



www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO

nr 20 (356)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3986

20.10.2013 r.

Dodatek nr

16

KOSZTY PODATKOWE W FIRMIE – WYBRANE ZAGADNIENIA

I. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	str. 4
1. Wynagrodzenia pracowników za czas przestoju	str. 4
2. Koszty poniesione przed rozpoczęciem działalności	str. 4
3. Opłata za korzystanie ze środowiska	str. 5
4. Opłata prolongacyjna	str. 5
5. Koszty zastępstwa procesowego w postępowaniu dotyczącym prowadzonej działalności gospodarczej	str. 6
6. Koszty transportu towarów objętych reklamacją	str. 7
7. Utylizacja niesprzedanych towarów	str. 8
8. Naprawa wynajętego samochodu	str. 8
9. Koszty podróży prezesa spółki kapitałowej	str. 9
10. Koszty przesyłki materiałów reklamowych	str. 10
11. Składki na ubezpieczenie użyczonego samochodu	str. 11
12. Przedłużenie gwarancji	str. 12
13. Podatek od wartości dodanej zapłacony w UE	str. 12
14. Naprawienie szkody wyrządzonej osobie trzeciej	str. 13
15. Podróż służbowa odbywana w celach biznesowych	str. 14
16. Stałe koszty firmowe ponoszone przez przedsiębiorcę przebywającego na zwolnieniu lekarskim	str. 15
17. Opłaty leasingowe w okresie zawieszenia prowadzenia działalności	str. 15
II. KOREKTA KOSZTÓW W WYNIKU NIEUREGULOWANIA ZOBOWIĄZAŃ	str. 16
1. Koszty ubezpieczenia majątkowego	str. 16
2. Zakup wyposażenia na raty	str. 18
3. Zwiększanie przychodów przy zatorach płatniczych	str. 20

4. Dłużnik nie informuje o dokonanych korektach.....	str. 21
5. Przepisy regulujące korektę kosztów dotyczą także transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi	str. 22
6. Niezapłacone zobowiązania za zakupy dokonane przed wprowadzeniem obowiązku korekty kosztów	str. 22
7. Korekta kosztów przy uproszczonych zaliczkach na podatek	str. 23
8. Konieczność zastosowania regulacji dotyczących korekty kosztów należy oceniać na ostatni dzień miesiąca	str. 23
9. Przepisy o korekcie kosztów podatkowych a podatek od środków transportowych	str. 24
10. Korekta kosztów, która nie została wykazana w księdze	str. 25
11. Zmniejszenie kosztów w podatkowej księdze	str. 26
12. Dokumentowanie zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów/zwiększenia przychodów	str. 26
13. Dowód wystawiany po uregulowaniu zobowiązania	str. 27

III. WYDATKI NIESTANOWIĄCE KOSZTÓW PODATKOWYCH.....str. 27

1. Wynagrodzenie wypłacane własnemu dziecku	str. 27
2. Dodatkowe opłaty przy leasingu środków transportu.....	str. 28
3. Koszty zakupu garnituru	str. 28
4. Wydatki na naprawę samochodu biorącego udział w kolizji drogowej	str. 29
5. Wynagrodzenie adwokata broniącego przedsiębiorcę w sprawie karnej skarbowej	str. 30
6. Koszty ponoszone przez pracodawcę w związku z podróżami działacza związków zawodowych	str. 30
7. Składki na rzecz organizacji, do której przynależność nie jest obowiązkowa ..str.	31
8. Odsetki od zaległości podatkowej.....	str. 32
9. Prowizja bankowa za realizację zajęcia egzekucyjnego	str. 33

IV. MOMENT POTRĄCANIA KOSZTÓW.....str. 33

1. Wydatki na badanie geologiczne wykonane przed rozpoczęciem inwestycji .. str.	33
2. Kara umowna	str. 34
3. Składki ZUS od wynagrodzeń opłacone po 15 dniu miesiąca.....	str. 35
4. Koszty ponoszone przed wprowadzeniem na rynek nowego produktu	str. 36
5. Moment zaliczenia do kosztów podatku od nieruchomości.....	str. 37
6. Zakup kalendarzy na przyszły rok	str. 37
7. Wynagrodzenia wypłacone rodzinie zmarłego pracownika	str. 38
8. Prowizja za sporządzenie aneksu do umowy o kredyt inwestycyjny	str. 39
9. Wydatki poniesione w związku z rozszerzeniem działalności	str. 39
10. Wycena nieruchomości przed podjęciem decyzji o jej zakupie	str. 40
11. Rozliczenie przez przedsiębiorcę składek ZUS	str. 40

12. Opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu.....	str. 41
13. Zakup towaru za granicą a różnice kursowe.....	str. 42
14. Wynagrodzenie za poręczenie kredytu.....	str. 43
15. Wydatki związane z nabyciem nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży ..	str. 43

V. DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW.....str. 44

1. Faktura z błędem.....	str. 44
2. Umowa kupna-sprzedaży	str. 45
3. Paragon za zakup paliwa	str. 46
4. Wyciąg bankowy dokumentujący spłatę kredytu i odsetek	str. 47
5. Nieprecyzyjna nazwa firmy zamieszczona na fakturze.....	str. 47
6. Dowód stanowiący podstawę ujęcia w podatkowej księdze utworzonego odpisu aktualizującego	str. 49
7. Posiadanie faktur dokumentujących wydatki poniesione w podróżach służbowych odbywanych prywatnym samochodem.....	str. 50
8. Dokumentowanie kosztu wywozu odpadów.....	str. 51



Wydawnictwo Podatkowe GOFIN

PRENUMERATA 2014

**Sprawdź
nową ofertę !**

**W 2014 roku ceny pozostają bez zmian,
a korzyści płynących z prenumeraty jest dużo więcej:**

- wysokie rabaty (**16%, 12% i 6%**),
- atrakcyjne nagrody (m.in.: nowoczesny **Odtwarzacz MP3**, ekskluzywna **Teczka biznesowa**),
- nowe dodatki do Czasopism - **Pomocniki i Ściągi dla Księgowych**,
- bogatsze serwisy internetowe (większe archiwum, linki do cytowanych przepisów prawnych - nowa funkcjonalność),
- hit GOFINU **eWydania** Czasopism i Gazety.

+ NOWOŚĆ! eWydania

**Więcej o korzyściach i przywilejach na
www.PrzewodnikPrenumeratora.gofin.pl
Zamów prenumeratę 2014 na www.sklep.gofin.pl**

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361; ost. zm. w Dz. U. z 2013 r. poz. 1036) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. nr 74, poz. 397; ost. zm. w Dz. U. z 2013 r. poz. 1036) – zwanych dalej odpowiednio: updof i updop.

I. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wynagrodzenia pracowników za czas przestoju

Awaria linii produkcyjnej spowodowała przestój w pracy. Pracowników odesłano do domu z poleceniem powrotu do pracy w razie usunięcia awarii przed końcem zmiany. Za czas przestoju pracownicy zachowali prawo do wynagrodzenia. Czy koszt tych wynagrodzeń można uznać za koszt uzyskania przychodów?

Wynagrodzenie pracowników za czas nieświadczenia pracy z powodu przestoju podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Przepisy Kodeksu pracy zapewniają pracownikom prawo do wynagrodzenia za czas przestoju w pracy. Stosownie do art. 81 § 1 i 2 K.p., pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za czas niewykonywania pracy pod warunkiem, że był gotów do jej wykonywania, a doznał szkód z przyczyn dotyczących pracodawcy, oraz nie ponosi winy za czas przestoju w pracy.

Zgodnie z art. 22 updof i art. 15 updop, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych odpowiednio w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updop.

Zawierając umowę o pracę, pracownicy zobowiązują się do wykonywania określonych czynności na rzecz pracodawcy, ten zaś jest zobowiązany do wypłaty im wynagrodzenia. Ponoszenie przez pracodawcę kosztów wynagrodzeń za pracę jest gospodarczo uzasadnione, gdyż praca osób zatrudnionych pozwala pracodawcy na realizację podjętych zobowiązań gospodarczych i osiąganie przychodów z prowadzonej działalności. Występowanie tej zależności między ponoszonymi kosztami a przychodami osiąganymi z działalności gospodarczej umożliwia pracodawcy zaliczenie kosztów pracowniczych, w tym m.in. wynagrodzenia pracowników za czas przestoju, do kosztów uzyskania przychodów.

2. Koszty poniesione przed rozpoczęciem działalności

Czy podatnik (osoba fizyczna) może ująć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na zakup wyposażenia i reklamę, poniesione przed zarejestrowaniem działalności gospodarczej?

Tak, wspomniane wydatki mogą być zaliczone do kosztów podatkowych.

Przepis art. 23 updof zawiera katalog wydatków z mocy prawa podlegających wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Nie stanowi natomiast, że takiemu wyłączeniu podlegają wydatki, które zostały poniesione przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej. W sytuacji podatnika oznacza to, że poniesione koszty reklamy i zakupu wyposażenia będzie on mógł uwzględnić w rachunku podatkowym, jeżeli wykaze związek tych kosztów z podjętą działalnością gospodarczą.

W przypadku kosztów reklamy taki związek wystąpi już na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej. Reklama służy bowiem zachęceniu klientów do zapoznania się z produktami sprzedawanymi przez firmę, przyczyniając się w ten sposób do osiągania przychodów. Cel ten może zostać zrealizowany również wówczas, gdy kampania reklamowa poprzedzi rozpoczęcie działalności gospodarczej. Natomiast wydatki na zakup wyposażenia spełnią przesłanki pozwalające na uznanie ich za koszty uzyskania przychodów, gdy podatnik przekaże wyposażenie do używania na potrzeby wykonywanej działalności.

3. Opłata za korzystanie ze środowiska

Czy jest kosztem uzyskania przychodu opłata za korzystanie ze środowiska uiszczana na rzecz urzędu marszałkowskiego?

Opłata za korzystanie ze środowiska jest kosztem uzyskania przychodów.

Obowiązek wnoszenia opłat z tytułu korzystania ze środowiska wynika z ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2008 r. nr 25, poz. 150 ze zm.).

Opłatę za dany rok kalendarzowy uiszcza się na rachunek urzędu marszałkowskiego do dnia 31 marca następnego roku.

Przy zaliczaniu opłaty za korzystanie ze środowiska do kosztów podatkowych należy wziąć pod uwagę, czy została ona poniesiona w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i czy nie jest wymieniona w art. 23 updof i art. 16 updop wśród kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

Opłata za korzystanie ze środowiska ustalana i opłacana zgodnie z przepisami powołanej ustawy jest kosztem związanym z ogólnym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. Może więc stanowić koszt uzyskania przychodów. Fakt, że nie można jej przypisać do konkretnego przychodu, powoduje, że opłata ta należy do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Powinna więc zostać ujęta w kosztach uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

Kosztem podatkowym nie będą natomiast opłaty za korzystanie ze środowiska mające charakter sankcji, np. podwyższone opłaty nakładane na podmiot korzystający ze środowiska lub administracyjne kary pieniężne za naruszenie warunków korzystania ze środowiska. Jak bowiem wynika z art. 23 ust. 1 pkt 16 updof i art. 16 ust. 1 pkt 19 updop, za koszty uzyskania przychodów nie uznaje się kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu m.in. nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska.

4. Opłata prolongacyjna

Prowadzę działalność gospodarczą. ZUS rozłożył mi na raty spłatę zaległych składek na ubezpieczenia społeczne moje i moich pracowników. Czy naliczoną z tytułu opłatę prolongacyjną mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Opłata prolongacyjna wynikająca z decyzji o rozłożeniu na raty zaległych składek na ubezpieczenia społeczne może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w momencie jej zapłaty.

Spłacając w ratach zadłużenie wobec ZUS, płatnik składek zobowiązany jest do uiszczenia opłaty prolongacyjnej. ZUS nalicza ją płatnikowi na zasadach określonych w przepisach Ordynacji podatkowej.

Opłata prolongacyjna nie została wyłączone z kategorii kosztów uzyskania przychodów.

Wprawdzie przepis art. 23 ust. 1 pkt 18 updof wskazuje, że do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat m.in. należności budżetowych, jednak odsetek tych nie należy utożsamiać z opłatą prolongacyjną.

Oznacza to, że jeżeli decyzja o rozłożeniu na raty zaległości w składkach ZUS dotyczy prowadzonej przez podatnika działalności, to opłatę prolongacyjną można zaliczyć do kosztów podatkowych jako koszt ponoszony w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Opłatę tę ujmuje się w kosztach w momencie jej zapłaty. Istotne jest, aby wpłata opłaty prolongacyjnej została dokonana w ustalonym w decyzji terminie zapłaty należności, z którą jest związana. Jeżeli bowiem podatnik naruszy termin płatności raty, decyzja wygasa w części dotyczącej tej raty (art. 259 Ordynacji podatkowej). W takim przypadku ustaje również wynikający z takiej decyzji obowiązek uiszczenia opłaty prolongacyjnej.

5. Koszty zastępstwa procesowego w postępowaniu dotyczącym prowadzonej działalności gospodarczej

Nasza spółka była wierzycielem posiadacza nieruchomości (dłużnika), przeciwko któremu toczyło się postępowanie egzekucyjne o odzyskanie długu. Mimo tego dłużnik sprzedał wspomnianą nieruchomość osobie trzeciej. Nasza spółka wystąpiła przeciwko tej osobie z powództwem o unieważnienie umowy sprzedaży. Sąd jednak oddalił nasze powództwo, uzasadniając to faktem, że komornik zbyt późno złożył wniosek o dokonanie wpisu do księgi wieczystej. Czy koszty zastępstwa procesowego, jakie zapłaciliśmy w tym postępowaniu, możemy zaliczyć do kosztów podatkowych?

Koszty zastępstwa procesowego w sprawach związanych z działalnością gospodarczą, co do zasady, mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Muszą być przy tym jednak spełnione wszystkie przesłanki wyrażone w ogólnej definicji kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w dalszej części odpowiedzi.

W świetle unormowań zamieszczonych w art. 22 ust. 1 updof i art. 15 ust. 1 updop, uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest uzależnione od łącznego spełnienia następujących warunków:

- 1) celem poniesienia wydatku (bezpośrednim lub pośrednim) przez przedsiębiorcę jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów,
- 2) wydatek ten nie może być wymieniony w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updop, zawierających negatywny katalog wydatków i kosztów, które niezależnie od celu ich poniesienia, w żadnych okolicznościach nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu.

Ogólnie sformułowana definicja kosztów podatkowych powoduje, że każdy przypadek kwalifikacji kosztowej trzeba oceniać indywidualnie na tle konkretnego stanu faktycznego.

Wydatki poniesione na koszty zastępstwa procesowego w postępowaniu dotyczącym prowadzonej działalności gospodarczej niewątpliwie są związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa.

Jednocześnie omawiane wydatki nie zostały wyłączone przez ustawodawcę z kosztów uzyskania przychodów (nie figurują one w negatywnym katalogu zawartym w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updop).

Trzeba jednak pamiętać, że o spełnieniu wymienionych na wstępie warunków decyduje również racjonalność poniesienia przez podatnika konkretnych wydatków, które są uzasadnione w porównaniu z celem, jaki jest możliwy do osiągnięcia.

W przypadku bowiem gdy ze stanu faktycznego danej sprawy wynika, że istniały obiektywne i realne przesłanki do wygrania procesu, to należy stwierdzić, iż koszty zastępstwa procesowego można zakwalifikować jako koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Natomiast jeżeli podatnik podjął spór przed sądem, mając już zawnazs świadomość, że niekorzystny dla niego wynik jest przesądzony na podstawie obowiązujących przepisów prawa (czyli podatnik wytoczył powództwo tylko dla zasady), to w takiej sytuacji koszty zastępstwa procesowego nie mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych.

Jeżeli zatem, w sytuacji przedstawionej w pytaniu, spółka nie miała wiedzy na temat tego, że komornik zbyt późno złożył wniosek o dokonanie stosownego wpisu w księdze wieczystej, a tym samym nie miała świadomości, że jej powództwo z góry było skazane na przegraną przed sądem, to koszty zastępstwa procesowego mogą zostać uwzględnione w rachunku podatkowym.

Jeżeli jednak spółka wytoczyła proces pomimo z góry posiadanej wiedzy i świadomości w zakresie bezskuteczności składania pozwu w omawianej sprawie, to wówczas koszty zastępstwa procesowego nie mogą pomniejszyć przychodów spółki.

Rozstrzygnięcie tej kwestii jest więc uzależnione od wystąpienia konkretnych okoliczności, które mogą stać się przedmiotem analizy organów podatkowych (w razie wystąpienia ewentualnego sporu).

6. Koszty transportu towarów objętych reklamacją

W przypadku reklamacji wadliwych towarów dostarczonych kontrahentom, jesteście obciążani kosztami powrotnego transportu tych towarów. Po usunięciu wad ten sam towar jest ponownie transportowany do odbiorców. Czy koszty transportu do sprzedawcy i ponownie do nabywcy reklamowanego towaru stanowią koszty uzyskania przychodów?

Koszty transportu towarów objętych reklamacją mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Na sprzedawcy ciąży obowiązek dostarczania towaru wolnego od wad, spełniającego określone przez nabywcę wymogi jakościowe. Jest to warunek, którego spełnienie decyduje o należyтым wykonaniu zobowiązania wynikającego z zawartej umowy. W razie nienależytego wykonania zobowiązania sprzedawca ponosi odpowiedzialność.

Odpowiedzialność z tytułu nienależytego wykonania umowy może też obejmować ponoszenie przez podatnika kosztów transportu towaru objętego reklamacją. Koszty te wiążą się z prowadzoną przez sprzedawcę działalnością gospodarczą. Spełnione są więc warunki określone w art. 22 ust. 1 updog i odpowiednio art. 15 ust. 1 updog decydujące o uznaniu poniesionych kosztów za koszty uzyskania przychodów. Możliwość ujęcia omawianych kosztów w kosztach podatkowych zależy również od tego, czy nie zostały one wymienione w art. 23 updog i odpowiednio art. 16 ust. 1 updog, jako koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Co prawda, stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 19 updog i odpowiednio art. 16 ust. 1 pkt 22 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług, zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad, zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Jednak wśród wymienionych w tych przepisach zdarzeń gospodarczych spowodowanych wadliwością towarów, robót i usług nie zostały wymienione wydatki, o których mowa w pyta-

niu. Podatnik może więc zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty transportu towarów do firmy i z powrotem do nabywców poniesione w związku z uwzględnieniem reklamacji kontrahenta.

