kosztów uzyskania przychodów (...) dotyczących okresu przekraczającego rok podatkowy, nie można (...) zaliczyć należności takiej, jak opłata wstępna, która jest płatna jednorazowo i ma charakter samoistny w tym sensie, że jej uiszczenie jest warunkiem koniecznym dojścia do skutku umowy leasingu. Skoro od uiszczenia takiej należności uzależnione jest zawarcie umowy i wydanie przedmiotu leasingu, to dotyczy ona nie trwania usługi leasingu, lecz w ogóle prawa do skorzystania z niego (...)*”.

Pogląd ten podzielają obecnie także organy podatkowe, np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2021 r., nr 0115-KDIT3.4011.78.2021.2.AWO.

5. Koszty wynajmu na przełomie roku

W grudniu 2021 r. spółka z o.o. otrzymała fakturę za wynajem pomieszczeń biurowych na potrzeby firmy. Czynsz wynikający z faktury dotyczy najmu pomieszczeń w styczniu 2022 r. Spółka ujęła tą fakturę w księgach rachunkowych w styczniu 2022 r. W którym miesiącu, a tym samym roku podatkowym koszt z tytułu czynszu powinna zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

 Czynsz za najem pomieszczeń biurowych w styczniu 2022 r. powinien być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów tego miesiąca.

Przypisywanie kosztów uzyskania przychodów do poszczególnych lat podatkowych zależy od tego, czy dany koszt zaliczany jest do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, czy też do kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodami (zwanych kosztami pośrednimi).

Co istotne, ustawa o CIT nie zawiera definicji kosztu bezpośredniego oraz kosztu innego niż bezpośredni. Podziału tych kosztów dokonuje sam podatnik, uwzględniając specyfikę prowadzonej działalności. W praktyce przyjmuje się, że kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami są takie wydatki (koszty), których poniesienie przekłada się w sposób bezpośredni na uzyskanie konkretnych przychodów, np. koszt nabycia towarów i przychód z ich sprzedaży.

Z kolei koszty pośrednie, to takie wydatki (koszty), które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiąganych przychodach, a więc takie, którym nie można przypisać konkretnego przychodu (np. koszty ubezpieczenia składników majątku, prenumeraty czasopism fachowych, usług telekomunikacyjnych, obsługi prawnej, itp.). Ich poniesienie jest jednak niezbędne i uzasadnione z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania podmiotu. Do takich kosztów można zaliczyć m.in. koszty wynajęcia pomieszczeń biurowych, o których mowa w treści pytania.

Koszty pośrednie są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy dane-

go roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Tak wynika z art. 15 ust. 4d updop.

Z kolei za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z nieistotnym w tym przypadku zastrzeżeniem, ustawodawca uważa dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Jak wynika z treści pytania, fakturę wystawioną w grudniu 2021 r. dokumentującą koszt czynszu za najem pomieszczeń biurowych w styczniu 2022 r., spółka ujęła w księgach rachunkowych w styczniu 2022 r., a więc kwotę tego czynszu również do celów podatkowych powinna ująć w kosztach stycznia 2022 r.

6. Odniesienie korekty do ostatniego okresu rozliczeniowego przed zmianą formy opodatkowania

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą na 2022 r. wybrał opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W maju 2022 r. otrzymał fakturę korygującą koszty uzyskania przychodów ujęte w rozliczeniu za 2021 r. Jej przyczyną nie była oczywista omyłka ani błąd rachunkowy. W jaki sposób powinien dokonać korekty, jeżeli stosując w bieżącym roku podatkowym zryczałtowaną formę opodatkowania, nie ustala on kosztów uzyskania przychodów?

 W tym przypadku korektę kosztów podatkowych należy odnieść do ostatniego okresu rozliczeniowego przed zmianą formy opodatkowania, czyli do grudnia 2021 r.

Przedsiębiorcy ustalają koszty uzyskania przychodów, gdy podatek dochodowy rozliczają na zasadach określonych w ustawie o PIT. Rozwiązania problemu podatnik powinien więc poszukiwać na gruncie tej ustawy. Zagadnienie korekty kosztów uzyskania przychodów regulują przepisy art. 22 ust. 7c-7f updof. Wynika z nich, że co do zasady korektę dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli jednak w okresie rozliczeniowym podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub ich kwota jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Analizowane przepisy zastrzegają, że wskazane zasady nie mają zastosowania do korekt, których przyczyną jest błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka. Wówczas korekty trzeba dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym pierwotnie ujęto koszt podatkowy. Ponadto ustawodawca określił inne przypadki, gdy korekta kosztu uzyskania przychodów musi być dokonana wstecz. Korektę taką należy przeprowadzić, gdy następuje ona w sytuacjach szczególnych, tj.:

- po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej,
- po likwidacji działów specjalnych produkcji rolnej albo
- po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym, ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych, lub

- po zmianie zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej.

Wówczas w myśl art. 22 ust. 7f updof, zmniejszenia lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, zmianą formy opodatkowania lub zmianą zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej.

Te szczególne regulacje znajdują zastosowanie w sytuacji podatnika, co oznacza, że korektę kosztów podatkowych powinien on odnieść do grudnia 2021 r. (tj. ostatniego okresu rozliczeniowego przed zmianą formy opodatkowania). Wiązać się to będzie u niego z koniecznością złożenia korekty zeznania podatkowego za ten rok.

7. Korekta kosztów po zmianie statusu spółki komandytowej

Spółka komandytowa od 1 maja 2021 r. uzyskała status podatnika CIT. Przed tą zmianą osiągnięte przez spółkę dochody były opodatkowane na poziomie wspólników (osób fizycznych), proporcjonalnie do przysługującego im udziału w zysku spółki. W marcu 2022 r. spółka otrzymała fakturę korygującą koszt poniesiony w lutym 2021 r. Czy w oparciu o tę fakturę, która potwierdza przyznanie spółce rabatu przez kontrahenta na podstawie obrotów zrealizowanych w 2021 r., należy zmniejszyć jej koszty w bieżącym okresie, czy odnieść korektę do okresu kiedy spółka była transparentna podatkowo?

