

KOSZTY PODATKOWE I NIEPODATKOWE

wybrane zagadnienia

I. REGULACJE USTAWOWE.....	str. 3
1. Definicja kosztów uzyskania przychodów	str. 3
2. Wydatki niestanowiące kosztów podatkowych	str. 4
3. Moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów	str. 7
3.1. Koszty bezpośrednio związane z przychodami	str. 7
3.2. Koszty pośrednio związane z przychodami	str. 9
3.3. Ujmowanie kosztów uzyskania przychodów w PKPiR.....	str. 11
3.4. Należności ze stosunku pracy i składki ZUS	str. 11
3.5. Wydatki na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.....	str. 13
3.6. Koszty zaniechanych inwestycji.....	str. 14
3.7. Odsetki od pożyczek/kredytów	str. 16
3.8. Odpisy na ZFŚS.....	str. 16
3.9. Hipotetyczne odsetki a koszty podatkowe w przypadku przekazania „starych” zysków na pokrycie straty bilansowej	str. 16
II. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	str. 18
1. Ujęcie w kosztach podatkowych czynszu dotyczącego najmu za przyszłe miesiące	str. 18
2. Transakcje zawierane między firmami małżonków	str. 19
2.1. Towary handlowe przekazane z działalności męża do działalności żony	str. 19
2.2. Usługi świadczone między odrębnymi firmami małżonków	str. 20
3. Moment ujęcia w kosztach podatkowych podwyższonego odpisu na ZFŚS dokonanego za rok ubiegły	str. 22
4. Rezerwy na świadczenia pracownicze a koszty podatkowe	str. 23
5. Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych – moment ujęcia w kosztach podatkowych pracodawcy	str. 25

6. Transakcje przekraczające 15.000 zł a koszty podatkowe	str. 26
6.1. Konsekwencje podatkowe zapłaty na rachunek spoza białej listy	str. 26
6.2. Transakcja opłacona z zastosowaniem MPP w kosztach uzyskania przychodów	str. 29
7. Rozliczanie w kosztach podatkowych niepodlegającego odliczeniu VAT od części odsetkowej rat leasingowych.....	str. 31
8. Kiedy ująć w kosztach podatkowych składki ZUS od wynagrodzenia członka rady nadzorczej?	str. 33
9. Odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez udziałowca na cele inwestycyjne oraz operacyjne a koszty podatkowe.....	str. 35
III. KOSZTY PODATKOWE I NIEPODATKOWE W WYJAŚNIENIACH ORGANÓW PODATKOWYCH	str. 38
1. Ujęcie zaległych faktur kosztowych w PKPiR.....	str. 38
2. Diety przedsiębiorców świadczących osobiście usługi transportu w kosztach firmowych.....	str. 40
3. Zastosowanie podwyższonych kosztów pracowniczych w przypadku pracy zdalnej	str. 41
4. Podatkowe stawki amortyzacyjne w spółkach nieruchomościowych – zaliczanie do kosztów podatkowych.....	str. 42
5. Wcześniejsze rozwiązanie umowy leasingu a obowiązek korekty kosztów podatkowych	str. 43
6. Czy wydatki na internet mogą stanowić koszty podatkowe, gdy działalność prowadzona jest w miejscu zamieszkania?	str. 45
7. Wydatki ponoszone przez pracodawcę na dbałość o zdrowie pracowników jako koszty uzyskania przychodów.....	str. 46
8. Możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na zakwaterowanie pracowników/zleceniobiorców	str. 47
9. Zakup alkoholu i wyrobów tytoniowych w związku z badaniem rynku w kosztach podatkowych.....	str. 50



Interpretacje urzędowe
interpretacje.gofin.pl

Baza zawiera
27 202 interpretacje

W serwisie internetowym udostępniamy bazę interpretacji podatkowych, ZUS, z prawa pracy i innych, publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz innych organów państwa.



Wyszukaj

WIS

– Wyszukiwarka

WIS jest decyzją wydawaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług.

Więcej informacji na stronie **pomocnikisiegowego.gofin.pl**

I. REGULACJE USTAWOWE

1. Definicja kosztów uzyskania przychodów

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 ustawy o PDOP i art. 23 ustawy o PDOF. Tak stanowi art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF.

Przyjmuje się ponadto, że kosztem podatkowym mogą być takie wydatki, które są racjonalne i ekonomiczne uzasadnione.

A zatem, aby dany wydatek mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodu, powinien spełniać łącznie następujące warunki, tj. powinien:

- być poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów,
- pozostawać w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- być poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- być właściwie udokumentowany,
- nie znajdować się w negatywnym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty podatkowe.

Warto tu przywołać interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 21 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.38.2023.1.KW, w której organ podatkowy stwierdził, że:

„(...) każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy zaś zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Podatnik, oceniając związek wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą, winien zakładać, że dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodów.

Ponadto należy mieć na względzie, że podatnik, uznając wydatek za koszt uzyskania przychodów, odnosi ewidentne korzyści, albowiem o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na podatniku spoczywa więc ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodów.

Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości.

W tym miejscu należy zauważyć, że ustawodawca nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciami: „w celu” osiągnięcia przychodu, jak i „zachowanie” lub „zabezpieczenie” źródła przychodów.

Zgodnie z definicjami zawartymi w Słowniku języka polskiego PWN, pojęcie:

- a) „celowość” oznacza: „przydatność do jakichś potrzeb”, „świadome zmierzanie do celu”, „taki przebieg zjawisk, zdarzeń, działań ludzkich, jakby w swym rozwoju zmierzały one do określonego celu”,*

- b) „zabezpieczyć” oznacza: „zapewnienie ochrony przed czymś niebezpiecznym lub szkodliwym”, „uczynienie bezpiecznym”, „zapewnienie utrzymania czegoś w dotychczasowym stanie”, „zapewnienie komuś środków do życia”, „zapewnienie zaspokojenia roszczenia lub wykonanie kary”, natomiast
- c) „zachować” oznacza: „pozostać w posiadaniu czegoś”, „dochowac coś w niezmienionym stanie mimo upływu czasu lub niesprzyjających okoliczności”, „uchronić przed zapomnieniem”.

Można więc przyjąć, że koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów to takie koszty, które są poniesione w trakcie dążenia do uzyskania przychodów. Określony cel musi być widoczny w momencie ponoszenia kosztu. Ponadto poniesione koszty winny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać jego realność. Koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to takie koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast jako zabezpieczenie źródła przychodów powinno się przyjmować koszty poniesione na ochronienie istniejącego źródła przychodów w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. (...)”

2. Wydatki niestanowiące kosztów podatkowych

Katalog kosztów wyłączonych z kosztów podatkowych zawarty jest w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i odpowiednio w art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF.

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in.:

1) wydatków na:

- a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
- b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
- c) ulepszenie środków trwałych, które powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych

– wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych (zarówno stanowiących, jak i niestanowiących kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF), są jednak kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia;

2) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m ustawy o PDOP (analogicznie art. 22a-22o ustawy o PDOF), w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- a) 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1083 i 1260) oraz w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem napędzanym wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy (dotyczy pojazdów wprowadzonych do ewidencji od 24.12.2021 r.),
- b) 150.000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych;

3) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych (zarówno stanowiących, jak i niestanowiących

kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF);

- 4) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:
 - a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
 - b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu,
- 5) wydatków na spłatę pożyczek/kredytów (z pewnymi wyjątkami) oraz na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń;
- 6) naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów);
- 7) odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;
- 8) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;
- 9) jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy;
- 10) kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług;
- 11) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem m.in. wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w określony sposób,
- 12) odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie odrębnych przepisów;
- 13) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;
- 14) wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika (wg ustawy o PDOF – na potrzeby wykonywanej działalności):
 - a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
 - b) w jazdach 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;

-
- 15) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z pewnymi wyjątkami;
 - 16) składek na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
 - 17) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych oraz koszty, o których mowa w art. 15 ust. 1 za pkt 2 ustawy o PDOP (odpowiednio w art. 22 ust. 1p pkt 2 ustawy o PDOF);
 - 18) podatku od towarów i usług, z tym że kosztem uzyskania przychodów może być np. VAT naliczony niepodlegający odliczeniu czy VAT należny od nieodpłatnych świadczeń (o ile występuje);
 - 19) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie;
 - 20) u podatników CIT – wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania tzw. estońskim CIT i uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości;
 - 21) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
 - 22) dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, 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;
 - 23) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;
 - 24) 25% poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania firmowego samochodu osobowego (będącego środkiem trwałym, wynajętego, itd.) na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód ten jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;
 - 25) u podatników PIT – poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku firmowego, oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu; te wydatki i składki w wysokości 20% stanowią jednak koszty uzyskania przychodów pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;
 - 26) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, niezaliczanych do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów działalności prowadzonej przez podatnika, lecz służą osobistym celom podatnika, pracowników i innych osób albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą podatnika.
-

3. Moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów

W obu ustawach o podatku dochodowym ustawodawca określił zasady dotyczące momentu ujmowania w kosztach uzyskania przychodów ponoszonych przez podatnika wydatków/kosztów. W tym dodatku przedstawiamy najważniejsze z tych zasad.

3.1. Koszty bezpośrednio związane z przychodami

Podatnicy CIT i PIT prowadzący księgi rachunkowe generalnie „dzielą” koszty uzyskania przychodów na bezpośrednio związane z przychodami oraz na koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Bardzo istotne jest przypisanie kosztów do ich odpowiedniego rodzaju, ze względu na odmienne zasady potrącalności tych kosztów.

Definiowanie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami

Ustawodawca nie zawarł definicji kosztów bezpośrednio związanych z przychodami. W praktyce przyjęto się, że są to takie wydatki, których poniesienie przekłada się wprost (w sposób bezpośredni) na uzyskanie konkretnych przychodów. Klasycznym przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie towaru i przychód z ich zbycia. Takimi kosztami są także wydatki na zakup materiałów i produktów, które można przypisać do konkretnego przychodu.

Powyższe wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 13 marca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.21.2023.1.AW, w której organ podatkowy stwierdził:

„(...) Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji kosztu „bezpośredniego” oraz kosztu „pośredniego” – brak takiej definicji związany jest z nieokreślonością tych pojęć i brakiem stałych, niezmiennych kryteriów oceny wystąpienia bezpośredniego lub jedynie pośredniego związku takich kosztów z przychodami osoby prawnej w konkretnym przypadku. W efekcie te same wydatki mogą być w danych warunkach bezpośrednimi, zaś w innych jedynie pośrednimi kosztami uzyskania przychodu. Ocena tej kwestii musi być więc dokonywana w każdym przypadku na tle określonej sytuacji, przy uwzględnieniu indywidualnych cech działalności podatnika, w warunkach, w których wydatki te są ponoszone. Przy czym jeżeli określone wydatki można powiązać z osiągnięciem konkretnego przychodu, to bez względu na możliwość jednoczesnego wywiedzenia pośredniego związku tych wydatków z ewentualnymi innymi przychodami, zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów ocenić należy w kontekście tego przychodu, z którym wydatki te są bezpośrednio związane.

Zgodnie z ugruntowanym poglądem, kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami są takie wydatki, których poniesienie przekłada się wprost (w sposób bezpośredni) na uzyskanie konkretnych przychodów. W ich przypadku możliwe jest „zidentyfikowanie” wpływu danego kosztu na wielkość osiągniętych przychodów. Do tej kategorii należą głównie te koszty, które mogą być przydzielone, przypisane do określonych wyrobów bądź usług. Klasycznym przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie lub wytworzenie jednostki towaru i przychód ze zbycia tej jednostki towaru. (...)”

Moment potrącenia kosztów bezpośrednio związanych z przychodami

Zasady rozliczania kosztów bezpośrednio związanych z przychodami określone zostały w art. 15 ust. 4 i 4b-4c ustawy o PDOP oraz art. 22 ust. 5 i 5a-5b ustawy o PDOF.

Z przepisów tych wynika, że koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są

potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Także koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 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
- 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.

Natomiast koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po ww. terminach, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Warto przywołać tu interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 24 stycznia 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.489.2021.2.SG, w której czytamy:

„(...) Generalną zasadą podatkowego rozliczania kosztów bezpośrednich jest ujęcie (potrącenie) w rachunku podatkowym kosztu bezpośrednio związanego z przychodem w roku jego związania z odpowiadającym mu przychodem, chyba że koszt bezpośredni został poniesiony po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego po zakończonym roku podatkowym – w takim przypadku jest on potrącalny w roku podatkowym następującym po roku, którego dotyczy. Koszty bezpośrednie należy więc ujmować podatkowo w momencie wykazania odpowiadających im przychodów.

Oznacza to, iż w sytuacji, gdy podatnik posiada wystarczające dowody księgowe do zaksięgowania danego wydatku do kosztów przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego, to koszt ten będzie kosztem uzyskania przychodów roku podatkowego, w którym zostały osiągnięte odpowiadające mu przychody. Z kolei zaś w sytuacji, gdy dokumenty niezbędne do zaksięgowania kosztów podatnik otrzyma po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego, to koszt ten będzie kosztem uzyskania przychodów w roku, w którym podatnik uzyska te dokumenty. (...)”

Koszty bezpośrednio związane z przychodami poniesione w kolejnych latach

Jak już wskazano, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po sporządzeniu sprawozdania finansowego/upływie terminu do złożenia zeznania podatkowego, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Od pewnego czasu wątpliwości budzi, co należy rozumieć przez ww. „rok następujący”.

Z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 28 lipca 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.224.2021.1.SK wynika, że **nie musi to być wyłącznie rok bezpośrednio następujący po roku podatkowym, w którym powstał przychód, którego koszt ten bezpośrednio dotyczy. Mogą to być także kolejne lata.** Jak czytamy w tej interpretacji:

„(...) 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 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.

(...) W związku z powyższym stanowisko spółki, że koszty związane bezpośrednio z przychodami z tytułu świadczenia usług i udokumentowane fakturami lub innymi dokumentami otrzymanymi przez spółkę po upływie jednego roku lub więcej lat od końca roku podatkowego, w którym spółka zadeklarowała odpowiadające tym kosztom przychody, powinny być potrącalne na bieżąco w roku ich poniesienia, tj. w roku podatkowym, w którym spółka zaksięgowwała w księgach na koncie zobowiązań otrzymane faktury lub inne dokumenty dokumentujące poniesienie kosztu, należy uznać za prawidłowe. (...)”

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS z 4 maja 2021 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.26.2021.4.SG czy Ministra Finansów z 25 maja 2015 r., nr DD10.8221.48.2015.MZO.

Zaznaczamy, że NSA w wyroku z 4 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 746/18 uznał, że użycie przez ustawodawcę w art. 15 ust. 4c ustawy o PDOP wyrażenia „są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie” oznacza, że rokiem podatkowym, za który należy uwzględnić koszty uzyskania przychodu, jest rok bezpośrednio następujący po roku podatkowym, którego te koszty dotyczą.

3.2. Koszty pośrednio związane z przychodami

Definiowanie kosztów pośrednich

Ustawodawca nie określił także, co należy rozumieć przez koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, tzw. koszty pośrednie. Przyjęto się, że są to wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiąganych przychodach, tj. takie, którym nie można przypisać konkretnego przychodu (nie pozostają one w uchwytym związku z takim przychodem). W tym przypadku nie jest możliwe ustalenie, w którym okresie bądź roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich kosztów.

Jak przykładowo stwierdził Dyrektor KIS we wspomnianej już wyżej interpretacji indywidualnej z 13 marca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.21.2023.1.AW:

„(...) pośrednie koszty uzyskania przychodów to takie wydatki, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia. Nie pozostają one w uchwytym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika – brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód. Do tego rodzaju kosztów zalicza się m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną, ubezpieczenia, świadczenia na rzecz pracowników. Każdy z ww. wydatków jest związany z działalnością prowadzoną przez podatnika i przyczynia się w sposób ogólny do osiągania przez niego przychodów. Nie można jednak ustalić, uzyskaniu jakiego konkretnego przychodu dany wydatek służy. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami. Stąd nie jest możliwe

ustalenie, w którym okresie bądź roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich kosztów.

Kosztami będą również koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas, gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty. (...)”

