

ROZLICZANIE KOSZTÓW PODATKOWYCH CIT i PIT 2016

– wybrane ważne zagadnienia problemowe

Paweł Rybaczyk
prawnik, doradca podatkowy

Klauzula rozstrzygnięcia wątpliwości w prawie podatkowym na korzyść podatnika a koszty podatkowe

- Na mocy ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. wprowadzona została do ustawy Ordynacja podatkowa, z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2016 r., zasada rozstrzygnięcia wątpliwości w prawie podatkowym na korzyść podatnika.
- „Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, 699 i 978) po art. 2 dodaje się art. 2a w brzmieniu:
- **„Art. 2a. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.”**
- ***Czy i w jaki sposób ten nowy przepis jest w stanie przynieść podatnikom korzyści podatkowe w zakresie rozliczania choćby kosztów podatkowych i czy można mieć obecnie dużo większe niż wcześniej poczucie pewności, że organy podatkowe nie będą zbyt łatwo kwestionować rozliczania przez podatników poszczególnych tytułów kosztowych, budzących – choćby dotychczas – wyraźne, ważne i nieraz głośno podnoszone wątpliwości? Niestety trzeba stwierdzić, że tak zbudowana norma prawna nie daje nam takiej pewności, ani nie daje też jakichkolwiek gwarancji bezpieczeństwa rozliczeń podatkowych. Jednak umiejętnie wykorzystany, przepis ten może służyć jako argument obrony rozliczeń dokonanych przez podatnika. Samo zaś pojawienie się takiego przepisu może w końcu doprowadzić w przyszłości do wdrożenia bardziej dopracowanej koncepcji ochrony praw podatnika. Można bowiem śmiało stwierdzić, że obecny przepis jest nie tyle kompletną normą prawną, co bardziej ogólnym postulatem, który przecież – jak się wydaje – powinien być przestrzegany przez prawodawcę już na etapie samego tworzenia prawa, zatem sama idea jest jak najbardziej słuszna i warta jest poważnego potraktowania przez ustawodawcę.***

Likwidacja przepisów o zatorach płatniczych

- Na mocy ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r., tj. art. 2 i 3 tej ustawy, uchylono z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2016 r. zarówno art. 24d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i art. 15b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, regulujące kwestię podatkowego rozliczania tzw. zatorów płatniczych, czyli korekty kosztów podatkowych wymuszonej nieopłaceniem faktur lub rachunków dotyczących wydatków stanowiących taki koszt podatkowy. Z dalszych przepisów ustawy zmieniającej wynika jednak, że nakazano w określonych przypadkach nadal stosować niektóre uchylone przepisy o zatorach płatniczych:
- „Art. 5. 1. Do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, **którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali**, na podstawie art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, **zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów**, stosuje się przepisy art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, **w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.**
- 2. Do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, **którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali**, na podstawie art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, **zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów**, stosuje się przepisy art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, **w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.**
- Art. 6. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. ”

Likwidacja przepisów o zatorach płatniczych, ale jednak nie całkowita

- Kontynuacja niektórych zasad rozliczania zatorów płatniczych dotyczy przypadku podatników, którzy przed dniem wejścia w życie ustawy likwidującej przepisy o zatorach płatniczych, dokonali w okresie (co do zasady) przed 2016 r., na podstawie art. 15b ustawy o CIT, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów. Do takich bowiem podatników zastosowanie ma nadal art. 15b ustawy o CIT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie zmiany (czyli przed 1 stycznia 2016 r.). Pamiętać jednak należy, że uchylony przepisy mają zastosowanie tylko częściowo, tj. wyłącznie w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów. W celu przybliżenia tego zagadnienia poniżej zacytowano zatem te przepisy, które będą miały owo warunkowe zastosowanie w 2016 r. i w latach następnych.

„Art. 15b ustawy o CIT (przepis o zatorach płatniczych):

- ...
4. Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 lub 2, zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, **zwiększa koszty uzyskania przychodów** o kwotę dokonanego zmniejszenia.
...
- 7. W przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli termin, o którym mowa w ust. 1 lub 2, upływa nie później niż w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w części, w jakiej ich cena nabycia lub koszt wytworzenia wynikający z dokumentów, o których mowa w ust. 1, zostały uregulowane w terminie określonym w ust. 1 lub 2. Jeżeli zobowiązanie zostało uregulowane w terminie późniejszym, podatnik w miesiącu uregulowania tego zobowiązania **zwiększa koszty uzyskania przychodów** o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie zdania pierwszego.

Nowe zasady korekty przychodów podatkowych

- Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów zarówno w ustawie CIT jak i PIT wprowadzono nowe zasady korygowania przychodów i kosztów podatkowych. Zapisy w obu ustawach są analogiczne.
- „Art. 3. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:
- 1) w art. 12:
 - a) w ust. 3a wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3g oraz 3j–3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:”,
 - b) po ust. 3i dodaje się ust. 3j–3m w brzmieniu:
„**3j. Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.**
 - **3k. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 3j, podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.**
- **31. Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się, jeżeli korekta dotyczy przychodu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.**
- 3m. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 3j, następuje po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.”;

Nowe zasady korekty kosztów podatkowych

- W art. 15 ustawy o CIT, a zatem w przepisach dotyczących rozliczania kosztów podatkowych dodano po ust. 4h nowe ustępy 4i–4l w brzmieniu:
- **„4i. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.**
- **4j. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 4i, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.**
- **4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do korekty kosztów uzyskania przychodów, do których ma zastosowanie art. 15b, oraz jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.**
- **4l. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 4i, następuje po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, zmniejszenia lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.”**

Nowe zasady korekty przychodów i kosztów podatkowych

- Ważne zagadnienie to kwestia zakresu stosowania nowych przepisów, tj. czy stosuje się je tylko do nowych przychodów i kosztów począwszy od 2016 r., czy także do starych przychodów i kosztów (sprzed 2016 r.). Na mocy art. 11 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów, w ustawie CIT i PIT wprowadzono zapis odnoszący się do kwestii korekty przychodów uzyskanych i kosztów poniesionych przed wejściem w życie zmienionych przepisów ustawy o CIT.
- **„Art. 11. Przepisy ustaw zmienianych w art. 2–4 (czyli PIT i CIT – przyp. autora), w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do korekty przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, uzyskanych lub poniesionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.”**

Wydatki na działalność badawczo-rozwojową

- **W art. 4a** ustawy o CIT, zawierającym definicje ustawowe, dodano od 1 stycznia 2016 r. pkt: 26,27 i 28, zgodnie z którymi – Ilekroć w ustawie jest mowa o:
- **” 26) działalności badawczo-rozwojowej** - oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;
- **27) badaniach naukowych** - oznacza to:
 - a) badania podstawowe - oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
 - b) badania stosowane - prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
 - c) badania przemysłowe - badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych;
- **28) pracach rozwojowych** - oznacza to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:
 - a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
 - b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.”

Wprowadzenie ulgi z tytułu działalności badawczo-rozwojowej

- „**Art. 18d.** 1. Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi".
- 2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:
 - 1) należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej;
 - 2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
 - 3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249 i 1268) na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
 - 4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4.
- 3. Za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością. Do kosztów, o których mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.”