7. Utylizacja niesprzedanych towarów

Spółka z o.o. prowadzi sprzedaż hurtową kosmetyków. Spora część asortymentu jest przydatna do użycia w okresie jednego roku od daty produkcji. Te kosmetyki spółka ma na magazynie w minimalnej ilości. Nie zawsze jednak uda się każdą partię towaru sprzedać w całości przed upływem terminu przydatności. Wówczas przeterminowane kosmetyki spółka przekazuje do utylizacji. Czy straty w towarach i koszty utylizacji można ująć w kosztach podatkowych?

Wartość zutylizowanych towarów w cenie nabycia oraz koszty utylizacji tych towarów, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Straty powstałe w wyniku likwidacji towarów handlowych zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów na ogólnej zasadzie (o której mowa w art. 15 ust. 1 upodp). O tym, że dopuszczalne jest zaliczenie strat w towarach handlowych do kosztów uzyskania przychodów, świadczy niewymienienie ich w art. 16 ust. 1 upodp. Nie można jednak przyjąć uproszczenia, że wszystkie straty w środkach obrotowych można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Dla organów podatkowych bardzo istotna jest ocena działania podatnika w celu zapobieżenia stratom. Dopuszczając możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat, które są normalnym następstwem prowadzonej działalności w danej branży, a podatnikowi nie będzie można przypisać winy przy ich powstaniu, tj. wtedy, gdy podatnik nie mógł przewidzieć powstania szkody ani też jej zapobiec. Nie można natomiast ująć w kosztach uzyskania przychodów niedoborów, które są wynikiem braku staranności bądź nieracjonalnego działania podatnika.

Z pytania wynika, że zakup towarów nastąpił w celu osiągnięcia przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Konkurencja na rynku wymaga, by na stanie hurtowni był pełny asortyment oferowanych towarów. Spółka w celu zminimalizowania ewentualnych strat zamawia w minimalnej ilości towary mające krótki termin przydatności do użycia. Postępuje więc racjonalnie. Uzasadnione jest więc zaliczenie wartości tych towarów do kosztów uzyskania przychodów.

Produktów chemicznych nie można dowolnie zniszczyć. Muszą być zutylizowane z zachowaniem określonych norm. Dlatego w opisanej sytuacji spółka musi zapłacić za usługę utylizacji. Wydatek ten może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

8. Naprawa wynajętego samochodu

Jestem podatnikiem PIT. Na potrzeby prowadzonej działalności wynajęłem samochód osobowy. Czy wydatki na naprawę tego samochodu mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatki na naprawę wynajętego samochodu osobowego można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów do wysokości tzw. kilometrówki. Jeżeli jednak wydatki dotyczyć będą naprawy powypadkowej tego samochodu, warunkiem zaliczenia ich do kosztów podatkowych jest objęcie pojazdu ubezpieczeniem dobrowolnym.

Korzystając na podstawie umowy najmu z samochodu osobowego będącego własnością osoby trzeciej, podatnik jest zobowiązany do utrzymania pojazdu w stanie zdatnym do użytku. To oznacza obowiązek dokonywania bieżących napraw i konserwacji. Poniesione z tego tytułu wydatki do celów podatkowych należy traktować jako koszty używania samochodu. Oczywiście, ponieważ samochód nie stanowi składnika majątku podatnika ujętego w ewidencji środków trwałych, koszty te podatnik powinien rozliczać do wysokości tzw. kilometrówki (tj. kwoty stanowiącej iloczyn liczby przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu pojazdu określonej w odrębnych przepisach), stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 46 upodof.

Jeżeli jednak wydatki dotyczyć będą naprawy powypadkowej wynajmowanego samochodu osobowego, wówczas o możliwości ich zaliczenia do kosztów podatkowych decydować będzie fakt wykupienia ubezpieczenia dobrowolnego pojazdu. W razie braku dobrowolnego ubezpieczenia samochodu, wydatki poniesione przez podatnika na naprawę tego samochodu będą podlegały wykluczeniu z kosztów podatkowych na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 48 upodof. Natomiast gdy samochód jest ubezpieczony, to koszty poniesione na jego powypadkową naprawę będą stanowiły koszt podatkowy, bez względu na to, kto ubezpieczył samochód – właściciel czy podatnik. Niestety, zgodnie z aktualnie obowiązującą wykładnią przepisów podatkowych przyjmuje się, że również koszty napraw i remontów powypadkowych mieszczą się w zakresie pojęcia „kosztów używania”. Stąd również te koszty objęte są tzw. kilometrówką.

9. Koszty podróży prezesa spółki kapitałowej

Prezes spółki z o.o. pełniący swoje obowiązki na podstawie powołania, który odbył zagraniczną podróż w imieniu spółki celem ustalenia współpracy z głównym kontrahentem w USA i wprowadzenia nowych produktów na rynek polski, przedstawił faktury za przelot i hotel. Koszty te zostały pokryte przez spółkę. Czy koszty tej delegacji można zaliczyć do kosztów podatkowych?

Koszty związane z pełnieniem funkcji przez osobę powołaną na stanowisko członka zarządu spółki z o.o., w tym koszty podróży tej osoby, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu spółki. Nie ma przy tym znaczenia, czy członek zarządu, w tym również prezes zarządu, pełni swoje funkcje tylko na podstawie powołania, czy też dodatkowo zawarta z nim została umowa o pracę, czy inna umowa cywilnoprawna.

Jak wynika z art. 201 i następnych Kodeksu spółek handlowych, spółkę z o.o. reprezentuje i prowadzi jej sprawy ustanowiony w tej spółce zarząd. Prawo i zarazem obowiązek członka zarządu do prowadzenia spraw spółki i do jej reprezentowania dotyczy wszystkich czynności sądowych i pozasądowych spółki (art. 204 § 1 K.s.h.). Zarząd spółki z o.o. jest zatem organem wykonawczym takiej spółki, a jego kompetencje nie mogą być przekazane innemu organowi spółki. Zarząd może być jednoosobowy lub wieloosobowy, przy czym nie ma znaczenia czy członek zarządu powołany jest z grona wspólników, czy też spośród osób trzecich (art. 201 § 2 i 3 K.s.h.). W każdym przypadku gdy akt założycielski spółki (umowa lub statut spółki) nie stanowi inaczej, członkowie zarządu są powoływani i odwoływani uchwałą wspólników. W przypadku powołania w drodze uchwały zgromadzenia wspólników danej osoby na członka zarządu, już w chwili podjęcia tej uchwały między członkiem zarządu a spółką powstaje stosunek wewnętrzny o charakterze organizacyjnym. Choć samo powołanie członka zarządu w drodze uchwały wspólników nie jest tożsame z zawarciem z tą osobą umowy o pracę, czy też innej umowy cywilnoprawnej (umowy zlecenia, umowy menedżerskiej, itp.), z której wynika np. obowiązek wspólnika do świadczenia pracy, powołanie takie jest wystarczającą formą nawiązania stosunku będącego podstawą do pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu.

Pełnienie funkcji członka zarządu spółki z o.o. oraz zakres podejmowanych przez członka zarządu czynności w praktyce uzależniony jest od przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez tę spółkę. Jeżeli zatem przedmiot działalności spółki wymaga odbywania przez osoby ją reprezentujące (przez zarząd) podróży, koszty takich podróży należy uznać za koszty funkcjonowania tej spółki, a nie jako koszty poniesione na rzecz członków zarządu. Koszty takie nie służą bowiem powstaniu przysporzenia majątkowego po stronie członka zarządu, lecz służą prowadzeniu działalności przez spółkę.

Jednocześnie, jak wynika z treści art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Treść tego przepisu oznacza zatem, że dla zakwalifikowania danego wydatku do podatkowych kosztów istotne znaczenie ma cel, w jakim wydatek ten został poniesiony. Dany wydatek podlega uznaniu za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a możliwością powstania przychodu, jego zwiększeniem bądź dążeniem do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów istnieje związek przyczynowo-skutkowy. Zwrócić uwagę przy tym należy, że w orzecznictwie i doktrynie wskazuje się na konieczność indywidualnej oceny każdego przypadku w zakresie istnienia związku ponoszonych wydatków z prowadzoną działalnością służącą osiąganiu przychodów. Jeżeli taki wydatek poniesiony przez podatnika jest celowy i uzasadniony z punktu widzenia prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, to może on zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, również w tym przypadku, w którym bezpośrednio nie generuje on dodatkowych przychodów.

Nie powinno zaś budzić wątpliwości, że taki związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy ponoszonymi przez spółkę wydatkami a osiąganymi przychodami zachodzi również w przypadku kosztów podróży członka zarządu spółki (kosztów noclegów, przelotu, lokalnych przejazdów, itd.), w tym pełniącego swoje funkcje wyłącznie na podstawie powołania go na stanowisko członka zarządu przez zgromadzenie wspólników spółki.

Należy zauważyć, że prawidłowość przedstawionego stanowiska nie budzi także wątpliwości organów podatkowych. Wskazują one jednak – zdaniem autora niesłusznie – że możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków wynikających z pełnienia funkcji przez członka zarządu, w tym zwrotu kosztów podróży, uzależniona jest od istnienia odpowiednich postanowień regulaminów lub statutu spółki. Za przykład posłużyć może interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 marca 2012 r., nr ILPB3/423-11/12-2/JG.

10. Koszty przesyłki materiałów reklamowych

Podatnik PIT ponosi koszty usług kurierskich w związku z przysyłaniem do potencjalnych i aktualnych kontrahentów próbek swoich towarów oraz materiałów reklamowych zawierających ofertę asortymentową podatnika. Czy koszty tych usług są kosztami uzyskania przychodów?

Koszty usług kurierskich ponoszone w celach rozprowadzania materiałów reklamowych są kosztami uzyskania przychodów.

W katalogu kosztów nieuwzględnianych za koszty uzyskania przychodów, zawartym w art. 23 ust. 1 updop, nie zostały wymienione koszty usług kurierskich. Oznacza to możliwość ujmowania kosztów tego rodzaju usług do kosztów podatkowych, o ile koszty te są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 22 updop).

Z pytania wynika, że podatnik ponosi koszty usług kurierskich w związku z przesyłaniem do aktualnych i potencjalnych klientów próbek towarów oraz materiałów reklamowych. To wskazuje, że wspomniane koszty w sposób pośredni wiążą się z przychodami podatnika, do osiągnięcia których przyczynia się niewątpliwie prowadzenie działań marketingowych i informacyjnych dotyczących działalności firmy i jej oferty (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 sierpnia 2012 r., nr IPTPB3/423-144/12-5/MF).

Tym samym podatnik może ujmować koszty usług kurierskich do kosztów podatkowych w momencie ich poniesienia.

11. Składki na ubezpieczenie użyczonego samochodu

Żona w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, na podstawie umowy użyczenia eksploatuje samochód osobowy należący do odrębnego majątku męża (między małżonkami ustanowiona jest rozdzielność majątkowa). Roczną składkę ubezpieczeniową (OC i AC) małżonkowie zapłacili wspólnie, co wynika z dowodu wpłaty wystawionego na oboje małżonków. Czy żona poprzez „kilometrówkę” może uwzględnić wspomnianą składkę w podatkowej księdze przychodów i rozchodów po stronie kosztów uzyskania przychodów?

Żona ma prawo uwzględnić w kosztach podatkowych poniesiony przez nią wydatek z tytułu składek ubezpieczeniowych samochodu użytkowanego na podstawie umowy użyczenia (z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń).

Według art. 710 Kodeksu cywilnego, przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy. Natomiast art. 713 K.c. stanowi, że biorący do używania ponosi zwykłe koszty utrzymania rzeczy użyczonej.

Kosztom uzyskania przychodów w związku z wykorzystywaniem na potrzeby prowadzonej przez żonę działalności gospodarczej samochodu osobowego należącego do odrębnego majątku męża mogą być wydatki poniesione przez żonę m.in. na zakup paliwa, oleju silnikowego, bieżące naprawy, konserwację, jak i na składki na ubezpieczenia komunikacyjne (AC, OC, NW).

Z pytania wynika, że opłaty z tytułu ubezpieczenia samochodu osobowego żona poniosła wspólnie z mężem, na co wskazuje dowód wpłaty składek OC i AC wystawiony na oboje małżonków. Zatem w prowadzonej przez żonę działalności gospodarczej kosztem uzyskania przychodów będzie wydatek na ubezpieczenie OC i AC w części, w jakiej poniosła go żona.

Podatnik, który dla celów działalności gospodarczej korzysta z użyczonego mu samochodu osobowego, musi dodatkowo pamiętać o ograniczeniu w zaliczaniu wydatków do kosztów podatkowych, określonym w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof. Z przepisu tego wynika, że do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wydatki poniesione z tytułu używania dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika samochodu osobowego niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych – tylko do wysokości limitu wyznaczonego iloczynem liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu i stawki za 1 km przebiegu.

Aby ustalić faktyczny przebieg samochodu, podatnik jest zobowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu. W razie braku takiej ewidencji, wydatki poniesione z tytułu używania użyczonego samochodu osobowego nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Przypomnieć należy, że „kilometrówka” jedynie wyznacza limit wydatków, a do kosztów uzyskania przychodów (do wysokości tego limitu) można zaliczyć tylko wydatki faktycznie poniesione w celu uzyskania przychodów i odpowiednio udokumentowane.

W omawianym przypadku także składka AC może podlegać ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów podatkowych. Jak bowiem wynika z art. 23 ust. 1 pkt 47 updof, kosztem uzyskania przychodów są składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości nieprzekraczającej ich części ustalonej w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20.000 euro w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Kwotę wyrażoną w euro przelicza się według kursu sprzedaży walut obcych ogłaszanego przez NBP z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia. Co istotne, ograniczenie to dotyczy jedynie składki auto casco (AC), składka od odpowiedzialności cywilnej (OC) jest kosztem podatkowym w pełnej wysokości (oczywiście w tym przypadku z uwzględnieniem limitu „kilometrówki”).

12. Przedłużenie gwarancji

Czy wydatek poniesiony na przedłużenie gwarancji na urządzenie, które po wykupieniu z leasingu podatnik PIT oddał do używania i wykorzystuje w działalności gospodarczej, jest kosztem uzyskania przychodów?

Tak, poniesiony po przekazaniu urządzenia do używania wydatek na przedłużenie gwarancji można rozliczyć w ciężar kosztów podatkowych.

Zasady kwalifikowania kosztów ponoszonych w ramach działalności gospodarczej do kosztów uzyskania przychodów określa art. 22 ust. 1 updof. W rozumieniu tego przepisu, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła, które nie zostały wymienione w art. 23 updof. W świetle tych regulacji należy uznać, że poniesiony przez podatnika wydatek na przedłużenie gwarancji spełnia przesłanki pozwalające zaliczyć go do kosztów podatkowych.

Niewątpliwie gwarancja zabezpiecza interes finansowy podatnika. W okresie ważności gwarancji jest on bowiem uprawniony do nieodpłatnej naprawy urządzenia, które wykorzystuje w działalności gospodarczej. Przedłużenie gwarancji na dalszy okres niż to wynikało z wcześniej zawartej umowy, jest więc działaniem celowym i gospodarczo uzasadnionym. Poniesiony wydatek nie przyczynia się wprawdzie do uzyskania przez podatnika konkretnego przychodu z prowadzonej działalności, ale przynosi korzyść polegającą na ograniczeniu kosztów związanych z ewentualną naprawą urządzenia.

13. Podatek od wartości dodanej zapłacony w UE

W związku ze świadczeniem usług na rzecz zagranicznych partnerów biznesowych ponosimy na terenie UE koszty zakupu paliwa, a także napraw samochodów firmowych. Czy kwota podatku od wartości dodanej wykazana w dokumentach stwierdzających poniesienie tych wydatków może być ujęta do kosztów uzyskania przychodów?

Tak, w przypadku gdy wydatki poniesione na terenie Unii Europejskiej są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, naliczony przy zakupach podatek od wartości dodanej jest kosztem uzyskania przychodów.

Kwestia uznania za koszty uzyskania przychodów podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupach dokonywanych na terenie krajów UE, długo budziła kontrowersje. Resort finansów stał na stanowisku, że podatek od wartości dodanej obowiązujący w krajach UE jest

tożsamy z podatkiem VAT funkcjonującym w Polsce. Wskazywano więc, że przy kwalifikowaniu tego rodzaju wydatku do kosztów podatkowych należy uwzględnić regulacje zawarte w art. 23 ust. 1 pkt 43 updof i art. 16 ust. 1 pkt 46 updop. Na ich podstawie formułowano zasadę, że podatek od wartości dodanej podlega wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów, chyba że odrębne przepisy nie dają możliwości uzyskania zwrotu lub prawa odliczenia tego podatku.

Jednak z najnowszych wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe wynika, że odstąpiono od wcześniej prezentowanego stanowiska. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30 listopada 2012 r., nr IPTPB1/415-560/12-2/MD. Organ podatkowy wyszedł z założenia, że wyrażenie „podatek od towarów i usług” odnosi się do podatku od wartości dodanej obowiązującego wyłącznie w Polsce, a nie w innych krajach członkowskich UE. W rezultacie stwierdził, że do podatku od wartości dodanej uiszczanego w związku z zakupami dokonanymi na terenie UE przepis art. 23 ust. 1 pkt 43 updof nie ma zastosowania.

Kierując się tym stanowiskiem, należy stwierdzić, że jeżeli ponoszone przez podatnika za granicą wydatki na zakup paliwa czy usług naprawy samochodów firmowych są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, to uiszczony przy ich nabyciu podatek od wartości dodanej w udokumentowanej wysokości podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych w dacie poniesienia.

14. Naprawienie szkody wyrządzonej osobie trzeciej

Podatnik prowadzi firmę zajmującą się pielęgnacją i wycinką drzew. Na zlecenie zarządcy cmentarza firma podatnika dokonywała wycinki drzew na terenie cmentarza, w trakcie których – mimo dokonanych zabezpieczeń – uszkodzono nagrobek. Czy podatnik może ująć do kosztów podatkowych koszty naprawy nagrobka?

Tak, w tym przypadku koszty związane z naprawieniem wyrządzonej szkody mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Na gruncie prawa cywilnego obowiązuje zasada, w myśl której odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez sprawcę przy wykonywaniu powierzonych czynności ponosi inwestor. Jednak inwestor może zwolnić się z odpowiedzialności, jeżeli wykonanie danego zadania powierzył osobie, przedsiębiorstwu lub zakładowi, które w zakresie swej działalności zawodowej trudni się wykonywaniem takich czynności (art. 429 Kodeksu cywilnego).