Moment potrącenia kosztów pośrednich

Ujmując w kosztach podatkowych koszty pośrednie należy mieć na uwadze, że:

- 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 danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (art. 15 ust. 4d ustawy o PDOP i art. 22 ust. 5c ustawy o PDOF),
- za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się tu 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. 15 ust. 4e ustawy o PDOP i art. 22 ust. 5d ustawy o PDOF).

Obecnie organy podatkowe uważają, że **dniem poniesienia kosztu jest dzień, na który ujęto wydatek w księgach rachunkowych na jakimkolwiek koncie, niekoniecznie kosztowym. Dzień uznania wydatku za koszt podatkowy nie jest uzależniony od dnia uznania tego wydatku za koszt bilansowy.** Tak przykładowo uznał Dyrektor KIS w ww. interpretacji indywidualnej z 11 lutego 2022 r.

Koszty pośrednie przekraczające rok podatkowy

Jak już wskazano, jeżeli koszty pośrednie 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. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 17 maja 2021 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.65.2021.1.MK stwierdził, że:

„(...) zwrot w (...) art. 15 ust. 4d ustawy o CIT (...) „dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy” obejmuje wydatki dotyczące usług (świadczeń) wykonywanych w kilku okresach. Nie dotyczy zaś wydatków związanych ze świadczeniami wykonywanymi jednorazowo, lecz wykorzystywanymi lub odnoszącymi skutek przez dłuższy czas. Przede wszystkim jednak zauważyć należy, że o tym, czy w istocie dany wydatek z uwagi na swój charakter nie może zostać przyporządkowany do długości okresu, którego dotyczy, decydują ostatecznie przepisy prawa podatkowego, a nie sposób jego księgowania na potrzeby prawa bilansowego. (...)”

Warto także dodać, że na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.gov.pl) w serwisie „Głos podatnika” odniesiono się do zgłoszenia (Głos_podatnika_CIT_113712) dotyczącego możliwości zrównania sposobu rozliczania kosztów pośrednich na potrzeby bilansowe i podatkowe. Chodziło o uproszczenia w rozliczaniu kosztów pośrednich dotyczących dwóch okresów, tj. kosztów mediów, ubezpieczeń, prenumerat itp. Odnosząc się do tej kwestii Ministerstwo Finansów stwierdziło:

„(...) Co do zasady, koszty pośrednie rozliczane są z chwilą poniesienia, rozumianą jako dzień, na który ujęto koszt na podstawie faktury lub innego dowodu w księgach rachunko-

wych. W przypadku jednak kosztów pośrednich, które dotyczą okresu dłuższego niż rok, zgodnie z ustawą o CIT należy rozliczyć je proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Chodzi o to, żeby koszty te w odpowiedni sposób przypisać do poszczególnych lat podatkowych, których w istocie one dotyczą. Przypisanie tych kosztów w całości do roku podatkowego, w którym wystawiono fakturę, pomimo, że w części dotyczą one również następnego roku podatkowego, wpłynęłoby na rzetelność podstawy opodatkowania za rok podatkowy. W roku podatkowym, w którym wystawiono fakturę, podatek dochodowy byłby zaniżony, poprzez uwzględnienie w kosztach części kosztów dotyczących innego roku podatkowego, a w następnym roku podatek byłby zawyżony, gdyż w kosztach nie zostałaby uwzględniona część kosztów dotyczących tego roku podatkowego. (...)”

3.3. Ujmowanie kosztów uzyskania przychodów w PKPiR

Przepisy dopuszczają dwie metody ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (PKPiR), tj.:

- metodę uproszczoną albo
- metodę memoriałową.

O metodzie uproszczonej stanowi art. 22 ust. 4 ustawy o PDOF. Zgodnie z tym przepisem, koszty uzyskania przychodów podlegają potrąceniu tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Koszty uzyskania przychodów generalnie ujmuje się wówczas w PKPiR w dacie wystawienia dokumentu potwierdzającego poniesienie kosztu, np. faktury, rachunku lub innego dowodu.

Z kolei do metody memoriałowej mają zastosowanie regulacje zawarte w art. 22 ust. 5-5c i 6 ustawy o PDOF. Stosując tę metodę, wyodrębnia się koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami oraz tzw. koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie, co do zasady, rozlicza się w tym roku, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody. Natomiast koszty pośrednie potrąca się w dacie ich poniesienia, przy czym jeśli koszty te 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.

Należy podkreślić, że niezależnie od metody ewidencjonowania kosztów w PKPiR, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

W praktyce różnica w sposobie ewidencji kosztów dotyczy zasadniczo kosztów pośrednich, których stosujący metodę memoriałową nie ujmuje w księdze w dacie ich poniesienia w tej części, w jakiej dotyczą one następnych lat podatkowych.

3.4. Należności ze stosunku pracy i składki ZUS

Wynagrodzenia pracowników

Wynagrodzenia pracowników stanowią koszty uzyskania przychodów pracodawcy w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem, że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi, ww. wynagrodzenia stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, w którym zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika.

grodzienia są kosztem uzyskania przychodów z chwilą ich faktycznej wypłaty lub postawienia do dyspozycji pracowników. Tak wynika z art. 15 ust. 4g i art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o PDOP oraz art. 22 ust. 6ba i art. 23 ust. 1 pkt 55 ustawy o PDOF.

Przykład

Zgodnie z przyjętym regulaminem pracy, wynagrodzenia za dany miesiąc pracodawca wypłaca pracownikom 10. dnia następnego miesiąca. Wynagrodzenie za luty 2023 r. pracodawca wypłacił pracownikom:

- 10 marca 2023 r. – wynagrodzenia za luty stanowią koszty uzyskania przychodów w lutym,
- 15 marca 2023 r. – wynagrodzenia za luty stanowią koszty uzyskania przychodów w marcu.

Składki ZUS w części finansowanej przez pracodawcę

Od 1 stycznia 2023 r. składki ZUS od wynagrodzeń pracowników finansowane przez pracodawcę stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który wynagrodzenia są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów. W przypadku uchybienia temu terminowi, ww. składki stanowią koszty uzyskania przychodów z chwilą ich opłacenia do ZUS (analogicznie jak dotychczas).

Warto dodać, że terminy opłacania składek ZUS reguluje art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.). Na podstawie tego przepisu, płatnik opłaca składki za dany miesiąc nie później niż:

- do 5 dnia następnego miesiąca – dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- do 15 dnia następnego miesiąca – dla płatników składek posiadających osobowość prawną,
- do 20 dnia następnego miesiąca – dla pozostałych płatników składek.

Przykład

Spółka z o.o. wypłaca pracownikom wynagrodzenie za dany miesiąc 10-go dnia miesiąca następnego. Załóżmy, że wynagrodzenie za kwiecień 2023 r. zostanie wypłacone w dniu 10 maja 2023 r. W tej sytuacji składki ZUS od ww. wynagrodzeń, w części finansowanej przez spółkę, będą stanowiły koszty uzyskania przychodów:

- w kwietniu 2023 r. – jeśli składki te zostaną zapłacone do ZUS do 15-go czerwca 2023 r.,
- w miesiącu ich zapłacenia do ZUS, jeśli ich zapłata nastąpi po ustawowym terminie, tj. po 15 czerwca 2023 r.

Należy zaznaczyć, że w praktyce stosowanie powyższych regulacji jest problemowe. W momencie „zamykania” miesiąca i ustalania zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym należne jest wynagrodzenie, którego dotyczy składka ZUS, podatnik może jeszcze nie wiedzieć, czy dokona ich zapłaty terminowo.

Na wątpliwości te zwrócono uwagę również w interpelacji poselskiej z 11 stycznia 2023 r., nr 38286. Zapytano w niej m.in. o to, w jaki sposób ma postąpić podatnik, który ww. składki ZUS ujął w kosztach podatkowych w miesiącu, za który należne było wynagrodzenie (stanowiące podstawę ich naliczania), gdy następnie nie uregulował ich w terminie

przypadającym na drugi miesiąc następujący po miesiącu zaliczenia składek do kosztów podatkowych. Czy należy wówczas dokonać korekty kosztów podatkowych wstecz, czy też uznać, że korekta kosztów podatkowych nie była związana z błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką i tym samym korekta ta powinna nastąpić na bieżąco, w dacie zapłaty tych składek?

Sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów (dalej: MF) w odpowiedzi z 25 stycznia 2023 r. na ww. interpelację poselską (w piśmie nr DD2.054.2.2023) wyjaśnił, że:

„(...) Memoriałowy sposób zaliczania do kosztów uzyskania przychodów składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzeń pracowniczych, w części finansowanej przez płatnika składek, jest warunkowany ich opłaceniem w terminie określonym w odrębnych przepisach. W przypadku, gdy składki te nie zostały opłacone w terminie, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, za który wynagrodzenie, którego składki te dotyczą, jest należne. W konsekwencji podatnik, który na zasadzie memoriału zaliczył do kosztów uzyskania przychodów nieopłacone w terminie składki na ubezpieczenia społeczne, dokonuje „wstecz” korekty kosztów związanych z tymi składkami, tj. koryguje koszty miesiąca, w którym zaliczył, na zasadzie memoriału, składki do kosztów podatkowych. Składki te będą stanowiły koszty uzyskania przychodów w miesiącu, w którym zostaną zapłacone. (...)”

MF wyjaśniło także, że nowe przepisy dotyczące ujmowania w kosztach podatkowych składek ZUS, finansowanych przez pracodawcę, stosuje się do składek z tytułu należności, należnych od dnia 1 stycznia 2023 r. Powyższa regulacja obejmuje wszystkich podatników, niezależnie od okresu trwania czy przyjętego roku podatkowego (tj. roku podatkowego innego niż kalendarzowy).

3.5. Wydatki na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Zasadą jest, że wydatki na zakup/wytworzenie środków trwałych (oraz wartości niematerialnych i prawnych) nie mogą zostać zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Wydatki te podlegają ujęciu w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej tych składników majątku (na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń i ograniczeń). Jeśli jednak wartość początkowa środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) nie przekracza 10.000 zł, to podatnik może:

- nie wprowadzać składnika majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a wydatki na jego zakup zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, w miesiącu oddania go do używania, lub
- wprowadzić składnik majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych albo jednorazowo w miesiącu oddania tego środka trwałego do używania, albo w miesiącu następnym.

Wydatki na zakup środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) mogą także zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów – w części niezamortyzowanej – w przypadku jego odpłatnego zbycia czy likwidacji (o ile likwidacja taka nie następuje w wyniku utraty przydatności gospodarczej na skutek zmiany rodzaju działalności).

Dodajmy, że wydatki na ulepszenie środka trwałego, zwiększające jego wartość początkową, podlegają rozliczeniu w kosztach podatkowych na analogicznych zasadach, jak wydatki na zakup/wytworzenie środków trwałych.

3.6. Koszty zaniechanych inwestycji

Dla celów podatku dochodowego inwestycje to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy o rachunkowości, tj. zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (zob. art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości).

Nakłady inwestycyjne składają się na wartość początkową środka trwałego, stanowiąc koszty uzyskania przychodów – co do zasady – poprzez odpisy amortyzacyjne. Niekiedy jednak podatnik podejmuje decyzję o zaniechaniu inwestycji. W takim przypadku zastosowanie znajdują regulacje zawarte w art. 15 ust. 4f ustawy o PDOP i art. 22 ust. 5e ustawy o PDOF. Na podstawie tych przepisów, koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

Definicja zaniechanych inwestycji

W żadnej z ustaw o podatku dochodowym (ani w ustawie o rachunkowości) nie zawarto definicji zaniechanych inwestycji. Do kwestii tej odniósł się m.in. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 20 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.171.2022.1.JF. Według organu podatkowego:

„(...) Z zaniechaniem inwestycji mamy do czynienia wówczas, gdy podatnik nie podejmuje kolejnych czynności związanych z prowadzonym procesem inwestycyjnym, pomimo że nie został on zakończony. Innymi słowy jest to brak działania, zaprzestanie dokonywania następnych czynności, a w konsekwencji rezygnacja z podjętych wcześniej zamierzeń i odstąpienie od inwestycji.

Z kolei zgodnie z ukształtowaną doktryną: *„Zaniechanie inwestycji jest niewątpliwie wynikiem trwałego zaprzestania prowadzenia zadania inwestycyjnego w związku z brakiem kolejnych czynności inwestycyjnych wynikających z podejmowanych przez podatnika decyzji, skutkujących powstrzymaniem się od działania w celu kontynuacji inwestycji”* (Małecki Paweł, Mazurkiewicz Małgorzata, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, wyd. VIII).

Zatem wydatki poniesione na niedokończoną inwestycję mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w dwóch sytuacjach:

- sprzedaży niedokończonej inwestycji,
- zlikwidowania zaniechanej inwestycji.

Analizując istotę likwidacji jako procesu gospodarczego należy przyjąć, że powinna być ona działaniem nieodwracalnym i trwałym.

Zatem dla celów zaliczenia kosztów zaniechanych inwestycji do kosztów uzyskania przychodów konieczne jest:

- zaniechanie wszelkich działań w związku z inwestycją i
- podjęcie decyzji o zaniechaniu inwestycji.

Koszty zaniechanych inwestycji są, w myśl (...) art. 15 ust. 4f ustawy o CIT, kosztem podatkowym w dacie zbycia lub likwidacji inwestycji. (...)”

Likwidacja inwestycji

Organy podatkowe uważają, że pojęcie „likwidacji inwestycji” należy – co do zasady – traktować dosłownie, tj. tylko fizyczna likwidacja inwestycji (np. jej rozbiórka, złomowanie, zniszczenie) umożliwia uznanie poniesionych na nią wydatków za koszty uzyskania przychodów. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 21 maja 2021 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.140.2021.1.MBD, w której wskazano, że z ww. czynności

sporządza się protokół fizycznej likwidacji, który oznacza zakończenie procesu likwidacji środka trwałego w budowie. Organ podatkowy nie zgodził się ze stanowiskiem, iż podatnik jest uprawniony do ujęcia w wyniku podatkowym kosztów zaniechanej inwestycji w momencie podjęcia przez zarząd decyzji o jej zaniechaniu. Wydatków rzeczowych na zaniechaną inwestycję nie można bowiem uwzględnić w kosztach uzyskania przychodu do czasu zbycia lub fizycznej likwidacji tej inwestycji.

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 17 lutego 2021 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.902.2020.2.MD.

Zaznaczamy, że WSA w Warszawie w wyroku z 30 września 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 786/21 (orzeczenie nieprawomocne) uznał, że nie w każdym przypadku musi dojść do fizycznej likwidacji zaniechanej inwestycji. Zdaniem sądu:

„(...) W sytuacji, w której podatnik nie zamierza zbyć zaniechanej inwestycji, bądź inwestycja ta z przyczyn faktycznych nie nadaje się do zbycia, a koszty jej fizycznej likwidacji powodują, że ewentualny koszt uzyskania przychodu nie jest warty poniesienia wydatków na likwidację, podatnik nigdy nie będzie mógł uwzględnić poniesionych kosztów w rozliczeniu podatkowym. Taka wykładnia analizowanego przepisu przeczy jego celowi.

(...) W ocenie Sądu, poniesione przez podatnika koszty zaniechanej inwestycji mogą być potrącone jako koszty uzyskania przychodów, jeżeli zdecyduje on definitywnie, że efekt nakładów poniesionych na zaniechaną inwestycję nie będzie w przyszłości wykorzystywany. (...)”

Co ważne, organy podatkowe uważają – w odniesieniu do nakładów, określonych jako intelektualne i niematerialne, zawartych w dokumentacjach, analizach, ekspertyzach, opiniach, itd. – że ich fizyczna likwidacja byłaby nieracjonalna, także ze względów dowodowych. Zniszczenie bowiem nośników, na których są one przechowywane, pozbawiłoby podatnika możliwości udowodnienia rzeczywistego poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów. Tak stwierdził Dyrektor KIS np. w ww. interpretacji indywidualnej z 20 marca 2023 r. Według organu podatkowego:

„(...) W przypadku likwidacji inwestycji w odniesieniu do usług o charakterze niematerialnym, dotyczących np. zleconej dokumentacji, przepis art. 15 ust. 4f ustawy o CIT należy interpretować z uwzględnieniem obowiązków wynikających z innych przepisów prawa, tj. przepisów ustawy o rachunkowości, w tym art. 74 tej ustawy, określających terminy jej przechowywania.