Wprowadzenie ulgi z tytułu działalności badawczo-rozwojowej

- „**Art. 18d.** 4. Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.
- 5. Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie.
- 6. Prawo do odliczenia nie przysługuje podatnikowi, jeżeli w roku podatkowym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.
- 7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:
 - 1) w odniesieniu do kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1 - 30% tych kosztów;
 - 2) w odniesieniu do kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 2-4 i ust. 3:
 - a) 20% tych kosztów - jeżeli podatnik jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej,
 - b) 10% tych kosztów - w przypadku pozostałych podatników.
- 8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia - odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części - dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.
- **Art. 18e.** Podatnicy korzystający z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, są obowiązani wykazać w zeznaniu koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu.”
- **UWAGA ! WPROWADZENIE ULGI Z TYTUŁU DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO-ROZWOJOWEJ WIĄŻE SIĘ Z LIKWIDACJĄ OD 2016 R. ULGI NA NOWE TECHNOLOGIE, JEDNAK Z ZACHOWANIEM PRAW NABITYCH DO TEJ ULGI.**

Zaliczanie do kosztów podatkowych wydatków na tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych i przedszkoli

- „Art.15 ust. 1za. Kosztami uzyskania przychodów, z uwzględnieniem ust. 6, są także koszty poniesione przez pracodawcę, pod warunkiem że nie zostały sfinansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych:
- 1) na utworzenie zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola;
- 2) z tytułu:
 - a) prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie na każde dziecko pracownika, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.):
 - - uczęszczające do żłobka lub klubu dziecięcego - kwoty **400 zł**,
 - - uczęszczające do przedszkola - kwoty **200 zł**,
 - b) dofinansowania pracownikowi wydatków, do wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków poniesionych i udokumentowanych przez pracownika, związanych z:
 - - objęciem dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka pracownika do żłobka lub klubu dziecięcego, nie więcej niż 400 zł miesięcznie na każde dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
 - - uczęszczaniem dziecka pracownika do przedszkola, nie więcej niż 200 zł miesięcznie na każde dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.
- 1zb. Przez koszty utworzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, o których mowa w ust. 1za pkt 1, rozumie się koszty poniesione do dnia uzyskania wpisu do właściwego rejestru w zakresie spełniania warunków wymaganych do utworzenia żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola, w tym niezbędne koszty nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji, modernizacji, remontu środków trwałych lub nabycia innych składników majątku, a także koszty dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub innych składników majątku ponoszone po uzyskaniu wpisu do właściwego rejestru.
- 1zc. Przez koszty prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, o których mowa w ust. 1za pkt 2 lit. a, rozumie się również odpłatne nabycie przez pracodawcę usługi polegającej na zapewnieniu dziecku pracownika, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, opieki w żłobku, klubie dziecięcym lub przedszkolu.”

Zaliczanie do kosztów podatkowych wydatków na tworzenie i utrzymanie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych i przedszkoli a koszty działalności socjalnej

- Z dniem 1 stycznia 2016 r. zacznie obowiązywać nowe brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 45 ustawy o CIT, zgodnie z którym – do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się:
- „45) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; **kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych oraz koszty, o których mowa w art. 15 ust. 1za pkt 2;”**

Zwolnienie od podatku PIT świadczeń uzyskanych przez osoby fizyczne z tytułu korzystania przez ich dzieci z opieki w zakładowych żłobkach, klubach dziecięcych i przedszkolach

- Zgodnie ze znowelizowanym art. 21 ust. 1 ustawy o PIT, zwolnione zostały od podatku dochodowego:
- „67a) świadczenia otrzymane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach, klubach dziecięcych lub przedszkolach;
- 67b) świadczenia, które nie są finansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, otrzymane od pracodawcy z tytułu:
 - a) objęcia dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczania dziecka pracownika do żłobka lub klubu dziecięcego, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 400 zł,
 - b) uczęszczania dziecka pracownika do przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 200 zł
- - na każde dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1;”

Koszty używania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika a koszty uzyskania przychodu

- Od stycznia 2015 r. obowiązują regulacje w art. 12 ust. 2a–2c w brzmieniu:
- „2a. Wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:
 - 1) **250 zł miesięcznie** – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³;
 - 2) **400 zł miesięcznie** – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.
- 2b. W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.
- 2c. Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.”;
- Pojawia się pytanie, czy jeżeli pracodawca rozpozna u pracownika taki właśnie przychód, to tym samym, niejako automatycznie, wszelkie wydatki na używanie tego samochodu służbowego prywatnie, a szczególnie na zakup paliwa, będą stanowić koszty uzyskania przychodów. Pogląd o tym, jakoby rozpoznanie przychodu u pracownika z tytułu jakiegoś wydatku na jego rzecz automatycznie usprawiedliwiało rozliczenie kosztu podatkowego, jest stosunkowo powszechny, ale też zauważyć należy, że jest on pozbawiony należytego uzasadnienia, a tym samym – co do zasady – błędny. Prawidłowa jest bowiem zasada, że jeżeli wydatek nie służy prowadzeniu działalności gospodarczej podatnika, lecz potrzebom prywatnym pracownika lub innych osób, to taki wydatek nie może być uznany za koszt uzyskania przychodów (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT). W konsekwencji wydatki na paliwo finansowane przez pracodawcę do używania samochodu służbowego używanego prywatnie, np. przez pracownika, także – co do zasady – nie powinny stanowić kosztu uzyskania przychodu. Niemniej bardzo interesujące w tym kontekście jest stanowisko, jakie Ministerstwo Finansów wyraziło w kwietniu 2015 r. na zapytanie jednego z branżowych wydawnictw.

Koszty używania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika a koszty uzyskania przychodu

- W kwietniu 2015 r. na zapytanie jednego z branżowych wydawnictw Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że również koszty służbowego paliwa zużywanego przez pracowników wykorzystujących samochody służbowe do celów prywatnych są kosztami uzyskania przychodów, **jeżeli wartość tego paliwa stanowi przychód rozpoznany u pracownika**. To z pewnością teza korzystna dla podatników, jednak całkowicie sprzeczna z praktyką stosowaną w odniesieniu do szeregu innych wydatków, także uznawanych za przychody u pracownika. Pojawia się tu zatem oczywista niekonsekwencja w argumentacji resortu ale też i nadzieja na szerszą zmianę praktyki skarbowej, tj. uwzględniającą także przypadki innych świadczeń.
- Jak podaje wydawnictwo - w nadesłanym piśmie resort finansów zwrócił także uwagę, że:
- 1) jeżeli samochód spełnia przesłanki do uznania go za środek trwały, podatnik ma prawo wprowadzić go do ewidencji środków trwałych i dokonywać odpisów amortyzacyjnych, niezależnie od tego czy samochód wykorzystywany jest wyłącznie do celów służbowych, czy też jednocześnie do służbowych i prywatnych,
- 2) w przypadku samochodu wprowadzonego do ewidencji środków trwałych przekazanego pracownikowi do wykorzystywania dla celów służbowych, jego wykorzystanie przez pracownika do celów prywatnych nie ma wpływu na prawo dokonywania odpisów amortyzacyjnych zgodnie z obowiązującymi przepisami; odpisy amortyzacyjne są w całości kosztem uzyskania przychodu,
- 3) wydatki związane z eksploatacją samochodu będącego środkiem trwałym, które nie dotyczą jego bezpośredniego wykorzystania przez pracownika dojazd prywatnych, np. naprawa, przegląd okresowy, itp. przedsiębiorca zalicza do kosztów podatkowych w całości z uwzględnieniem przepisów o kosztach uzyskania przychodów.

Koszty używania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika a koszty uzyskania przychodu

- Kierunek interpretacji udzielonej temu wydawnictwu został też utrzymany w interpretacjach indywidualnych, np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 grudnia 2015r. IPPB6/4510-312/15-2/AZ, gdzie stwierdzono:
- *„Kosztami podatkowymi – co do zasady – są także tzw. koszty pracownicze. Koszty te obejmują nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie, ale i diety, inne należności za czas podróży służbowej, wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników, świadczenia medyczne oraz inne wydatki na rzecz pracowników, pod warunkiem spełnienia przesłanki wynikającej z art. 15 ust. 1.*
- *Mając powyższe na względzie należy stwierdzić, że ponoszone przez Spółkę wydatki związane z użytkowaniem samochodów służbowych na cele prywatne pracowników, są pośrednio związane z jej działalnością. Należy więc uznać, że zachodzą przesłanki uprawniające do zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Koszty paliwa związane z eksploatacją samochodów służbowych do celów prywatnych będą stanowiły dla Spółki koszt uzyskania przychodu, z uwagi na fakt, że są doliczane do przychodu pracownika, stanowią zatem niepieniężną formę ich wynagradzania.*
- ***Uwzględniając zatem fakt, że udostępnianie samochodów służbowych również do celów prywatnych pracownika stanowi niepieniężną formę wynagradzania i jest dla niego przychodem ze stosunku służbowego, to wydatki na utrzymanie samochodu ponoszone przez Spółkę będą stanowić koszt uzyskania przychodu. Z tego względu należy zauważyć, że pomiędzy wydatkami poniesionymi na eksploatację samochodu (wydatki na paliwo), a przychodem istnieje związek przyczynowo-skutkowy, w tym znaczeniu że są one uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia, a w rezultacie ich poniesienie może mieć wpływ na zwiększenie przychodów przez Spółkę.***
- *Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że Spółka będzie uprawniona do zaliczenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatków na paliwo do samochodów (ryczałtu za paliwo), dopisywanych do przychodów podatkowych pracowników ze stosunku pracy łączącego ich ze Spółką.”*

Obowiązek prawidłowego udokumentowania kosztów

Art. 9. ust.1

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, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.