Taka sytuacja zachodzi w okolicznościach sprawy przedstawionej w pytaniu. Z uwagi na to, że do uszkodzenia nagrobka doszło podczas wykonywania przez firmę podatnika czynności zleconych, mieszczących się w zakresie jej działalności, to na podatniku ciąży odpowiedzialność za wyrządzoną szkodę. Osobie trzeciej przysługiwało zatem wobec niego roszczenie o naprawienie zaistniałej szkody.

Równocześnie należy uznać, że występowanie zdarzeń powodujących powstanie odpowiedzialności odszkodowawczej stanowi ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W przypadku gdy do powstania tej odpowiedzialności nie dochodzi z winy podatnika lub zatrudnionych przez niego pracowników, w szczególności jako wynik niedbalstwa, naruszenia przepisów albo w wyniku braku nadzoru, można rozważyć spełnienie przesłanek pozwalających na zaliczenie kosztów związanych z naprawieniem szkody do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof.

W okolicznościach przedstawionej sprawy, są podstawy do rozliczenia kosztu związanego z naprawą nagrobka, jako kosztu uzyskania przychodów. Na taką ocenę istotny wpływ ma stwierdzenie, że szkoda nie została zawiniona, skoro w trakcie wykonywania zlecenia były stosowane środki zabezpieczające.

W tych warunkach można uznać, że celem poniesienia przez podatnika kosztów naprawienia szkody było zachowanie źródła przychodów. Profesjonalizm działania oraz przyjmowanie odpowiedzialności za skutki wykonywanych zadań ma wpływ na renomę firmy. Sposób, w jaki firma jest oceniana, może natomiast zdecydować o jej konkurencyjności na rynku usług i pozyskiwaniu nowych zleceń.

Należy również zaznaczyć, że wspomniane w pytaniu koszty poniesione na naprawienie szkody nie podlegają wykluczeniu z kosztów podatkowych. W szczególności nie ma tu zastosowania art. 23 ust. 1 pkt 19 updof. Zgodnie z tym przepisem, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

15. Podróż służbowa odbywana w celach biznesowych

Prowadzę działalność gospodarczą. Zamierzam odbyć podróż służbową za granicę w celu nawiązania nowych kontaktów handlowych. Czy w sytuacji gdy wyjazd nie zakończy się podpisaniem umowy, będę mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione w jego trakcie?

Jeżeli podatnik będzie w stanie wykazać, że podejmowane przez niego działania związane z podróżą służbową faktycznie miały na celu osiągnięcie przychodu z prowadzonej działalności (lub zachowanie albo zabezpieczenie jego źródła), to nie ma przeszkód, aby zaliczył poniesione w trakcie tej podróży wydatki do kosztów podatkowych.

Przedsiębiorca wyjeżdżający w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w podróż służbową, może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki z nią związane pod warunkiem, że podróż ta ma na celu osiągnięcie przychodów, zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

Nie w każdym przypadku dochodzi do realizacji celu, którym jest osiągnięcie przychodów. Nie powoduje to jednak dyskwalifikacji danego wydatku z kosztów uzyskania przychodów. Istotne jest, aby był to wydatek racjonalny i gospodarczo uzasadniony, związany z prowadzoną działalnością, także w sytuacji gdy z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty. Udowodnienie celowości poniesienia danego wydatku leży w gestii podatnika. W związku z tym wskazane jest gromadzenie dokumentacji z negocjacji prowadzonych z potencjalnymi kontrahentami, tj. korespondencji, faksów, ofert, itp.

Jeżeli działania podejmowane przez podatnika mają doprowadzić do podpisania umowy, a co za tym idzie do osiągnięcia przychodu, wydatki związane z podróżą służbową w celu podpisania tej umowy, można uznać za koszt uzyskania przychodów. Ma to zastosowanie również wtedy, gdy do podpisania umowy nie dojdzie. Oczywiście podatnik powinien faktycznie ponieść te wydatki i być w stanie wykazać, że prowadzone przez niego działania zmierzały do realizacji celu, jakim miało być osiągnięcie przychodu (lub zachowanie albo zabezpieczenie jego źródła).

Dodajmy, że osoba prowadząca działalność gospodarczą może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki faktycznie związane z używaniem prywatnego samochodu oso-

bowego dla celów służbowych oraz wartość diet z tytułu podróży z uwzględnieniem limitów określonych odpowiednio w art. 23 ust. 1 pkt 46 i 52 updof.

16. Stałe koszty firmowe ponoszone przez przedsiębiorcę przebywającego na zwolnieniu lekarskim

Podatnik prowadzi indywidualnie działalność gospodarczą. Od dłuższego czasu przebywa na zwolnieniu lekarskim i nie osiąga przychodów z tej działalności. Czy do kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć stałe koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa, tj. czynsz najmu biura, opłaty za media, czy odpisy amortyzacyjne?

Stałe koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa ponoszone przez podatnika podczas przebywania na zwolnieniu lekarskim mogą być kosztami uzyskania przychodów także wtedy, gdy podatnik nie osiągał w tym czasie przychodów.

Aby poniesione przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą koszty mogły być uznane za koszty podatkowe, muszą one być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Jednak brak przychodów w danym okresie nie stanowi przeszkody do ujęcia kosztów w ciężar kosztów podatkowych, jeżeli spełnione są wymienione wcześniej przesłanki. Podatnik chcąc zachować źródło przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, musi ponosić określone koszty także w czasie, gdy np. ze względów zdrowotnych nie wykonuje jakichkolwiek czynności skutkujących powstaniem przychodu. Kosztami tymi mogą być m.in.: czynsz najmu biura, opłaty za media, koszty z tytułu odpisów amortyzacyjnych. Koszty tego rodzaju mogą więc być uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów także wówczas, gdy przedsiębiorca przebywa na zwolnieniu lekarskim.

17. Opłaty leasingowe w okresie zawieszenia prowadzenia działalności

Zamierzam zawiesić działalność gospodarczą na okres roku. W tym czasie będę jednak obciążany kosztami wynikającymi z zawartej umowy leasingu operacyjnego. Zerwanie umowy jest dla mnie nieopłacalne z uwagi na konieczność zapłaty znacznej kary pieniężnej na rzecz leasingodawcy. Czy wydatki poniesione w okresie zawieszenia działalności będę mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Tak, opłaty leasingowe uiszczane w okresie zawieszenia prowadzenia działalności, jeżeli wynikają z wcześniej zawartej umowy leasingu, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Z regulacji ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672 ze zm.) wynika, że przedsiębiorca niezatrudniający pracowników może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na okres od 30 dni do 24 miesięcy. W okresie zawieszenia nie może wykonywać działalności gospodarczej i osiągać bieżących przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przedsiębiorca ma natomiast prawo m.in. wykonywać w tym okresie wszelkie czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów (art. 14a ust. 4 pkt 1 tej ustawy).

Za tego rodzaju czynności należy uznać regulowanie zobowiązań ciążących na przedsiębiorcy z mocy ustawy lub zaciągniętych przez niego w toku prowadzonej działalności. Dopuszczalność zaliczenia wspomnianych wydatków do kosztów uzyskania przychodów należy zatem oceniać, kierując się ogólnymi zasadami obowiązującymi w tym zakresie.

Trzeba zwrócić uwagę, że na podstawie art. 23 updof, wydatki ponoszone przez przedsiębiorcę w okresie zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej nie są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Ich ujęcie do tych kosztów należy więc uznać za możliwe, gdy zachodzi związek, o którym mowa w art. 22 ust. 1 updof, a więc gdy koszty są ponoszone w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Odnosząc te rozważania do sytuacji podatnika, można uznać, że opłaty wynikające z umowy leasingu zawartej przez niego w toku prowadzenia działalności gospodarczej, a ponoszone w okresie jej zawieszenia, będą stanowiły koszty uzyskania przychodów. Potwierdzeniem tego stanowiska jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 września 2011 r., nr IPPB1/415-596/11-4/JB, wydana w podobnej sprawie.

II. KOREKTA KOSZTÓW W WYNIKU NIEUREGULOWANIA ZOBOWIĄZAŃ

1. Koszty ubezpieczenia majątkowego

Spółka z o.o. otrzymała polisę ubezpieczenia OC środka transportu z terminami płatności rozłożonymi na cztery raty przypadające co kwartał (pierwsza rata płatna w dniu zawarcia umowy). Czy zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu zatorom płatniczym spółka powinna korygować koszty podatkowe, czy może zaliczać do kosztu uzyskania przychodu tylko tyle, ile zapłaciła?

Stosownie do art. 15b ust. 1 updof, podatnik, który zaliczył do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikające z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) – z umowy albo innego dokumentu, i nie uregulował tych kwot w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie.

Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia kosztów płatność zostanie uregulowana (choćby w części), podatnik w miesiącu, w którym to nastąpi, zwiększa koszty uzyskania przychodów o wartość zapłaconego zobowiązania.

W opisanym przypadku po rozłożeniu płatności na raty (płatne co kwartał), część zobowiązania nie zostanie spłacona w terminie 60 dni. Wobec tego z upływem 90 dni od daty zaliczenia kwoty do kosztów podatkowych spółka będzie zobowiązana dokonać zmniejszenia kosztów, o ile zaliczona do kosztów część zobowiązania nie znajduje pokrycia w płatnościach. Takie stanowisko wynika z pisma Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych z 20 maja 2013 r., nr DD6/033/93/MNX/13/RD-47905/13 do Biura Krajowej

Informacji Podatkowej, opublikowanego w Biuletynie Skarbowym nr 3 z 2013 r. W powołanym piśmie czytamy m.in.: „W ocenie Ministerstwa Finansów prawidłowe jest stanowisko (...), mówiące że sukcesywnie zaliczając wydatki do kosztów w przypadku kosztów pośrednich, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, nie powinno się dokonywać proporcjonalnego pomniejszenia kosztów. Jeżeli do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 15b ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. 30 dni od terminu płatności i 90 dni od dnia zaliczenia wydatku do kosztów, zaliczona do kosztów część zobowiązania znajduje pokrycie w płatnościach, to nie powinno mieć miejsca zmniejszenie kosztów”.

W tym miejscu należy rozważyć, w jaki sposób rozumieć „zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów”, które ma znaczenie w przypadku terminów płatności dłuższych niż 60 dni. Pojęcie to nie zostało odrębnie wyjaśnione przez ustawodawcę dla potrzeb korekty kosztów. To oznacza, że w przypadku kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów należy rozumieć jako poniesienie kosztu w rozumieniu art. 15 ust. 4e upod. Stosownie do tego przepisu, za dzień poniesienia kosztu co do zasady 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, gdyby dotyczyło to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Składkę na ubezpieczenie OC środka transportu wykorzystywanego w prowadzonej działalności zalicza się do kosztów pośrednich, gdyż nie można jej przyporządkować do konkretnego przychodu. Przypomnieć należy, że stosownie do treści art. 15 ust. 4d upod koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia (datę poniesienia określa wcześniej powołany art. 15 ust. 4e upod). 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.

W omawianym przypadku dla celów bilansowych należy uwzględnić art. 39 ust. 1 oraz art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.). Na podstawie tych przepisów można stwierdzić, że rozliczanie w czasie kwoty składki ubezpieczeniowej zależy od tego, czy w ocenie jednostki składka ta stanowi koszt istotny, czy nieistotny. W sytuacji gdy kwota tej składki jest istotna z punktu widzenia jednostki, rozlicza się ją w czasie co miesiąc w wysokości 1/12 jej wartości. Natomiast jeśli w ocenie jednostki kwota składki jest nieistotna, można – stosując uproszczenie – odnieść ją bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej. Przy czym, gdy ubezpieczenie obejmuje dwa lata (np. 2013-2014), składkę należy podzielić proporcjonalnie do tych lat.

Przykład

Spółka zawarła umowę ubezpieczenia samochodu ciężarowego (OC, AC) na okres od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r. Składka z tego tytułu wynosi 12.000 zł.

Składka jest płatna w czterech równych ratach (po 3.000 zł). Termin płatności wyznaczono na: 2 stycznia, 2 kwietnia, 2 lipca i 2 października 2013 r.

Przypadek I – w ocenie spółki koszt jest istotny. Ustalono, że co miesiąc w koszty, poczynwszy od stycznia 2013 r., będzie odnoszona kwota 1.000 zł (12.000 zł : 12 miesięcy).

Pierwszą ratę w wysokości 3.000 zł spółka zapłaciła 2 stycznia 2013 r. Oznacza to, że nie podlegały korekcie koszty z tytułu tego ubezpieczenia ujęte w kosztach uzyskania przychodów w miesiącach od stycznia do marca.

Drugą ratę w wysokości 3.000 zł spółka zapłaciła 2 kwietnia 2013 r. Oznacza to, że nie podlegały korekcie koszty z tytułu tego ubezpieczenia ujęte w kosztach uzyskania przychodów w miesiącach od kwietnia do czerwca.

Trzecią ratę w wysokości 3.000 zł spółka zapłaciła 2 lipca 2013 r. Oznacza to, że nie podlegały korekcie koszty z tytułu tego ubezpieczenia ujęte w kosztach uzyskania przychodów w miesiącach od lipca do września.

Czwartą ratę w wysokości 3.000 zł spółka zapłaciła 2 października 2013 r. Oznacza to, że nie będą podlegać korekcie koszty z tytułu tego ubezpieczenia ujęte w kosztach uzyskania przychodów w miesiącach od października do grudnia.

Przypadek II – w ocenie spółki koszt jest nieistotny.

Rozliczenie kosztów podatkowych ma następujący przebieg:

Miesiąc	Koszt uzyskania przychodu (kwota/data potrącenia)	Zapłata raty składki (kwota/data)	Zmniejszenie kosztów (kwota/uzasadnienie)	Zwiększenie kosztów (kwota/uzasadnienie)
I	12.000 zł/31.01.2013 r.	3.000 zł/2.01.2013 r.	–	–
IV	–	3.000 zł/2.04.2013 r.	–	–
V	–	–	6.000 zł/1 maja minęło 90 dni od dnia potrącenia kosztu	–
VII	–	3.000 zł/2.07.2013 r.	–	3.000 zł/zapłata trzeciej raty
X	–	3.000 zł/2.10.2013 r.	–	3.000 zł/zapłata czwartej raty

2. Zakup wyposażenia na raty

Zakupiłam u operatora telefonii cyfrowej komputer o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł. Wydatki na jego nabycie zostały bezpośrednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Termin płatności został rozłożony na 24 miesiące. Płatności mają być dokonywane w terminie zapłaty rachunku telefonicznego. Czy w tej sytuacji jestem zmuszona do korekty kosztu?

Przepisy dotyczące korekty kosztów w przypadku braku zapłaty w odpowiednim terminie, tj. art. 24d updof, dotyczą również zakupów dokonanych w formie ratalnej. Nie ma żadnych regulacji, na podstawie których miałyby one być wyłączone z zakresu obowiązywania tych przepisów. Takie stanowisko zajęł również Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 28 maja 2013 r., nr ITPB3/423-136d/13/PS. Organ ten stwierdził, że: „Literalna wykładnia przepisów (...) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w tym art. 15b tej ustawy prowadzi do oczywistego wniosku, że przepisy, nie zawierają wyłączeń, jeśli chodzi o ich stosowanie, w odniesieniu do zakupu, w wypadku gdy dostawca i odbiorca uzgodnili, że należność z faktury (rachunku) będzie płatna w ratach. Jednocześnie, odnosząc się do kryterium celowości wprowadzonych zmian należy podnieść, że zasadniczym celem wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań było przeciwdziałanie zjawisku tzw. »zatorów płat-

nicznych». Regulacje te mają mobilizować podatników do regulowania płatności kontrahentom. Przy czym regulacje dotyczące tzw. »zatorów płatniczych« nie zawierają wyłączeń w ich stosowaniu w odniesieniu do podatników dokonujących zakupu ratalnego. Wprowadzenie takiego wyłączenia stanowiłoby naruszenie równości w zasadach opodatkowania i stawiałoby w uprzywilejowanej sytuacji podatników dokonujących takiego zakupu. Z tych względów obowiązek korekty kosztów podatkowych nie może być uzależniony od okoliczności takiej jak sposób zapłaty. Podstawą do takiej korekty jest fakt nieterminowego regulowania kwot wynikających z faktury, umowy lub innego dokumentu, bez względu na to, czy zakupu dokonano w formie ratalnej».

Organ podatkowy odniósł się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy jednak zauważyć, że art. 15b tej ustawy i art. 24d updof mają jednakowe brzmienie. Wobec tego również na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek korekty kosztów dotyczy zobowiązań rozłożonych na raty.

Stosownie do art. 24d updof, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury/rachunku (umowy albo innego dokumentu, jeśli nie istniał obowiązek wystawienia faktury/rachunku) i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest zobowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o tę kwotę dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. Zmniejszenia kosztów dokonuje się w miesiącu, w którym upływa termin określony w art. 24d ust. 1 i 2 updof.

Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia kosztów zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik może kwotę wynikającą z faktury (rachunku), umowy albo innego dokumentu ponownie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (w miesiącu, w którym ureguje swoje zobowiązanie).

Dokonując korekt, podatnicy powinni uwzględniać też częściowe płatności. Jeżeli więc podatnik zapłaci tylko część kwoty wynikającej np. z faktury, to ta część może stanowić u podatnika koszt podatkowy, a ewentualnej korekcie podlega pozostała kwota.

Podatniczka, która zakupiła komputer o wartości początkowej, która nie przekracza 3.500 zł, miała prawo, na podstawie art. 22d ust. 1 updof, wydatki poniesione na jego nabycie zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania komputera do używania.

W stanie faktycznym w dacie oddania komputera do używania cały wydatek na jego nabycie ujęto w kosztach. Po ustawowym terminie, o którym mowa w art. 24d ust. 1 lub 2 updof, należy pozostawić w kosztach tylko tę część zobowiązania, jaka została faktycznie opłacona, a o pozostałą pomniejszyć koszty bieżącego okresu. Następnie w momencie spłaty kolejnej raty powinno nastąpić zwiększenie kosztów uzyskania przychodów o wartość opłaconej raty.

Przykład

Faktura dokumentująca zakup komputera, wystawiona była 15 stycznia 2013 r. W tym samym dniu komputer został oddany do używania. Zapłata za niego następuje w ratach. Raty są rozłożone na 24 miesiące. Pierwsza płatność pokrywa się z datą wystawienia faktury i została uregulowana. Kolejne płatności powinny być dokonywane co miesiąc, do 15 każdego miesiąca. Raty przypadające na miesiące od lutego do lipca były zapłacone w terminie.