Systemowa wykładnia tych przepisów daje podstawę do oceny, że w ramach likwidacji zaniechanych inwestycji, wystarczające do uznania kosztów sporządzenia (nabycia) dokumentacji inwestycyjnej jako kosztów uzyskania przychodów jest podjęcie decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego. W odniesieniu zatem do nakładów o takim charakterze, których efekty mają formę intelektualną i niematerialną, „definitywność” likwidacji nie musi być rozumiana tak samo w stosunku do nakładów o charakterze materialnym.

Rozumienie takie nie jest racjonalne, gdyż ich fizyczna likwidacja oznacza ich zniszczenie, co w konsekwencji pozbawiłoby podatnika możliwości udowodnienia rzeczywistego poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów. Koszt zaniechanej inwestycji winien być bowiem udokumentowany w sposób bezsporny i kompletny, a przede wszystkim zgodny z przepisami prawa, tak jak każdy inny koszt podatkowy, na co wskazuje przepis art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Warunkiem uznania tych wydatków za koszty podatkowe jest także, aby efekt nakładów poniesionych na zaniechaną inwestycję nie był wykorzystywany w przyszłości. (...)”

3.7. Odsetki od pożyczek/kredytów

Ujmując w kosztach podatkowych odsetki od pożyczek/kredytów, zaciągniętych na potrzeby prowadzonej działalności, należy mieć na uwadze, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in.:

- wydatków na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów),
- naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów),
- odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji.

Zatem odsetki od pożyczek/kredytów mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów generalnie w dacie ich zapłaty lub kapitalizacji.

W niektórych przypadkach sama zapłata (kapitalizacja) odsetek nie jest wystarczająca do uznania ich za koszty podatkowe. Przykładowo, odsetki od pożyczki (kredytu), zaciągniętej na zakup/wytworzenie środka trwałego, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, nie są ujmowane bezpośrednio w kosztach podatkowych, lecz zwiększają wartość początkową środka trwałego (w takim przypadku są one kosztem podatkowym generalnie poprzez odpisy amortyzacyjne).

Co ważne, przyjmuje się, że dotyczy to zarówno odsetek zapłaconych, jak i odsetek jedynie naliczonych do tego dnia, nawet jeśli nie zostały jeszcze faktycznie zapłacone.

3.8. Odpisy na ZFŚS

Odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, stanowią koszty uzyskania przychodów, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu (art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b) ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. b) ustawy o PDOF).

W świetle powyższego uważa się, że odpisy na ZFŚS stanowią koszty uzyskania przychodów w momencie faktycznego przekazania środków na rachunek bankowy Funduszu.

3.9. Hipotetyczne odsetki a koszty podatkowe w przypadku przekazania „starych” zysków na pokrycie straty bilansowej

Możliwość ujmowania w kosztach podatkowych hipotetycznych odsetek

Kwestię tzw. hipotetycznych odsetek, stanowiących koszty uzyskania przychodów, reguluje art. 15cb ustawy o PDOP.

Z przepisów tych wynika, że w spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

- dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub
- zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Powyższy koszt przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych. Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z ww. tytułów nie może przekroczyć kwoty 250.000 zł.



Podatnicy CIT nie mogą skorzystać z preferencji polegającej na zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów hipotetycznych odsetek od dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej.

Ponadto hipotetyczne odsetki mogą być ujęte w kosztach podatkowych, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce (art. 15cb ust. 5 ustawy o PDOP). Do naruszenia tego warunku odniósł się podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów (dalej: MF) w piśmie z 8 lipca 2020 r. (nr DD5.8201.4.2020.AM), będącym odpowiedzią na interpelację poselską nr 1075. Jak czytamy w tym piśmie:

„(...) W sytuacji (...), gdy podatnik najpierw zatrzyma dopłaty i zysk w spółce i rozliczy koszt podatkowy hipotetycznych odsetek, a następnie po upływie roku przeznaczy zysk na pokrycie straty finansowej, to naruszy warunki ulgi i będzie musiał skorygować dokonane odliczenie poprzez rozpoznawanie na bieżąco przychodu w wysokości wartości hipotetycznych odsetek uprzednio zaliczonych do KUP. (...)”

Przypominamy, że przepisy dotyczące hipotetycznych odsetek stosuje się po raz pierwszy do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2019 r. Stosuje się je również do wniesionych dopłat oraz zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy po dniu 31 grudnia 2018 r. W takim przypadku za rok wniesienia dopłaty lub przekazania zysku przyjmuje się rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2019 r.

Część zysku przekazana na kapitał zapasowy a hipotetyczne odsetki

Jak już wskazano, jednym z warunków ujmowania w kosztach podatkowych hipotetycznych odsetek jest przekazanie zysku na kapitał zapasowy. Nie oznacza to jednak, że musi to być cały zysk wypracowany za dany rok obrotowy. Może to być jego część, np. pozostała po wypłacie dywidendy wspólnikom. Co jednak ważne, **ww. preferencja (tj. ujmowanie w kosztach podatkowych hipotetycznych odsetek) dotyczy tej części zysku, która została przekazana na kapitał zapasowy**. Podobnie wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 21 stycznia 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.575.2021.1.AW. Zdaniem organu podatkowego:

„(...) Spółce w zeznaniu CIT-8 za 2021 rok będzie przysługiwać prawo zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kwoty odpowiadającej iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym 2020 r. powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku za rok 2019 r. (...) pozostawionego na kapitale rezerwowym po wypłacie dywidendy w październiku 2021 r., albowiem zysk Spółki za 2019 r., który przeznaczyla na kapitał rezerwowy, będzie pomniejszony o wypłatę dywidend w roku podatkowym 2020 oraz 2021 r. i nie będą planowane w odniesieniu do tego zysku dalsze wypłaty dywidend. (...)”

W naszej opinii, analogicznie będzie w sytuacji, gdy część wypracowanego za dany rok obrotowy zysku netto zostanie przekazana na kapitał zapasowy, a część np. na pokrycie straty bilansowej (jak już wskazano, podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów hipotetycznych odsetek w odniesieniu m.in. do zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej). Omawiana preferencja będzie dotyczyć tej części zysku netto, która zostanie przekazana na kapitał zapasowy.

II. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

1. Ujęcie w kosztach podatkowych czynszu dotyczącego najmu za przyszłe miesiące

Spółka z o.o. otrzymała w styczniu 2023 r. fakturę za najem lokalu za marzec br. Czy ze względu na małą wartość czynszu, można go ująć w kosztach uzyskania przychodów w styczniu 2023 r. uwzględniając fakt, iż jest to dla spółki koszt pośredni i faktura została zaksięgowana w styczniu br. (rok podatkowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym)?

Skoro faktura za najem została ujęta (zaksięgowana) w księgach rachunkowych w styczniu 2023 r., to wartość udokumentowanego nią czynszu stanowi koszt podatkowy w styczniu br.

Zasady rozliczania tzw. kosztów pośrednich

Odnosząc się do momentu, w którym czynsz za najem lokalu stanowiący koszt inny niż bezpośrednio związany z przychodami (tzw. koszt pośredni) podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych, należy wskazać, że:

- koszty pośrednie są generalnie potrącalne w dacie ich poniesienia; jeżeli koszty te 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,
- za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów 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.

Tak wynika z art. 15 ust. 4d-4e ustawy o PDOP (i art. 22 ust. 5c-5d ustawy o PDOF).

Zgodnie z przyjętą praktyką, **przez dzień poniesienia kosztu należy rozumieć dzień ujęcia wydatku w księgach rachunkowych na jakimkolwiek koncie, niekoniecznie kosztowym**. Takie stanowisko od dłuższego już czasu prezentują organy podatkowe, co potwierdza np. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 stycznia 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.245.2022.2.ASK.

Dodajmy, że na moment ujęcia danego wydatku w kosztach podatkowych nie wpływa wartość tego wydatku, tj. czy jest on istotny, czy też nie.

Faktura za najem lokalu wystawiona „z góry” a koszty podatkowe

Czynsz za najem obejmujący dany miesiąc kalendarzowy (tu: marzec) nie jest kosztem dotyczącym okresu przekraczającego rok podatkowy. W związku z tym czynsz ten ujmuje się w kosztach uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. ujęcia w księgach rachunkowych. W pytaniu wskazano, że **faktura za najem lokalu za marzec 2023 r. (wystawiona i otrzymana przez spółkę w styczniu br.) została ujęta w księgach rachunkowych spółki w styczniu br. To oznacza, że czynsz ten w kwocie netto (tj. bez podlegającego odliczeniu VAT naliczonego) również stanowi koszt uzyskania przychodów w styczniu br.**

Wspomnijmy, że mimo iż ww. faktura została ujęta w księgach rachunkowych w styczniu br., to wynikający z niej czynsz za najem powinien generalnie obciążać koszty bilansowe w miesiącu, którego czynsz dotyczy, tj. w marcu br. Do tego czasu wartość netto faktury może zostać ujęta w księgach rachunkowych stycznia br., np. na koncie 30 „Rozliczenie zakupu”. W trakcie roku można tu przyjąć także uproszczenie (aby uniknąć rozbieżności między rozliczeniem podatkowym a bilansowym), polegające na księgowaniu czynszu w koszty bilansowe w miesiącu otrzymania faktury, tj. w tym przypadku w styczniu br. Jak już jednak wskazano, rodzaj konta, na którym zostanie zaksięgowany czynsz za marzec br., nie ma znaczenia dla rozliczenia tego czynszu dla celów CIT (PIT).

2. Transakcje zawierane między firmami małżonków

2.1. Towary handlowe przekazane z działalności męża do działalności żony

W styczniu br. rozpoczęłam prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej opodatkowanej według skali podatkowej (PKPiR). W marcu br. otrzymałam towary handlowe od mojego męża, który prowadzi odrębną działalność gospodarczą. Mąż prowadzi księgi rachunkowe i nie ujął tych towarów w swoich kosztach uzyskania przychodów z uwagi na to, że ujmuje je w kosztach podatkowych w momencie uzyskania przychodu z ich sprzedaży. Z mężem łączę mnie ustawowa wspólność majątkowa. Czy wydatki poniesione na zakup ww. towarów handlowych mogą ująć w kosztach uzyskania przychodów w mojej firmie?

W sytuacji opisanej w pytaniu wydatki poniesione na zakup towarów handlowych, które zostały przekazane z działalności gospodarczej męża, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w firmie małżonki.

Regulacje kodeksowe

Zgodnie z art. 31 § 1 ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

Każdy z małżonków jest uprawniony do współposiadania rzeczy wchodzących w skład majątku wspólnego oraz do korzystania z nich w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez drugiego małżonka (art. 34¹ K.r.o.).

W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku (art. 35 K.r.o.).

Małżonek prowadzący działalność gospodarczą ma prawo do samodzielnego zarządzania przedmiotami majątkowymi służącymi do prowadzenia przez niego indywidualnej działalności gospodarczej (art. 36 § 3 K.r.o.).

W świetle powyższego, niezależnie od tego, który z małżonków wykorzystuje w swojej działalności gospodarczej składniki majątku objęte ustawową wspólnością majątkową, oboje małżonkowie pozostają ich właścicielami.

Przekazanie towarów między małżonkami a koszty podatkowe

Jak już wspomniano, cechą wspólności majątkowej małżonków jest m.in. to, że niezależnie od tego, który z nich wykorzystuje w swojej firmie składniki majątku objęte ustawową wspólnością (nabyte w trakcie trwania tej wspólności), oboje z nich pozostają ich współwłaścicielami. To powoduje, że wydatki poniesione ze wspólnych środków na zakup towarów handlowych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów u jednego z nich. W sytuacji zatem, gdy jeden z małżonków przekazuje towary handlowe ze swojej firmy, których nie zaliczył do kosztów uzyskania przychodów, drugiemu małżonkowi prowadzącemu odrębną działalność gospodarczą, a między małżonkami istnieje ustawowa wspólność majątkowa (towary zostały nabyte ze wspólnych środków finansowych) – małżonek, który otrzymał ww. towary, może wydatki na ich zakup ująć w kosztach uzyskania przychodów swojej działalności.

Należy dodać, że w sytuacji opisanej w pytaniu małżonek przekazujący towary handlowe nie zaliczył wcześniej wydatków na ich poniesienie do kosztów podatkowych w swojej działalności. Oznacza to, że ich przekazanie małżonce pozostaje u niego neutralne podatkowo. Natomiast w sytuacji, gdyby ww. towary były uprzednio ujęte w kosztach podatkowych męża, to w efekcie musiałby on ich wartość wyłączyć z tych kosztów. Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 22 maja 2019 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.150.2019.2.AP, w której czytamy:

„(...) Skoro (...) mąż wnioskodawczyni w momencie nieodpłatnego przekazania przedsiębiorstwa żonie dokona korekty kosztów uzyskania przychodu o wartość wydatków poniesionych na zakup niesprzedanych towarów handlowych, wówczas wnioskodawczyni będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez nią pozarolniczej działalności gospodarczej wartość tych towarów, zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)”

2.2. Usługi świadczone między odrębnymi firmami małżonków

Małżonkowie prowadzą odrębne działalności gospodarcze opodatkowane według zasad ogólnych (skala podatkowa). Czy wartość usługi świadczonej przez męża na rzecz działalności żony może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w firmie żony? Małżonkowie pozostają we wspólności majątkowej.

Wartość usługi świadczonej przez męża w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej na rzecz odrębnej działalności żony, co do zasady, może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w firmie żony.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy o PODOF. W myśl tej zasady, kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospo-

darczą, których celem jest osiągnięcie przychodów, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. W praktyce przyjmuje się, że dany wydatek może stanowić koszt uzyskania przychodów, jeżeli:

- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- musi być poniesiony przez podatnika (nie stanowi kosztu uzyskania przychodu wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż on),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 23 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

W myśl art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o PDOF, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki. Kosztem uzyskania przychodów jest jednak wynagrodzenie małżonka podatnika i małoletnich dzieci podatnika, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki, należne m.in. z umowy o pracę czy z umowy zlecenia.

Przepis ten nie ma jednak zastosowania w sytuacji, w której jeden z małżonków, w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, świadczy usługi na rzecz odrębnej działalności drugiego małżonka. W takim przypadku wartość usługi świadczonej przez jednego z nich może stanowić koszt uzyskania przychodów u drugiego z małżonków.

Tak też uważają organy podatkowe. Przykładowo, Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 27 stycznia 2023 r., nr 0115-KDIT3.4011.871.2022.2.JG, wyjaśnił:

„(...) w sytuacji, gdy Pani oraz jej małżonek będą prowadzić odrębne działalności gospodarcze, a mąż w ramach prowadzonej własnej działalności gospodarczej będzie świadczył usługi na rzecz Pani firmy, to tych usług nie należy kwalifikować jako pracy własnej małżonka, w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Będą to bowiem usługi świadczone przez odrębny podmiot gospodarczy – odrębnego przedsiębiorcę. W takiej sytuacji wartość usług świadczonych przez firmę męża na rzecz firmy prowadzonej przez Panią będzie mogła stanowić dla Pani koszty uzyskania przychodów, o których wartość może pomniejszyć Pani osiągnięty z działalności gospodarczej przychód.

(...) W konsekwencji wydatki poniesione na nabycie usług, wynikających z wystawianych przez Pani małżonka dokumentów potwierdzających wykonanie usług, właściwie przez Panią zaewidencjonowane, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej przez Panią działalności gospodarczej, jeżeli w istocie zostaną poniesione i spełniać będą przesłanki wskazane w art. 22 ust. 1 ww. ustawy. (...)”

Podobnie uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 7 czerwca 2022 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.257.2022.2.AP czy z 15 kwietnia 2022 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.2.2022.3.MGR.

Co ważne, organy podatkowe podkreślają, że w takich sytuacjach należy uwzględnić przepisy dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Podmioty powiązane (tu: małżonkowie) są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 23o ust. 1 ustawy o PDOF). Jeżeli w wyniku istniejących

powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań (art. 23o ust. 2 ww. ustawy).

3. Moment ujęcia w kosztach podatkowych podwyższonego odpisu na ZFŚS dokonanego za rok ubiegły

Spółka z o.o. naliczyła podwyższony odpis na ZFŚS za 2022 r., jednakże nie dokonała przelewu środków na rachunek bankowy tego Funduszu. Czy w przypadku, gdy spółka dokona przelewu ww. środków w 2023 r., to będzie mogła ww. podwyższony odpis zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w 2023 r.?

Jeśli spółka dokona przelewu środków pieniężnych na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS w 2023 r. (z tytułu podwyższonego odpisu na ZFŚS za 2022 r.), to wartość tego odpisu będzie mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w 2023 r.