Powyższy przepis jest wskazywany przez organy podatkowe jako podstawa prawna wymogu, iż koszty podatkowe muszą – oprócz innych wymogów (tj. zawartych w art. 15 ust. 1) – być także prawidłowo udokumentowane a w razie braku takiego udokumentowania wydatki nie stanowią kosztów podatkowych. Udokumentowanie kosztów opiera się o prawidłowe dowody księgowy, zatem skoro np. paragony nie są prawidłowym dowodem księgowym, to powinny być wspierane o dodatkowe działania pozwalające na uznanie ich za dowody księgowy.

Prawny podział kosztów według rodzajów

- Wyróżnia się koszty **bezpośrednio związane** z przychodami oraz koszty **inne niż bezpośrednio związane** z przychodami, a podział ten ma znaczenie dla ustalenia momentu (roku), w którym koszt powinien być podatkowo rozliczony (rozliczenie kosztu w czasie).
- Ustawodawca nie wskazał normatywnych kryteriów odróżnienia obu rodzajów kosztów, a tym samym nie ułatwił zadania prawidłowego grupowania kosztów przez podatników. Wymieniony podział podatkowy kosztów nie jest tożsamy z bilansowym podziałem na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie, bowiem w sensie rachunkowym są to pojęcia zastrzeżone dla obszaru kosztów produkcji, zaś podział podatkowy ma znacznie szerszy charakter. W sensie podatkowym pojęć „koszty bezpośrednie” i „koszty pośrednie” można używać jedynie dla pewnego uproszczenia.

Grupowanie kosztów u podatnika – kryteria

- Organy podatkowe wskazują, że koszty bezpośrednio związane z przychodem, to koszty, które da się przypisać do konkretnego strumienia przychodów, tj. te które ewidentnie wpływają na powstanie konkretnych przychodów w danym okresie (roku podatkowym).
- Interpretacja indywidualna z dnia 14.05.2013 r. Sygn. ILPB3/423-73/13-2/AO Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu:
- *„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. Klasycznym przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie lub wytworzenie jednostki towaru i przychód ze zbycia tej jednostki towaru. Podobnie traktować należy wydatki na zakup materiałów i produktów, które można przypisać do konkretnego przychodu, a tym samym dokonać identyfikacji i konkretyzacji przychodu uzyskanego w następstwie poniesienia tego rodzaju wydatku.*
- *Natomiast **do kosztów pośrednich zalicza się** wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych przychodach, a więc takie, którym nie można przypisać konkretnego przychodu, jakkolwiek ich ponoszenie warunkuje ich uzyskanie, np. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami. Tym samym nie jest możliwe ustalenie, w którym okresie bądź roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich kosztów.”*

Grupowanie kosztów u podatnika – kryteria

- Interpretacja indywidualna z dnia 14.05.2013 r. Sygn. ILPB3/423-73/13-2/AO Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu:
- *„Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji kosztu „bezpośredniego” oraz kosztu „pośredniego” - brak takiej definicji związany jest z nieokreślonością tych pojęć i brakiem stałych, niezmiennych kryteriów oceny wystąpienia bezpośredniego lub jedynie pośredniego związku takich kosztów z przychodami osoby prawnej w konkretnym przypadku. **W efekcie te same wydatki mogą być w danych warunkach bezpośrednimi, zaś w innych jedynie pośrednimi kosztami uzyskania przychodu.** Ocena tej kwestii musi być więc dokonywana w każdym przypadku na tle określonej sytuacji, przy uwzględnieniu indywidualnych cech działalności podatnika, w warunkach której wydatki te są ponoszone. **Przy czym, jeżeli określone wydatki można powiązać z osiągnięciem konkretnego przychodu, to bez względu na możliwość jednoczesnego wywiedzenia pośredniego związku tych wydatków z ewentualnymi innymi przychodami, zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów ocenić należy w kontekście tego przychodu, z którym wydatki te są bezpośrednio związane.**”*

Grupowanie kosztów u podatnika – koszty paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności jako koszt „pośredni”

- Interpretacja indywidualna z dnia 28.12.2015 r. Sygn. IBPB-1-3/4510-450/15/TS Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach:
- *„ W opinii Wnioskodawcy, wydatki na paliwo do samochodów wykorzystywanych do realizacji jednocześnie kilku kontraktów, będą stanowiły koszt pośredni związany z działalnością gospodarczą. Bez wątpienia, wydatek na zakup paliwa jest powiązany z działalnością gospodarczą Spółki, nie mniej jednak jego poniesienie nie warunkuje bezpośrednio osiągnięcia jakiegokolwiek przychodu podatkowego. Spółka, bowiem nie będzie się zajmowała handlem paliwami, tylko usługami budowlanymi, zaś takie wydatki jak paliwo, gaz techniczny wykorzystywane na wielu budowach jednocześnie nie przełożą się w sposób uchwytny bezpośrednio na jakikolwiek przychód podatkowy Spółki. Ponadto, przedmiotowe wydatki będą wykorzystywane również do realizacji zadań przydzielonych przez Spółkę, które będą związane z całokształtem działalności gospodarczej Wnioskodawcy, a nie poszczególnymi kontraktami. Tym samym, bez wątpienia jest kosztem uzyskania przychodów, nie mniej jednak zostanie poniesiony w celu zachowania i zabezpieczenia źródeł przychodów (koszt pośredni), a nie w celu osiągnięcia ściśle określonego konkretnego przychodu podatkowego (koszt bezpośredni).*
- ***Nawet zakładając wpływ zakupu paliwa na wartość poszczególnych kontraktów, to ich wartość jest niemożliwa do przypisania na poszczególny przychód podatkowy (kontrakt), jak bowiem wynika z przedstawionego stanu faktycznego (winno być zdarzenia przyszłego), ten sam wydatek jest związany z jednoczesną realizacją kilku kontraktów, stąd też nie możliwe jest faktyczne przyporządkowanie jakiejkolwiek kwoty do określonego przychodu podatkowego. Reasumując, paliwo zakupywane do samochodów wykorzystywanych do realizacji jednocześnie kilku kontraktów będzie stanowić koszt pośredni związany z działalnością gospodarczą.***

Wydatki podlegające refakturowaniu jako koszt „bezpośredni”

- Interpretacja indywidualna, sygnatura IBPBI/2/423-1523/12/JS, data 2013.01.09 autor Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach:

„W ocenie Wnioskodawcy, koszty mediów podlegające refakturowaniu, to koszty bezpośrednio związane z przychodami, stanowiące koszt podatkowy w miesiącu ich refakturowania.