Rozliczenie kosztów podatkowych w pierwszych siedmiu miesiącach używania komputera miało następujący przebieg:

<i>Miesiąc</i>	<i>Koszt uzyskania przychodów (kwota/data)</i>	<i>Zapłata raty (kwota/data)</i>	<i>Zmniejszenie kosztów (kwota/uzasadnienie)</i>	<i>Zwiększenie kosztów (kwota/uzasadnienie)</i>
<i>I</i>	2.400 zł/15.01.2013 r.	100 zł/15.01.2013 r.	–	–
<i>II</i>	–	100 zł/15.02.2013 r.	–	–
<i>III</i>	–	100 zł/15.03.2013 r.	–	–
<i>IV</i>	–	100 zł/15.04.2013 r.	2.000 zł/15 kwietnia minęło 90 dni od daty potrącenia kosztu	–
<i>V</i>	–	100 zł/15.05.2013 r.	–	100 zł/zapłata raty
<i>VI</i>	–	100 zł/14.06.2013 r.	–	100 zł/zapłata raty
<i>VII</i>	–	100 zł/15.07.2013 r.	–	100 zł/zapłata raty

Zapłata kolejnych rat będzie skutkować zwiększeniem kosztów uzyskania przychodów o wartość opłaconej raty.

3. Zwiększanie przychodów przy zatorach płatniczych

Przepisy dotyczące zatorów płatniczych przewidują sytuację, w której należy zwiększyć przychody. Czy obowiązek zwiększenia przychodów powstaje również, gdy wysokość kosztów liczona narastająco od początku roku pozwala na dokonanie takiego pomniejszenia?

Jeżeli podatnik nie poniósł kosztów w danym miesiącu lub poniósł koszty w wysokości niższej od kwoty, o którą należy te koszty zmniejszyć, to powinien zwiększyć odpowiednio przychody. Nie bierze się pod uwagę kosztów z poprzednich miesięcy.

W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) – kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Jeżeli jednak termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. Tak wynika z art. 24d ust. 1 i 2 upodof oraz art. 15b ust. 1 i 2 upodop.

Zmniejszeń, o których mowa w powołanych przepisach dokonuje się w miesiącu, w którym upływają określone w nich terminy. O tym za jaki okres należy brać pod uwagę koszty w celu ich korekty, stanowią art. 24d ust. 5 upodof i art. 15b ust. 5 upodop. Powołane przepisy określają, że jeżeli w miesiącu, w którym podatnik ma obowiązek dokonać zmniejszenia, nie ponosi on kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas ma on obowiązek zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów. Z analizy tych przepisów wynika, że na potrzeby korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązań w terminach określonych w art. 24d ust. 1 i 2 upodof oraz art. 15b ust. 1 i 2 upodop należy brać pod uwagę wartość kosztów za dany miesiąc, a nie narastająco od początku roku. Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z 18 stycz-

nia 2013 r. na zapytanie naszego Wydawnictwa wyjaśniło: „Jeżeli (...) obowiązek zmniejszenia kosztów powstał np. w miesiącu lipcu roku podatkowego, a w miesiącu tym podatnik nie poniósł kosztów, to wówczas zwiększa przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów”. Zatem, jeżeli podatnik nie poniósł kosztów w danym miesiącu lub poniósł koszty w wysokości niższej od kwoty zmniejszenia, to powinien zwiększyć odpowiednio przychody, bez względu na wysokość kosztów w poprzednich miesiącach danego roku podatkowego.

Przykład

Przedsiębiorca otrzymał 2 sierpnia 2013 r. fakturę na kwotę 100.000 zł (netto) i ujął ją w kosztach podatkowych. Termin płatności przypadał na 16 sierpnia 2013 r. Dodatkowe 30 dni na zapłatę upłynęło 15 września br. Przedsiębiorca nie uregulował w tym terminie kwoty wynikającej z faktury, więc był zobowiązany do korekty kosztów w tym miesiącu. We wrześniu poniósł koszty w kwocie 65.000 zł. Były one niższe od kwoty zmniejszenia, którego powinien dokonać. W takiej sytuacji 65.000 zł wyliczył z kosztów podatkowych, a o kwotę 35.000 zł zwiększył przychody podatkowe.

4. Dłużnik nie informuje o dokonanych korektach

Obowiązujące przepisy nakazują podatnikom obniżenie kosztów podatkowych, jeśli w określonym terminie nie zapłacą kontrahentowi. Czy w związku z tym przedsiębiorca będący dłużnikiem powinien informować urząd skarbowy o kwotach dokonanych korekt, a wierzyciel o dłużnikach i nieuregulowanych przez nich zobowiązaniach?

Przepisy nakazujące podatnikom korygowanie kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieregulowania zobowiązania w określonym terminie nie nakładają na podatników żadnych obowiązków informacyjnych w tym zakresie.

Dodane z dniem 1 stycznia 2013 r. przepisy art. 24d updof i art. 15b updop określają negatywne dla dłużników skutki niepłacenia w określonym terminie zobowiązań. I tak, o niezapłacone kwoty (wynikające z faktury/rachunku, a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury/rachunku – z umowy albo innego dokumentu), dłużnik zobowiązany jest zmniejszyć koszty w miesiącu, w którym upływa:

- 30 dni od daty upływu terminu płatności – jeżeli termin płatności nie przekracza 60 dni, bądź
- 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów podatkowych – jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni.

Ponadto, powołane przepisy nakładające na podatników obowiązek korekty kosztów uzyskania przychodów w związku z nieuregulowaniem zobowiązań stosuje się także do zobowiązań związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Wynikający z powołanych przepisów obowiązek dokonywania przez podatników korekty kosztów uzyskania przychodów wprowadziła ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342).

Wskazać należy, że w ustawie o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce ani w ustawach o podatku dochodowym nie zawarto obowiązku informowania urzędu

skarbowego przez dłużników o kwotach dokonanych korekt. Również na wierzycieli nie nałożono obowiązków informacyjnych.

5. Przepisy regulujące korektę kosztów dotyczą także transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi

Czy zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące korekty kosztów podatkowych obowiązujące od 1 stycznia 2013 r. obejmują podmioty powiązane? Czy transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą być traktowane w sposób szczególny w odniesieniu do tych zmian?

Wprowadzone od 1 stycznia 2013 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zmiany dotyczące korekty kosztów podatkowych w jednakowym stopniu dotyczą transakcji zawieranych przez podatnika z podmiotami z nim powiązanymi i niepowiązanymi.

Obowiązujące od 1 stycznia 2013 r. zmiany w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nakładające obowiązek korekty kosztów uzyskania przychodów, w związku z opóźnieniem w zapłacie zobowiązania lub w związku z wydłużonym w umowie terminem płatności, wprowadzone zostały do tej ustawy treścią art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342). Przepisy te w żadnym punkcie nie odwołują się do treści art. 11 updop definiującego „podmioty powiązane”, regulującego możliwość i zasady szacowania przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dochodów takich powiązanych podmiotów. Transakcje (umowy) zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi nie podlegają zatem w świetle nowowprowadzonych przepisów żadnemu szczególnemu traktowaniu w stosunku do transakcji (umów) zawieranych przez podatnika z podmiotami z nim niepowiązanymi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

6. Niezapłacone zobowiązania za zakupy dokonane przed wprowadzeniem obowiązku korekty kosztów

Spółka z o.o. zajmuje się produkcją ciepła. Na potrzeby produkcji kupuje miał węglowy. Umowne terminy płatności wynoszą 120-150 dni. Czy spółka musiała zastosować się do nowych przepisów regulujących korygowanie kosztów podatkowych, jeżeli wartość miału węglowego zużytego w grudniu 2012 r. zaliczyła do kosztów tego miesiąca, ale należność uiszczyła kontrahentowi w 2013 r. w terminie ustalonym umową?

Nie, w tym przypadku przepisy nakazujące zmniejszenie kosztów podatkowych w związku z nieuregulowaniem zobowiązania nie znajdują zastosowania.

Obowiązek korekty kosztów w związku z niezapłaconymi zobowiązaniami reguluje art. 24d updof i art. 15b updop. Wspomniane przepisy ani regulacje zawarte w ustawie nowelizującej (ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce – Dz. U. poz. 1342), nie wskazują, czy te rozwiązania należy stosować do nieopłaconych kosztów zakupów dokonanych przed 1 stycznia 2013 r. Wątpliwości w tym zakresie wyjaśnia komunikat Ministerstwa Finansów, zamieszczony 20 grudnia 2012 r. na stronie internetowej tego Ministerstwa (<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty>). Stanowisko w nim przedstawione jest korzystne dla podatników. Niestety komunikat nie jest interpretacją ogólną Ministra Finansów.

Jednak odnosząc jego treść do sytuacji opisanej w pytaniu, należy stwierdzić, że jeżeli podatnik np. w grudniu 2012 r. zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wartość mienia węglowego zużytego w tym miesiącu do produkcji ciepła, to nowe przepisy nie znajdą zastosowania, mimo że termin płatności przypadał w 2013 r. Natomiast koszty mienia węglowego zużyte już w styczniu 2013 r. i ujęte do kosztów podatkowych tego miesiąca będą wymagały dokonania korekty, jeżeli podatnik nie uregulował tego zobowiązania w terminie 90 dni od dnia zaliczenia wartości tego mienia do kosztów podatkowych. Bez znaczenia jest fakt, że w chwili dokonania korekty kosztów podatnik nie pozostawał w zwłoce z zapłatą zobowiązania wobec kontrahenta.

7. Korekta kosztów przy uproszczonych zaliczkach na podatek

Opłacam uproszczone zaliczki na podatek. Czy jestem obowiązany do dokonywania korekty kosztów, skoro nie wpływa ona na wysokość zaliczek?

Opłacanie uproszczonych zaliczek na podatek nie zwalnia podatnika z obowiązku korygowania kosztów.

Podatnicy, którzy opłacają uproszczone zaliczki na podatek, są także zobowiązani stosować się do przepisów dotyczących zmniejszania kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieuregulowania zobowiązań w ustawowych terminach. U podatników tych korekta kosztów nie wpływa jednak na wysokość zaliczek wpłacanych w trakcie roku podatkowego, a jedynie na wysokość zobowiązania obliczanego za rok podatkowy.

8. Konieczność zastosowania regulacji dotyczących korekty kosztów należy oceniać na ostatni dzień miesiąca

W sierpniu 2013 r. otrzymałem fakturę z datą płatności 16 sierpnia, której nie uregulowałem w terminie 30 dni od terminu płatności (tj. do 15 września). Zapłaciłem za tę fakturę 20 września. Czy w takiej sytuacji obowiązany byłem dokonać korekty kosztów?

Nie. W opisanym przypadku nie wystąpił obowiązek korekty kosztów.

W myśl art. 24d updof, obowiązek dokonania korekty powstaje, gdy kwota zobowiązania nie zostanie uregulowana w terminie:

- 30 dni od daty upływu terminu płatności – gdy ustalony przez strony termin płatności nie przekracza 60 dni,
- 90 dni od daty zaliczenia jej do kosztów podatkowych – w przypadku gdy ustalony przez strony termin płatności przekracza 60 dni.

Zasadą jest, że zmniejszenia kosztów dokonuje się w miesiącu, w którym upływają wspomniane terminy. Przy czym jeżeli w miesiącu korekty podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub poniósł koszty niższe od kwoty zmniejszenia, do przychodów tego miesiąca musi doliczyć nieuiszczoną kwotę zobowiązania, o którą nie zostały zmniejszone koszty podatkowe. Tak wynika z art. 24d ust. 5 updof.

Możliwość ponownego ujęcia w rachunku podatkowym kwoty zobowiązania uprzednio zmniejszającej koszty uzyskania przychodów powstaje w miesiącu jej uregulowania. Jak stanowi art. 24d ust. 4 updof, podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę dokonanego zmniejszenia.

W praktyce (na co wskazuje treść pytania) możliwa jest sytuacja, gdy w tym samym miesiącu u podatnika nastąpi zbieg zdarzeń powodujących konieczność zmniejszenia kosztów oraz „odwrócenia” dokonanej korekty (tj. ponownego rozpoznania kosztu w związku z zapłatą zobowiązania). W ocenie autora, dokonanie w tym samym miesiącu korekty kosztów i ponowne ujęcie w nich kwot z zapłaconej faktury, jest niezasadne, gdyż nie wpływa na rozliczenie podatkowe podatnika. Ponadto z art. 24d ust. 3 i 4 updof nie wynika, że zmniejszenia i zwiększenia kosztów podatkowych dokonuje się odpowiednio na dzień upływu terminu określonego w art. 24d ust. 1 i 2 updof i na dzień zapłaty zobowiązania. Przepisy te wymagają, by korekty i jej „odwrócenia” dokonać w miesiącu. Daje to podstawę do stwierdzenia, że konieczność zastosowania regulacji dotyczących korekty kosztów, należy oceniać na ostatni dzień miesiąca.

W sytuacji podatnika zobowiązanie, którego termin płatności ustalony zgodnie z art. 24d ust. 1 updof przypadał 15 września 2013 r., według stanu ustalonego na ostatni dzień tego miesiąca było uregulowane. Można więc uznać, że nie wystąpił obowiązek korekty kosztów.

9. Przepisy o korekcie kosztów podatkowych a podatek od środków transportowych

Czy do podatku od środków transportowych mają zastosowanie przepisy o korekcie kosztów?

Nie. Do podatku od środków transportowych nie mają zastosowania przepisy o korekcie kosztów.

Jeżeli przedsiębiorca wykorzystuje środki transportowe na potrzeby związane z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą, wówczas opłacony od nich podatek może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Podatek od środków transportowych nie jest bowiem wyłączony z kosztów (tj. nie jest wymieniony w katalogu wydatków niestanowiących kosztów zawartym w art. 23 ust. 1 updof i art. 16 ust. 1 updof). Stanowi on ogólny koszt prowadzenia działalności gospodarczej, który należy uznać za koszt inny niż bezpośrednio związany z przychodami. Tego rodzaju koszty, zarówno prowadzący księgi rachunkowe, jak i podatkową księgę przychodów i rozchodów, ujmują w kosztach uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia.

U podatników prowadzących księgi rachunkowe dniem poniesienia kosztu jest dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury lub rachunku, albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury lub rachunku (art. 22 ust. 5d updof i art. 15 ust. 4e updof). Tak więc u tej grupy podatników podatek od środków transportowych jest kosztem w dacie, w której zostanie on ujęty jako koszt w księgach.

Jeżeli zaś chodzi o podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, to u nich (bez względu na wybraną metodę jej prowadzenia) za dzień poniesienia kosztu uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof).

Dokumentem stanowiącym podstawę do ujęcia podatku od środków transportowych w kosztach uzyskania przychodów jest sporządzona przez podatnika deklaracja DT-1. Zatem w dacie jej wystawienia omawiany podatek należy wpisać do podatkowej księgi w kolumnie 13 „pozostałe wydatki”.

Data zapłaty poszczególnych rat podatku od środków transportowych nie wpływa na datę ujęcia tego kosztu w księgach rachunkowych ani w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

Na podatnikach, którzy zaliczyli do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikające z faktury, rachunku, umowy albo innego dokumentu, ciąży obowiązek zmniejszenia tych kosztów, jeżeli nie uregulowali wynikających z nich kwot w terminach oznaczonych w art. 24d ust. 1 i 2 updog i art. 15b ust. 1 i 2 updog. I tak, o niezapłacone kwoty wynikające z wymienionych dokumentów, podatnik zobowiązany jest zmniejszyć koszty w miesiącu, w którym upływa:

- 30 dni od daty upływu terminu płatności – jeżeli termin płatności nie przekracza 60 dni, bądź
- 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów podatkowych – jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni.

Jeżeli po omawianym zmniejszeniu kosztów zobowiązanie zostanie uregulowane, to podatnik może je ponownie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Literalne brzmienie powołanych przepisów może sugerować, że przepisy o korekcie kosztów mają zastosowanie do podatku od środków transportowych. W praktyce jednak w celu ustalenia czy wskazane uregulowania mają zastosowanie, konieczne jest uwzględnienie celu ich wprowadzenia. Cel ten wskazuje Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z 27 marca 2013 r. na zapytanie naszego Wydawnictwa odnośnie zastosowania omawianych przepisów do wydatków na opłacenie podatku od nieruchomości. Z odpowiedzi tej wynika, że intencją wprowadzenia art. 24d updog i art. 15b updog było ograniczenie zatorów płatniczych, które występują w relacjach między kontrahentami, a nie objęcie tą regulacją płatności dokonywanych w relacjach podatnik – organ podatkowy. Oznacza to, że do podatku od środków transportowych, podobnie jak do podatku od nieruchomości, przepisy dotyczące korekty kosztów o niezapłacone kwoty nie mają zastosowania.

10. Korekta kosztów, która nie została wykazana w księdze

Do 10 maja 2013 r. podatnik prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów dokonywał korekty kosztów wynikającej z nieuregulowania zobowiązania wobec kontrahenta, ale nie wykazywał jej w księdze. Zapisów tych zaczął dokonywać od 11 maja 2013 r., czyli od czasu wejścia w życie przepisów regulujących jakie dokumenty stanowią podstawę do korekty kosztów. Ponadto w maju 2013 r. w księdze dokonał zapisów za wcześniejszy okres 2013 r. Czy postąpił prawidłowo, czy zapisów należało dokonać wstecznie?

Czytelnik postąpił prawidłowo, wpisując w księdze w maju 2013 r. niewykazane w niej do 11 maja 2013 r. kwoty korekty kosztów.

Kwestię poruszoną w pytaniu reguluje § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 551). Z powołanego przepisu wynika, że:

- jeżeli w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 11 maja 2013 r. podatnik zmniejszał koszty uzyskania przychodów (zwiększał przychody) lub zwiększał koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 24d updog, kwoty, których nie wykazał w księdze w tym okresie, powinien wpisać w księdze we właściwej kolumnie w maju 2013 r.,

- w kolumnie „Uwagi” należało wskazać pozycję księgi, w której zaewidencjonowano koszty uzyskania przychodów.

Tak więc nie zachodziła potrzeba cofania się do miesięcy, w których zapisy na okoliczność zmniejszenia kosztów w księdze powinny być dokonane.