Podwyższony odpis na ZFŚS a koszty podatkowe

Zasadniczo odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, jednakże od zasady tej są wyjątki. Kosztem podatkowym mogą być bowiem m.in. odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) obciążają koszty działalności pracodawcy, **jeżeli**



Na ten temat pisaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 18 z 20.06.2022 r. na str. 15-20

środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu. Tak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b) ustawy o PDOP (i art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. b) ustawy o PDOF).

Podwyższone odpisy na ZFŚS, dokonane zgodnie z przepisami o ZFŚS, obciążają koszty działalności pracodawcy, podobnie jak odpisy podstawowe (pomijamy tu zwiększenia Funduszu z wypracowanego zysku netto, które nie obciążają kosztów działalności pracodawcy). Wartość tych podwyższonych odpisów podatnik (pracodawca dokonujący ww. odpisów) może zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Podobnie wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 27 kwietnia 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.14.2021.2.MZA, w której organ podatkowy stwierdził:

„(...) Aby odpisy i zwiększenia stanowiły koszty uzyskania przychodów, mają być dokonywane zgodnie z ustawą o ZFŚS.

(...) Kosztami uzyskania przychodów nie są (...) wypłaty z Funduszu, lecz są nimi tylko odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu ustawy o ZFŚS obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne na ten cel zostały wpłacone na rachunek Funduszu.

(...) ponieważ u wnioskodawcy nie działa organizacja związkowa, a pracownicy nie są objęci układem zbiorowym, zasady tworzenia Funduszu wynikają z regulaminu wynagradzania. W regulaminie tym pracodawca może dowolnie kształtować wysokość odpisu na Fundusz

(...). Tym samym wnioskodawca ma prawo zwiększenia odpisów, które podobnie jak odpisy podstawowe, obciążają koszty działalności pracodawcy (...) i stanowią koszty uzyskania przychodów (...).”

Moment ujęcia podwyższonego odpisu w kosztach podatkowych

Warunkiem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisu na ZFŚS jest – jak wprost wskazują ww. przepisy – wpłacenie środków pieniężnych stanowiących równowartość tych odpisów na rachunek Funduszu. Dotyczy to odpisu podstawowego, a także podwyższonego. Tak też wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 19 października 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.514.2022.1.AW, w której organ podatkowy wprost wskazał, że **kwota odpisu na ZFŚS stanowi koszt uzyskania przychodu w momencie przekazania środków na rachunek ZFŚS**. Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 22 października 2021 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.192.2021.2.AS, w której organ podatkowy stwierdził:

„(...) dodatkowe odpisy tworzone w wysokości określonej w regulaminie wynagradzania stanowią, co do zasady, koszt podatkowy spółki w momencie ich wpłaty na rachunek prowadzony dla tego funduszu. (...)”

Uwzględniając powyższe, jeśli spółka, która dokonała podwyższonego odpisu na ZFŚS (zgodnie z przepisami o ZFŚS) na 2022 r., przeleje środki pieniężne stanowiące równowartość tego odpisu na wydodrębiony rachunek bankowy Funduszu dopiero w 2023 r., to kwota tego odpisu będzie mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w 2023 r.

4. Rezerwy na świadczenia pracownicze a koszty podatkowe

Spółka z o.o. utworzyła rezerwy na świadczenia pracownicze, księgując je jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Czy wartość tych rezerw spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Nie. Rezerwy na świadczenia pracownicze nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Zasady tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze

Kwestie związane z tworzeniem rezerw na świadczenia pracownicze reguluje art. 39 ustawy o rachunkowości. Do rezerw tych odnosi się także KSR nr 6 pt. „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Rezerwy na świadczenia pracownicze tworzy się w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Jak bowiem wynika z art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości, jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających m.in. z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. Co istotne:

- ujęcie w księgach rachunkowych rezerwy w postaci biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów polega na zwiększeniu kosztów działalności operacyjnej i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów,

Dla Prenumeratorów GOFIN



Treść Krajowych Standardów Rachunkowości, w tym KSR nr 6, dostępna w serwisie www.przepisy.gofin.pl

- wykorzystanie biernych rozliczeń następuje w związku z powstaniem zobowiązania, na które były one utworzone; towarzyszy temu zapis zmniejszający koszty okresu,
- zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały.

W przypadku niektórych jednostek istnieje możliwość odstąpienia od tworzenia ww. rezerw, tę kwestię jednak tu pomijamy (zob. art. 39 ust. 6-7 ustawy o rachunkowości).

Jednostki mogą również zrezygnować z tworzenia m.in. ww. rezerw/bierynych rozliczeń



Na ten temat pisaliśmy
w Biuletynie Informacyjnym nr 6
z 20.02.2023 r. na str. 74-75

międzyokresowych kosztów, o ile uproszczenia te nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (pkt 3.21 KSR nr 6).

Rezerwy na świadczenia pracownicze a koszty uzyskania przychodów

Odnosząc się do kwestii związanej z rozliczeniem rezerw na świadczenia pracownicze – dla celów CIT – należy wskazać, że na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 27 ustawy o PDOP, nie są kosztem uzyskania przychodów rezerwy i odpisy na straty kredytowe oraz odpisy aktualizujące utworzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości albo MSR, inne niż określone w niniejszej ustawie jako taki koszt.

Utworzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości rezerwy na świadczenia pracownicze nie zostały wskazane w ustawie o PDOP jako koszt podatkowy. Oznacza to, że wartość tych rezerw nie może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Kosztem podatkowym będą dopiero świadczenia pracownicze – na zasadach przewidzianych dla ujmowania w kosztach tych świadczeń (zob. art. 15 ust. 4g i art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o PDOP).

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 16 lutego 2017 r., nr 1462-IPPB6.4510.615.2016.2.SO, w której czytamy:

„(...) Samo utworzenie rezerw nie stanowi (...) kosztu uzyskania przychodów, środki pochodzące z rezerw, po spełnieniu przesłanek o możliwości zaliczenia ich do kosztów podatkowych, stają się kosztem podatkowym w momencie poniesienia, na zasadach ogólnych wynikających z art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

*(...) koszty świadczeń dla pracowników wypłacanych w terminie (ze środków pochodzących z rezerw oraz rozliczeń międzyokresowych bierynych) określonym w regulaminie, Kodeksie pracy i rozporządzeniu (MPiPS w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego – przyp. red.), będą dla spółki kosztami uzyskania przychodów rozliczany-
mi memoriałowo, rozpoznając koszt podatkowy w momencie, na który świadczenia te stały się należne (art. 15 ust. 4g).*

Dopiero w momencie niedochowania terminów wynikających z regulaminu, Kodeksu pracy i rozporządzenia, spółka powinna rozpoznać koszt uzyskania przychodów w momencie wypłaty.

Świadczenia, które nie zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji, w ogóle nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. (...)”

Uzupełniając dodajmy, że gdy w późniejszym czasie rezerwa na świadczenia pracownicze zostanie rozwiązana, to pozostanie to bez wpływu na przychody, a także koszty podatkowe.

5. Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych – moment ujęcia w kosztach podatkowych pracodawcy

Spółka z o.o. zatrudnia pracowników produkcyjnych, którym wynagrodzenia za dany miesiąc wypłaca na koniec danego miesiąca. Wynagrodzenia te dla celów bilansowych składają się na koszt wytworzenia produktów. W którym momencie wynagrodzenia te spółka powinna zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów – na zasadach przewidzianych dla kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (czyli z chwilą uzyskania przychodu ze sprzedaży produktu, którego wynagrodzenia te bezpośrednio dotyczą), czy na zasadach przewidzianych dla wynagrodzeń pracowniczych?

Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych ujmowane są w kosztach uzyskania przychodów pracodawcy na zasadach przewidzianych dla należności pracowniczych. Są one zatem kosztem podatkowym w miesiącu, za który są należne, o ile zostaną one wypłacone pracownikom (postawione do ich dyspozycji) terminowo.

Zasadniczo koszty uzyskania przychodów „dzielą” się na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz na koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami – tzw. koszty pośrednie. Więcej piszemy o tym w dziale I tego dodatku w pkt 3.1. i 3.2. Co ważne, koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne generalnie z chwilą uzyskania przychodów, których koszty te bezpośrednio dotyczą (zob. art. 15 ust. 4 i 4b-4c ustawy o PDOP). Z kolei tzw. koszty pośrednie są potrącalne w dacie poniesienia, a jeżeli dotyczą one 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 (zob. art. 15 ust. 4d ww. ustawy).

W przypadku niektórych kosztów przewidziano szczególny moment ich potrącania, tj. ujmowania w rachunku podatkowym. Dotyczy to m.in. wynagrodzeń pracowniczych.



Należności ze stosunku pracy 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, stanowią one koszty uzyskania przychodów w momencie ich wypłacenia lub postawienia do dyspozycji pracowników (art. 15 ust. 4g i art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o PDOP).

W przypadku wynagrodzeń pracowników produkcyjnych, które dla celów bilansowych składają się na koszt wytworzenia produktu, mogą powstać wątpliwości, jak takie wynagrodzenia rozliczać dla celów CIT, tj. czy stanowią one koszty uzyskania przychodów na zasadach przewidzianych dla:

- kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, czy
- należności ze stosunku pracy.

Od dłuższego czasu przyjmuje się, że wynagrodzenia pracowników produkcyjnych są ujmowane w kosztach uzyskania przychodów na zasadach przewidzianych dla należności ze stosunku pracy. Nie są one natomiast rozliczane na zasadach przewidzianych dla kosztów bezpośrednio związanych z przychodami. Tak wynika np. z interpretacji indywidual-

nych Dyrektora KIS z 16 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.69.2020.1.MZA, a także z 17 marca 2020 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.610.2019.1.AT. Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji:

„(...) wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych i kierowników budów wraz ze składkami na ubezpieczenie społeczne należy kwalifikować jako koszty podatkowe w oparciu o (...) art. 15 ust. 4g i ust. 4h updop, bez względu na fakt, czy stanowią one koszty bezpośrednie, czy koszty pośrednie. (...) art. 15 ust. 4 updop, dotyczący rozliczania tzw. kosztów bezpośrednich nie dotyczy wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 4g i 4h updop, tj. wynagrodzeń pracowniczych i związanych z nimi składek na ubezpieczenie społeczne, bowiem ustawodawca w tym zakresie przewidział odrębne regulacje dotyczące sposobu zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów. (...)”

A zatem **jeśli w sytuacji, o której mowa w pytaniu, wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych będą wypłacane terminowo (tu: na koniec miesiąca, za który są należne), wówczas będą one stanowiły koszty uzyskania przychodów pracodawcy w miesiącu, za który te wynagrodzenia są należne.** Gdyby wynagrodzenia te zostały wypłacone (postawione do dyspozycji pracowników) po terminie, to będą one stanowiły koszty podatkowe w miesiącu ich wypłaty (postawienia do dyspozycji pracowników). Moment, w którym podatnik (tu: pracodawca) uzyska przychód ze sprzedaży produktów, którego wynagrodzenia te bezpośrednio dotyczą, nie ma tu znaczenia.

Dodajmy, że również składki ZUS od ww. wynagrodzeń, w części finansowane przez pracodawcę (tu: spółkę), będą podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy na zasadach przewidzianych dla składek ZUS, a nie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (art. 15 ust. 4h ustawy o PDOP).

Uzupełniając wspomnijmy, że także wynagrodzenia zleceniobiorców bezpośrednio produkcyjnych (oraz składki ZUS od tych wynagrodzeń w części finansowanej przez zleceniodawcę) są kosztem podatkowym na zasadach przewidzianych dla tych wynagrodzeń (składek), a nie dla kosztów bezpośrednio związanych z przychodami. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 12 sierpnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.443.2022.2.BS (pisaliśmy o tym w BI nr 8 z 10 marca 2023 r.).

6. Transakcje przekraczające 15.000 zł a koszty podatkowe

6.1. Konsekwencje podatkowe zapłaty na rachunek spoza białej listy

Jestem czynnym podatnikiem VAT. Współpracowałem z kontrahentem, który był czynnym podatnikiem VAT. Płatności dokonywałem na jego konto bankowe zgłoszone na białej liście. W dniu 31 stycznia 2023 r. kontrahent zlikwidował działalność gospodarczą i został wykreślony z VAT. W lutym br. otrzymałem od niego fakturę na kwotę 20.000 zł (faktura została wystawiona w styczniu 2023 r.). Na białej liście nie ma już jednak wskazanego jego konta bankowego. W jaki sposób powinienem dokonać płatności dla kontrahenta, aby uniknąć negatywnych konsekwencji z tytułu zapłaty poza białą listą (odpowiedzialności solidarniej czy braku prawa do ujęcia wydatku w kosztach podatkowych)?

W sytuacji opisanej w pytaniu najlepszym rozwiązaniem będzie złożenie do naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienia o zapłacie na rachunek spoza białej listy.

Biała lista podatników VAT

Szef KAS prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów (tzw. białą listę):

- w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji,
- które naczelnik urzędu skarbowego wykreślił z rejestru jako podatników VAT,
- zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Wykaz zawiera m.in. następujące dane ww. podmiotów:

- 1) firmę (nazwę) lub imię i nazwisko;
- 2) NIP, jeżeli taki numer został przyznany;
- 3) status podmiotu:
 - w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT,
 - zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” albo „podatnik VAT zwolniony”, w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona;
- 4) daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;
- 5) podstawę prawną odpowiednio odmowy rejestracji, wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;
- 6) numery rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe lub imiennych rachunków w SKOK, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą:
 - wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym oraz
 - potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR w rozumieniu art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem rachunków prowadzonych przez NBP.

Należy jednak zaznaczyć, że **informacja o numerach rachunków bankowych lub rachunków w SKOK (pkt 6) nie jest wskazywana w białej liście w przypadku podmiotów, które naczelnik urzędu skarbowego wykreślił z rejestru jako podatników VAT** lub w odniesieniu do których nie dokonał rejestracji.

Biała lista umożliwia sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Dane tego podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień z wyjątkiem danych, o których mowa w pkt 1-3, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

Powyższe kwestie uregulowano w art. 96b ustawy o VAT.

Zapłata poza białą listą – odpowiedzialność solidarna nabywcy

Co do zasady, w przypadku zapłaty należności za dostawę towarów lub świadczenie usług (potwierdzone fakturą) na rachunek inny niż rachunek dostawcy/usługodawcy (czynnego podatnika VAT) ujęty na dzień zlecenia przelewu w białej liście, nabywca ponosi odpowiedzialność solidarną wraz z dostawcą/usługodawcą za jego zaległości podatkowe. Dotyczy to transakcji pomiędzy przedsiębiorcami o wartości przekraczającej 15.000 zł lub równowartość tej kwoty. Odpowiedzialność ta ograniczona jest do wysokości kwoty podatku VAT, proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług.

Podatnik może uniknąć solidarnej odpowiedzialności z wystawcą faktury, jeżeli:

- złoży zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek (przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek) do właściwego dla niego naczelnika urzędu

skarbowego, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu (**uwaga!** obecnie, tj. w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego ogłoszonego w związku z COVID-19, termin ten wynosi 14 dni) lub

- dokona zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (MPP).

W sytuacji opisanej w pytaniu, w momencie zapłaty należności kontrahent nie będzie już czynnym podatnikiem VAT (zlikwidował działalność i został wykreślony z rejestru VAT). Należy jednak mieć na uwadze, że zapłata będzie dotyczyła transakcji, dla której kontrahent miał status czynnego podatnika VAT. Podatnik (nabywca) może być więc narażony na poniesienie negatywnych konsekwencji (tj. odpowiedzialność solidarną z wystawcą faktury za jego zaległości podatkowe). Dokona on bowiem zapłaty na rachunek bankowy niewskazany na białej liście.