*W świetle powyższego stwierdzić należy, iż koszty wynikające z otrzymanych przez Spółkę faktur za media, które następnie podlegają w części refakturowaniu, **stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodami**, o których mowa w art. 15 ust. 4 ustawy (z zastrzeżeniem ust 4b i 4c) i powinny być zaliczone do kosztów podatkowych w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Koszty te można jednoznacznie powiązać z przychodem Spółki, gdyż dotyczą one określonego przychodu w związku z najmem lokali, zatem powinny stanowić koszty uzyskania przychodu w momencie uzyskania tego przychodu a nie jak twierdzi Wnioskodawca w momencie ich refakturowania.”*

Wydatki podlegające refakturowaniu jako koszt „pośredni”

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 czerwca 2011 r., sygnatura IBPBI/2/423-301/11/BG:
- *„(...) W świetle powyżej powołanych przepisów, należy uznać, że koszty wynikające z otrzymanych przez Spółkę faktur, które następnie podlegają w części lub w całości refakturowaniu **stanowią koszty inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami**, o których mowa w art. 15 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i podlegają potrąceniu w dacie ich poniesienia.(...)”*

Grupowanie kosztów u podatnika – kryteria

- Podatnik musi wyselekcjonować koszty „bezpośrednie”, zaś wszelkie koszty nie ujęte przez niego w tej grupie będą kwalifikowane automatycznie jako „pośrednie” i są to najczęściej ogólne koszty działalności przedsiębiorstwa (w tym wydatki ponoszone w związku z prawidłowym funkcjonowaniem i prowadzeniem przedsiębiorstwa). To podatnik powinien ustalić, czy przyporządkowanie określonych kosztów do konkretnych przychodów jest możliwe. Jeżeli jest to możliwe i podatnik potrafi to zrobić, to koszty te nie mogą być rozliczone w momencie ich poniesienia, lecz w momencie uzyskania odpowiadających im przychodów.
- Organy podatkowe nie muszą jednak zgodzić się z kwalifikacją dokonaną przez podatnika i w toku postępowania podatkowego możliwe jest uznanie, że podatnik miał (lub nie) możliwość przyporządkowania kosztów do konkretnych przychodów; wówczas organ podatkowy może zakwestionować zasadność dokonanego rozliczenia.

Rozliczanie w czasie kosztów „bezpośrednich”

– zasada ogólna

- Art. 15 ustawy o CIT
- Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, **w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody**, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.
- W przepisach podatkowych zapisano zatem – jak się wydaje – zasadę proporcjonalnego rozliczania poniesionych kosztów „bezpośrednich”, jeżeli da się ustalić, w jakiej części poniesione koszty odpowiadają osiągniętym przychodom. Sprawa ma znaczenie, gdy wiadomo, że osiągnięto tylko część przychodów i podatnik oczekuje następnych. Ustalenie to może być dokonywane także przy zastosowaniu odpowiedniego „klucza”. Praktyka skarbowa potwierdza konieczność proporcjonalnego rozliczenia kosztów „bezpośrednich”.

Proporcjonalne rozliczanie kosztów „bezpośrednich” – ustalenie odpowiedniego „klucza”

- Przepisy podatkowe wymagają aby w przypadku kosztów „bezpośrednich” ich rozliczenie następowało w roku podatkowym, w którym uzyskane zostały odpowiadające im przychody, a zatem jeżeli w danym roku nie uzyskano całości spodziewanych przychodów – rozliczenie podatkowe kosztów powinno być dokonane proporcjonalnie do uzyskanych przychodów. Oznacza to, że jeśli w danym okresie uzyskana została tylko część przychodów ze sprzedaży towarów, praw lub usług, to koszty podatkowe także powinny być rozliczone w tym roku tylko w części.
- Problemem jest jednak ustalenie odpowiedniej części kosztów podlegających rozliczeniu w danym roku i kolejnych latach podatkowych. Powstaje tu pytanie o prawidłową technikę stosowania metody proporcjonalnego rozliczenia kosztów. Ustawa nie zawiera bowiem wskazań co do prawidłowej metody postępowania w tym zakresie. Natomiast w praktyce skarbowej wskazuje się na konieczność przyjęcia stosownego „klucza” dla wyliczenia stosownej wartości kosztów podlegających rozliczeniu podatkowemu w danym roku podatkowym. Niektóre z tych „kluczy” organy podatkowe uznają za prawidłowe, a inne uważają za niewłaściwe.

Proporcjonalne rozliczanie kosztów „bezpośrednich” – ustalenie odpowiedniego „klucza”

- To podatnik powinien wskazać w oparciu o jaką kalkulację („klucz”) ustalił koszty podatkowe podlegające rozliczeniu w momencie uzyskania części przychodu, np. ze zbycia części towaru zakupionego i pozostającego w magazynie.
- Przykładowo niektórzy podatnicy, uwzględniając różnice w cenie sprzedaży towarów lub usług zależne od np. ich standardu lub innych cech albo udogodnień oraz ze względu na brak specyfikacji rodzajowej kosztów wytworzenia – przyjmują do wyceny kosztu podatkowego ze sprzedaży dóbr współczynnik określający relację pomiędzy wartością tych dóbr według poniesionych kosztów, a ich wyceną po cenie sprzedaży. Jednocześnie podmioty te wspierają się rozumowaniem wyprowadzonym z przepisów ustawy o rachunkowości. Zdarza się jednak negowanie przez organy podatkowe prawidłowości takiej metody, gdzie organy podatkowe powołują się na argument, iż przepisy prawa bilansowego nie mają charakteru podatkotwórczego.
- Inna metoda może polegać na ustaleniu procentowego udziału wielkości dokonanej już sprzedaży do całości planowanej sprzedaży. Tak ustalony udział może być przyjęty jako wyznaczający wartość kosztów stanowiących koszt podatkowy w momencie realizacji części danej sprzedaży.
- Możliwe do wyobrażenia są także inaczej budowane „klucze”, ale jakkolwiek podatnik by go nie zbudował musi go następnie umieć obronić przed organami podatkowymi.

Rozliczanie w czasie kosztów „bezpośrednich”

– zasada szczególna

- Art. 15 ustawy o CIT
- Koszty uzyskania przychodów **bezpośrednio związane z przychodami**, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a **poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego** do dnia:
 - 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

– są potrącalne w roku podatkowym, **w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody**.

Rozliczanie w czasie kosztów „bezpośrednich”

– zasada szczególna

- Art. 15 ustawy o CIT
- Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania, złożenia zeznania lub upływu terminu do złożenia zeznania (w zależności od tego czy jest to podmiot obowiązany do sporządzenia sprawozdania finansowego, czy też nie), są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.
- W wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 28 lutego 2011 r., I SA/Wr 1457/10) stwierdzono: *„(...)ustawodawca ograniczył możliwość zaliczenia kosztów bezpośrednio związanych z przychodem danego roku podatkowego, a poniesionych po jego zakończeniu i sporządzeniu sprawozdania finansowego tylko do roku podatkowego bezpośrednio następującego po nim.”*
- Zdaniem fiskusa obowiązująca reguła wymaga rozliczenia kosztów „spóźnionych” wyłącznie w tym następnym roku i to także wówczas gdyby faktura lub rachunek (duplikat faktury) uzyskane zostały w jeszcze kolejnym roku – wymuszony mechanizm korekty deklaracji rocznej. Pytanie czy o to właśnie chodziło ustawodawcy, czy tak po prostu wyszło? Merytorycznie można jednak podjąć próbę bardziej korzystnej interpretacji.
- Ważne pytanie dotyczy także prawidłowego sposobu rozliczenia korekt faktur otrzymanych po zakończeniu roku podatkowego, gdy same faktury (pierwotne) zostały uwzględnione kosztowo już w poprzednim roku.

Praktyka skarbowa dotycząca wyodrębnienia kosztów „bezpośrednich” – zagrożenia

- Należy pamiętać o tym, że każda kontrola podatkowa dotycząca podatku CIT może oprócz zasadności uznania danych wydatków za koszty podatkowe, badać także prawidłowość rozliczenia przychodów i kosztów w czasie, tj. w szczególności przyporządkowania ich do danego roku podatkowego. Jeżeli koszt jest zasadny ale źle „ulożony” (tzn. w niewłaściwym roku podatkowym), wówczas organ podatkowy może odmówić jego rozliczenia w przyjęty sposób, a w określonych warunkach może to prowadzić do całkowitego uniemożliwienia podatnikowi rozliczenia kosztów podatkowych. Uznanie przez organ podatkowy, że dane koszty nie mają charakteru „bezpośrednich”, lecz „pośrednich” może prowadzić do takiego właśnie efektu.

Rozliczanie w czasie kosztów „pośrednich”

– zasada ogólna

- Art. 15 ustawy o CIT
- Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami („pośrednie”), są potrącalne w dacie ich poniesienia.
- 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.
- Pojęcie poniesienia kosztu jest różnie interpretowane w praktyce skarbowej, co wymaga od podatnika umiejętności własnego rozeznania obowiązującej zasady i obrony przyjętego sposobu rozumowania.