11. Zmniejszenie kosztów w podatkowej księdze

W kwietniu br. znowelizowano rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Czy obecnie wiadomo, w której kolumnie księgi należy dokonywać zmniejszenia kosztów o niezapłacone kwoty?

Rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów nie określało i nadal nie określa, w której kolumnie księgować kwoty zmniejszające koszty.

W przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów zasadne wydaje się, aby kwoty zmniejszające koszty uzyskania przychodów ewidencjonowane były w księdze:

- ze znakiem minus lub na czerwono,
- w kolumnie, w której uprzednio został zaksięgowany korygowany koszt.

I tak, w przypadku zaliczenia do kosztów kwot z faktur i wykazania ich w księdze w kolumnie 10 „Zakup towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu” i kolumnie 13 – „pozostałe wydatki”, a następnie konieczności zmniejszenia kosztów o kwoty wynikające z tych faktur (w związku z jej nieuregulowaniem) zapisu zmniejszającego koszty uzyskania przychodów należy dokonać odpowiednio w kolumnie 10 i 13.

12. Dokumentowanie zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów/zwiększenia przychodów

Prowadzę podatkową księgę przychodów i rozchodów. W czerwcu 2013 r. obowiązany byłbym dokonać korekty kosztów uzyskania przychodów w związku z nieuregulowaniem kwoty wobec kontrahenta w terminie 90 dni od zaliczenia jej do kosztów. Na podstawie jakiego dokumentu powinienem być dokonać zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów (lub ewentualnego zwiększenia przychodów)?

Od 11 maja 2013 r. katalog dowodów księgowych, które mogą stanowić podstawę zapisów w podatkowej księdze, został rozszerzony o dowody sporządzane przez podatnika dla celów korekty kosztów na podstawie art. 24d updof.

Ze znowelizowanego § 12 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wynika, że na okoliczność zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów (zwiększenia przychodów) podatnik jest obowiązany wystawić dowód zmniejszenia kosztów/zwiększenia przychodów, który powinien zawierać co najmniej:

- a) datę wystawienia dokumentu oraz miesiąc, w którym dokonuje się zmniejszenia kosztów (zwiększenia przychodów),
- b) wskazanie faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek ich wystawienia – wskazanie umowy albo innego dokumentu, stanowiących podstawę do zmniejszenia kosztów (zwiększenia przychodów) zgodnie z art. 24d updof,
- c) wskazanie kwoty, której dotyczy zmniejszenie kosztów (zwiększenie przychodów),
- d) podpis osoby sporządzającej dokument.

13. Dowód wystawiany po uregulowaniu zobowiązania

W sierpniu 2013 r. musiałem dokonać korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem kwoty z faktury zaliczonej wcześniej do kosztów. Kwotę tę ureguluję w październiku 2013 r. Wówczas dokonam zwiększenia kosztów uzyskania przychodów. Jaki dowód muszę wystawić na tę okoliczność? Zaznaczam, że prowadzę podatkową księgę.

Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 24d ust. 1 i 2 updof, podatnik ureguje zobowiązanie będące przedmiotem tej korekty, w miesiącu w którym zobowiązanie to ureguje, zwiększa koszty podatkowe o kwotę dokonanego zmniejszenia. Tak stanowi art. 24d ust. 4 updof.

Podatnik w celu zwiększenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę uregulowanego zobowiązania powinien wystawić dowód zwiększenia kosztów, zawierający co najmniej:

- a) datę wystawienia dokumentu oraz miesiąc, w którym dokonuje się zwiększenia kosztów,
- b) wskazanie faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek ich wystawienia – wskazanie umowy albo innego dokumentu, stanowiących podstawę do zmniejszenia kosztów (zwiększenia przychodów) zgodnie z art. 24d updof,
- c) wskazanie kwoty, o którą podatnik zwiększa koszty,
- d) wskazanie dowodu potwierdzającego uregulowanie zobowiązania, o które podatnik zwiększa koszty,
- e) podpis osoby sporządzającej dokument.

III. WYDATKI NIESTANOWIĄCE KOSZTÓW PODATKOWYCH

1. Wynagrodzenie wypłacane własnemu dziecku

Prowadzę jednoosobową działalność gospodarczą, którą rozliczam na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Chciałbym zatrudnić w firmie na umowę zlecenia córkę (studentkę). Czy wydatki na jej wynagrodzenie będą mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Tak. Wynagrodzenie w dacie jego wypłaty lub postawienia do dyspozycji, może być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Wśród kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, w art. 23 ust. 1 pkt 10 updof, ustawodawca wymienił wartość własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci. W przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej, kosztem podatkowym nie jest także wartość pracy małżonków i małoletnich dzieci wspólników.

Zakaz uznawania za koszty uzyskania przychodów nie dotyczy wartości pracy pełnoletnich dzieci podatnika. Stosownie zaś do art. 10 Kodeksu cywilnego, za pełnoletnią uważa się osobę, która ukończyła lat osiemnaście. Małoletni może jednak uzyskać status pełnoletniego, jeszcze przed ukończeniem osiemnastu lat, wskutek zawarcia małżeństwa.

W omawianym przypadku nie ma przeszkód, aby przedsiębiorca zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione z tytułu umowy zlecenia, którą zawarłby ze swoją pełnoletnią córką. Kosztami tymi będą zarówno wynagrodzenie, jak i składki ZUS (o ile zajdzie obowiązek opłacania tych składek). Koszty te muszą oczywiście pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami uzyskiwanymi z prowadzonej działalności gospodarczej lub mieć związek z zabezpieczeniem albo zachowaniem źródła przychodów (art. 22 ust. 1 updof).

2. Dodatkowe opłaty przy leasingu środków transportu

Spółka z o.o. jest leasingobiorcą środków transportu. Firmy leasingowe obciążają spółkę opłatami ponoszonymi w związku z udzielaniem informacji organom ścigania lub organom administracji o przedmiocie umowy leasingu, pozwalających na ustalenie sprawcy wykroczenia drogowego. Czy taki koszt jest kosztem uzyskania przychodów?

Opłaty ponoszone w związku z ustalaniem sprawcy wykroczenia drogowego nie mogą obciążać kosztów podatkowych.

W myśl ogólnej klauzuli wyznaczającej przesłanki kwalifikowania kosztów do kosztów uzyskania przychodów pod uwagę należy brać występowanie związku pomiędzy poniesionym kosztem a osiąganymi przychodami, a także czy wydatek został poniesiony w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów (art. 15 ust. 1 updof). Takiego związku nie można wykazać w odniesieniu do opłat, o których mowa w pytaniu. Z tego samego powodu nie można też zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów mandatów za przekroczenie prędkości.

Jakakolwiek próba umotywowania przyczyn przekroczenia przepisów ruchu drogowego zdana jest na niepowodzenie. W żadnym przypadku pracownik nie jest zwolniony od obowiązku przestrzegania przepisów ruchu drogowego. Wydatki na przedmiotowe opłaty nie są zatem ponoszone w związku z uzasadnionymi potrzebami pracodawcy. W konsekwencji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

3. Koszty zakupu garnituru

Prowadzę działalność, której specyfika wymaga ode mnie eleganckiego wyglądu. Kupiłem więc garnitur na spotkania z klientami. Czy wydatek poniesiony na ten cel mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatek na zakup garnituru, czyli odzieży o charakterze osobistym nie stanowi kosztu uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej.

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

Zakup garnituru przez podatnika jest wydatkiem poniesionym na cele osobiste. Odpowiedni wygląd obowiązuje przy wykonywaniu wielu zawodów, nie tylko w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej i mimo że ma znaczenie w relacjach z kontrahentami, to nie wpływa na osiąganie przychodów z działalności. Powoduje to, że wydatek na zakup garnituru, jako wydatek na cele osobiste niemający wpływu na osiąganie przychodu z działalności gospodarczej, nie może być zaliczony do kosztów tej działalności.

4. Wydatki na naprawę samochodu biorącego udział w kolizji drogowej

Czy koszty naprawy samochodu nieobjętego ubezpieczeniem AC, który został uszkodzony w kolizji drogowej (a nie w wypadku drogowym), są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów?

Jeżeli samochód nie został objęty ubezpieczeniem auto casco, kosztów remontu pojazdu uszkodzonego w zdarzeniu drogowym nie można rozliczyć w kosztach firmy.

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym – tak stanowi art. 23 ust. 1 pkt 48 updog oraz art. 16 ust. 1 pkt 50 updog.

Należy zauważyć, że możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów remontu powypadkowego samochodu zależy od objęcia tego pojazdu ubezpieczeniem dobrowolnym (AC – auto casco), które obejmuje odszkodowania za szkody powstałe w pojeździe. Powołane przepisy mówią o remoncie powypadkowym samochodu i o ubezpieczeniu dobrowolnym samochodu. W żaden sposób nie odnoszą się więc do osób uczestniczących w zdarzeniu drogowym.

W niektórych dziedzinach życia rozróżnia się zdarzenia drogowe, używając przy tym określeń przybliżających charakter danego zdarzenia, np. stłuczka, kolizja, wypadek drogowy, karambol. Przy czym określenie „kolizja drogowa” oznacza zdarzenie drogowe, w wyniku którego osoby w nim uczestniczące nie ponoszą śmierci ani nie doznają żadnych urazów i uszczerbków zdrowotnych, a szkodzi ulega jedynie mienie (np. samochód, bagaż). Jednak ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 ze zm.) nie rozróżnia w ten sposób zdarzeń drogowych. Mówi tylko o wypadku drogowym.

W znaczeniu słownikowym wypadek to nieszczęśliwe wydarzenie, które spowodowało straty materialne, w którym ktoś ucierpiał, został okaleczony lub poniósł śmierć (Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. prof. St. Dubisza, PWN, Warszawa 2003, t. 4, str. 643). Zatem w wyniku wypadku mogą wystąpić jedynie straty materialne i nie muszą im towarzyszyć uszkodzenie ciał osób lub śmierć. Istotne znaczenie ma również potoczne znaczenie określenia „remont powypadkowy samochodu”. Oznacza ono naprawę pojazdu uszkodzonego w zdarzeniu losowym (niezależnie od tego czy była to stłuczka, kolizja czy wypadek z ofiarami w ludziach). Należy więc przyjąć, że art. 23 ust. 1 pkt 48 updog i art. 16 ust. 1 pkt 50 updog dotyczą kosztów remontów samochodów uszkodzonych w każdym wypadku rozumianym jako zdarzenie losowe.

Z omawianych przepisów wynika, że aby koszty naprawy powypadkowej i straty związane z uszkodzeniem samochodu w wypadku mogły być kosztem uzyskania przychodów w podatku dochodowym (zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych), należy legitymować się stosownym ubezpieczeniem AC. Pomimo jednak posiadania AC, każdorazowo należy weryfikować to, czy spełniony jest warunek z art. 22 ust. 1 updog i odpowiednio art. 15 ust. 1 updog, tj. czy koszt został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Jako przykład można wskazać sytuację rozpatrywaną w wyroku NSA z 1 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 75/10. Sąd uznał, że prowadzenia samochodu w stanie nietrzeźwości nie można zasadnie uznać za działanie w celu osiągnięcia przychodu i jest to również postępowanie zakazane przez odpowiednie przepisy prawa o ruchu lądowym, prawa o wykroczeniach lub przez prawo karne. W tym stanie rzeczy koszty remontu powypadkowego i inne związane z tym wydatki stanowią naprawienie szkody spowodowanej

zakazanym przez prawo działaniem, pozostają w bezpośrednim związku skutkowo-przyczynowym z działaniem, które nie miało na celu osiągnięcia przychodu. Wyremontowany samochód w przyszłości będzie mógł zapewne służyć działalności przychodowej, co jednak nie zmienia oceny, że remont jest w omawianym przypadku naprawieniem szkody, spowodowanej działaniem, które nie może zostać uznane za zrealizowane w celu osiągnięcia przychodu, tym bardziej, że jest zakazane przez prawo.

5. Wynagrodzenie adwokata broniącego przedsiębiorcę w sprawie karnej skarbowej

Wobec podatnika PIT zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe w sprawie o przestępstwo skarbowe. Sprawa dotyczy nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podatnik korzysta z pomocy prawnej świadczonej przez adwokata. Czy wynagrodzenie obrońcy w sprawie karnej skarbowej będzie kosztem uzyskania przychodu z działalności?

Wynagrodzenie adwokata występującego w roli obrońcy podatnika w postępowaniu karnym skarbowym nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

W katalogu kosztów nieuwzględnianych za koszty uzyskania przychodów, zawartym w art. 23 ust. 1 updof, wymienione zostały m.in. grzywny i kary pieniężne orzeczone w postępowaniu karnym skarbowym (pkt 15 tego przepisu). Brak jest natomiast postanowienia odnoszącego się do kosztów ponoszonych przez podatnika w postępowaniu karnym skarbowym, w tym z tytułu korzystania z pomocy prawnej profesjonalnego obrońcy.

Jednak aby zaliczyć tego rodzaju koszty do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 updof, podatnik powinien wykazać, że zostały one poniesione w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W analizowanym przypadku związek taki nie zachodzi.

Zwracamy uwagę, że odpowiedzialność karna ma charakter osobisty. Za popełnienie czynu zabronionego nie może być pociągnięta do odpowiedzialności inna osoba niż sprawca. Koszty pomocy prawnej, z której korzysta podatnik w prowadzonym wobec niego postępowaniu karnym skarbowym, nie mają więc na celu ochrony wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, lecz służą wyłącznie zabezpieczeniu jego osobistych interesów. Nie ma więc podstaw do ujęcia rozpatrywanych kosztów w rachunku podatkowym jako kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności.

6. Koszty ponoszone przez pracodawcę w związku z podróżami działacza związków zawodowych

Spółka z o.o. ponosi koszty podróży (przejazdów, zakwaterowania i wyżywienia) pracowników działających w związkach zawodowych, oddelegowanych na spotkania i szkolenia związkowe. Czy koszty te stanowią w spółce koszt uzyskania przychodów?

Wydatki związane z wyjazdami działaczy związków zawodowych odbywanymi w celach tej organizacji nie stanowią w spółce kosztów uzyskania przychodów.

Koszty ponoszone przez podatnika każdorazowo należy ocenić pod kątem ich celowości, a więc dążenia do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 15 ust. 1 updop).

Kosztami będą zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas, gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty.

Należy przy tym mieć na uwadze katalog wydatków wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów określony w art. 16 ust. 1 updop. W tej kwestii można stwierdzić, że przedmiotowe koszty nie zostały wymienione w tym katalogu.

Trzeba jeszcze ocenić czy koszty, o których mowa, spełniają przesłanki określone w art. 15 ust. 1 updop. Zauważmy więc, że związki zawodowe są odrębnym podmiotem niezależnym od pracodawcy. Działają na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych (Dz. U. z 2001 r. nr 79, poz. 854 ze zm.). Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 tej ustawy, związek zawodowy jest dobrowolną i samorządną organizacją ludzi pracy, powołaną do reprezentowania i obrony ich praw, interesów zawodowych i socjalnych. Związek zawodowy jest niezależny w swojej działalności statutowej od pracodawców, administracji państwowej i samorządu terytorialnego oraz od innych organizacji.

Co ważne przepisy ustawy o związkach zawodowych nie nakładają na pracodawcę obowiązku ponoszenia kosztów związanych z wyjazdami członków związków zawodowych, które odbywają w celach tej organizacji poza siedzibę pracodawcy.

Z tego względu wydatki ponoszone w związku z podróżami działaczy związkowych na spotkania i szkolenia związków zawodowych, a dotyczące członków tej organizacji, nie stanowią u pracodawcy kosztów uzyskania źródła przychodów, gdyż nie zostały poniesione w celu uzyskania przychodów, zachowania albo zabezpieczenia przychodów. Nie spełniają więc przesłanki określonej w art. 15 ust. 1 updop. Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 9 maja 2012 r., nr IBPBI/2/423-130/12/PC.

7. Składki na rzecz organizacji, do której przynależność nie jest obowiązkowa

W celu ochrony interesów gospodarczych przewoźników, przedsiębiorcy prowadzący tego rodzaju działalność powołali stowarzyszenie. Przynależność do organizacji jest dobrowolna i wiąże się dla członków z ponoszeniem składek. Czy podatnik, który zdecydował się na członkostwo w tej organizacji, może zaliczyć opłacane składki do kosztów podatkowych, zważywszy że członkami stowarzyszenia są tylko przedsiębiorcy?

Nie, składki na rzecz organizacji, do której należy podatnik, są objęte wykluczeniem z kosztów podatkowych.

Koszty ponoszone w ramach działalności gospodarczej mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów, jeżeli pozostają w związku z osiąganymi przychodami albo ich celem jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Nawet jednak przy zachowaniu tych wymogów, w rachunku podatkowym nie uwzględnia się kosztów, które podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów. Do tej grupy kosztów należą, w myśl art. 23 ust. 1 pkt 30 updop, składki członkowskie opłacane przez przedsiębiorców na rzecz organizacji, do których przynależność nie jest obowiązkowa.

Powołany przepis w drodze wyjątku dopuszcza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, do wysokości określonego limitu, m.in. składek uiszczanych na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw. Należy jednak podkreślić, że chodzi tu o organizacje, których członkami są tylko

przedsiębiorcy i pracodawcy, zgodnie z przepisami stanowiącymi podstawę działania takich organizacji (np. ustawa z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców – Dz. U. nr 55, poz. 235 ze zm.).

Okoliczności przedstawione w pytaniu wskazują, że podatnik opłaca składki na rzecz stowarzyszenia zrzeszającego międzynarodowych przewoźników, powołanego zgodnie z ustawą z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2001 r. nr 79, poz. 855 ze zm.). Wprawdzie członkami tego stowarzyszenia są tylko przedsiębiorcy i pracodawcy, jednak nie wynika to z przepisów powołanej ustawy – Prawo o stowarzyszeniach. W rezultacie, mimo że przynależność do stowarzyszenia, które działa na rzecz przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie przewozów międzynarodowych, może być u podatnika korzystne pod względem gospodarczym, to jednak składki na rzecz tego stowarzyszenia nie kwalifikują się do kosztów podatkowych (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 18 września 2012 r., nr ITPB1/415-746/12/AD).