Aby nie narażać się na ww. negatywne konsekwencje, podatnik może złożyć zawiadomienie ZAW-NR o zapłacie za transakcję przelewem na rachunek kontrahenta niewidniejący w dniu zlecenia przelewu na białej liście. Może także dokonać zapłaty z zastosowaniem MPP. Powinien jednak upewnić się, że kontrahent nie



Wzór zawiadomienia ZAW-NR dostępny w dziale Podatek VAT w Programie DRUKI Gofin

zlikwidował konta firmowego i taka płatność jest możliwa. Zapłaty z zastosowaniem MPP można bowiem dokonać wyłącznie na rachunek rozliczeniowy kontrahenta lub rachunek imienny w SKOK, otwarty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą – tylko do takich rachunków bank/SKOK prowadzi rachunek VAT. Zapłata w ramach MPP nie jest zatem możliwa na rachunek typu ROR. Potwierdziło to Ministerstwo Finansów w komunikacie z 2 lipca 2018 r. zamieszczonym na swojej stronie internetowej (www.gov.pl), w którym czytamy:

„(...) jeżeli nabywca towaru lub usługi dokonuje przelewu w podzielonej płatności na rachunek wskazany przez kontrahenta i ten rachunek jest rachunkiem typu ROR, wówczas taki przelew zostanie odrzucony, a płatność nie zostanie zrealizowana. (...)”

Zapłata na rachunek spoza białej listy a koszty podatkowe

Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność (dotycząca transakcji o wartości przekraczającej 15.000 zł, zawartej pomiędzy przedsiębiorcami) została dokonana przelewem na rachunek niezajdujący się na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT (na białej liście) – w przypadku dostawy towarów/świadczenia usług potwierdzonych fakturą, dokonanych przez czynnego podatnika VAT.

W sytuacji, gdy przed dokonaniem zapłaty na rachunek spoza białej listy koszt został już zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, wówczas podatnicy w tej części zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo zwiększają przychody (w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów) – w miesiącu, w którym został zlecony przelew. Powyższe wynika z art. 15d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o PDOP (i art. 22p ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o PDOF).

Należy wskazać, że podatnicy zachowują prawo do zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów, mimo zapłaty dokonanej przelewem na rachunek spoza białej listy, m.in. gdy spełnią analogiczne warunki jak w przypadku uniknięcia odpowiedzialności solidarnej, tj. gdy złożą zawiadomienie ZAW-NR (w ww. terminie) lub dokonają zapłaty z zastosowaniem MPP.

Jak już wspomnieliśmy, w omawianym przypadku dokonanie zapłaty z zastosowaniem MPP może nie być możliwe. W tym przypadku **najbezpieczniejszym rozwiązaniem – w celu zachowania prawa do ujęcia wydatku w kosztach uzyskania przychodów – jest złożenie zawiadomienia o zapłacie na rachunek spoza białej listy do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności zakładając, że wcześniej podatnik nie złożył tego zawiadomienia** (takie zawiadomienie składa się bowiem przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek – zob. art. 15d ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOP i art. 22p ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOF).

6.2. Transakcja opłacona z zastosowaniem MPP w kosztach uzyskania przychodów

Spółka z o.o. dokonała zakupu towarów w kwocie przekraczającej 15.000 zł. Faktura dokumentująca ten zakup zawiera wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”. Spółka dokonała zapłaty z zastosowaniem tego mechanizmu. Czy w tej sytuacji spółka będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartości towarów opłaconych w ww. sposób, nawet jeśli dokonała zapłaty na rachunek spoza białej listy?

W omawianym przypadku wydatki na zakup towarów podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Mechanizm podzielonej płatności – na gruncie VAT

Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł (lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej), podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności (MPP).

Zastosowanie MPP polega na tym, że:

- zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT,
- zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.

Zapłata z zastosowaniem MPP dokonywana jest w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności.

Transakcje przekraczające 15.000 zł a koszty podatkowe

Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tj. transakcji zawartej pomiędzy przedsiębiorcami o jednorazowej wartości przekraczającej 15.000 zł lub równowartość tej kwoty):

- została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub

- została dokonana na rzecz czynnego podatnika VAT przelewem na rachunek niezna-
dujący się na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT (na tzw. białej liście)
– w przypadku dostawy towarów/świadczenia usług, potwierdzonych fakturą lub
- pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” (zgodnie
z odpowiednimi przepisami ustawy o VAT), została dokonana z pominięciem MPP.

Jeżeli podatnik zaliczył koszt do kosztów uzyskania przychodów, wówczas w tej części, w jakiej płatność została dokonana z naruszeniem ww. obowiązków, zmniejsza koszty uzyskania przychodów (lub zwiększa przychody w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów podatkowych). Dokonuje się tego w miesiącu, w którym odpowiednio została doko-
nana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem MPP.

Powyższe wynika z art. 15d ust. 1 i 2 ustawy o PDOP (i art. 22p ust. 1 i 2 ustawy o PDOF).



W przypadku naruszenia obowiązku zapłaty na rachunek znajdujący się na białej liście, podatnicy mogą zwolnić się z negatywnych konsekwencji takiej zapłaty, tj. mogą uniknąć wyłączenia wydatku z kosztów uzyskania przychodów.

Negatywne skutki zapłaty na rachunek spoza białej listy nie wystąpią, gdy (zob. art. 15d ust. 4 ustawy o PDOP i art. 22p ust. 4 ustawy o PDOF):

- 1) podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na rachunek spoza białej listy zawiadomienie o zapłacie na ten rachunek, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika – w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu (uwaga! w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego ogłoszonego w związku z COVID-19, termin na złożenie tego zawiadomienia przedłużono do 14 dni od dnia zlecenia przelewu), lub
- 2) zapłata została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:
 - służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub
 - wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub
 - prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym
 – jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest ww. rachunkiem, lub
- 3) zapłata została dokonana z zastosowaniem MPP, lub
- 4) zapłata wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Z pytania wynika, że spółka była zobowiązana do zapłaty za nabyte towary z zastosowaniem MPP i dopełniła tego obowiązku. Dokonana w ten sposób zapłata (z zastosowaniem

MPP) zwalnia również podatników z negatywnych konsekwencji zapłaty na rachunek spoza białej listy.

W związku z powyższym **w sytuacji, o której mowa w pytaniu, spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na zakup towarów na zasadach ogólnych.**

7. Rozliczanie w kosztach podatkowych niepodlegającego odliczeniu VAT od części odsetkowej rat leasingowych

Spółka z o.o. użytkuje na podstawie umowy leasingu podatkowo-operacyjnego samochód osobowy, o wartości przekraczającej 150.000 zł. Pojazd ten jest używany do tzw. celów mieszanych, tj. służbowych oraz innych (np. prywatnych celów pracowników), w związku z czym spółka odlicza tylko 50% VAT naliczonego od raty leasingowej zarówno w części przypadającej na część kapitałową, jak i odsetkową raty leasingowej. Czy niepodlegający odliczeniu VAT od części odsetkowej raty leasingowej podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych w ramach limitu 150.000 zł, podobnie, jak to jest w przypadku niepodlegającego odliczeniu VAT od części kapitałowej raty (spółka opłaca „klasyczny” CIT)?

Niepodlegająca odliczeniu kwota VAT naliczonego „przypadająca” na część odsetkową raty leasingowej (w leasingu podatkowo-operacyjnym, którego przedmiotem jest samochód osobowy) podlega w całości zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Zasady rozliczania w kosztach podatkowych opłat leasingowych

Rozliczając dla celów CIT opłaty dotyczące leasingu operacyjnego samochodu osobowego należy mieć na uwadze, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłaty wynikających z umowy leasingu (z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego – w tym przypadku może mieć zastosowanie limit przewidziany dla składek; te kwestie tu jednak pomijamy), **w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.** Jeśli przedmiotem umowy leasingu jest samochód osobowy będący pojazdem elektrycznym lub napędzanym wodorem, ww. limit wynosi 225.000 zł.

Co istotne:

- kwota 150.000 zł (225.000 zł) obejmuje także VAT, który zgodnie z przepisami o VAT nie podlega odliczeniu,
- limit w wysokości 150.000 zł (225.000 zł) stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego,
- gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego, stosuje się przepisy dotyczące kosztów używania samochodu osobowego, tj. generalnie limit w wysokości 75%.

Powyższe wynika z art. 16 ust. 1 pkt 49a, ust. 3b, ust. 5a, ust. 5c i ust. 5e ustawy o PDOP (oraz art. 23 ust. 1 pkt 47a, ust. 3b, ust. 5a, ust. 5c i ust. 5e ustawy o PDOF).

Niepodlegający odliczeniu VAT od części odsetkowej raty leasingowej

Jak już wskazano, limit w wysokości 150.000 zł (225.000 zł) stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego. W praktyce stosuje się go zatem do części kapitałowej raty leasingowej (wraz z niepodlegającą odliczeniu kwotą VAT, przypadającą na tę część opłaty). Wynika to z tego, iż spłatę wartości samochodu stanowi właśnie część kapitałowa raty.

Z kolei część odsetkowa raty leasingowej nie jest objęta ww. limitem. Może ona zatem stanowić koszt uzyskania przychodów w pełnej kwocie, bez ograniczenia limitem w wysokości 150.000 zł (225.000 zł). Tak też wynika np. z interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS z 2 kwietnia 2021 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.34.2021.1.AH, a także z 29 lipca 2020 r., nr 0111-KDWB.4010.10.2020.1.APA.

Skoro limit w wysokości 150.000 zł (225.000 zł) nie dotyczy części odsetkowej raty leasingowej, to **limitem tym nie jest także objęta niepodlegająca odliczeniu kwota VAT „przypadająca” na część odsetkową raty leasingowej**. Stanowi ona zatem koszt podatkowy w pełnej wysokości. Tak też wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 17 listopada 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.538.2021.1.BG, w której czytamy:

„(...) limit 150.000 zł ma zastosowanie do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego – części kapitałowej raty leasingowej. Limit ten nie będzie więc dotyczył części odsetkowej takiej opłaty, która będzie kosztem w całości, bez ograniczenia kwotowego. Nieodliczony podatek od towarów i usług od tej części raty odsetkowej w części, w jakiej podatnikowi nie przysługuje odliczenie zgodnie z odrębnymi przepisami, stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy o CIT, stanowi koszt uzyskania przychodów. Zatem część odsetkowa z nieodliczonym naliczonym podatkiem od towarów i usług będzie stanowić w całości koszt uzyskania przychodu Wnioskodawcy. (...)”

Przykład

W styczniu 2023 r. spółka z o.o. zawarła umowę leasingu operacyjnego, której przedmiotem jest samochód osobowy (nie jest to pojazd elektryczny ani pojazd napędzany wodorem). Samochód ten jest wykorzystywany do tzw. celów mieszanych, w związku z czym spółka odlicza 50% kwoty VAT od opłat leasingowych. Wartość samochodu wyniosła 220.000 zł.

Na fakturze dokumentującej miesięczną ratę leasingową była wyszczególniona:

- część kapitałowa raty leasingowej w kwocie 4.000 zł netto oraz przypadająca na nią kwota VAT w wysokości 920 zł (spółka miała prawo odliczyć VAT w kwocie 460 zł, tj. 50% z 920 zł),
- część odsetkowa raty leasingowej w kwocie 500 zł netto oraz przypadająca na nią kwota VAT w wysokości 115 zł (spółka miała prawo odliczyć VAT w kwocie 57,50 zł, tj. 50% z 115 zł).

Ujęcie w kosztach podatkowych miesięcznej raty leasingowej:

a) ustalenie proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego:

$$(150.000 \text{ zł} : 220.000 \text{ zł}) \times 100\% = 68,18\%,$$

b) ustalenie części kapitałowej raty leasingowej zaliczanej do kosztów uzyskania przychodów:

- część kapitałowa netto wraz z niepodlegającą odliczeniu kwotą VAT: 4.460 zł, co wynika z wyliczenia: 4.000 zł + (920 zł × 50%),
- część kapitałowa zaliczana do kosztów uzyskania przychodów: 3.040,83 zł, co wynika z wyliczenia: (4.460 zł × 68,18%),

c) zaliczenie do kosztów podatkowych części odsetkowej raty leasingowej wraz z niepodlegającą odliczeniu kwotą VAT „przypadającą” na tę część raty leasingowej (bez ograniczenia limitem w wysokości 150.000 zł): 557,50 zł, co wynika z wyliczenia: 500 zł + 57,50 zł.

Uzupełniając wspomnijmy, że według organów podatkowych, część odsetkowa raty leasingowej to koszt finansowania dłużnego, w związku z czym należy ją ujmować w kosztach podatkowych z uwzględnieniem ograniczenia wynikającego z art. 15c ustawy o PDOP (pisaaliśmy o tym m.in. w dodatku nr 12 do BI z 1 kwietnia 2023 r.).

Dodajmy także, że wydatki z tytułu kosztów używania samochodu osobowego wykorzystywanego do tzw. celów mieszanych są ujmowane w kosztach podatkowych w ramach limitu 75% (zob. art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 pkt 46a ustawy o PDOF). Limit ten nie dotyczy jednak opłat leasingowych.

8. Kiedy ująć w kosztach podatkowych składki ZUS od wynagrodzenia członka rady nadzorczej?

Członkowie rady nadzorczej pełnią swoje funkcje w radzie nadzorczej na podstawie powołania i z tytułu tej funkcji otrzymują wynagrodzenie. Czy składki ZUS od tych wynagrodzeń, w części finansowanej przez spółkę, stanowią koszty uzyskania przychodów, a jeśli tak, to w którym momencie: w miesiącu ich zapłaty do ZUS czy w miesiącu, za który jest należne ww. wynagrodzenie?

W naszej opinii, składki ZUS od wynagrodzeń członków rady nadzorczej (w części finansowanej przez spółkę) stanowią koszty podatkowe. Podlegają one zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów spółki w miesiącu zapłaty tych składek do ZUS.

Możliwość ujęcia w kosztach podatkowych wynagrodzenia członka rady nadzorczej

W pierwszej kolejności należy wskazać, że do kosztów uzyskania przychodów zalicza się te koszty, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i nie zostały z tych kosztów ustawowo wyłączone.



Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 38a ustawy o PDOP, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na rzecz osób wchodzących m.in. w skład rad nadzorczych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

W świetle powyższego przepisu nie ulega wątpliwości, że podatnicy mogą zaliczać do kosztów podatkowych wynagrodzenia wypłacone członkom rady nadzorczej z tytułu pełnionej przez nich funkcji w radzie. W naszej opinii, analogicznie jest w odniesieniu do składek ZUS od tych wynagrodzeń (w części finansowanej przez spółkę), mimo iż nie zostały one wprost wskazane jako koszty podatkowe. Wyłączenie tych składek z kosztów uzyskania przychodów nie ma – naszym zdaniem – żadnego uzasadnienia, nie można bowiem uznać, że są to wskazane w ww. przepisie „wydatki na rzecz” osób wchodzących w skład rady nadzorczej. Do ponoszenia kosztu tych składek spółka jest zobowiązana na podstawie odrębnych przepisów; nie jest to świadczenie dla członka rady nadzorczej (nie powoduje u niego powstania żadnego przysporzenia).

Wobec tego, **naszym zdaniem, składki ZUS – w części finansowanej przez spółkę – od wynagrodzenia członka rady nadzorczej pełniącego swoją funkcję na podstawie powołania, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, podobnie jak wynagrodzenia, których składki te dotyczą.**

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25 lutego 2016 r., nr IBPB-1-3/4510-673/15/JKT, w której czytamy:

„(...) możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych dotyczy wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

Skoro wynagrodzenia na rzecz członków rady nadzorczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodu na podstawie ww. regulacji (art. 16 ust. 1 pkt 38a ustawy o PDOP – przyp. red.), to i narzuty na te wynagrodzenia mogą być zaliczone do tych kosztów.

(...) stwierdzić należy, że opłacone przez Wnioskodawcę, w związku z wypłatą wynagrodzenia członków rady nadzorczej, składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz na Fundusz Pracy, w części finansowanej przez płatnika, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. (...)”

Zaznaczamy, że można się spotkać z poglądem, zgodnie z którym, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć tylko wynagrodzenia członków rady nadzorczej z tytułu pełnionej funkcji, natomiast składki ZUS od tych wynagrodzeń (w części finansowanej przez spółkę) już kosztem podatkowym nie są. Takie stanowisko nie ma, w naszej opinii, żadnego uzasadnienia, gdyż – jak już wspomnieliśmy – nie są to wydatki na rzecz członków rady nadzorczej. Nie ma do nich zastosowania ww. wyłączenie z kosztów podatkowych.