Rozliczanie w czasie kosztów „pośrednich” – zasada szczególna

Art. 15 ustawy o CIT

Jeżeli koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem („pośrednie”) dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Oznacza to, że podatnik ma obowiązek stosować proporcję określoną np. w kontrakcie, gdzie postanowiono w jakiej wartości koszt dotyczy danego podokresu (proporcja „bezpośrednia”) albo proporcję uśrednioną dla czasu, którego koszt dotyczy („średnia ważona”).

Rozliczanie w czasie kosztów „pośrednich” – czy faktycznie decyduje zapis w księgach?

Interpretacja indywidualna z dnia 14.05.2013 r. Sygn. ILPB3/423-73/13-2/AO

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu:

„Biorąc powyższe pod uwagę, skoro moment potrącenia wydatków poniesionych przez Spółkę na przesunięcie biegu potoku, stanowiących - jak wskazano powyżej - koszt „pośredni”, uzależniony został od ujęcia w księgach rachunkowych, aktywacja przedmiotowych kosztów uzyskania przychodu dla celów podatkowych, powinna się odbywać tak samo jak dla celów bilansowych. Inaczej mówiąc, skoro wydatek ten dla potrzeb księgowych ujmowany będzie przez Spółkę przez 17 lat, to powinien on - zgodnie z art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - w tym samym czasie, być zaliczany do kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych.(...)”

Reasumując, wydatki poniesione przez Spółkę na przesunięcie biegu potoku stanowiąc będą stosownie do art. 15 ust. 1 w zw. z art. 15 ust. 4d i 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - pośredni koszt uzyskania przychodów, który powinien zostać rozliczony dla celów podatkowych stosownie do przyjętego w Spółce ujęcia przedmiotowego wydatku w księgach rachunkowych oraz odpowiednio do przewidywanego okresu eksploatacji złoza, tj. przez okres 17 lat.”

Kary umowne i odszkodowania jako kup

- W zawartym w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT katalogu wydatków nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, uwzględniono kary umowne i odszkodowania z tytułu:
 - wad dostarczonych towarów,
 - wad wykonanych robót,
 - wad wykonanych usług,
 - zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad,
 - zwłoki w usunięciu wad towarów,
 - zwłoki w usunięciu wad wykonanych usług,
- Zasadniczo inne kary i odszkodowania mogą być kosztem podatkowym, jednak należy pamiętać o warunkach uznania ich za koszty wynikających z zasad ogólnych. W praktyce skarbowej często negowane są koszty podatkowe z tytułu kar i odszkodowań za niewywiązanie się z zawartych umów. Istotny jest w tym zakresie także element należytej staranności działań w celu uniknięcia konieczności wypłaty kar i odszkodowań. Brak należytej staranności po stronie podatnika jest argumentem wykorzystywanym przez organy podatkowe do podważenia zasadności rozliczenia kosztów podatkowych.

Kary umowne i odszkodowania jako kup

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB3/423-191/11-4/KS z dnia 18.07.2011r.:
- *„Jednocześnie podkreślić należy, że nałożone kary nie mogą wynikać z nieracjonalnego i pozbawionego należytej staranności działania samej Spółki. Niezwykle istotne jest aby obiektywna ocena działań Spółki skutkowałą możliwością uznania ich za racjonalne, podjęte przy zachowaniu zasad staranności, które to działania muszą cechować przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą.(...)”*
- *Wobec powyższego, jeżeli Spółka realizując umowy handlowe z marketami działa przy zachowaniu zasad należytej staranności, a naliczone kary wynikają z okoliczności na które Spółka nie ma wpływu i są związane z uzyskiwanym przez Nią przychodem w ramach prowadzonej działalności, to uznać je należy za koszty poniesione w celu zachowania oraz zabezpieczenia źródła przychodu.”*

Zaniechane inwestycje

- Począwszy od 2009 r. - koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne (stanowią koszt podatkowy) w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji (art. 15 ust. 4f ustawy o CIT). Natomiast, zgodnie z definicją zapisaną w art. 4a pkt 1 ustawy o CIT pojęcie „inwestycja” oznacza środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).
- Zbycie inwestycji nie stanowi nowego rozwiązania, natomiast likwidacja jest rozwiązaniem prawnym dodanym od 2009 r. Z uwagi na to, że koszty z tego tytułu będą z reguły znaczne, powstaje pytanie o to, czy zawsze można je rozliczyć jednorazowo w dacie likwidacji inwestycji, w jaki sposób dokonać zaniechania i likwidacji, jakie są wymagane dokumenty oraz kiedy wymagana jest fizyczna likwidacja nakładów.
- Inna istotna sprawa to potencjalnie zwiększone zainteresowanie organów podatkowych tym, w jaki sposób podatnicy dokonują alokacji kosztów do poszczególnych inwestycji.

Zaniechane inwestycje

- W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18.06.2010 znak IPPB5/423-153/10-4/DG stwierdzono:
- *„Systemowa wykładnia przepisu art. 15 ust. 4f ustawy podatkowej daje podstawę do oceny, iż w ramach likwidacji zaniechanej inwestycji, wystarczające do uznania kosztów wytworzenia czy nabycia dokumentacji inwestycyjnej, jako kosztów uzyskania przychodów, jest podjęcie decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego. W odniesieniu do tych nakładów, nie jest racjonalna ich fizyczna likwidacja, również ze względów dowodowych, bowiem zniszczenie nośników tych wartości pozbawiłoby podatnika możliwości udowodnienia rzeczywistego poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów. W takim przypadku wystarczające do uznania kosztów zaniechanej inwestycji jest podjęcie decyzji o zaniechaniu inwestycji, wykreślenie inwestycji z ewidencji rachunkowej i sporządzenie protokołu likwidacyjnego, dokumentującego skutki decyzji o zaniechaniu inwestycji.”*
- Podobnej treści rozstrzygnięcie znajduje się w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28.06.2011 r. IPPB5/423-500/11-2/RS

Zaniechane inwestycje

- W interpretacji Ministra Finansów z dnia 14.10.2011 znak DD6/033-13/2010/MDA/PK-1605/2009 stwierdzono:
- *„(...) Zdaniem Wnioskodawcy, ponieważ stosownie do art. 15 ust. 4f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych koszty zaniechanych inwestycji są potrącane w dacie zbycia lub likwidacji inwestycji, tego rodzaju koszty powinny być potrącalne w dacie sporządzenia protokołu z komisijnego zniszczenia dokumentacji. Zdaniem organu podatkowego stanowisko to należało uznać za prawidłowe bowiem w myśl powołanego przepisu tylko fizyczna likwidacja inwestycji umożliwia uznanie poniesionych na nią wydatków za koszty podatkowe. W tym przypadku z czynności tej sporządzony został protokół likwidacji, który oznaczał, zdaniem obydwu stron, zakończenie procesu likwidacji.*
- ***Po przeanalizowaniu akt sprawy, zdaniem Ministra Finansów, w świetle obowiązującego stanu prawnego – niewłaściwe jest stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, zgodnie z którym w przedstawionym stanie faktycznym, obciążenie kosztów uzyskania przychodów może nastąpić wyłącznie w dacie fizycznej likwidacji dokumentacji technicznej. (...)***