 Fakturę korygującą wystawioną z powodu otrzymania rabatu, spółka komandytowa powinna uwzględnić w bieżącym okresie rozliczeniowym, tj. za miesiąc, w którym otrzymała fakturę korygującą (tu: marzec 2022 r.).

Dla celów podatku dochodowego termin rozliczenia faktury korygującej zależy od okoliczności jej wystawienia. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów (w tym odpisu amortyzacyjnego) nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca (lub w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty). Jeżeli w wymienionym okresie rozliczeniowym podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub ich kwota jest niższa niż kwota zmniejszenia, to jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów. Tak wynika z art. 15 ust. 4i i 4j updof.

Regulacje te stosuje również spółka komandytowa, która uzyskała status podatnika CIT, a wcześniej była transparentna podatkowo, tzn. że dochód takiej spółki podlegał opodatkowaniu na poziomie jej wspólników. Dotyczy to również korekty kosztów poniesionych przed objęciem jej podatkiem dochodowym. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 marca 2022 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.451.2021.2.IZ. Czytamy w niej: „(...) w sytuacji korekty przychodów uzyskanych bądź kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez Spółkę Komandytową i rozpoznanych dla celów podatku dochodowego przez Wspólników, innej niż spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, w sytuacji w której faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty został/zostanie wystawiony bądź

otrzymany po 30 kwietnia 2021 r., korekta powinna zostać dokonana poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów bądź kosztów uzyskania przychodów Spółki Komandytowej »na bieżąco«.

Natomiast w sytuacji korekty przychodów uzyskanych bądź kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez Spółkę Komandytową i rozpoznanych dla celów podatku dochodowego przez Wspólników, spowodowanej błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, w sytuacji w której faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty został/zostanie wystawiony bądź otrzymany po 30 kwietnia 2021 r., korekta powinna zostać dokonana poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów bądź kosztów uzyskania przychodów Wspólników »wstecz«.

8. Koszty poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego

Spółka z o.o. jest członkiem zagranicznej grupy kapitałowej. Zajmuje się sprzedażą urządzeń i ich uruchamianiem u kontrahentów. Część prac wykonują jej podwykonawcy. Prace te są rozliczane etapami, np. po dostawie urządzeń, po wykonaniu montażu, po uruchomieniu. W związku z zakończeniem danego etapu usługi w grudniu 2021 r. została wystawiona faktura klientowi. Dotyczy ona również prac związanych z tym etapem, które zostaną wykonane dopiero w marcu 2022 r. W efekcie w grudniu 2021 r. spółka uzyskała przychody, do których koszty nie są znane, gdyż zostaną poniesione dopiero w marcu 2022 r., a więc już po sporządzeniu sprawozdania finansowego. Jak podatkowo spółka powinna rozliczyć takie koszty bezpośrednio związane z przychodem?

 Koszty bezpośrednio związane z przychodem uzyskanym w 2021 r., a poniesione po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2021 r., należy zaliczyć do kosztów podatkowych w 2022 r.

Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 updop, w oparciu o rodzaj ich powiązania z przychodami, dzielone są na koszty:

- bezpośrednio związane z przychodami, których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów (możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód),
- inne niż bezpośrednio związane z przychodami, których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia.

Moment potrącalności kosztów bezpośrednio związanych z przychodami określają przepisy art. 15 ust. 4, 4b i 4c updop. Zasadą jest, że takie koszty poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Również koszty poniesione po zakończeniu roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
- 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

– są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4b updop).

Z kolei koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w art. 15 ust. 4b pkt 1 albo pkt 2 updop, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Mając na uwadze te regulacje, skoro spółka najwcześniej w marcu 2022 r., a więc po sporządzeniu sprawozdania finansowego, poniesie wydatki bezpośrednio związane z przychodem, który uzyskała w 2021 r., to w naszej ocenie, powinna zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów 2022 r., a nie 2021 r. (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 lutego 2018 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.370.2017.1.AT).

Warto też ustosunkować się do momentu potrącalności kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami, odnoszących się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesionych po dniu, o którym mowa w powołanym art. 15 ust. 4b pkt 1 albo pkt 2 updop. Jak wynika z art. 15 ust. 4c updop, są one potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie. Przy czym, jak zauważył Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 28 lipca 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.224.2021.1.SK: „*Ustawodawca nie ograniczył możliwości zaliczenia kosztów bezpośrednio związanych z przychodami danego roku podatkowego, a poniesionych po jego zakończeniu tylko do roku podatkowego bezpośrednio następującego po nim. Z literalnej treści art. 15 ust. 4c updop wynika, że koszty bezpośrednie, o których w nim mowa, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie. Z art. 15 ust. 4c updop nie wynika, że koszty bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami należy wyłącznie ujmować w roku następującym bezpośrednio po roku podatkowym, w którym podatnik uzyskał przychód. Przy rozliczaniu kosztów bezpośrednich na zasadzie wyjątku, pozwalającego ująć te koszty w roku następnym w stosunku do tego, w którym wystąpił przychód, ustawodawca nie ograniczył wyłącznie do jednego następnego roku podatkowego, umiejscowionego bezpośrednio po roku, w którym powstał przychód. Przepis ten zawiera otwartą formułę rozliczania kosztów bezpośrednich w czasie, to jest w roku podatkowym następnym, w którym został poniesiony i udokumentowany koszt bezpośredni*”.

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Edyta Makarewicz
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 11 240



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.