Moment ujęcia w kosztach podatkowych składek ZUS od wynagrodzeń członków rady nadzorczej

Odnosząc się do momentu, w którym składki ZUS od wynagrodzeń członków rady nadzorczej (w części finansowanej przez spółkę) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów należy wskazać, że nie ma przepisów, które pozwalałyby na ich ujęcie w kosztach podatkowych w miesiącu, za który wynagrodzenia te są należne. Taka możliwość dotyczy bowiem generalnie tylko składek ZUS od wynagrodzeń pracowników (przypomnijmy, że składki ZUS od wynagrodzeń pracowników – w części finansowanej przez pracodawcę – mogą być kosztem podatkowym w miesiącu, za który wynagrodzenia są należne, pod warunkiem, że składki te zostaną opłacone w odpowiednim terminie).

Natomiast w odniesieniu do składek ZUS od wynagrodzeń członków rady nadzorczej należy stosować regulacje zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d ustawy o PDOP. Na podstawie tych przepisów, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów nieopłaconych do ZUS składek, w części finansowanej przez płatnika składek.

Uwzględniając powyższe, **finansowane przez spółkę (płatnika) składki ZUS od wynagrodzeń członków rady nadzorczej z tytułu pełnienia przez nich funkcji (na podstawie powołania) stanowią koszty uzyskania przychodów spółki w miesiącu ich opłacenia do ZUS.** O momencie ujęcia tych składek w kosztach podatkowych nie decyduje okres, za jaki należne jest wynagrodzenie, którego składki te dotyczą. Tak też uznał Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 25 lutego 2016 r., nr IBPB-1-3/4510-134/16/JKT. Zdaniem organu podatkowego:

„(...) składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz na Fundusz Pracy od wynagrodzeń członków rady nadzorczej, w części finansowane przez Spółkę, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów dopiero w chwili ich opłacenia, zgodnie z (...) art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d updop. (...)”

9. Odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez udziałowca na cele inwestycyjne oraz operacyjne a koszty podatkowe

Spółka zaciągnęła pożyczkę od udziałowca na zakup gruntu oraz prowadzenie działań inwestycyjnych polegających na budowie obiektu handlowego. Ponadto część środków z pożyczki została wykorzystana na zapłatę faktury dotyczącej bieżącej działalności. Czy odsetki naliczone od takiej pożyczki należy proporcjonalnie „dzielić” zgodnie ze sposobem ich wykorzystania, tj. grunt, budowę oraz działalność operacyjną? Czy odsetki od pożyczki w części wykorzystanej na nabycie gruntu powinny zwiększać koszty bieżące od momentu wprowadzenia gruntu do ewidencji, czy zakończenia inwestycji? Czy na sposób rozliczenia odsetek wpływa fakt, że nie zostały one zapłacone?

Odsetki dotyczące pożyczki zaciągniętej na spłatę zobowiązań z tytułu zakupu lub wytworzenia środka trwałego, naliczone do czasu jego oddania do używania (również te niezapłacone), zwiększają jego wartość początkową. Natomiast odsetki naliczone i zapłacone po tej dacie podlegają zaliczeniu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, podobnie jak odsetki od części pożyczki wykorzystanej na spłatę bieżących zobowiązań.

Odsetki od pożyczki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych

W przypadku odpłatnego nabycia środka trwałego, za jego wartość początkową uważa się cenę nabycia – określoną w art. 16g ust. 3 ustawy o PDOP oraz odpowiednio w art. 22g ust. 3 ustawy o PDOF. Cena nabycia to kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności m.in. o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszona o podlegający odliczeniu VAT.

Natomiast w razie wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie, jego wartość początkową stanowi koszt wytworzenia, o którym jest mowa w art. 16g ust. 4 ustawy o PDOP oraz art. 22g ust. 4 ustawy o PDOF. Za koszt ten 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, które dają się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Ponadto w art. 16 ust. 1 pkt 12 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 33 ustawy o PDOF) stwierdzono, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji.

Przez odsetki „naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania” należy rozumieć odsetki naliczone do tego dnia nawet wówczas, gdy nie zostały one jeszcze faktycznie

zapłacone. Tak przedmiotową kwestię wyjaśniło Ministerstwo Finansów w odpowiedzi udzielonej naszemu Wydawnictwu w dniu 29 kwietnia 2013 r., stwierdzając m.in.:

*„(...) Przed oddaniem środka trwałego do używania odsetki związane ze sfinansowaniem zakupu środka trwałego nie są zaliczane bezpośrednio do kosztów podatkowych w dacie ich poniesienia, bowiem wpływają one na wartość początkową nabytego środka trwałego, od której odpisy amortyzacyjne są kosztem uzyskania przychodów. **Przy ustalaniu podstawy amortyzacji uwzględnia się zatem naliczone odsetki, które pomimo, iż nie zostały zapłacone, zwiększają wartość początkową składników majątku podlegających amortyzacji** (podkreśl. red.). (...)”*

Zatem jeżeli pożyczka (lub jej część) zostanie wykorzystana na zakup lub wytworzenie środka trwałego, wówczas kwota odsetek od takiej pożyczki (lub jej części), naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania (również tych niezapłaconych), powinna podwyższyć wartość początkową środka trwałego będącą podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Powyższe będzie dotyczyło również wartości początkowej gruntu, który pomimo uznania go za środek trwały, nie będzie mógł być amortyzowany (por. art. 16c pkt 1 ustawy o PDOP oraz odpowiednio w art. 22c pkt 1 ustawy o PDOF). Zaznaczymy, że w praktyce funkcjonuje stanowisko, zgodnie z którym grunt jest kompletny i zdalny do używania bezpośrednio po zakupie, a tym samym moment jego przyjęcia do użytkowania może być tożsamy z momentem zakupu. W konsekwencji takiego podejścia, wartość początkową gruntu zwiększyłoby przywołane w pytaniu odsetki od pożyczki naliczone jedynie do dnia zakupu gruntu.

Zauważmy jednak, że rozwiązanie takie może być kwestionowane przez organy podatkowe. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 23 lipca 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.189.2020.2.ŚS, Dyrektor KIS, odnosząc się do sposobu rozliczenia wydatków na zakup prawa wieczystego użytkowania gruntu, na którym powstał obiekt z przeznaczeniem na wynajem, uznał:

„(...) wprowadzeniu do ewidencji podlegają środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wymienione w art. 16c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a więc niepodlegające amortyzacji, w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu (wartość niematerialna i prawna). Przy czym za „wprowadzenie do ewidencji” uznaje się moment wykorzystywania prawa użytkowania wieczystego w działalności prowadzonej przez Wnioskodawcę, którym w przedmiotowej sprawie będzie dzień rozpoczęcia wynajmu nieruchomości przez zbywcę, bowiem od tego momentu Wnioskodawca rozpoczął wykorzystywanie nieruchomości wraz z prawem wieczystego użytkowania gruntu w prowadzonej działalności gospodarczej (...).”

Przyjęcie takiego stanowiska oznacza, że naliczone odsetki zarówno od pożyczki wykorzystanej na opłacenie wydatków związanych z prowadzoną inwestycją budowlaną, jak i tych z zakupem gruntu podlegają rozliczeniu – do czasu przekazania do używania łącznych efektów inwestycji – na zwiększenie wartości początkowych środków trwałych (tu: odpowiednio budynku oraz gruntu).

Odsetki naliczone i zapłacone po przekazaniu środka trwałego do używania oraz wykorzystane na spłatę bieżących zobowiązań

Odsetki naliczone i zapłacone po dniu przekazania środka trwałego do używania nie wpływają na jego wartość początkową, lecz są zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, tzn. w momencie ich faktycznej zapłaty.

Należy przy tym pamiętać, aby dokonując zapłaty odsetek zaliczonych już do wartości początkowej środka trwałego, nie zaliczyć ich drugi raz do kosztów uzyskania przychodów.

Taki bieżący i kasowy sposób rozliczenia odsetek od pożyczek znajdzie również zastosowanie w odniesieniu do części pożyczki wykorzystanej na zapłatę bieżących zobowiązań.

Podsumowanie

Odnosząc powyższe do sytuacji opisanej w pytaniu (tj. wykorzystania środków uzyskanych z pożyczki na spłatę zobowiązań dotyczących więcej niż jednego środka trwałego oraz bieżących zobowiązań) należy wskazać, że naliczone odsetki (od takiej pożyczki) powinny zostać odniesione na zwiększenie wartości początkowych poszczególnych środków trwałych (tu: gruntu i realizowanej inwestycji budowlanej). Chodzi tu o odsetki przypadające na określoną kwotę pożyczki wykorzystanej na zapłatę zobowiązania za grunt oraz faktury inwestycyjne.

Odrębnie należy rozliczyć zapłacone odsetki od części pożyczki przeznaczonej na spłatę bieżącego zobowiązania. Podlegają one bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Ograniczenie w zaliczaniu do kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego

Należy mieć na uwadze, że w przypadku odsetek wypłacanych z tytułu zaciągnięcia pożyczki od innego podmiotu u podatnika CIT zastosowanie mogą znaleźć przepisy dotyczące kosztów finansowania dłużnego określone w art. 15c ustawy o PDOP.

Przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

Zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy o PDOP, podatnicy CIT są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza wyższą ze wskazanych kwot:

- 1) kwotę 3.000.000 zł albo
- 2) kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

- P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- Po – przychody o charakterze odsetkowym,
- K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu,
- Am – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a-16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,
- Kfd – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu.

III. KOSZTY PODATKOWE I NIEPODATKOWE W WYJAŚNIENIACH ORGANÓW PODATKOWYCH

1. Ujęcie zaległych faktur kosztowych w PKPiR

Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR), księgowi, biura rachunkowe nie muszą się już zastanawiać, w którym miesiącu ująć w kosztach uzyskania przychodów fakturę kosztową otrzymaną z opóźnieniem, czyli taką, która wpłynęła do podatnika po terminie zapłaty zaliczki na podatek dochodowy za dany miesiąc/kwartał. Minister Finansów (dalej: MF) wydał interpretację ogólną z dnia 23 lutego 2023 r., nr DD2.8202.3.2022 w sprawie ujmowania w księdze przychodów i rozchodów kosztów uzyskania przychodów. Stwierdził w niej, że **dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu uzyskania przychodu otrzymany przez podatnika lub przekazany do biura rachunkowego w późniejszym terminie, może być zaksięgowany (ujęty) w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany przez podatnika bądź przekazany do biura rachunkowego. Powinno to nastąpić do końca roku podatkowego, w którym dany koszt może być potrącony.**

Opis zagadnienia

Interpretacja ogólna MF dotyczy zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów przez podatników prowadzących PKPiR.

Zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy o PODOF, koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Zasada ta dotyczy również podatników prowadzących PKPiR, o ile nie zdecydują się oni na stosowanie zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów stosowanych u podatników prowadzących księgi rachunkowe, pod warunkiem że stale w każdym roku podatkowym księgi te będą prowadzone w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do tego roku podatkowego (art. 22 ust. 6 ww. ustawy). Według tych zasad, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te 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.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników prowadzących PKPiR uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ww. ustawy).

Zgodnie z § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych jest wpisywany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży, natomiast zapisów dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym (z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 ustawy o PODOF).

W razie prowadzenia PKPiR przez biuro rachunkowe, zapisy są dokonywane w porządku chronologicznym na podstawie m.in. dowodów księgowych przekazywanych przez podatnika zgodnie z postanowieniami umowy, w czasie zapewniającym prawidłowe i terminowe rozli-

czenia z budżetem, lecz nie później niż do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni (§ 27 ust. 1 ww. rozporządzenia).

MF w ww. interpretacji odniósł się do sytuacji otrzymania dowodu stanowiącego podstawę do ujęcia kosztu w PKPiR z opóźnieniem:

„(...) W praktyce zdarza się, że podatnik otrzymuje dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu zgodnie z przepisami art. 22 ustawy PIT, po dacie jego wystawienia. Dokonywanie zapisów w porządku chronologicznym jest również utrudnione dla biura rachunkowego z powodu późnego przekazywania przez podatnika dowodów stanowiących podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

Opisane powyżej opóźnienia mogą przekraczać ustawowe terminy do obliczenia zaliczki miesięcznej albo kwartalnej. Jednocześnie nieuwzględnienie dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu w miesiącu, w którym został wystawiony, nie powoduje zaniżenia dochodu, a co za tym idzie podstawy obliczenia należnej zaliczki. Wręcz przeciwnie, może to prowadzić jedynie do zawyżenia dochodu i należnej zaliczki.

W takich przypadkach powstają wątpliwości, czy dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu powinien być wykazany w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany przez podatnika bądź przekazany do biura rachunkowego, czy też w miesiącu, w którym został wystawiony. W drugim przypadku wiązałoby się to z koniecznością korekty zapisów w PKPiR. (...)”

Sposób stosowania przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia

Jak wyjaśnił MF w przywołanej na wstępie interpretacji ogólnej, koszty uzyskania przychodów są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Nie wskazują one na inny okres rozliczeniowy niż rok podatkowy.

Natomiast przepis określający dzień poniesienia kosztu u podatników prowadzących PKPiR (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF) precyzuje ten moment, co pozwala na rozliczenie tego kosztu przy obliczaniu dochodu (straty) w konkretnym roku podatkowym.

MF wyjaśnił, że przepis ten nie oznacza więc, iż tylko w dniu wystawienia dowodu stanowiącego podstawę zaksięgowania (ujęcia) w PKPiR podatnik ma prawo do potrącenia tego kosztu.

W konsekwencji MF stwierdził, że:

„(...) dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu uzyskania przychodu otrzymany przez podatnika lub przekazany do biura rachunkowego w późniejszym terminie może być zaksięgowany (ujęty) w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany przez podatnika bądź przekazany do biura rachunkowego. Powinno to nastąpić do końca roku podatkowego, w którym zgodnie z art. 22 ust. 4 albo ust. 5-5c ustawy PIT, koszt ten może być potrącony.

Księgując (ujmując) ten dowód w PKPiR, w kolumnie drugiej podatnicy wpisują datę zdarzenia gospodarczego. Zgodnie z objaśnieniami do PKPiR, jest to dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu albo datę zestawienia sprzedaży). Zatem późniejsze wpisanie danego kosztu nie powoduje zmiany daty jego poniesienia, o której mowa w art. 22 ust. 6b ustawy PIT.

Jednocześnie w przypadku dowodu otrzymanego przez podatnika lub przekazanego do biura rachunkowego w późniejszym terminie i wykazania go w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany bądź przekazany do biura rachunkowego, w kolumnie 17 „Uwagi” można opisać przyczyny późniejszego zaksięgowania (ujęcia) danego kosztu w prowadzonej księdze.”

Od redakcji:

Stanowisko przedstawione w tej interpretacji spowoduje, że podatnicy nie będą już musieli „cofać” się do „zamkniętych” miesięcy i korygować kosztów uzyskania przychodów. Jest to praktyczne rozwiązanie.

Przypomnijmy, iż wcześniej MF miało inne stanowisko w tej sprawie. W piśmie z 8 kwietnia 2019 r., stanowiącym odpowiedź na pytanie naszego Wydawnictwa, MF wyjaśniło, że wydatek udokumentowany fakturą stanowi koszt uzyskania przychodów miesiąca, w którym faktura została wystawiona. W praktyce, w przypadku otrzymania faktury z opóźnieniem, oznaczało to konieczność korygowania kosztów uzyskania przychodów „zamkniętych” już miesięcy.

2. Diety przedsiębiorców świadczących osobiście usługi transportu w kosztach firmowych

Od 2 lutego 2022 r. kierowca wykonujący zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych nie jest w podróży służbowej w rozumieniu art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy. Tak wynika z art. 21b ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców (Dz. U. z 2022 r. poz. 1473). Od tego dnia nie ma więc podstaw do wypłaty takim kierowcom świadczeń delegacyjnych na podstawie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167 ze zm.), zwanego rozporządzeniem delegacyjnym.



Pracownicy będący kierowcami w transporcie międzynarodowym nie przebywają w podróży służbowej i nie należą im się świadczenia delegacyjne.