8. Odsetki od zaległości podatkowej

Podatnik (osoba fizyczna) stwierdził, że w rozliczeniu za marzec 2013 r. ujął w kosztach uzyskania przychodów cały odpis amortyzacyjny od wartości początkowej urządzenia, którego zakup sfinansował w części ze środków uzyskanych w ramach programu finansowego z udziałem środków europejskich. Czy korygując wysokość zaliczki na podatek w bieżącym roku podatkowym, może naliczyć odsetki za zwłokę, stosując obniżoną stawkę, a w momencie zapłaty odsetek ująć je do kosztów podatkowych?

Zapłata tych odsetek nie uzasadnia ich ujęcia do kosztów uzyskania przychodów niezależnie od stawki, według której odsetki zostaną naliczone.

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani samodzielnie obliczać i wpłacać bez wezwania zaliczki na podatek dochodowy. Terminy płatności zaliczek określa art. 44 ust. 6 updof. Stanowi on, że zaliczki miesięczne wpłaca się w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a zaliczkę za grudzień – do 20 stycznia następnego roku podatkowego. Zaliczka niezapłacona w terminie staje się zaległością podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę (art. 51 § 1 i art. 53 § 2 Ordynacji podatkowej).

W sytuacji opisanej w pytaniu, zaległość podatkowa powstała w następstwie korekty zmniejszającej wysokość kosztów podatkowych uwzględnionych przez podatnika przy ustalaniu podstawy obliczenia zaliczki za marzec br. Korekta była uzasadniona, ponieważ ujmując do kosztów podatkowych całą kwotę odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej środka trwałego, którego zakup był sfinansowany w części ze środków pomocowych niezaliczonych do przychodów podatkowych, podatnik naruszył art. 23 ust. 1 pkt 45 updof. Z regulacji tego przepisu wynika, że odpisy amortyzacyjne dokonywane od tej części wartości środków trwałych, która odpowiada poniesionym wydatkom na ich nabycie (wytworzenie we własnym zakresie) m.in. zwróconym podatnikowi w jakiejkolwiek formie, podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów.

W opisanym przypadku podatnik, korygując wysokość zaliczki, musi naliczyć odsetki za zwłokę za okres od dnia następującego po dniu upływu terminu jej płatności do dnia wpłaty kwoty zaległości podatkowej na rachunek urzędu skarbowego (włącznie z tym dniem).

Równocześnie wydatku poniesionego na opłacenie tych odsetek nie będzie mógł ująć w rachunku podatkowym jako kosztów uzyskania przychodów. Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 18 updof, odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, zostały wykluczone

z kosztów podatkowych. Przepis ten dotyczy odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, niezależnie od stawki, według której zostały naliczone.

9. Prowizja bankowa za realizację zajęcia egzekucyjnego

Wobec przedsiębiorcy toczy się postępowanie egzekucyjne celem ściągnięcia zaległego podatku VAT. Organ egzekucyjny zastosował środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego. Bank pobrał od podatnika prowizję za zrealizowanie zajęcia. Czy wydatek z tytułu tej prowizji podatnik może ująć w kosztach podatkowych?

Nie, prowizja bankowa za realizację zajęcia egzekucyjnego nie jest kosztem podatkowym.

Kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań nie można uwzględnić w rachunku podatkowym. Stosownie bowiem do art. 23 ust. 1 pkt 14 updof, koszty te są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów.

Wskazany przepis nie precyzuje, jakie koszty należy uznać za koszty egzekucyjne. W celu ustalenia zakresu tego pojęcia nie odsyła również od innych ustaw.

W ocenie autora, zakresem pojęcia „koszty egzekucyjne” należy objąć wydatki ponoszone przez zobowiązanego w związku z przymusowym wykonaniem ciężących na nim zobowiązań. Dotyczy to w szczególności kosztów uważanych za koszty egzekucyjne w świetle przepisów regulujących prowadzenie egzekucji, ale nie tylko.

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015 ze zm.), która określa zasady egzekucji administracyjnej m.in. podatków, za koszty egzekucyjne uznaje: opłatę manipulacyjną, opłaty za czynności egzekucyjne i wydatki egzekucyjne (art. 64c § 1 tej ustawy).

Dodatkowe koszty mogą pojawić się w związku z realizacją zajęć komorniczych. Na zaistnienie takiej sytuacji wskazuje stan faktyczny przedstawiony w pytaniu. Z wyjaśnień podatnika wynika, że bank skorzystał z przysługującego mu uprawnienia i pobrał prowizję za przekazanie środków pieniężnych z zajętego przez komornika rachunku bankowego podatnika na poczet egzekwowanych należności. Prowizja za realizację tego zajęcia stanowi koszt egzekucyjny związany z niewykonaniem zobowiązań, do którego ma zastosowanie art. 23 ust. 1 pkt 14 updof. W rezultacie podatnik nie może tego wydatku ująć do kosztów podatkowych.

IV. MOMENT POTRĄCANIA KOSZTÓW

1. Wydatki na badanie geologiczne wykonane przed rozpoczęciem inwestycji

Spółka z o.o. planuje budowę nowej filii. W celu uniknięcia ewentualnych problemów z realizacją inwestycji, przed podjęciem decyzji o zakupie gruntu pod budowę, spółka zleci badania geologiczne podłoża. Czy poniesione koszty tych badań będą stanowiły koszty uzyskania przychodów bezpośrednio, czy może powinny powiększyć wartość inwestycji?

W opisanym stanie faktycznym koszty badań geologicznych gruntu spółka będzie mogła bezpośrednio zaliczyć do kosztów podatkowych.

W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie rozstrzygnąć należy, czy wspomniane wydatki nie są wykluczone z kosztów uzyskania przychodów jako koszty nabycia czy wytworzenia środków trwałych. Tego rodzaju wydatki nie podlegają bowiem bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Z reguły są one takimi kosztami dopiero poprzez odpisy amortyzacyjne (nie dotyczy to gruntów, prawa wieczystego użytkowania gruntu, które nie podlegają amortyzacji podatkowej).

Spółka planuje budowę filii i przed podjęciem decyzji o zakupie gruntu zleci wykonanie badań geologicznych podłoża. W tym przypadku należy więc ocenić ewentualną kwalifikację tych wydatków do kosztów wytworzenia środka trwałego.

Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Natomiast do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Tak wynika z art. 16g ust. 4 updop.

Powołany przepis nie określa w ścisły sposób zakresu kosztów zwiększających wartość początkową środka trwałego. Kwestia podatkowej kwalifikacji przedmiotowych kosztów zależy od konkretnej sytuacji, z którą mamy do czynienia.

W stanie faktycznym badania geologiczne będą dokonywane w celu przeprowadzenia wstępnej analizy mającej na celu podjęcie decyzji co do tego czy realizować inwestycję lub w której z kilku lokalizacji ją realizować. Z tego względu koszty tych badań nie są wydatkami poniesionymi na wytworzenie środka trwałego i można je bezpośrednio zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Jeśli jednak badania geologiczne gruntu dotyczyłyby już konkretnej inwestycji, co do której zapadła decyzja o jej prowadzeniu i miałyby one na celu opracowanie ostatecznego jej kształtu oraz wypełnienie niezbędnych formalności administracyjnych, to koszty te zwiększyłyby wartość początkową wytworzonego środka trwałego.

2. Kara umowna

Przedsiębiorca (podatnik PIT) zawarł umowę na dostawę towaru. Z przyczyn leżących po stronie producenta, przedsiębiorca spóźnił się z dostawą tego towaru do odbiorcy. Zgodnie z umową, odbiorca nałożył na przedsiębiorcę karę umowną i wystawił notę obciążeniową. Czy karę tę można uznać za koszt podatkowy, a jeżeli tak, w którym momencie dokonać jej potrącenia?

W tym przypadku kara umowna może być zaliczona do kosztów podatkowych, a moment jej potrącenia zależy od rodzaju ewidencji księgowej prowadzonej przez podatnika. Szczegóły w dalszej części odpowiedzi.

Kary umowne mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli spełniają przesłanki określone w art. 22 ust. 1 updof. W rozumieniu tego przepisu, za koszty uzyskania przychodów uważa się koszty:

- poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
 - niewymienione w art. 23 updof.
-

Niektóre kary umowne i odszkodowania podlegają wykluczeniu z kosztów podatkowych. Wykluczenie dotyczy kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Tak stanowi art. 23 ust. 1 pkt 19 updof.

Tym samym można przyjąć, że kary umowne lub odszkodowania nieobjęte tym przepisem, mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów, jeżeli poniesienie takich kosztów mogło przyczynić się do osiągnięcia przychodów lub służyło zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodu.

W okolicznościach przedstawionych w pytaniu zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kary za nieterminową dostawę towaru jest uzasadnione. Na uwzględnienie zasługuje w szczególności fakt, że opóźnienie dostawy nie powstało z przyczyn leżących po stronie podatnika (brak winy, zachowanie należytej staranności).

Odrębną kwestią jest natomiast określenie momentu zaliczenia kary umownej do kosztów podatkowych. Zagadnienie potrącalności kosztów uzyskania przychodów regulują przepisy art. 22 ust. 4, 5-5d i 6b updof.

Na tle rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że kara umowa nałożona na podatnika na mocy zawartej umowy, nie pozostaje w bezpośrednim związku z przychodami z realizacji dostawy towarów. W rezultacie, w zależności od rodzaju prowadzonej ewidencji księgowej, podatnik powinien potrącić koszt z tego tytułu w momencie jego poniesienia, tzn. w dacie:

- wystawienia noty obciążeniowej przez odbiorcę (gdy podatnik prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów – art. 22 ust. 6b updof),
- zarachowania kary w księgach rachunkowych (art. 22 ust. 5d updof).

3. Składki ZUS od wynagrodzeń opłacone po 15 dniu miesiąca

Wynagrodzenia pracownicze za dany miesiąc wypłacam ostatniego dnia roboczego tego miesiąca. Składki ZUS naliczone od wynagrodzeń za lipiec 2013 r. zapłaciłem 16 sierpnia 2013 r. Czy skoro dzień 15 sierpnia 2013 r. był dniem świątecznym, składki ZUS zapłacone w dniu następnym można uznać za opłacone w terminie i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów lipca 2013 r.?

Składki na ubezpieczenia społeczne opłacone 16 sierpnia 2013 r. mogą być zaliczone do kosztów podatkowych lipca 2013 r.

Składki na ubezpieczenia społeczne, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od należności pracowniczych, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem, że składki te zostały opłacone:

- 1) z tytułu należności wypłacanych (postawionych do dyspozycji) w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów,
- 2) z tytułu należności wypłacanych (postawionych do dyspozycji) w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom, składki te stanowią koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty (art. 22 ust. 6bb i art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d updof).

Jak z tego wynika, pracodawca wypłacający wynagrodzenia w miesiącu, za który są one należne, finansowaną przez siebie część składek ZUS od tych wynagrodzeń może zaliczyć

do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, za który składki te są należne, pod warunkiem, że opłacił je do 15 dnia następnego miesiąca.

Z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. nr 205, poz. 1585 ze zm.) wynika, że przy ustalaniu terminu opłacania składek ZUS zastosowanie znajdzie art. 12 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy.

Dzień 15 sierpnia jest dniem ustawowo wolnym od pracy. Zatem składki ZUS opłacone 16 sierpnia zostały opłacone w ostatnim dniu terminu zapłaty tych składek. Powoduje to, że należne za lipiec składki na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych mogą być uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów lipca 2012 r.

Analogiczne zasady rozliczania wymienionych składek obowiązują podatników CIT.

4. Koszty ponoszone przed wprowadzeniem na rynek nowego produktu

Podatnik zamierzając wprowadzić na rynek nowy produkt, poniósł koszty badania rynku. Pozyskane dane, w tym w zakresie analizy popytu, wyboru docelowego segmentu odbiorców, gustów konsumentów czy miejsc sprzedaży, pozwoliły na opracowanie strategii marketingowej, co zlecono firmie zewnętrznej. Jednak projekt zawieszono do czasu pozyskania środków na jego realizację. Czy w tej sytuacji poniesione wydatki można ująć do kosztów uzyskania przychodów, a jeśli tak, to kiedy?

Podatnik, mimo czasowego zaniechania realizacji projektu, może zaliczyć koszty badania rynku związane z wprowadzeniem nowego produktu do kosztów podatkowych w dacie ich poniesienia.

Koszty związane z opracowaniem strategii marketingowej służącej wprowadzeniu nowego produktu na rynek nie są wykluczone z kosztów podatkowych, na podstawie art. 23 ust. 1 updof czy art. 16 ust. 1 updop. Poniesione przez podatnika koszty, o których mowa w pytaniu, kwalifikują się więc do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof lub art. 15 ust. 1 updop. Niewątpliwie bowiem celem, jaki podatnik zamierza osiągnąć, ponosząc te koszty, jest uzyskanie przychodów ze sprzedaży nowego produktu. Czasowe zawieszenie realizacji projektu ze względów finansowych nie pozbawia podatnika możliwości ujęcia poniesionych kosztów w rachunku podatkowym, gdyż dokonując podatkowej oceny kosztów, istotny jest cel ich poniesienia, a nie skutek, jaki koszty te przyniosły. Mając natomiast na uwadze, że omawiane koszty nie wiązały się bezpośrednio z przychodami z działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, powinny być one rozliczone w dacie ich poniesienia, czyli w dniu, na który:

- wystawione zostały faktury (rachunki) lub inne dowody stanowiące podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (art. 22 ust. 6b updof),
- ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby

to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 22 ust. 5d updof lub art. 15 ust. 4e updof).

5. Moment zaliczenia do kosztów podatku od nieruchomości

Podatek od nieruchomości mam ustalany decyzją określającą wymiar tego podatku. Podatek ten jest płatny w czterech ratach. Czy postępuję prawidłowo, ujmując go w podatkowej księdze w całości, w dacie otrzymania decyzji? Czy raczej powinienem go ujmować w księdze w częściach, tj. w datach zapłaty poszczególnych rat podatku?

Data wystawienia decyzji określającej wymiar podatku od nieruchomości wyznacza moment ujęcia tego podatku w kosztach uzyskania przychodów.

Podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Omawiany podatek należy zakwalifikować do kosztów pośrednich, ponieważ nie sposób powiązać go z osiągnięciem konkretnego przychodu. Bez względu na stosowaną metodę prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – uproszczoną lub memoriałową, wydatek z tytułu podatku od nieruchomości podlega wpisaniu do księgi w dacie jego poniesienia.

U podatników prowadzących podatkową księgę dniem poniesienia kosztu uzyskania przychodów jest dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof).

Zatem podatek od nieruchomości należy w całości zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu w dacie wydania decyzji określającej wymiar podatku. Bez znaczenia są wynikające z decyzji terminy dokonywania wpłat poszczególnych rat podatku. Na zaliczenie podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów nie wpływa też data faktycznej zapłaty tego podatku.

Wydatek ten ujmuje się w kolumnie 13 podatkowej księgi – „pozostałe wydatki”.

6. Zakup kalendarzy na przyszły rok

Jestem podatnikiem PIT. W 2013 r. kupiłem kalendarze ścienne na 2014 r. oznaczone logo mojej firmy wraz z adresem internetowym, które będę rozdawał kontrahentom. Czy zakup w 2013 r. kalendarzy na przyszły rok mogę ująć w kosztach roku 2013?

Wydatki poniesione w 2013 r. na zakup kalendarzy dotyczących 2014 r. stanowią koszt 2013 r.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Wprawdzie w art. 23 ust. 1 pkt 23 updof z kosztów podatkowych wyłączone zostały koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, jednak wręczanie kontrahentom kalendarzy ściennych opa-

trzonych logo firmy nie nosi znamion reprezentacji. Jest to rodzaj reklamy mającej na celu rozpowszechnianie informacji o firmie, a co za tym idzie zachęcanie obecnych i potencjalnych klientów do nawiązania/utrzymania kontaktów gospodarczych z przedsiębiorcą.

Wydatki na zakup kalendarzy przekazanych kontrahentom pozostają w związku z działalnością prowadzoną przez podatnika i uzyskiwanymi przez niego przychodami, jednak nie dają się wprost powiązać z konkretnym przychodem.

Choć kalendarze są wydawane na przyszły rok, to nie można przyjąć, że koszty ich nabycia dotyczą przyszłego roku. Kalendarze wydane kontrahentom spełniają swoją rolę już w roku ich zakupu. W związku z tym wydatki na zakup kalendarzy będą kosztem uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

U podatników prowadzących księgi rachunkowe dniem poniesienia kosztu uzyskania przychodów jest dzień, na który dany koszt został ujęty (zaksięgowany) w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, rachunku, bądź innego dowodu w przypadku braku faktury/rachunku (z pewnym, nieistotnym w tym przypadku zastrzeżeniem). Wynika to z art. 22 ust. 5d updof.

Natomiast u podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów 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 updof).

7. Wynagrodzenia wypłacone rodzinie zmarłego pracownika

Kiedy uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów wynagrodzenie po zmarłym pracowniku wypłacone uprawnionym członkom jego rodziny?

Wypłacone po zmarłym pracowniku wynagrodzenie stanowi koszt uzyskania przychodów w dacie jego wypłaty lub postawienia do dyspozycji uprawnionym członkom rodziny pracownika.

Z dniem śmierci pracownika stosunek pracy wygasa. Nie wygasają jednak przysługujące pracownikowi prawa majątkowe ze stosunku pracy. Są to niewypłacone należności zmarłego pracownika, takie jak np.: wynagrodzenie za pracę, premie, ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy. Po śmierci pracownika prawa majątkowe ze stosunku pracy przechodzą na osoby z rodziny pracownika spełniające warunki do uzyskania renty rodzinnej. W razie braku takich osób prawa te wchodzi do spadku.

Wypłacenie lub postawienie do dyspozycji uprawnionym członkom rodziny wynagrodzenia po zmarłym pracowniku wiąże się z powstaniem przychodu z praw majątkowych, o którym mowa w art. 18 updof.

Należności i świadczenia stanowiące prawa majątkowe, zakład pracy może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Przy czym może tego dokonać, jeżeli zostaną one wypłacone, dokonane lub postawione do dyspozycji uprawnionych osób. Takie warunki stawia art. 23 ust. 1 pkt 55 updof i odpowiednio art. 16 ust. 1 pkt 57 updof.

Ponieważ wynagrodzenie wypłacone po zmarłym pracowniku nie jest przychodem ze stosunku pracy, nie znajdzie tu zastosowania art. 22 ust. 6ba updof i odpowiednio art. 15 ust. 4g updof. Przepisy te stanowią o rozliczaniu kosztów wynagrodzeń pracowników w miesiącu, za który te wynagrodzenia są należne, o ile zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony.