Zaniechane inwestycje

- Interpretacja Ministra Finansów z dnia 14.10.2011 znak DD6/033-13/2010/MDA/PK-1605/2009 – ciąg dalszy:
- *„(...) W przypadku zaniechanych inwestycji koszty podatkowe powstają m.in. w dacie jej likwidacji, za którą na gruncie definicji słownikowych uważa się, co do zasady, fizyczną likwidację. Jednakże fizyczna likwidacja środków trwałych w budowie, w ocenie Ministra Finansów, dotyczy tylko tych sytuacji, w których inwestycje uzyskają określony etap zaawansowania przejawiający się w uzyskaniu przez środek trwałe w budowie pewnego fizycznego wymiaru. Nie jest przy tym wystarczające samo sporządzenie dokumentacji, planu, projektu etc. środka trwałego. Interpretacja powołanego przepisu art. 15 ust. 4f ustawy powinna być dokonana z uwzględnieniem obowiązków wynikających z innych przepisów prawa. W odniesieniu do dokumentacji należy uwzględnić przepisy ustawy o rachunkowości, określające terminy jej przechowywania (art. 74). Systemowa wykładnia tych przepisów daje podstawę do oceny, iż w ramach likwidacji zaniechanych inwestycji, wystarczające do uznania kosztów wytworzenia dokumentacji inwestycyjnej jako kosztów uzyskania przychodów, jest podjęcie decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego. W aspekcie dowodowym dokumentacja jest potrzebna – stanowi materialny ślad tego, że został poniesiony wydatek. Przy obciążaniu kosztów podatkowych brak jest natomiast przesłanek uzasadniających za racjonalny pogląd w kwestii fizycznej likwidacji dokumentacji technicznej dotyczącej zaniechanej inwestycji.(...)”*

Zaniechane inwestycje

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13.03.2015 r. (ITPB3/4510-23/15/KK):
- *„Analizując istotę likwidacji jako procesu gospodarczego należy przyjąć, że powinna być ona działaniem nieodwracalnym i trwałym. Zaniechanie inwestycji jest wynikiem trwałego zaprzestania prowadzenia zadania inwestycyjnego w związku z brakiem kolejnych czynności inwestycyjnych, wynikających z podejmowanych przez podatnika decyzji, skutkujących powstrzymaniem się od działania w celu kontynuacji inwestycji.*
- *Odnosząc powyższe regulacje do przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego należy zauważyć, że realizowane przez Spółkę przedsięwzięcie niewątpliwie było działaniem zmierzającym do uzyskania przychodu. Niemniej jednak z uwagi na zmianę sytuacji na rynku nieruchomości Spółka podjęła decyzję (Uchwałę), w której postanowiono o zmianie przeznaczenia gruntu dotychczas przygotowywanego pod budowę galerii handlowej, co wiązało się z zaniechaniem (likwidacją) dotychczasowej inwestycji. Nie ulega zatem wątpliwości, że podjęta przez Spółkę decyzja była racjonalna i uzasadniona. (...)*”

Zaniechane inwestycje

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13.03.2015 r. (ITPB3/4510-23/15/KK) c.d.:
- *„(...)Tym samym w momencie podjęcia Uchwały przez Zarząd Spółki o zmianie przeznaczenia gruntów i zaniechaniu dotychczasowej inwestycji i spisaniu poniesionych nakładów w koszty, Spółka będzie miała prawo do zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Spółka wskazuje jednocześnie, że w jej ocenie możliwość zaliczenia poniesionych nakładów do kosztów podatkowych nie będzie uzależniona od faktycznej likwidacji inwestycji. Takie stanowisko potwierdza m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2225/11: „Za wystarczające dla powstania kosztów uzyskania przychodów w tym zakresie jest podjęcie „decyzji o trwałym wykreśleniu (usunięciu) środka trwałego w budowie z ewidencji aktywów Spółki (co winno znaleźć potwierdzenie w odpowiednich zapisach w księgach rachunkowych)”. Spółka podkreśla, że ponoszone przez nią nakłady na realizację inwestycji w większości mają charakter niematerialny. W związku z powyższym, w przypadku Spółki, dla uznania wydatku za koszt podatkowy wystarczające będzie podjęcie decyzji o zaniechaniu inwestycji. Takie też stanowisko potwierdza Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 14 października 2011 r., nr DD6/033-13/2010/MDA/PK-1605/2009: „W ramach likwidacji zaniechanych inwestycji, wystarczające do uznania kosztów wytworzenia dokumentacji inwestycyjnej jako kosztów uzyskania przychodów jest podjęcie decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego. W aspekcie dowodowym dokumentacja jest potrzebna - stanowi materialny ślad tego, że został poniesiony wydatek. Przy obciążaniu kosztów podatkowych brak jest natomiast przesłanek uzasadniających za racjonalny pogląd w kwestii fizycznej likwidacji dokumentacji technicznej dotyczącej zaniechanej inwestycji. (...)”.*
- Stanowisko Spółki znajduje również potwierdzenie w aktualnych interpretacjach indywidualnych Ministra Finansów, np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 września 2014 r. (sygn. IBPBI/2/423-705/14/PC).”

Zaniechane inwestycje a WNIP

- Zgodnie z definicją zapisaną w art. 4a pkt 1 ustawy o CIT pojęcie inwestycja oznacza środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Natomiast według ustawy o rachunkowości środki trwałe w budowie to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Z kolei, środki trwałe w budowie to - w myśl art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości - zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Zatem działania mające na celu budowę i wdrożenie np. systemów komputerowych (WNIP) nie są inwestycjami na gruncie ustawy o CIT.
- Wobec powyższego, w celu zaliczenia kosztów zaniechanego przedsięwzięcia, które w założeniu miało spowodować powstanie wartości niematerialnej i prawnej zastosowanie znajdują zasady ogólne wyrażone w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Koszty te powinny być rozliczone podatkowo (potrącone) w momencie podjęcia decyzji o zaniechaniu tworzenia WNIP.

Zaniechane inwestycje a WNIP

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28.06.2011 r. IPPB5/423-500/11-2/RS:
- *„Zatem przedmiotowe wydatki na tworzenie/budowę systemu komputerowego czy też innego narzędzia informatycznego poniesione do momentu podjęcia przez Spółkę decyzji o zaprzestaniu budowy, będące konsekwencją prowadzonej działalności gospodarczej mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu w myśl art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, skoro w momencie ponoszenia przedmiotowych wydatków podatnik dysponował wiedzą, iż wydatki te przyczynią się do uzyskiwania przychodów, a z przyczyn niezależnych od niego musiał odstąpić od realizacji danego projektu.”*

Zaniechane inwestycje a produkcja

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18.05.2011 r. ILPB4/423-54/11-2/ŁM:
- *„Stwierdzić należy, iż zaliczenie wydatków dotyczących zaniechanej produkcji w koszty podatkowe, powinno mieć miejsce w dacie podjęcia decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego (np. poprzez spisanie protokołu zatwierdzonego przez zarząd i odpowiednią komisję merytoryczną). Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym Spółka podjęła taką decyzję w 2011 r. Wydatki takie kwalifikowane dotychczas jako koszty bezpośrednie, na co wskazuje Wnioskodawca, stają się kosztami pośrednimi, gdyż nie będzie ich można powiązać z konkretnymi przychodami Wnioskodawcy. W związku z powyższym na podstawie art. 15 ust. 4e podatkowe zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów ww. wydatków powinno mieć miejsce w 2011 r., czyli w dacie ich ujęcia jako koszt w księgach rachunkowych, na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) lub na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku).”*
- Kwestia powyższa ma znaczenie np. dla developerów itp. podobnych podmiotów.

Reprezentacja – wykluczenie z kosztów

- Wyrok NSA w składzie 7 sędziów z dnia 17 czerwca 2013 r. (II FSK 702/11):
- ***„Tylko wydatki na zakup tych usług gastronomicznych stanowiących koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 20 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. „***
- Z wyroku tego wynika, że wydatki na gastronomię, w tym na alkohol mogą być kosztem podatkowym, jeżeli nie mają charakteru reprezentacyjnego, a służyły realizacji innych celów i nie powinno mieć przy tym znaczenia w jakim miejscu poczęstunek jest serwowany, tj. w siedzibie firmy, czy poza nią np. w restauracji.