Pojawiły się jednak wątpliwości, jak powyższe regulacje wpływają na możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych diet przedsiębiorców świadczących osobiście usługi transportu międzynarodowego. Czy diety ww. przedsiębiorców mogą obciążać koszty podatkowe – w części nieprzekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom zgodnie z rozporządzeniem delegacyjnym (zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o PDOF)? O wyjaśnienie tej kwestii nasze Wydawnictwo zwróciło się do Ministerstwa Finansów, które w odpowiedzi udzielonej w dniu 4 lipca 2022 r. wyjaśniło:

MF

„Z treści przepisu art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy PIT wynika, iż zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu podlega wartość diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących, ale jedynie w części nieprzekraczającej wysokości diet przysługujących pracownikom, których wartość określono w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

W zakresie interpretacji tego przepisu, Minister Finansów wydał 15 lutego 2010 r. interpretację ogólną nr DD2/033/259/PMN/09/1113. Zgodnie z jej treścią, przepis art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy PIT stanowi, że aby osoba prowadząca działalność gospodarczą mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość diet z tytułu podróży służbowych, podróż musi:

- być związana z prowadzoną działalnością gospodarczą,*
- służyć osiągnięciu przychodów lub zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów,*
- wysokość diety musi mieścić się w granicach limitu określonego w odrębnych przepisach.*

W przywołanej interpretacji wskazano ponadto, iż w przepisach prawa podatkowego pojęcie podróży służbowej nie zostało zdefiniowane. Definicja podróży służbowej pracownika została natomiast zawarta w art. 77^o § 1 Kodeksu pracy. Zgodnie z tym przepisem, za podróż służbową uznaje się wykonywanie na podstawie polecenia pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy.

Minister Finansów w omawianej interpretacji wskazał na odmienny charakter regulacji w przypadku pracownika i osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Pracownikowi cel podróży służbowej określa pracodawca w poleceniu odbycia podróży służbowej, natomiast w odniesieniu do przedsiębiorcy, istotnym kryterium dla uznania wyjazdu za podróż służbową powinno być ustalenie, czy wyjazd ma bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Interpretacja stanowi ponadto, że odesłanie art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy PIT do pojęcia pracownika może mieć zastosowanie jedynie w kontekście ograniczenia wysokości diety z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą, nie zaś samej zasady dopuszczalności zastosowania tego przepisu do wymienionych w nim podmiotów.

Pomimo zmiany ustawy o czasie pracy kierowców, która w obecnym brzmieniu wprost stanowi, iż kierowca wykonujący zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych nie jest w podróży służbowej (art. 21b ust. 1), kierowca-przedsiębiorca w ruchu międzynarodowym nadal może zaliczać do kosztów uzyskania przychodu wartość diet zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy PIT (podkreśl. red.). Zgodnie bowiem z przyjętą we wspomnianej interpretacji ogólnej Ministra Finansów wykładnią, odesłanie art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy PIT do pojęcia pracownika może mieć zastosowanie jedynie w kontekście ograniczenia wysokości diety z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą, nie zaś samej zasady dopuszczalności zastosowania tego przepisu do wymienionych w nim podmiotów.”



Na ten temat pisaliśmy
w Biuletynie Informacyjnym nr 11
z 10.04.2022 r. na str. 4-5

Nadmieniamy, że podobnie uznaje Dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych, np. z 24 lutego 2023 r., nr 0115-KDIT3.4011.39.2023.2.KP oraz z 10 marca 2022 r., nr 0115-KDIT3.4011.178.2022.1.AD.

3. Zastosowanie podwyższonych kosztów pracowniczych w przypadku pracy zdalnej

Od 7 kwietnia 2023 r. praca zdalna może być wykonywana na podstawie przepisów Kodeksu pracy. W myśl art. 67¹⁸ K.p., w brzmieniu obowiązującym od ww. dnia, praca może być wykonywana całkowicie lub częściowo w miejscu wskazanym przez pracownika i każdorazowo uzgodnionym z pracodawcą, w tym pod adresem zamieszkania pracownika, w szczególności z wykorzystaniem środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość (praca zdalna).

Pojawiły się wątpliwości, czy w sytuacji, gdy pracownik mający miejsce zamieszkania poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, będzie wykonywał pracę zdalną w miejscu swojego zamieszkania, na podstawie znowelizowanych przepisów Kodeksu pracy, będą mu przysługiwały podwyższone koszty uzyskania przychodów.

W BI nr 9 z 20 marca 2023 r. wskazaliśmy stanowisko KIS w tej sprawie, która w informacji telefonicznej wyjaśniła, że pracownikowi wykonującemu pracę zdalną w domu przysługują podwyższone koszty uzyskania przychodów, jeśli jego miejsce zamieszkania znajduje się w innej miejscowości niż zakład pracy.

Takie stanowisko zajęło również Ministerstwo Finansów (MF). W piśmie, które otrzymaliśmy w dniu 15 marca 2023 r., MF stwierdziło:

MF „Podwyższone koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ustawie PIT, będą przysługiwać pracownikom również w przypadku wykonywania pracy zdalnej na podstawie znowelizowanego Kodeksu pracy.”

Wspomnijmy, iż pracodawca stosuje pracownikowi podwyższone koszty uzyskania przychodów po otrzymaniu od pracownika oświadczenia o spełnieniu warunków do ich stosowania (art. 32 ust. 7 ustawy o PDOF). Aktualnie oświadczenie w tej sprawie można złożyć na druku PIT-2.



Wzór druku PIT-2
dostępny w dziale Podatek dochodowy
w Programie DRUKI Gofin

4. Podatkowe stawki amortyzacyjne w spółkach nieruchomościowych – zaliczanie do kosztów podatkowych

Z odpowiedzi udzielonej naszemu Wydawnictwu przez Ministerstwo Finansów (dalej: MF) wynika, że spółki nieruchomościowe mogą dla celów podatkowych ustalać wyższe stawki amortyzacyjne niż dla celów rachunkowych. Co jednak istotne, do kosztów uzyskania przychodów spółki te mogą zaliczać jedynie tylko taką część dokonanego odpisu amortyzacyjnego, która nie przekracza odpisu amortyzacyjnego przyjętego dla celów rachunkowych.

Jak wynika z art. 15 ust. 6 ustawy PDOP oraz odpowiednio art. 22 ust. 8 ustawy o PDOF, w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki (przepis ten wszedł w życie od 1 stycznia 2022 r.).

Zwróciliśmy się do MF z pytaniem, czy zgodnie z ww. przepisami, w spółkach nieruchomościowych dopuszczalna jest sytuacja, aby stawki podatkowe były wyższe od stawek bilansowych. Przypomnijmy, że Dyrektor KIS zaprezentował w tej kwestii odmienne stanowisko w interpretacjach indywidualnych z 22 listopada 2022 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.642.2022.2.KKA i z 24 października 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.485.2022.1.DD.

Z pierwszej z przywołanych interpretacji wynika jednoznacznie, że przyjęte przez jednostkę bilansowe stawki amortyzacyjne wyznaczają jednocześnie maksymalne stawki podatkowe. Z kolei w interpretacji z 24 października 2022 r. dopuszczono stosowanie dla celów podatkowych wyższych stawek amortyzacyjnych niż dla celów rachunkowych, sprowadzając skutki ww. przepisu jedynie do ograniczenia kwoty odpisu zaliczanej do kosztów uzyskania przychodów.

W dniu 15 marca 2023 r. MF udzieliło następujących wyjaśnień:

MF „(...) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prawidłowo wskazał w interpretacji indywidualnej z dnia 24 października 2022 r., że: „Wprowadzona zmiana w praktyce oznacza, że podatkowe odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach uzyskania przychodów nie mogą być wyższe od odpisów dokonywanych na podstawie przepisów o rachunkowości. Ustalenie przedmiotowego limitu polega zatem na wyliczeniu podatkowych odpisów amortyzacyjnych i ich porównaniu z odpisami obliczonymi na podstawie przepisów

o rachunkowości, przy czym wartość odpisów amortyzacyjnych, jaka może być uznana za koszt uzyskania przychodów, nie może być wyższa od wartości wyliczonej na podstawie prawa bilansowego.”

Celem art. 15 ust. 6 ustawy o CIT nie jest ograniczenie możliwości rozpoznania w wyniku podatkowym kwoty odpisów amortyzacyjnych, ale ewentualne zmniejszenie tej kwoty o różnicę w kwocie podatkowych odpisów amortyzacyjnych i rachunkowych odpisów amortyzacyjnych. Zamierzony przez ustawodawcę cel mógłby być osiągnięty również poprzez obniżenie podatkowych stawek amortyzacyjnych, o czym mowa w (...) uzasadnieniu do ustawy.

Jednak nie jest błędem pozostawienie ich na tym samym poziomie, ale przy zaliczeniu odpowiednio niższej kwoty w koszty uzyskania przychodu. Natomiast art. 22 ust. 8 ustawy PIT stanowi, co do zasady, o możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, jeżeli odpisy te dokonywane są zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 22a-22o ustawy PIT oraz nie podlegają wyłączeniu z kosztów, na podstawie art. 23 ust. 1 ustawy PIT.

Wprowadzona od 1 stycznia 2022 r. zmiana, poprzez dodanie drugiego zdania do tego przepisu, wprowadza ograniczenie w prawie zaliczania przez spółki nieruchomościowe do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dotyczących środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji. Zgodnie z tą normą, spółka nieruchomościowa może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy określone zgodnie z art. 22a-22o ustawy PIT, tylko do kwoty dokonywanych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z tytułu zużycia środków trwałych, które – na podstawie przepisów o rachunkowości – w danym roku podatkowym obciążają wynik finansowy tej jednostki. Sytuacja prawnopodatkowa w zakresie ustawy PIT jest zatem analogiczna jak w przypadku ustawy o CIT.

Z uwagi na powyższe, stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej przedstawione w interpretacji indywidualnej z dnia 24 października 2022 r. jest prawidłowe. Oznacza to, że zgodnie z przytoczonymi przepisami, przyjęte przez podatnika bilansowe odpisy amortyzacyjne wyznaczają jednocześnie maksymalne podatkowe odpisy amortyzacyjne, zatem w przypadku stosowania dla celów podatkowych wyższych stawek amortyzacyjnych niż dla celów rachunkowych, do kosztów uzyskania przychodów podatnik może zaliczyć jedynie taką część dokonanego odpisu, która nie przekracza odpisu amortyzacyjnego przyjętego dla celów rachunkowych.”

5. Wcześniejsze rozwiązanie umowy leasingu a obowiązek korekty kosztów podatkowych

Mimo, że rozwiązanie umowy leasingu operacyjnego nastąpi w czasie krótszym od okresu „podstawowego”, to nie wystąpi obowiązek skorygowania kosztów uzyskania przychodów o ujęte w nich do tego czasu opłaty leasingowe.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4011.517.2022.2.AP)

Stan faktyczny i stanowisko podatnika

Podatnik zawarł na czas określony (36 miesięcy) umowę leasingu operacyjnego na ciągnik siodłowy. Umowa miała zostać zakończona przedterminowo wraz z wykupem przedmiotu od leasingodawcy w okresie krótszym niż minimalny wymagany okres stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji. Przedmiot leasingu po wykupie miał zostać przyjęty na stan środków trwałych, a następnie sprzedany.

W związku z powyższym podatnik zwrócił się do organu podatkowego m.in. z pytaniem, czy takie przedterminowe rozwiązanie umowy (przed upływem minimalnego okresu wymaganego dla 40% okresu amortyzacji) powoduje obowiązek korekty kosztów uzyskania przychodów o dotychczas poniesione opłaty z tytułu tej rozwiązanej umowy.

Zdaniem podatnika, w omawianym przypadku obowiązek korekty nie wystąpi.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe i jednocześnie przypomniał, że zgodnie z art. 23b ust. 1 ustawy o PDOF, opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego, jeżeli:

- 1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości,
- 2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony,
- 3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu.

W związku z powyższym, jeżeli zawarta umowa leasingu spełnia określone ww. warunki oraz finansujący w dniu jej zawarcia nie korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym (wymienionych w art. 23b ust. 2 ww. ustawy), to korzystający może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wszelkie poniesione koszty związane z przedmiotem umowy leasingu.

Organ podatkowy podkreślił, że przepisy ustawy o PDOF nie określają skutków podatkowych rozwiązania umowy przed czasem oznaczonym w umowie leasingowej. Odnoszą się tylko do rozporządzania przedmiotem leasingu po upływie okresu podstawowego oraz w trakcie trwania umowy.

Jak zatem stwierdził organ podatkowy:

„(...) w sytuacji, gdy w czasie krótszym od okresu podstawowego nastąpi rozwiązanie umowy leasingu operacyjnego, która w momencie zawarcia spełnia wymienione warunki do uznania jej za umowę leasingu określone w art. 23b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie skutkuje to obowiązkiem skorygowania kosztów uzyskania przychodów o poniesione do tego czasu wydatki na opłaty z tytułu umowy leasingu, ponieważ ma tu zastosowanie zasada kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określona w art. 22 ust. 1 ww. ustawy, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodów, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów.

Mając zatem na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz cytowane przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stwierdzić należy, iż w przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy leasingu operacyjnego, która została zawarta w związku z pro-

wadzoną działalnością gospodarczą, nie będzie miał Pan obowiązku korygowania kosztów uzyskania przychodów o opłaty z tytułu umowy leasingu, które poniesione zostały do dnia rozwiązania umowy. (...)”

6. Czy wydatki na internet mogą stanowić koszty podatkowe, gdy działalność prowadzona jest w miejscu zamieszkania?

Wydatki na internet poniesione w celach działalności gospodarczej prowadzonej w miejscu zamieszkania (np. w domu) mogą stanowić firmowe koszty podatkowe, zgodnie z proporcją ustaloną na potrzeby rozgraniczenia wydatków na internet zużyty w celach służbowych oraz prywatnych.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 kwietnia 2022 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.88.2022.2.MM)

Stan faktyczny

Wnioskodawca prowadził jednoosobową działalność gospodarczą (opodatkowaną na zasadach ogólnych) w miejscu zamieszkania. Jego praca jako fotografa, grafika komputerowego oraz filmowca wymagała stałego dostępu do internetu. Z uwagi na to, że pracował w domu, z internetu korzystał również w celach prywatnych (po godzinach pracy). Umowa na korzystanie z internetu była zawarta na wnioskodawcę jako przedsiębiorcę. Zamierzał on ujmować opłaty za internet, w części zużytej w związku z prowadzeniem firmy, do kosztów uzyskania przychodów. W tym celu miał dokonywać obliczeń proporcji wydatków na internet, zużytego w celach służbowych oraz prywatnych, na podstawie liczby godzin korzystania z internetu. Z wyliczeń proporcji wynikało, że do celów służbowych korzystał z internetu przez 60% czasu. Wnioskodawca zamierzał prowadzić ewidencję czasu pracy w formie elektronicznej, pozwalającą na ewentualną korektę podziału kosztów internetu na cele prywatne i służbowe, którą miał dołączać do miesięcznych dokumentów księgowych ujmowanych w PKPiR.

Wnioskodawca zapytał organ podatkowy, czy na podstawie takich obliczeń (przedstawionego podziału kosztów) będzie mógł ujmować w kosztach uzyskania przychodów wydatki poniesione na internet zużyty w celach firmowych. Dodał, że bez internetu nie ma możliwości prowadzenia tego rodzaju działalności gospodarczej.

Stanowisko Dyrektora KIS

Odnosząc się do sytuacji wnioskodawcy organ podatkowy stwierdził, że wydatki na internet na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodu. W tej sytuacji bez dostępu do internetu nie byłoby możliwości świadczenia usług, w tym m.in. korzystania z programów, które są podstawowym narzędziem pracy Wnioskodawcy, zatem związek pomiędzy wydatkami na internet a zachowaniem przychodów z działalności został zachowany.

W podsumowaniu Dyrektor KIS stwierdził:

„(...) może Pan zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatki poniesione na opłaty abonamentowe na internet, zgodnie z przedstawionym w opisie zdarzenia przyszłego podziałem kosztów, pozwalającym na określenie i rozgraniczenie celów prywatnych oraz firmowych, zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)”

7. Wydatki ponoszone przez pracodawcę na dbałość o zdrowie pracowników jako koszty uzyskania przychodów

Wydatki ponoszone w związku z dbałością o zdrowie pracowników (tj. na: zakup usług fizjoterapeuty/masażysty dla pracowników, zakup materiałów do gabinetu masażu oraz na bieżące utrzymanie gabinetu fizjoterapeutycznego) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy jako tzw. koszty pośrednie.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lutego 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.870.2022.2.ZK)

Stan faktyczny i stanowisko podatnika

W rozpatrywanej sprawie spółka, w ramach propagowania zdrowego stylu życia i dbałości o kulturę fizyczną pracowników, wdrożyła szereg programów mających na celu ich aktywizację fizyczną, obniżenie poziomu stresu, zachowanie dobrego stanu zdrowia (zarówno fizycznego, jak i psychicznego). Jedną z inicjatyw wdrożonych przez spółkę w tym zakresie były zajęcia antystresowe i relaksacyjne, m.in. masaże kręgosłupa. W tym celu spółka urządziła gabinet fizjoterapeutyczny (gabinet ten znajdował się w siedzibie spółki) i ponosiła wydatki m.in. na:

- fizjoterapeutę/masażystę (który w określonych godzinach świadczył usługi rehabilitacyjne polegające na masażach kręgosłupa pracowników w ww. gabinecie),
- materiały do gabinetu masażu,
- bieżące koszty utrzymania ww. gabinetu w proporcji do wynajmowanej powierzchni biurowo-użytkowej.

