



Data: 5.04.2020

Źródło: [Rzeczpospolita](#)

## KORONAWIRUS: NIETYPOWE KOSZTY W CZASACH EPIDEMII

Jakub Wajs, [konsultant podatkowy Gdańsk](#), RÖDL & PARTNER

Ciężar finansowy nowych, nieprzewidzianych wydatków związanych z koronawirusem przedsiębiorcy mogą częściowo zniwelować, rozliczając je w kosztach uzyskania przychodów.

Okres epidemii to dla większości przedsiębiorców nie tylko czas uzyskiwania mniejszych niż zazwyczaj przychodów, a nawet okresowej ich utraty, ale także wzmożonych wydatków. Wielu przedsiębiorców musi podjąć radykalne działania, by zachować choćby minimalną płynność finansową albo zabezpieczyć swój biznes na lepsze czasy. Są więc zmuszeni z jednej strony do cięcia kosztów, z drugiej do ponoszenia nowych, nieprzewidywanych dotychczas wydatków.

## STOSOWANIE PRZEPISÓW NA KORZYŚĆ PODATNIKA

Każdemu przedsiębiorcy znana jest definicja kosztów uzyskania przychodów jako kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania, albo zabezpieczenia źródła przychodów. Niejeden przedsiębiorca w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego z pewnością też spotkał się z kwestionowaniem przez organy podatkowe kosztowego charakteru ponoszonych przez niego wydatków (z uwagi na rzekomy brak związku z prowadzoną działalnością gospodarczą). Aktualnie, świadomość organów podatkowych, że koszty poniesione w celu „zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” to wszystkie racjonalne wydatki, które mają przedsiębiorcy umożliwić osiągnięcie przychodów w przyszłości, jest ważniejsza niż kiedykolwiek wcześniej. Pomoc państwa może bowiem polegać nie tylko na wprowadzeniu nowych przepisów, ale także na rzeczywistym podejściu pro tributario do wykładni i stosowania przepisów już istniejących. Oczywiście podatnicy muszą jednocześnie pamiętać o katalogu wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, co wynika wprost z ustawy i czego nie zmieni choćby najlepsza wola organu (art. 23 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 ustawy o CIT).

## PRACODAWCY W OBLICZU NOWYCH WYZWAŃ

Przedsiębiorcy będący pracodawcami ponoszą wydatki na środki higieny i ochrony osobistej pracowników i nawet jeśli wysokość tych kosztów jest o wiele większa od ponoszonych na te cele wcześniej, to ich zasadność nie powinna dziwić. Zapewnienie bezpiecznych warunków pracy to podstawowy obowiązek pracodawcy.

Od kilku tygodni mamy coraz większe obawy przed przebywaniem w skupiskach ludzkich. Obecnie pojawiły się nawet przepisy zakazujące tego i wprowadzające obostrzenia co do organizacji stanowisk pracy. Niestety nie w każdej branży istnieje możliwość pracy zdalnej. Zapewnienie pracownikom środków higieny takich jak mydło, żel dezynfekujący, maseczki czy rękawiczki, może więc okazać się niewystarczającą motywacją do pojawienia się w zakładzie pracy. Pracodawcy zgadzają się więc na wydatki, których w normalnej sytuacji nawet by nie rozważali - odpłacają pracownikom dojazdy taksówką do pracy czy pokrywają koszty kateringów dostarczanego pracownikom do zakładu pracy. W pierwszych dniach po nagłym zamknięciu szkół decydowali się nawet na opłacenie opieki nad dziećmi pracowników. Wydaje się, że koszty te, choć nietypowe, nie powinny być kwestionowane jako koszty uzyskania przychodów w tak kryzysowej sytuacji. Co prawda, w ustawach podatkowych istnieją przepisy (art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy CIT), które wykluczają z kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, ale dotyczy to jedynie szerzej rozumianych „kosztów reprezentacji”. Jeśli tego rodzaju

wydatki są uzasadnione i nieprzeznaczone na reprezentację, to mogą stanowić koszt uzyskania przychodu (potwierdza to chociażby interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lipca 2015 r., IPPB5/4510-273/15-4/JC). Takie działania pracodawcy niewątpliwie budują poczucie bezpieczeństwa pracowników oraz motywują ich do pracy. Choć każdą sprawę trzeba rozpatrywać indywidualnie, to co do zasady ponoszenie wydatków pozwalających na utrzymanie obecności kadry pracowniczej umożliwiającej ciągłość funkcjonowania firmy, powinno być kwalifikowane jako racjonalne działanie podjęte w celu uzyskiwania przychodów lub zabezpieczenia ich źródła. Niewątpliwie kosztem będą wydatki na dostosowanie stanowisk pracy do zachowania odpowiedniej odległości między pracownikami.