8. Prowizja za sporządzenie aneksu do umowy o kredyt inwestycyjny

Podatnik sponosi kredyt bankowy, który zaciągnął i wydatkował na budowę budynku (środka trwałego). Po oddaniu obiektu do używania, na podstawie aneksu do umowy kredytowej, podatnik uzyskał przedłużenie terminu spłaty tego kredytu. Wiązało się to z koniecznością zapłaty dodatkowej prowizji. Czy poniesiony wydatek może być zaliczony bezpośrednio do kosztów podatkowych?

W tym przypadku prowizja za przedłużenie terminu spłaty kredytu inwestycyjnego może być zaliczona bezpośrednio do kosztów podatkowych w dacie jej poniesienia.

O kwalifikacji podatkowej wydatków ponoszonych na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego rozstrzygają przepisy art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b) updog i art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b) updog. Stanowią one, że takich wydatków nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

W myśl art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 updog i odpowiednio art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 updog, koszty, o których mowa zaliczają się do kosztów wytworzenia środka trwałego i stanowią składową jego wartości początkowej.

Podatnik wskazał jednak, że aneks do umowy o kredyt inwestycyjny został zawarty już po zakończeniu budowy i oddaniu budynku do używania na potrzeby wykonywanej działalności. W rezultacie koszt prowizji naliczonej przy zmianie tej umowy nie wpłynie na ustaloną wartość początkową tego budynku. Podatnik może natomiast potraktować poniesiony wydatek jako koszt pośrednio związany z prowadzoną działalnością gospodarczą i ująć go bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

9. Wydatki poniesione w związku z rozszerzeniem działalności

Osoba prowadząca salon kosmetyczny rozszerzyła działalność gospodarczą o prowadzenie salonu fryzjerskiego. Dla obydwu zakładów jest prowadzona jedna podatkowa księga przychodów i rozchodów. W związku z otwarciem salonu fryzjerskiego osoba ta poniosła wydatki na remont najętego lokalu oraz zakup mebli o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł. Opłaciła też czynsz najmu. Czy poniesione wydatki należało zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, czy powinno się poczekać do rozpoczęcia działalności salonu fryzjerskiego?

Wydatki dotyczące rozszerzenia działalności gospodarczej o prowadzenie salonu fryzjerskiego, uznaje się za koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Nie ma potrzeby czekać aż salon ten zacznie działać.

Aby wydatek mógł być uznany za koszt podatkowy, powinien być poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła. Ponadto wydatek ten nie może być wymieniony wśród wydatków niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. Koszty podatkowe ponoszone przez podmiot gospodarczy można podzielić na koszty bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie obejmują wydatki, które są ściśle (bezpośrednio) związane z konkretnymi przychodami, jakie osiąga podmiot gospodarczy.

Natomiast do kosztów pośrednich zalicza się wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiąganych przychodach, aczkolwiek ich ponoszenie warunkuje prawidłowe funkcjonowanie podmiotu gospodarczego. Kosztami pośrednimi są m.in. opłaty za najem lokalu, wydatki na jego remont, czy zakup mebli do tego lokalu.

Bez względu na stosowaną przez podatnika metodę prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (uproszczoną czy memoriałową), koszty pośrednie potrącane są w dacie ich poniesienia, czyli zasadniczo w dniu wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania kosztu. Jedynie przy metodzie memoriałowej, gdy koszty pośrednie dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a podatnik nie ma możliwości określenia, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, koszty te stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

10. Wycena nieruchomości przed podjęciem decyzji o jej zakupie

Podatnik, kierując się zasadą racjonalnego gospodarowania, zlecił niezależnemu biegłemu dokonanie wyceny nieruchomości, którą zamierza nabyć na potrzeby działalności gospodarczej. Czy w sytuacji gdy transakcja nie dojdzie do skutku, wydatek za usługę wykonaną przez biegłego będzie stanowił koszt podatkowy?

Tak, koszt wyceny nieruchomości może być ujęty bezpośrednio do kosztów podatkowych w dacie jego poniesienia, nawet jeżeli planowana inwestycja nie dojdzie do skutku.

Inwestowanie w zakup nieruchomości wymaga zaangażowania znacznych środków finansowych. Z uwagi na to, że celowe należy uznać działania podatnika podejmowane przed zakupem nieruchomości, a zmierzające do uzyskania fachowej informacji o jej faktycznej wartości. Zweryfikowanie ceny nieruchomości przed złożeniem oferty ogranicza bowiem ryzyko związane z inwestycją planowaną w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W rezultacie, wydatek na opłacenie kosztu usługi zleconej biegłemu należy uznać za koszt związany z ogólnym funkcjonowaniem firmy. Taki wydatek odpowiada ogólnym kryteriom uznania go za koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof (lub art. 15 ust. 1 updop), także w sytuacji gdy transakcja nabycia nie doszłaby do skutku.

W przypadku opisanym w pytaniu, udokumentowany koszt wyceny nieruchomości podatnik może więc ująć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

11. Rozliczenie przez przedsiębiorcę składek ZUS

Jako formę opodatkowania rozpoczętej w trakcie roku działalności gospodarczej wybrałem podatek liniowy. Jakie składki ZUS płacone za siebie mogą ująć w kosztach uzyskania przychodów i kiedy?

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, w dacie zapłaty, składki opłacone na własne ubezpieczenia społeczne oraz składki na Fundusz Pracy.

Przedsiębiorca prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem liniowym ma prawo dokonać wyboru, czy składki na ubezpieczenia społeczne (tj. ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe) będzie zaliczał do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, czy też będzie odliczał je od dochodu uzyskanego z tej działalności.

Przy czym jeżeli składki te zaliczy do kosztów uzyskania przychodów, to nie może skorzystać z możliwości ich odliczenia od dochodu. Wynika to z art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. a) i ust. 13a updof.

Należy przy tym mieć na uwadze, że składki na ubezpieczenia społeczne przedsiębiorcy mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów dopiero po ich zapłaceniu, na co wskazuje art. 23 ust. 1 pkt 55a updof.

Do kosztów uzyskania przychodów, w dacie zapłaty składek do ZUS, przedsiębiorca może również zaliczyć składki płacone na Fundusz Pracy (art. 23 ust. 3d w związku z art. 23 ust. 1 pkt 55a updof).

Zatem składki, które przedsiębiorca zapłacił bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe, a także na Fundusz Pracy należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w momencie faktycznej zapłaty tych składek do ZUS. Ujmuje się je w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kolumnie 13 „pozostałe wydatki”.

Przedsiębiorca nie może natomiast ująć w kosztach uzyskania przychodów składki zapłaconej na własne ubezpieczenie zdrowotne. Wyklucza to art. 23 ust. 1 pkt 58 updof, który stanowi, że nie uważa się za koszty podatkowe składek na ubezpieczenie zdrowotne, opłaconych w roku podatkowym przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Składkę zapłaconą na ubezpieczenie zdrowotne przedsiębiorca ma prawo odliczyć od podatku dochodowego – w wysokości nieprzekraczającej 7,75% podstawy wymiaru tej składki (art. 27b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 updof).

12. Opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu

W ubiegłym roku spółka z o.o. wpłaciła na konto gminy, w której znajduje się punkt sprzedaży alkoholu opłatę roczną za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż alkoholu. Opłatę zaksięgowano na koncie rozliczeń międzyokresowych czynnych i w każdym miesiącu proporcjonalną część przeksięgowano na konto kosztów i zaliczano w koszty uzyskania przychodów. W sierpniu br. zaprzestano działalności w tym punkcie. Czy w tym miesiącu nierozliczoną opłatę spółka miała prawo zaliczyć do kosztów podatkowych?

Data zaliczenia nierozliczonej opłaty do kosztów uzyskania przychodów będzie analogiczna do daty, z którą spółka zaliczy tę opłatę do kosztów rachunkowych.

Stosownie do art. 15 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Przywołane przepisy ustawy nie uzależniają możliwości zaliczenia przez podatnika poniesionych wydatków do jego kosztów od efektów związanych z ich poniesieniem, tj. czy w ich następstwie osiągnięte zostały przychody. Istotnym jest jedynie związek pomiędzy ponoszonymi wydatkami a osiąganymi przychodami, wskazujący, że dzięki poniesieniu tych wydatków podatnik osiągnął lub mógł osiągnąć przychód.

Nieosiągnięcie przychodu lub – jak to ma miejsce w przypadku spółki – nieosiągnięcie przychodu w ustalonym okresie – nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu uzyskania przychodów w podatku dochodowym.

W świetle zatem definicji „kosztów uzyskania przychodów” nie może budzić wątpliwości, że poniesiona przez spółkę opłata roczna warunkująca możliwość sprzedaży przez spółkę przez cały rok podatkowy alkoholu i możliwość uzyskiwania w jej następstwie przychodów, spełnia przesłanki określone w art. 15 ust. 1 updof, pozwalające na zaliczenie całej tej opłaty do kosztów uzyskania przychodu.

Tym niemniej, w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powstać może wątpliwość, kiedy taką opłatę oraz inne wydatki podatnik zaliczyć może do kosztów, jeżeli w związku z poniesieniem takich wydatków przychodu ostatecznie nie osiągnie. Przypomnieć należy, że stosownie do treści przepisów art. 15 ust. 4-4e updop, regulujących zasady przypisywania kosztów uzyskania przychodów do odpowiednich lat podatkowych, kluczowym zadaniem jest zakwalifikowanie danych kosztów do tzw. „kosztów bezpośrednich” lub do „kosztów innych niż bezpośrednie”. Jak wynika z przepisów art. 15 ust. 4 updop, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Z kolei odnoszący się do tzw. kosztów „innych niż bezpośrednie” art. 15 ust. 4d updop stanowi, że koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednie są potrącalne „w dacie ich poniesienia”. Jednocześnie, jak wynika z art. 15 ust. 4e updop, za taką „datę poniesienia kosztu” w rozumieniu powołanego przepisu 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.

Reasumując, przedstawione w pytaniu wydatki z tytułu opłaty za zezwolenie na sprzedaż alkoholu kwalifikują się do uznania ich za koszty inne niż bezpośrednie. Data zaliczenia tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów będzie zatem analogiczna do daty, z którą spółka zalicza wspomniane wydatki do kosztów rachunkowych, w tym poprzez czynne międzyokresowe rozliczenia kosztów.

13. Zakup towaru za granicą a różnice kursowe

Spółka z o.o. kupuje towar od zagranicznych kontrahentów. Cena takich transakcji wyrażana jest w walucie obcej. Najczęściej jest tak, że spółka posiada fakturę, dokonała zapłaty, ale towar jest w drodze. W którym momencie spółka powinna rozliczyć różnicę kursową? Czy będzie to moment zapłaty bez spełnienia warunku posiadania towaru? A jak będzie w przypadku nabycia usługi transportowej, która nie została jeszcze wykonana?

Różnicę kursową rozlicza się w dacie zapłaty.

Różnice kursowe z tytułu ponoszonych kosztów w walutach obcych stanowią różnice, o których mowa w art. 15a ust. 2 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 updop. Dodatkowo różnice kursowe powstają, jeśli wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego NBP jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia. Różnice ujemne powstają natomiast, gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego NBP jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia. Różnice kursowe dodatkowo zwiększają przychody, a ujemne zwiększają koszty uzyskania przychodów.

Przepisy te nie precyzują, w którym momencie dodatnią różnicę kursową zalicza się do przychodów, a ujemną – do kosztów podatkowych. Należy jednak zauważyć, że przy poniesieniu kosztu w walucie obcej (np. w przypadku zakupu towaru lub usługi transportowej) różnice kursowe ustala się jako różnicę między wartością kosztu w dniu jego poniesienia po przeliczeniu na złote i wartością kosztu w dniu zapłaty po przeliczeniu na złote. Przy czym kosztem poniesionym jest koszt wynikający z otrzymanej faktury, rachunku albo innego dowo-

du, a dniem zapłaty do celów ustalenia różnic kursowych jest dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności (art. 15a ust. 7 updop).

Wobec tego różnice kursowe, które powstają w następstwie poniesienia kosztu w walucie obcej, należy ująć w przychodach (jeśli są to dodatnie różnice kursowe) lub kosztach (w przypadku ujemnych różnic kursowych) podatkowych w dacie zapłaty.

14. Wynagrodzenie za poręczenie kredytu

Spółka z o.o. ma uzyskać kredyt obrotowy na 12 miesięcy. Udziałowiec spółki udzieli jej poręczenia kredytu za określonym w umowie wynagrodzeniem. Czy wynagrodzenie wypłacone udziałowcowi za poręczenie tego kredytu spółka może zaliczyć do kosztów podatkowych jednorazowo, czy też powinna rozliczać je w okresie obowiązywania umowy kredytowej?

Wydatek związany z poręczeniem kredytu obrotowego zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w dacie jego poniesienia, z tym, że jeśli poręczenie będzie obejmować okres na przełomie lat podatkowych, koszt ten trzeba będzie rozliczyć (proporcjonalnie) w tych latach podatkowych.

Wynagrodzenie wypłacane za poręczenie kredytu obrotowego może stanowić koszt uzyskania przychodów stosownie do art. 15 ust. 1 updop. Wydatek ten ma bowiem związek z działalnością gospodarczą i nie jest wymieniony w art. 16 ust. 1 updop, który zawiera katalog wydatków wyłączonych z kosztów podatkowych.

Kredyt, którego dotyczy poręczenie udzielone przez udziałowca, będzie kredytem obrotowym. Wobec tego wynagrodzenie za poręczenie spłaty tego kredytu należy zaliczyć do kosztów pośrednio związanych z przychodami. Tego rodzaju koszty są potrącalne w dacie poniesienia (art. 15 ust. 4d updop – zdanie pierwsze).

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 (art. 15 ust. 4e updop).

Konieczne jest jednak proporcjonalne rozliczanie tych kosztów w okresie, którego dotyczą, jeżeli odnoszą się one do okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego. Tak wynika z art. 15 ust. 4d updop (zdanie drugie).

15. Wydatki związane z nabyciem nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży

Spółka z o.o. wpłaciła wadium i wylicytowała oferowane przez komornika używane mieszkanie własnościowe. Po zakończeniu formalności związanych z uzyskaniem tytułu własności spółka sprzeda to mieszkanie. Czy koszty sądowe i notarialne ponoszone przez spółkę przy nabyciu mieszkania będą stanowiły koszty uzyskania przychodów w momencie poniesienia, czy może będą stanowiły taki koszt w momencie sprzedaży mieszkania?

Koszty sądowe i notarialne poniesione przez spółkę na zakup mieszkania są kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami ze sprzedaży tego mieszkania, powinny więc być potrącone w tym roku podatkowym, w którym będą osiągnięte odpowiadające im przychody.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych dzieli koszty uzyskania przychodów na dwie kategorie – koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami.

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. Natomiast w przypadku kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodami (tzw. kosztów pośrednich) nie ma możliwości powiązania danego wydatku z konkretnym osiągniętym przychodem.

Zaliczenie danego wydatku do jednego z tych dwóch rodzajów kosztów warunkuje moment ich potrącenia dla celów podatkowych.

W stanie faktycznym opisanym w pytaniu istnieje bezpośredni związek pomiędzy kosztami dotyczącymi nabycia mieszkania przeznaczonego do sprzedaży a przychodem osiągniętym w wyniku jego sprzedaży. Zatem koszty sądowe i notarialne powinny być uznane za koszty bezpośrednio związane z przychodem uzyskanym ze sprzedaży tego mieszkania.

Tryb rozliczeń kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami wynika z art. 15 ust. 4, 4b i 4c updop.

Co do zasady, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Podobnie koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, poniesione po zakończeniu roku podatkowego są potrącane w roku podatkowym, w którym faktycznie został osiągnięty odpowiadający im przychód, pod pewnymi warunkami (art. 15 ust. 4b updop). Taka możliwość istnieje, gdy po zakończeniu roku podatkowego koszty te zostały poniesione do dnia:

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

Natomiast koszty bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po tak określonych terminach, podlegają potrąceniu w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie.

V. DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW

1. Faktura z błędem

Podatnik otrzymał fakturę za wykonanie remontu środka trwałego. Faktura zawierała błędy formalne (brak NIP, błąd w danych nabywcy). Czy taki dokument może być podstawą zaksięgowania kosztów remontu w podatkowej księdze przychodów i rozchodów?

Faktura po skorygowaniu błędów w niej zawartych może być ujęta w podatkowej księdze.

Wydatki na remont środka trwałego stanowią u podatnika koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 updof. Tym samym powinny być zaewidencjonowane w podatkowej księdze. Z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wynika, że podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, do których zalicza się m.in. faktury odpowiadające warunkom określonym w odrębnych przepisach. Można się spotkać ze stanowiskiem organów podatkowych, że faktura zawierająca błędy nie spełnia tych wymogów, a w rezultacie nie daje podstaw do zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych. Nie należy jednak zapominać, że na podstawie art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej dowodem może być wszystko, co nie jest sprzeczne z prawem, a może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Tak więc błąd w dokumencie (tu: na fakturze) nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu podatkowego. Ponadto przepisy dotyczące wystawiania faktur, określają tryb korygowania błędów stwierdzonych w treści tych dowodów. Podatnik powinien więc podjąć działania konieczne do skorygowania stwierdzonych błędów i po ich usunięciu ująć fakturę w księdze.

2. Umowa kupna-sprzedaży

Spółka cywilna zamierza dokonać zakupu składnika majątku od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Czy wydatek ten może być udokumentowany umową kupna-sprzedaży?

Zakup od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej może być udokumentowany umową kupna-sprzedaży.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wskazuje w sposób jednoznaczny, jak dokumentować koszty uzyskania przychodów. Jedyną wskazówką jest przepis art. 24a ust. 1 updof, który zobowiązuje podmioty wykonujące działalność gospodarczą do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, zgodnie z odrębnymi przepisami. Odrębnymi przepisami, o których mowa w tym przepisie są odpowiednio:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. nr 152, poz. 1475 ze zm.),
- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

Jak wynika z art. 20 ust. 2 ustawy o rachunkowości, podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, m.in. zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów. Takim dokumentem może też być umowa kupna-sprzedaży.

Natomiast zapisy w podatkowej księdze dokumentuje się dowodami księgowymi określonymi w rozporządzeniu. Dowodami dokumentującymi zakupy są przede wszystkim faktury i rachunki.

Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej nie mają jednak możliwości wystawienia tego typu dowodów księgowych. Nie oznacza to jednak, że zakupy dokonywane od tych osób nie będą udokumentowane. Podstawą zapisów w księdze mogą być bowiem także inne dowody, wymienione w § 13 i 14 rozporządzenia, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,

- b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
 - c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
 - d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych.
- Dowodem księgowym może więc być także umowa kupna-sprzedaży.

3. Paragon za zakup paliwa

Czy prawidłowe jest ujmowanie w podatkowej księdze paragonów za zakup paliwa za granicą na podstawie sporządzonego zestawienia, w którym przeliczono kwoty z paragonów na złotówki po określonym kursie waluty?

Nie. W podatkowej księdze należy ująć poszczególne paragony. Widniejąca na nich wartość paliwa w walucie obcej powinna być przeliczona na złote, a wynik przeliczenia wpisany w wolnych polach paragonu lub w załączniku dołączonym do paragonu.

Podstawą zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów są dowody księgowe.

W przypadku wydatków poniesionych za granicą na zakup paliwa rolę dowodu księgowego może pełnić także paragon lub dowód kasowy. W ten sposób można udokumentować także nabycie za granicą olejów. Możliwość taką przewiduje § 14 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Aby jednak można było uznać paragon dokumentujący zakup paliwa za granicą za dowód księgowy, powinien on zawierać:

- datę zakupu,
- stempel lub inne oznaczenie jednostki wydającej paragon,
- ilość zakupionego paliwa,
- cenę jednostkową za litr paliwa,
- wartość zakupionego paliwa.

Ponadto na odwrocie paragonu podatnik musi uzupełnić jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu) oraz adres.

Wydatek na zakup paliwa ujmuje się w podatkowej księdze w dacie jego poniesienia w kolumnie 13 „pozostałe wydatki”.

Z § 12 ust. 4 rozporządzenia wynika, że dowód księgowy powinien być sporządzony w języku polskim. Treść dowodu musi być pełna i zrozumiała (dopuszczalne jest stosowanie skrótów ogólnie przyjętych).

Jeżeli w dowodzie podane jest wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, a tak będzie w przypadku zagranicznego paragonu, podatnik posiadający ten dowód jest obowiązany przeliczyć walutę obcą na złote. Przeliczenia dokonuje się zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. należy przyjąć kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (art. 11a ust. 2 updof).

Wynik przeliczenia zamieszcza się w wolnych polach dowodu. W przypadku paragonów, z uwagi na ich niewielkie rozmiary, może to być jednak trudne. Dlatego też wskazane jest sporządzenie załącznika do dowodu wystawionego w walucie obcej. Przy czym do każdego paragonu powinien być sporządzony odrębny załącznik. Nie ma możliwości sporządzenia jednego załącznika, na którym zestawione będą kwoty z poszczególnych paragonów.

4. Wyciąg bankowy dokumentujący spłatę kredytu i odsetek

Podatnik jest przedsiębiorcą. Zdarzenia gospodarcze ewidencjonuje w podatkowej księdze. Spłaca oprocentowany kredyt bankowy, który przeznaczył na działalność gospodarczą. Dowodem potwierdzającym potrącenie przez bank z rachunku podatnika należności na spłatę tego kredytu i odsetek są wyciągi bankowe. Czy takie wyciągi są wystarczającym dokumentem do uznania odsetek za koszt podatkowy?

Tak, odsetki od kredytu związanego z działalnością gospodarczą mogą być uznane za koszt podatkowy na podstawie wyciągu bankowego.

W sytuacji gdy kredyt bankowy zostanie przeznaczony na potrzeby działalności gospodarczej, zapłacone odsetki od tego kredytu mogą stanowić koszt uzyskania przychodów. Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 32 updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów). Tym samym, odsetki od kredytu stanowią koszt podatkowy w momencie ich faktycznej zapłaty, przy zastrzeżeniu, że nie jest to kredyt inwestycyjny. Odsetki od kredytu inwestycyjnego, tj. przeznaczonego na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, zwiększające koszty tych inwestycji w okresie realizacji inwestycji nie mogą być ujmowane do kosztów podatkowych. Podstawę ich wykluczenia z tych kosztów stanowi art. 23 ust. 1 pkt 33 updof.

Dodatkowym warunkiem zaliczenia odsetek od kredytu związanego z działalnością gospodarczą do kosztów uzyskania przychodów jest właściwe udokumentowanie poniesienia wydatku. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określają sposobu dokumentowania zdarzeń gospodarczych. Mając natomiast na uwadze, że podatnik prowadzi uproszczoną ewidencję księgową, przy dokumentowaniu kosztów podatkowych powinien kierować się wskazaniem zawartymi w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Z regulacji § 13 pkt 4 tego rozporządzenia wynika, że za dowód księgowy może być uznany m.in. dowód opłaty bankowej. W sytuacji zatem gdy wyciąg bankowy potwierdza rzeczywiste dokonanie operacji gospodarczej oraz zawiera niezbędne dane (np. określenie wystawcy, wskazanie stron uczestniczących w operacji gospodarczej, przedmiot i datę operacji itd.), stanowi dowód poniesienia kosztu podatkowego i równocześnie jest podstawą do dokonania wpisu w podatkowej księdze.

5. Nieprecyzyjna nazwa firmy zamieszczona na fakturze

W dokumentach rejestrowych pełna nazwa naszej spółki brzmi: „Firma Handlowa X” Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, a skrócona: „Firma Handlowa X” Sp. z o.o. Bardzo często nasi dostawcy wystawiają faktury, pisząc nazwę naszej firmy bez cudzysłowu albo stosują skrót FH, zamiast słów „Firma Handlowa”. Czy opisane błędy w nazwie firmy mogą powodować negatywne konsekwencje od strony podatku dochodowego od osób prawnych, tj. zakwestionowanie ujęcia wydatku w kosztach uzyskania przychodów?

Jeżeli na podstawie informacji zawartych na fakturze (np. adresu odbiorcy faktury) nie budzi wątpliwości, że skierowana jest ona do firmy, o której mowa w pytaniu i jeżeli potwierdzone tą fakturą koszty pozostają w związku z działalnością tej firmy oraz spełniają inne wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych warunki, to koszty te podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Wskazać należy, że definicja „kosztów uzyskania przychodów” ani inne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wskazują sposobu, w jaki podatnik obowiązany jest dokumentować poniesione koszty. Przepisy te nie uzależniają także uznania danego wydatku za koszt podatkowy, od sposobu udokumentowania takiego wydatku. Istotne jest wykazanie faktu poniesienia danego wydatku oraz jego związku z działalnością podatnika oraz uzyskiwanymi w jej następstwie przychodami. Jednak, zgodnie z jednolicie prezentowanymi w piśmiennictwie poglądami, aby dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, to wydatek taki musi zostać przez podatnika właściwie udokumentowany.

W tym miejscu przypomnieć jednak należy ogólną, wynikającą z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę, że w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym jako dowód należy dopuścić wszystko to, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Dowodami w postępowaniu podatkowym, zgodnie z powołanym przepisem, mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty.

W interpretacjach organów podatkowych prezentowany jest często pogląd o możliwości zaliczenia do podatkowych kosztów tylko tych wydatków, które przez podatnika zostały udokumentowane w sposób określony w ustawie o rachunkowości. Na poparcie tego można przywołać stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wyrażone w interpretacji indywidualnej z 28 kwietnia 2011 r., nr IPPB5/423-156/11-4/AM, w którym organ ten przedstawił zasady dokumentowania kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z tym stanowiskiem: „(...) aby wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów, musi być właściwie udokumentowany. Brak stosownych dokumentów, zgodnie z przyjętą linią orzecznictwa uniemożliwia zaliczenie danego wydatku do tych kosztów. Podatnik powinien zatem posiadać dowody, które potwierdzać będą faktyczne wykonanie transakcji zakupu towarów, materiałów oraz usług. Zgodnie z art. 9 ust. 1 updop, podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (...). Zasady prowadzenia tej ewidencji przez podatników określa ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (...) (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm. – przyp. autora)”.

Wyrażony w przedstawionym stanowisku Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie pogląd o zasadności wyłączenia z podatkowych kosztów wydatków udokumentowanych z naruszeniem wskazanych zasad rachunkowych, nie ma umocowania w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także jest sprzeczny z określoną w art. 122 Ordynacji podatkowej zasadą prawdy obiektywnej. Stosownie do tego przepisu, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe zobowiązane są do podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Nie można zaś uznać za „działanie zmierzające do wyjaśnienia stanu faktycznego” wyłączenie danego wydatku z kosztów uzyskania przychodów tylko z tego powodu, że wydatek taki został udokumentowany w sposób odbiegający od wymogów rachunkowych lub na podstawie faktury zawierającej błędy.

Dlatego w pełni należy zgodzić się z treścią wyroku WSA w Łodzi z 8 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 495/11. W wyroku tym Sąd stwierdził: „Przepisy ustawy o rachunkowości nie mają charakteru podatkotwórczego, stąd też dla celów zaliczenia danych wydatków do

kosztów uzyskania przychodu miarodajne są wyłącznie przepisy podatkowe (por. np. powołany w skardze wyrok WSA z dnia 27 kwietnia 2004 r., III SA 3041/02, LEX nr 150833, prawomocny wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 listopada 2008 r. I SA/Go 715/08, LEX nr 530265 i wiele innych). Powyższe oznacza, że za koszt uzyskania przychodu można uznać również wydatek, który został udokumentowany nierzetelnym lub wadliwym dowodem księgowym, jeżeli w toku postępowania podatkowego podatnik wykaże, że operacja gospodarcza opisana w tym dowodzie faktycznie wystąpiła oraz, że poniósł jej koszt”.

Jeszcze wyraźniej kwestię tę ujął NSA w Rzeszowie w wyroku z 17 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Rz 130/97, stwierdzając w nim, że: „(...) wystawienie wadliwego dowodu księgowego nie niweczy samego faktu poniesienia wydatku, jeżeli służył osiągnięciu przychodów, a podatnik wykazuje innymi dowodami zaistnienie zdarzenia gospodarczego uzasadniającego ten wydatek”.

W świetle tych orzeczeń, a także zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, przyjąć zatem należy, że jeżeli na podstawie informacji zawartych na otrzymanej przez firmę fakturze nie budzi wątpliwości fakt, że skierowana jest ona do tej firmy i jeżeli potwierdzone tą fakturą koszty pozostają w związku z działalnością firmy oraz spełniają inne wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych warunki, to koszty te podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów firmy.

6. Dowód stanowiący podstawę ujęcia w podatkowej księdze utworzonego odpisu aktualizującego

Według informacji posiadanych przez podatnika kontrahent podatnika zlikwidował działalność gospodarczą. Na jakiej podstawie podatnik może utworzyć odpis aktualizujący wartość należności niezapłaconych przez tego kontrahenta i zaksięgować koszt z tego tytułu w podatkowej księdze?

Podatnik może ująć do kosztów podatkowych odpis aktualizujący wartość należności na podstawie dowodu księgowego potwierdzającego utworzenie takiego odpisu, sporządzonego w oparciu o posiadane dowody określające wartość należności i uprawdopodobniające jej nieściągalność.

Przychodem z działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 14 ust. 1 updof, są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Ustalając wysokość osiągniętego przychodu, należy z niego wyłączyć wartość otrzymanych zwrotów towarów, udzielonych bonifikat i skont oraz należnego podatku VAT.

Równocześnie, z uwagi na to, że przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą na własny rachunek, za niedopuszczalne uważa się przenoszenie ryzyka wynikającego z niewypłacalności jego kontrahentów na Skarb Państwa. W rezultacie wierzytelności, których odzyskanie jest zagrożone, co do zasady, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. W zakresie przewidzianym w przepisach o podatku dochodowym od tej zasady obowiązują odstępstwa.

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 21 updof, za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów aktualizujących. Kosztem uzyskania przychodów są jednak odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 14 updof do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona.

Przykładowy katalog zdarzeń uprawdopodobniających nieściągalność wierzytelności określa art. 23 ust. 3 updof. Wymienia się w nim m.in. sytuację, gdy dłużnik został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku.

Okoliczności przedstawione w pytaniu wskazują, że podatnik powziął informację o zakończeniu działalności przez kontrahenta, który zalegał wobec niego z zapłatą za dostarczone towary lub wykonane usługi. Dla celów dowodowych podatnik powinien uzyskać potwierdzenie tej informacji, np. występując o wydanie zaświadczenia o wykreśleniu podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego.

Dysponując dowodem uprawdopodobniającym nieściągalność wierzytelności, podatnik może utworzyć odpis aktualizujący ich wartość. Zdarzenie to powinien potwierdzić dowodem księgowym, który będzie stanowił podstawę zaksięgowania wartości utworzonego odpisu aktualizującego w podatkowej księdze. Wspomniany dowód księgowy musi spełniać wymagania określone w § 12 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Odpis aktualizujący wartość należności należy ująć w podatkowej księdze w kolumnie 13 – „pozostałe wydatki”.

7. Posiadanie faktur dokumentujących wydatki poniesione w podróżach służbowych odbywanych prywatnym samochodem

Na potrzeby podróży służbowych odbywanych w prowadzonej przeze mnie działalności gospodarczej ja oraz mój pracownik wykorzystujemy swoje prywatne samochody osobowe. Czy abym mógł zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatki z tytułu używania tych samochodów, oprócz prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, powinienem posiadać także faktury dokumentujące poniesione wydatki?

Posiadanie faktur dokumentujących wydatki poniesione w związku z wykorzystywaniem na potrzeby działalności gospodarczej prywatnych samochodów jest konieczne w przypadku właściciela firmy odbywającego podróż służbową takim samochodem. Natomiast w przypadku pracownika nie ma potrzeby gromadzenia takich faktur.

Koszty właściciela firmy z tytułu używania do celów służbowych samochodu osobowego niezaliczonego do środków trwałych powinny zostać prawidłowo udokumentowane. Ponadto przedsiębiorca powinien prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu. W razie braku takiej ewidencji, omawianych wydatków przedsiębiorca nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (art. 23 ust. 5 updof).

Wydatki ponoszone na eksploatację własnego samochodu osobowego przedsiębiorca rozlicza z uwzględnieniem limitu wynikającego z ewidencji przebiegu pojazdu (art. 23 ust. 1 pkt 46 updof). W tym celu w każdym miesiącu, za który dokonywane jest rozliczenie, zobowiązany jest do porównywania narastająco wartości poniesionych wydatków z kwotą wynikającą z przemnożenia ilości przejechanych kilometrów oraz stawki za 1 km przebiegu. Suma wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w poszczególnych miesiącach, ustalona od początku roku na podstawie dowodów ich poniesienia, nie może przekroczyć kwoty wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu za ten sam okres. Przedsiębiorca, rozliczając wydatki na wykorzystywany przez siebie w firmie prywatny samochód osobowy, poza

obowiązkiem prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, zobowiązany jest więc dokumentować ponoszone z tego tytułu wydatki fakturami, rachunkami oraz innymi dowodami.

Natomiast wydatki ponoszone na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności w celu odbycia podróży służbowej są rozliczane w kosztach firmy z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 23 ust. 1 pkt 36 upod. Wysokość tych wydatków nie może przekroczyć kwoty ustalonej jako iloczyn ilości przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu określonej w odrębnych przepisach. Ponadto pracownik powinien prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, którą pracodawca zatwierdza na koniec każdego miesiąca. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymagają od pracownika dokumentowania ponoszonych na ten cel wydatków i przedstawiania pracodawcy dowodów ich poniesienia. Kosztem jest kwota stanowiąca iloczyn liczby przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu.

8. Dokumentowanie kosztu wywozu odpadów

Według nowych zasad wprowadzonych w tym roku za wywóz odpadów z nieruchomości niemieszkalnej wnosimy opłatę na rzecz gminy, która nie wystawia nam faktur. Na podstawie jakiego dokumentu ująć tę opłatę w kosztach podatkowych?

Opłatę ponoszoną na rzecz gminy za wywóz odpadów komunalnych można ująć w kosztach podatkowych na podstawie wyciągu z rachunku bankowego.

Znowelizowana ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2012 r. poz. 391 ze zm.) nałożyła na gminy obowiązek zorganizowania odbioru odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości mieszkalnych. Natomiast w odniesieniu do nieruchomości niemieszkalnych, decyzja o objęciu ich nowym systemem gospodarowania odpadami komunalnymi pozostawiona została radzie gminy. Tak stanowi art. 6c powołanej ustawy.

Jeżeli zatem rada gminy postanowiła w drodze uchwały o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości niemieszkalnych, to przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na takich nieruchomościach, znajdujących się na terenie gminy, obowiązani byli do złożenia deklaracji o wysokości opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Opłaty te, stanowiące należności publicznoprawne, w wysokości określonej w deklaracji, właściciele nieruchomości obowiązani są wносить w ustalonym terminie na wskazany przez gminę rachunek bankowy.

Przedsiębiorcy, którzy zostali objęci nowym systemem odbioru odpadów komunalnych opłaty ponoszone na rzecz gminy będą musieli dokumentować innymi dowodami niż faktury. Zgodnie bowiem z aktualną wykładnią, potwierdzoną przez organy podatkowe, gmina przejmująca obowiązki dotyczące gospodarowania odpadami komunalnymi nie jest w tym zakresie podatnikiem VAT (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 czerwca 2013 r., nr IPTPP1/443-360/13-4/AK oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 maja 2013 r., nr IPTPP2/443-201/13/AK). Z tego względu przedsiębiorcy nie będą otrzymywać od gminy faktur. Za dowód poniesienia wydatków przedsiębiorcom mogą zatem posłużyć np. wyciągi z rachunku bankowego.

Z kolei w przypadku gdy gmina nie przejęła na siebie obowiązku odbioru odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości niemieszkalnych i ich odbiór następuje na podstawie umów z zewnętrznymi firmami, koszt uzyskania przychodów będzie, co do zasady, udokumentowany fakturą.

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO

Redakcja: Redaktor Naczelna: Marzanna Kobiela
Dodatek opracowała: Elżbieta Belon
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

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

NAKŁAD **14 500**



PRENUMERATA 2014 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2014	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2266 zł	16%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1917 zł	12%	1689 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	898 zł	6%	844 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	Prenumerata		
			2014	2013	
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	549 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	354 zł	177,00 zł	88,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	336 zł	168,00 zł	84,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	348 zł	174,00 zł	87,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	330 zł	165,00 zł	82,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS! + on-line GRATIS!	patrz poz. 1-5	1689 zł	958,50 zł	479,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	459 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. faksem: 95 720 85 60) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę VAT.

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.