Spółka nie monitorowała w żaden sposób, którzy pracownicy skorzystali z ww. usług oraz w jakim zakresie. Ostatecznie pracownicy i tak byli rozliczani z efektów swojej pracy (np. na podstawie zakończonych z sukcesem projektów), zgodnie z modelem zarządzania, a nie z liczby godzin spędzonych w pracy. Spółka zapytała organ podatkowy, czy ww. wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jako tzw. koszty pośrednie.

Zdaniem spółki, odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. Spółka uważała bowiem, że poniesione na ww. cel wydatki (sfinansowane ze środków obrotowych) są ponoszone w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Jej zdaniem, umożliwienie pracownikom korzystania z gabinetu masażu służy w sposób pośredni pracodawcy, poprzez zmniejszenie ryzyka spadku kreatywności, produktywności, wydajności w pracy. Ma się to przyczynić do zwiększenia osiąganych przez spółkę przychodów, gdyż jej podstawowym „kapitałem” są pracownicy, a od ich wydajności w pracy zależą przychody spółki. Z uwagi na charakter pracy brak dolegliwości związanych z kręgosłupem ma potencjalnie duży wpływ na wydajność, a nawet i samą obecność w pracy pracowników spółki.

Stanowisko Dyrektora KIS

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za prawidłowe i jednocześnie wskazał, że na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów ustawowo wyłączonych z tych kosztów.

Zdaniem organu podatkowego, należy badać, czy dany koszt poniesiony został w celu uzyskania przychodów (zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów). Bez znaczenia jest przy tym to, czy dany wydatek przyniósł oczekiwany skutek w postaci osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła. Istotne jest, czy w momencie jego ponoszenia podatnik mógł – obiektywnie oceniając – oczekiwać takiego efektu.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji urzędowych
dostępna w serwisie
www.interpretacje.gofin.pl

Organ podatkowy podkreślił, że o tym, co jest celowe i potrzebne w prowadzonej działalności, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy. To na podatniku spoczywa obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z działalnością gospodarczą oraz okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii. Według Dyrektora KIS, uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony.

W zakresie tzw. kosztów pośrednich organ podatkowy stwierdził, iż:

„(...) do kosztów pośrednich zalicza się wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiąganych przychodach, a więc takie, którym nie można przypisać konkretnego przychodu, jakkolwiek ich ponoszenie warunkuje ich uzyskanie. Kosztami takimi są więc w szczególności wydatki związane z całokształtem działalności podatnika, wynikające z konieczności wywiązywania się przez niego z obowiązków nałożonych innymi przepisami prawa, czy warunkujące prowadzenie tej działalności. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami. W konsekwencji taki koszt będzie potrącalny w momencie poniesienia (...).”

8. Możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na zakwaterowanie pracowników/zleceniobiorców

W przypadku gdy miejsca noclegowe są wynajmowane na okres dłuższy niż faktyczny czas, na który będą one potrzebne, a także gdy nie jest prowadzona ewidencja faktycznego wykorzystywania lokali przez pracowników, zleceniobiorców itd. (nie można zweryfikować, którzy pracownicy faktycznie skorzystają z zakwaterowania i w jakim zakresie), to wydatków ponoszonych na te noclegi nie można uznać za koszty uzyskania przychodów.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 grudnia 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.172.2022.2.ASK)

Stan faktyczny i stanowisko podatkowe

W rozpatrywanej sprawie spółka prowadziła działalność gospodarczą w różnych lokalizacjach na terytorium Polski. Świadczone przez spółkę prace/usługi były wykonywane przez pracowników i zleceniobiorców (zarówno krajowych, jak i zagranicznych), a także przez osoby oddelegowane przez firmy zewnętrzne, którym spółka zlecała wykonanie usług. Spółka ponosiła wydatki na zakwaterowanie ww. osób w miejscu świadczenia przez nich pracy/usług lub w pobliżu tych miejsc.

Wynajęte lokale służyły celom zbiorowego zakwaterowania i miały zróżnicowany standard i charakter. Ze względu na to, iż liczba osób skierowanych do konkretnego miejsca świadczenia pracy była zmienna, spółka zapewniała większą ilość miejsc noclegowych niż liczba osób świadczących tam pracę (usługi) na wypadek, gdyby pojawiła się nagle potrzeba skierowania tam dodatkowych osób. Spółka wynajmowała miejsca noclegowe na okresy dłuższe niż planowany okres świadczenia usług na wypadek, gdyby czas ich realizacji się przedłużył lub zmienił, przy czym nie można było korzystać z zakwaterowania po zakończeniu świadczenia pracy (usług) w tamtej okolicy. Spółka wskazała, że nie prowadziła ewidencji faktycznego wykorzystywania lokali przez ww. osoby, gdyż było to znacznie utrudnione czy wręcz niemożliwe z uwagi na konieczność każdorazowej (w każdym dniu) weryfikacji tego, czy dana osoba skorzystała z kwatery pracowniczej. Z reguły lokale mieszkalne były zapewniane ww. osobom nieodpłatnie, niekiedy jednak koszty zakwaterowania pokrywały te osoby. Mogła także wystąpić konieczność pokrywania opłat związanych z funduszem remontowo-eksploatacyjnym lub/oraz kosztami ubezpieczenia lokali przez ww. osoby.

Spółka uważała, że ponoszone przez nią wydatki związane z zakwaterowaniem pracowników, zleceniobiorców, osób oddelegowanych przez firmy zewnętrzne mogą zostać uznane za koszt uzyskania przychodu, gdyż wykazują one związek z przychodami spółki. Zapewnienie ww. osobom zakwaterowania możliwie blisko miejsca świadczenia przez nich pracy/usług było najlepszym możliwym sposobem na zapewnienie gotowości świadczenia pracy/usług na rzecz spółki przez ww. osoby. W celu potwierdzenia słuszności swojego stanowiska spółka wystąpiła do organu podatkowego z wnioskiem o interpretację indywidualną w tej sprawie.

Stanowisko Dyrektora KIS

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe i jednocześnie przypomniał, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP.

Zdaniem organu podatkowego, analizując możliwość zaliczenia jakiegokolwiek wydatku do kosztów uzyskania przychodów, należy mieć na względzie, że podatnik, uznając wydatek za koszt podatkowy odnosi ewidentne korzyści, ponieważ o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Możliwość kwalifikowania konkretnego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu uzależniona jest zatem od rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności, przy zachowaniu należytej staranności, podatnik w momencie dokonywania wydatku mógł i powinien wiedzieć, że wydatek ten przyczyni się do powstania zachowania lub zabezpieczenia przychodu.

Dyrektor KIS wskazał, że nie można za koszt uzyskania przychodu uznać wydatku, który jest ponoszony bez względu na to, czy dany pracownik skorzystał z kwatery pracowniczej, czy też nie. Ponadto nie jest tu spełniony jeden z podstawowych warunków uznania wydatku za koszt podatkowy, tj. warunek prawidłowego udokumentowania poniesionych wydatków. Obowiązkiem podatników jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem/zabezpieczeniem źródła przychodów). Dowody te powinny – zdaniem organu podatkowego – potwierdzać wystąpienie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy kosztami a przychodami spółki. W interesie podatnika leży wykazanie związku przyczynowo-skutkowego (i odpowiednie udokumentowanie) pomiędzy wydatkiem a spodziewanym przychodem (zabezpiecze-

niem lub zachowaniem źródła przychodu). To bowiem podatnik, uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu, odnosi ewidentne korzyści, ponieważ o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim zatem spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu.

Jak wskazał Dyrektor KIS, uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność.

Podsumowując, organ podatkowy stwierdził, iż:

„(...) Obowiązkiem podatników jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów) zgodnie z dyspozycją (...) art. 15 ust. 1 ww. ustawy (o PDOP – przyp. red.). Dowody te powinny potwierdzać wystąpienie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy kosztami a przychodami spółki. To w interesie podatnika, korzystającego z możliwości pomniejszenia podstawy opodatkowania, a – co za tym idzie – zobowiązania podatkowego, leży wykazanie związku przyczynowo-skutkowego (i odpowiednie udokumentowanie) pomiędzy wydatkiem a spodziewanym przychodem (zabezpieczeniem lub zachowaniem źródła przychodu). To podatnik, uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu odnosi ewidentne korzyści, ponieważ o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim więc spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu. Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność.

(...) nie można uznać za koszty uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na zapewnienie zakwaterowania pracownikom. Ponoszenie przez Państwa wydatków na wynajmowanie miejsc noclegowych na okres dłuższy niż faktyczny czas, na który będą one potrzebne, a także brak prowadzenia ewidencji faktycznego wykorzystywania lokali przez pracowników powoduje, że nie jest możliwe uznanie przez organ powyższych wydatków jako celowe, racjonalne, niezbędne, rzetelnie udokumentowane, pozostające w związku przyczynowo-skutkowym z przychodem ze źródła przychodów. (...)”

Od redakcji:

Z reguły organy podatkowe akceptują zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakwaterowanie pracowników czy zleceniobiorców. Pisaliśmy o tym m.in. w dodatku nr 28 do BI z 1 października 2022 r. Należy jednak w każdym przypadku pamiętać o prawidłowym udokumentowaniu wydatku, gdyż niespełnienie tego warunku skutkuje brakiem prawa do ujęcia wydatku w kosztach podatkowych, na co wskazał Dyrektor KIS w opisanej interpretacji.

Warto w tym miejscu podkreślić, że w naszej opinii, najem lokali dla pracowników, zleceniobiorców itp., na okres dłuższy niż założono wykonanie usług w danej lokalizacji, nie powinien być powodem odmówienia podatnikowi prawa do ujęcia wydatku w kosztach podatkowych. Często bowiem okres świadczenia usług ulega wydłużeniu z różnych przyczyn i jeśli podatnik nie uwzględni tego faktu w prowadzonej działalności, to może się narazić na negatywne konsekwencje. Zaznaczamy, że każda sytuacja wymaga indywidualnej oceny z uwzględnieniem całokształtu okoliczności towarzyszących sprawie.

9. Zakup alkoholu i wyrobów tytoniowych w związku z badaniem rynku w kosztach podatkowych

Wydatki na zakup alkoholu i wyrobów tytoniowych, ponoszone przez spółkę na potrzeby wykonania zlecenia zgodnie z zapotrzebowaniem zleceniodawcy, nie stanowią wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów wydatków na reprezentację. Wydatki te, jako zapewniające możliwość realizacji głównego przedmiotu działalności gospodarczej (tj. wykonywania badań rynku), mogą zostać ujęte w kosztach podatkowych, pod warunkiem należytego ich udokumentowania.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lutego 2023 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.690.2022.1.BJ)

Stan faktyczny i stanowisko podatnika

W rozpatrywanej sprawie spółka z o.o. prowadziła działalność gospodarczą w zakresie badania rynku i opinii publicznej, w tym przygotowania odpowiednich analiz związanych z przeprowadzonymi badaniami oraz zbierania informacji służących przeprowadzeniu tych badań i opinii. Na potrzeby poznania opinii potencjalnych konsumentów (np. w zakresie trendów panujących na rynku, oczekiwań konsumentów dotyczących określonych kategorii towarów i usług) spółka nabywała określonego rodzaju towary (produkty) dla celów ich testowania przez określone grupy konsumentów. W celu wykonania zleceń spółka nabywała m.in. alkohole, w tym wysokoprocentowe (piwo, wino, wódka, whisky itd.) oraz papierosy i inne wyroby tytoniowe (np. e-papierosy czy liquidy), zgodnie z wytycznymi zleceniodawcy. Zakupy te obciążały spółkę jako konieczne do realizacji zlecenia i osiągnięcia przychodu z danego zlecenia.

W związku z powyższym spółka zapytała organ podatkowy, czy wydatki ponoszone na zakup różnego rodzaju produktów alkoholowych oraz tytoniowych, na potrzeby wykonania badań rynku zgodnie z zapotrzebowaniem klienta, może traktować jako wydatki na nabycie towarów służących osiągnięciu przychodów i zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów.

Zdaniem spółki, odpowiedź na to pytanie jest twierdząca.

Stanowisko Dyrektora KIS

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za prawidłowe i jednocześnie wskazał, że 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 ustawy o PDOP. Zdaniem organu podatkowego, poniesiony przez podatnika wydatek powinien każdorazowo podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa o PDOP wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem/zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Organ podatkowy podkreślił, że uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia

danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości.

Dyrektor KIS wyjaśnił także, co należy rozumieć przez koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tj.:

- **koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów** – to takie koszty, które są poniesione w trakcie dążenia do uzyskania przychodów; określony cel musi być widoczny w momencie ponoszenia kosztu; poniesione koszty winny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać jego realność,
- **koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu** – to takie koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało,
- **koszty poniesione na zabezpieczenie źródła przychodów** – to takie koszty, które zostały poniesione na ochronienie istniejącego źródła przychodów w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób.

Odnosząc się do poniesionych przez spółkę wydatków na zakup alkoholu, papierosów i innych wyrobów tytoniowych, organ podatkowy przywołał regulacje wyłączające z kosztów podatkowych wydatki na reprezentację.



Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o PDOP, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Dyrektor KIS wskazał, że na potrzeby ww. przepisu przez reprezentację należy rozumieć przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu wykreowania pozytywnego wizerunku podatnika; działania o charakterze reprezentacyjnym podejmowane są w stosunku do podmiotów lub ich przedstawicieli zewnętrznych.

Organ podatkowy zauważył, że ponoszone przez spółkę wydatki nie służą jakiegokolwiek formie reprezentacji i nie mają związku z budowaniem lub podtrzymywaniem pozytywnego wizerunku spółki, lecz są nabywane tylko i wyłącznie na potrzeby klienta zlecającego wykonanie badań rynku. Celem ich ponoszenia jest chęć uzyskania przychodów i zapewnienie możliwości realizacji głównego przedmiotu działalności gospodarczej, tj. wykonywania badań rynku. Bez ponoszenia tego typu wydatków spółka zostałaby pozbawiona możliwości wykonywania części swojej działalności. A zatem, zdaniem organu podatkowego, **wydatki ponoszone na zakup produktów alkoholowych oraz tytoniowych na potrzeby wykonania badań rynku, zgodnie z zapotrzebowaniem klienta, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem ich należytego udokumentowania.** Jak ponadto zauważył organ podatkowy:

„(...) posiadane dokumenty winny nie tylko wskazywać na rodzaj i wysokość poniesionego wydatku, lecz w sposób jednoznaczny potwierdzać cel i charakter wydatku i jego niezbędność z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej (realizacji konkretnego zlecenia, dla którego wskazany we wniosku zakup jest niezbędny). (...)”

Od redakcji:

Kwalifikując dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów należy w każdym przypadku wziąć pod uwagę całokształt działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, uwzględniając m.in. cel poniesienia danego wydatku. W przypadku wydatków m.in. na alkohol należy wskazać, że gdy wydatki na jego zakup ponoszone są w związku z organizowaną

dla pracowników imprezą integracyjną, okolicznościową itp., wówczas uznaje się, że takie wydatki nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, gdyż nie wykazują związku z przychodami podatnika (pracodawcy). Również przekazanie alkoholu np. kontrahentom nie stanowi kosztu podatkowego, gdyż poniesione na ten cel wydatki traktuje się jako wyłączone z kosztów podatkowych wydatki na reprezentację.

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
Dodatk opracował: Zespół
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@gofin.pl

NAKŁAD 18 430

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



PRENUMERATA 2023 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2023 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1898,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1598,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	869,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2023		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	445,50 zł	297,00 zł	148,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	288,00 zł	192,00 zł	96,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	292,50 zł	195,00 zł	97,50 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	283,50 zł	189,00 zł	94,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1598,00 zł	1071,00 zł	535,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	378,00 zł	252,00 zł	126,00 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

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

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.