Podobną perspektywę trzeba przyjąć przy ocenie wydatków tych podatników, których pracownicy pracują zdalnie. Zdarza się, że podatnicy ci nie tylko zapewniają sprzęt do pracy w domu (komputer, telefon itp.), opłacają dowóz tego sprzętu, a także dokumentów do domu pracownika, ale zgadzają się również np. podłączyć pracownikom Internet na swój koszt, zwiększyć jego przepustowość albo udostępnić Internet mobilny. Możemy domyślać się, że w normalnych warunkach organy podatkowe nie byłyby skore do kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy opłat za Internet zainstalowany pod prywatnym adresem pracownika. Na tego typu wydatki, poniesione w czasie epidemii, organy powinny jednak spojrzeć przychylnym okiem. W praktyce skomplikowane może się niestety okazać określenie czy wydatek taki powinien stanowić koszt w całości czy w części (w końcu pracownik może korzystać z Internetu również do celów prywatnych), a jeśli w części, to jaką proporcję należałoby zastosować. Niewątpliwie kosztem będą wszystkie wydatki mające umożliwić pracę zdalną, a więc w szczególności ponoszone na budowę infrastruktury informatycznej czy na zapewnienie opieki IT.

#### TRUDNE DECYZJE BIZNESOWE

W związku z ciągłym rozwojem gospodarki oraz sprzyjającą koniunkturą, przedstawiciele większości branż spoglądali z nadzieją na 2020 rok. Wielu z nich podjęło zobowiązania biznesowe, których wykonanie, na skutek koronawirusa, stało się niemożliwe albo stoi pod znakiem zapytania.

Warto w takiej sytuacji pamiętać, że kosztami uzyskania przychodów mogą być zapłacone kary umowne, odszkodowania, odstępne czy odsetki. Co prawda nie zawsze, ale bez wątpienia w tych sytuacjach, w których wykonanie umowy okazałoby się dla przedsiębiorcy bardziej kosztowne niż rezygnacja z niej. Należy przy tym pamiętać, że z kosztów podatkowych na mocy art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT i art. 23 ust. 1 pkt 19 ustawy o PIT wyłączone są „kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług”.

Kosztami mogą być też środki wydatkowane na usługi, z których podatnik nie skorzystał z powodu zaistniałych wydarzeń epidemiologicznych. W praktyce najczęściej przedsiębiorcy rezygnują teraz z konferencji, szkoleń, działań marketingowych. Za część z tych usług otrzymają zwrot pieniędzy, ale nie za wszystkie. Te niezwrócone powinny móc być zaliczone do kosztów podatkowych, jeśli nieskorzystanie z usługi zostało spowodowane zagrożeniem epidemiologicznym.

#### ULGA Z KORZYŚCIĄ DLA OBU STRON

Zgodnie z ustawą z 31 marca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 (tzw. tarczą antykryzysową), czasowo wyłączono jest stosowanie względem dłużników przepisów dotyczących tzw. złych długów przy obliczaniu zaliczek na PIT i CIT. Jest to rozwiązanie, które pozwala wierzycielowi, w razie nieuregulowania należności przez kontrahenta w okresie 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty, na pomniejszenie podstawy opodatkowania (obliczenia zaliczki) o niezapłaconą kwotę, zaś dłużnikowi nakazuje odpowiednie powiększenie tej podstawy. Rozwiązanie względem wierzycieli pozostaje bez zmian. Z kolei dłużnicy którzy ponieśli w danym okresie rozliczeniowym negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 i których przychody w danym okresie rozliczeniowym spadną o co najmniej 50 proc. w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego, są czasowo zwolnieni z obowiązku powiększania podstawy obliczenia zaliczek. W 2020 r. wierzyciele mogą więc płacić mniejsze zaliczki, a dłużnicy wyjątkowo, nie muszą ich powiększać. Dłużnicy, którzy w dalszym ciągu nie spłacą swoich zobowiązań, będą jednak musieli – co do zasady – uwzględnić je w rozliczeniu rocznym.

*Podstawa prawna: art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 19 i 23 oraz art. 52q ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2019 r., poz. 1387 ze zm.)*

*art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 22 i 28 oraz art. 38i ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2019 r., poz. 865 ze zm.)*

*ustawa z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2020 r., poz. 568)*

**KAŻDY WYDATEK POWINIEN BYĆ PRZEZ ORGAN TRAKTOWANY POWAŻNIE**

W obecnych, skomplikowanych realiach gospodarczych przedsiębiorcy ponoszą masę wydatków, których zasadności dotychczas nie byłoby w stanie wykazać, a które zostały wymuszone sytuacją epidemiologiczno-sanitarną. Łatwo wnioskować, że prowadzenie działalności gospodarczej w dobie epidemii powinno być jedną z okoliczności działających na korzyść podatnika przy kwalifikowaniu ponoszonych przez niego wydatków jako kosztów uzyskania przychodów.