Reprezentacja – Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 25 listopada 2013r., **DD6/033/127/SOH/2013/RD-120521**

- „Z wyroku tego (wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 702/11 – przyp. autora):
- wynika zatem, iż:
- 1. Wymienienie w przepisach podatkowych jako przykładowych kosztów reprezentacji wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki tego rodzaju zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, pod kątem warunków i okoliczności uzasadniających poniesienie takich wydatków.
- 2. Dla kwalifikacji danych wydatków jako wydatków na reprezentację wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów nie jest istotne miejsce podawania poczęstunków. Nie są także istotne takie cechy jak wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków.
- 3. Za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów należy uznać te, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań.
- 4. Wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych powinny być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie pozostają zatem w jakimkolwiek związku z przychodami podatnika wydatki np. na „obiady dla rodziny”, „fundowane przyjęcia dla znajomych”, „na usługi rozrywkowe”.
- **Reasumując należy stwierdzić, że analiza tego wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 702/11, prowadzi do wniosku, iż nie podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o CIT i art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o PIT ponoszone przez podatników wydatki na drobne poczęstunki (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunche), niezależnie od miejsca ich podawania (w siedzibie podatnika, czy też poza nią), podawane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami etc. dotyczących zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej.”**

Koszty podróży służbowych pracowników i innych osób zatrudnionych w spółkach (menedżerowie, członkowie organów statutowych, zleceniobiorcy itp.)

- Koszty podróży służbowych pracowników stanowią koszty podatkowe pracodawcy, jako koszty związane z zatrudnieniem tych pracowników.
- Wydatki te mogą być jednak zakwestionowane przez organy podatkowe, gdy podróż nie była realizowana w interesie pracodawcy lecz w interesie prywatnym pracownika lub innych podmiotów – uwaga na relacje między podmiotami powiązanymi kapitałowo.
- Wydatki muszą być należycie udokumentowane, w tym niektóre specjalnymi dokumentami np. ewidencja przebiegu pojazdu.
- Koszty podróży pracowników do końca 2008 r. były rozliczane wyłącznie metodą kasową a nie memoriałową, zaś obecnie mogą być też rozliczane memoriałowo.
- W przypadku podróży osób innych niż pracownicy konieczne jest zapisanie w umowach, porozumieniach lub innych dokumentach obowiązku po stronie podmiotu finansującego koszty podróży takich osób, do rozliczenia tych kosztów, w przeciwnym wypadku wydatki z tego tytułu mogą być nieuznane za koszty uzyskania przychodów.

Koszty organizacji spotkań (imprez) integracyjnych

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 17.12.2015 r. (IBPB-1-2/4510-864/15/AP):
- *„W każdej sytuacji jednakże trzeba sprawdzić, jaki jest cel takiego spotkania. W przypadku, jeżeli wydatki poniesione zostały na zorganizowanie spotkania integracyjnego mającego na celu poprawę komunikacji wewnętrznej i motywacji do pracy poprzez zintegrowanie pracowników z firmą, budowanie zespołu, poprawy atmosfery pracy oraz ułatwienie ułożenia wzajemnych relacji między pracownikami i w efekcie poprawę efektywności pracy a przez to zwiększenie przychodów osiąganych przez podatnika, to wówczas spełniają warunki, o których mowa w art. 15 ust. 1 updop i mogą zostać zakwalifikowane do kosztów podatkowych.*
- *W tym miejscu należy podkreślić, że to obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego ewentualną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), zgodnie z dyspozycją powołanego art. 15 ust. 1 updop. Zaznaczyć należy, że to organ podatkowy dokonuje analizy zakwalifikowanych przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów wydatków, w oparciu o zgromadzony przez tychże podatników materiał dowodowy. Dowody powinny potwierdzać wystąpienie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy kosztami a przychodami Spółki.*
- ***Odnosząc powyższe uwarunkowania prawne do przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu stanu faktycznego stwierdzić należy, że sfinansowane wydatki na organizację imprezy integracyjnej w części przypadającej zarówno dla jej pracowników, jak i członków ich rodzin mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 updop.***
- *Nadmienić należy, że w myśl art. 16 ust. 1 pkt 45 updop, nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. W przedmiotowej sprawie przepis ten nie będzie miał jednak zastosowania. Zgodzić bowiem należy się z Wnioskodawcą, że poniesione przez niego wydatki na imprezę integracyjną nie podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów.”*

Likwidacja środka trwałego w postaci inwestycji w obcym środku trwałym

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25.05.2011 r. ILPB3/43-84/10-4/GC:
- *„W konsekwencji, gdy nie doszło do likwidacji środka trwałego, rozumianej jako jego zużycie (zniszczenie), lecz do zaprzestania jego użytkowania dla celów prowadzonej działalności, nastąpiła jedynie utrata związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy nakładami poniesionymi w magazynie a osiąganymi przez Spółkę przychodami.
Stosownie bowiem do art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami zyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. (...). Nie ma więc podstaw, aby pozostała do amortyzacji wartość inwestycji w obcym środku trwałym stanowiła koszt uzyskania przychodu Spółki.
Reasumując, w przypadku rozwiązania umowy najmu przed upływem okresu amortyzacji, wartość nakładów na inwestycję w obcym środku trwałym, nie zdemontowanych i pozostawionych wynajmującemu, nie stanowi kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”*

Likwidacja środka trwałego w postaci inwestycji w obcym środku trwałym

- W uchwale NSA z dnia 25 czerwca 2012 r. (II FPS 2/12), Sąd orzekł, że:
- *„(...) strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym, niespełniająca przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (...), może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika podjętych dla realizacji celu określonego w art. 15 ust. 1 tej ustawy”.*
- W konsekwencji wydania powyższej uchwały zmianie uległa również praktyka skarbowa, bowiem organy podatkowe zaczęły wydawać pozytywne stanowiska w tej sprawie. Obecnie organy podatkowe dopuszczają możliwość zaliczania strat w dotyczących niezamortyzowanych inwestycji w obcym środku trwałym do kosztów uzyskania przychodów. W każdym jednak przypadku na podatniku nadal ciąży obowiązek wykazania spełnienia przesłanek uzależniających rozliczenie takiego kosztu podatkowego.

Straty w środkach obrotowych

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 czerwca 2011 r. (sygn. ILPB1/415-314/11-3/AGr):
- *„Wobec powyższego należy stwierdzić, że aby zaistniała możliwość zaliczenia poniesionej straty do kosztów uzyskania przychodów muszą zostać spełnione następujące warunki:*
 - *- strata musi być związana z całością prowadzonej działalności,*
 - *- jej powstanie musi być spowodowane działaniem niezawinionym przez podatnika,*
 - *- musi być właściwie udokumentowana,*
 - *- podatnik winien wykazać, iż podjął właściwe działania zabezpieczające przed powstaniem tejże straty.”*
- Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 3 czerwca 2011 r. (sygn. ILPB1/415-314/11-3/AGr) stwierdził: "konieczność poniesienia danego wydatku nie może wynikać z zaniedbań, braku nadzoru lub sprzecznych z prawem działań podatnika".

Straty w środkach obrotowych

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 czerwca 2011 r. (sygn. ILPB1/415-314/11-3/AGr):
- *„Co do zasady dla celów **podatkowych** przyjmuje się, że tylko kradzież powstała na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot, można uznać za zdarzenie losowe, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Ponadto, kradzież ta nie może wystąpić w skutek działań lub zaniechań podatnika np. niewłaściwego zabezpieczenia składników majątkowych. Natomiast cena, czy podatnik dochował należytej staranności przy zabezpieczeniu składników majątkowych jest uzależniona od konkretnych faktów i okoliczności towarzyszących powstałej stracie i ma charakter indywidualny.*
- *Warto zaznaczyć, że wartości pieniężne uznaje się za należycie zabezpieczone, jeśli przedsiębiorca w celu ich ochrony przed kradzieżą przestrzegał wymagań zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 14 października 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad i wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne (Dz. U. Nr 129, poz. 858 ze zm.). Przestrzeganie przepisów tego rozporządzenia umożliwi rozliczenia w kosztach straty poniesionej w wyniku kradzieży środków pieniężnych.”*

Straty w środkach obrotowych a koszt podatkowy

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 lutego 2014 r. IBPBI/1/415-1151/13/AB:
- *„W związku z brakiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych definicji zarówno straty, jak również środków obrotowych należy znaczenie to postrzegać w świetle wykładni językowej. Strata w języku potocznym oznacza ubytek, poniesioną szkodę, to co się przestało posiadać. Na ogół stratą jest zniszczenie, uszkodzenie, utracenie towarów lub maszyn i urządzeń w wyniku pożaru, powodzi lub kradzieży, czyli jest ona następstwem zdarzeń losowych i nie wynika z celowego działania podatnika. **Przyjmuje się, iż dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, że jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu. Każdy przypadek straty w środkach obrotowych, należy rozpatrywać indywidualnie, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych towarzyszących sprawie i oceniać pod kątem całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika.(...)”***

Straty w środkach obrotowych a koszt podatkowy

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 lutego 2014 r. IBPBI/1/415-1151/13/AB c.d:
- *„Biorąc powyższe pod uwagę, w opisanym zdarzeniu przysługującym zasadne będzie zaliczenie przez spółkę cywilną do kosztów uzyskania przychodów straty spowodowanej koniecznością zlikwidowania licencji oprogramowania, zaewidencjonowanej jako towar handlowy, bowiem z wniosku wynika, że przedmiotowa licencja jest imienna, przypisana do konkretnego klienta i niezbywalna. Ze względu na jej specyficzny charakter, utraciła zatem przydatność gospodarczą; nie można jej zbyć w żaden sposób, ani zwrócić do sprzedawcy. Zatem w ocenie tut. Organu zaistniała sytuacja nie powstała poprzez niewłaściwe działanie, zaniechanie, czy brak staranności Wnioskodawcy. Z tych też powodów, na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przedmiotowa strata w towarach handlowych, będąca następstwem likwidacji towaru zakupionego dla potrzeb konkretnego odbiorcy, którego to towaru nie można zwrócić zbywcy, ani sprzedać innemu podmiotowi może stanowić koszt uzyskania przychodów, pod warunkiem prawidłowego jej udokumentowania.”*

Straty w środkach trwałych a koszt podatkowy

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 marca 2014 r. **ILPB3/423-597/13-4/PR** :
- *„Dla dopuszczalności zaliczenia straty w środkach trwałych wymagane jest wykazanie należytej staranności w postępowaniu podatnika, a zatem takiej która wyłącza możliwość przypisania podatnikowi jakiegokolwiek typu winy prowadzącej do powstania straty. W realiach niniejszej sprawy, mając na uwadze opisany we wniosku stan faktyczny, organ interpretacyjny przyjął jako element stanu faktycznego brak zawinienia po stronie Spółki w związku z powstałymi stratami w środkach trwałych. Świadczy o tym szereg czynności podjętych przez Spółkę celem weryfikacji kontrahenta. Fakt przeprowadzania weryfikacji danych kontrahenta oraz zlecenie niezależnemu podmiotowi dodatkowej oceny wiarygodności najemcy świadczą, że Wnioskodawca w sposób niezależny od siebie (niezawiniony) utracił majątek stanowiący pod względem podatkowym środki trwałe. W tym miejscu wskazać należy, że podjęte wstępnie (przed zawarciem umowy) czynności mogły wzbudzić u Spółki zaufanie co do rzetelności kontrahenta, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, iż zawarcie z kontrahentem umowy było pod względem podatkowym nakierowane na osiągnięcie przychodów podatkowych, albowiem Podatnik mógł oczekiwać, że w wyniku zawarcia umowy jego przychody wzrosną, a tym samym wpłynie to na wynik finansowy stanowiący podstawę do opodatkowania.*
- *Mając powyższe na uwadze, w ocenie organu, Spółka wskazała na związek przyczynowy pomiędzy wydatkiem a przychodem podatkowym. Niemniej jednak, kwestia ta z racji swojej specyfiki, w ramach której rozważane jest postępowanie podatnika pod kątem braku wystąpienia winy w sposób ostateczny może zostać przesądzona w ramach postępowania podatkowego, gdzie organ podatkowy władny będzie przeprowadzić postępowanie dowodowe.”*

Straty w środkach trwałych a koszt podatkowy

- Interpret. Indywid. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 marca 2014 r. **ILPB3/423-597/13-4/PR c.d.**
- *„Należy mieć bowiem na uwadze, że w ramach postępowania interpretacyjnego organ wykładając znaczenie norm prawnych może jedynie wskazać prawidłowy sposób ich rozumienia, przyjmując za prawdziwe twierdzenia zawarte w opisie stanu faktycznego. Ocena prawdziwości tych twierdzeń nie należy natomiast do niniejszego postępowania, na co wskazują całokształt regulacji poświęconych instytucji interpretacji indywidualnych prawa podatkowego uregulowanych w dziale II, rozdziale 1a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.). W szczególności o odrębności tego postępowania świadczy unormowanie zawarte w art. 14h Ordynacji podatkowej, stanowiącym zamknięty katalog przepisów Ordynacji podatkowej, które organ interpretacyjny w toku postępowania zainicjowanego wnioskiem o wydanie interpretacji może stosować. W przepisie tym nie ma odesłania do postępowania dowodowego, a zatem organ nie jest uprawniony do jego przeprowadzania. Powyższe w sposób jednoznaczny wpływa na fakt, że w ramach niniejszej interpretacji organ nie może kategorycznie przesądzić, że dokumentacja straty, którą dysponuje Spółka jest wystarczająca dla uznania, iż Podatnik wykazał należytą staranność w relacjach gospodarczych z kontrahentem i tym samym nie może ponosić negatywnych skutków z racji jego postępowania.*
- *Końcowo tut. organ pragnie podkreślić, że kroki podjęte przez Spółkę, tj. zawiadomienie policji o kradzieży ciągników i naczep oraz trwające śledztwo w tej sprawie, mogą skutkować odzyskaniem utraconego majątku, co będzie rodziło obowiązek skorygowania podstawy opodatkowania o wielkość zaliczonych uprzednio kwot do kosztów uzyskania przychodów. Podkreślić również należy, że co do zasady ostatecznie fakt poniesienia wydatku może być stwierdzony postanowieniem o umorzeniu postępowania przez prokuratora w postępowaniu przygotowawczym, czy też prawomocnym wyrokiem sądu stwierdzającym przedmiotowe okoliczności (ewentualnie umorzeniem wszczętego postępowania przez sąd), z uwagi na fakt, że są to rozstrzygnięcia kończące postępowanie co do istoty (a zatem przesądzające zaistnienie faktów podawanych przez Spółkę).*
- *Podsumowując, Spółka wykazała materialnoprawne przesłanki określone w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do uznania strat powstałych w wyniku utraty/kradzieży ciągników i naczep - w kwocie odpowiadającej niezamortyzowanej wartości tych pojazdów - za koszty uzyskania przychodów.”*

Cienka (niedostateczna) kapitalizacja

– zmiana zasad od 2015 r.

- Art. 16 ust. 1 ustawy o CIT – do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się:
- 60) odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez podmiot posiadający bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udzielonych łącznie przez podmioty posiadające łącznie bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki - w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia wobec tych podmiotów, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu własnego takiej spółdzielni;
- 61) odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez inną spółkę, jeżeli w obu tych spółkach ten sam podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę wobec spółki udzielającej pożyczki oraz wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) spółki otrzymującej pożyczkę, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki otrzymującej pożyczkę - w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu własnego takiej spółdzielni;

Odsetki wykluczane z kosztów podatkowych – wprowadzenie od 2015 r. metody alternatywnej („metoda rachunkowa”) w stosunku do tzw. cienkiej (niedostatecznej) kapitalizacji

- **Art. 15c ustawy o CIT:**
- *„1. Spółki i spółdzielnie, które otrzymały pożyczkę w rozumieniu art. 16 ust. 7b od podmiotów, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61, mogą nie stosować wynikających z tych przepisów ograniczeń w zaliczaniu odsetek od takiej pożyczki do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli zdecydują o stosowaniu zasad określonych w niniejszym artykule. O wyborze stosowania tych zasad spółki i spółdzielnie są obowiązane zawiadomić, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego.*
- *2. Zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym mogą podlegać odsetki od pożyczek, w tym udzielonych przez podmioty niepowiązane, w wysokości nieprzekraczającej wartości odpowiadającej iloczynowi wartości stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1,25 punktu procentowego i wartości podatkowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w tym ujętych zgodnie z wartością nominalną kwot udzielonych pożyczek, z wyjątkiem wartości niematerialnych i prawnych. Wartość tych aktywów określa się według stanu na ostatni dzień danego roku podatkowego.”*

Dziękuję za uwagę !