

Kwalifikacja wydatku jako kosztu uzyskania przychoduMichał Gosek, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAleksandra Łączna, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner**Moment zaliczenia wydatków jako kosztów uzyskania przychodów nie zależy od zasad stosowanych w tym zakresie w rachunkowości.****Orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 1385/16 z 30 maja 2018 r.**

Spółka tworząca wraz z innymi spółkami podatkową grupę kapitałową (dalej: PGK), wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej celem określenia prawidłowości kwalifikacji oraz momentu zaliczenia wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów.

Przedmiotem działalności PGK jest działalność produkcyjna, usługowa i handlowa w zakresie poszukiwania i eksploatacji złóż gazu ziemnego i ropy naftowej, a także importu, magazynowania i obrotu paliwami gazowymi i płynnymi. Korzystanie z dróg publicznych, niestanowiących własności spółek, a umożliwiających dostęp do budowanej lub rozbudowywanej infrastruktury, jest niezbędnym warunkiem realizacji inwestycji wnioskodawcy i innych spółek PGK. W tym celu, z właścicielami dróg publicznych zawierane są porozumienia, na mocy których poszczególne spółki wchodzące w skład PGK zobowiązane są do zwrotu ponoszonych przez właścicieli nakładów na modernizację, budowę lub przebudowę drogi, a także do ponoszenia opłat na poczet przyszłych uszkodzeń, jeszcze przed rozpoczęciem prac w ramach danej inwestycji. Wątpliwości wnioskodawcy dotyczyły prawidłowości zakwalifikowania przedmiotowych wydatków jako pośrednich kosztów uzyskania przychodów, a także właściwego momentu ich ujęcia w wyniku podatkowym.

Zdaniem wnioskodawcy, wydatki na naprawę szkód powstałych na drogach publicznych (remonty), modernizację oraz przebudowę tych dróg, związane z planowanymi lub prowadzonymi inwestycjami, nie zwiększają wartości środków trwałych oraz nie są inwestycjami w obcym środku trwałym. Stanowią natomiast koszty pośrednio związane z przychodami. W opinii Spółki, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów należy uznać 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), co wynika wprost z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT. Dotyczy to także sytuacji, w której wydatek został zaksięgowany na koncie bilansowym (w rozliczeniach międzyokresowych czynnych).

W wydanej 1 grudnia 2014 r. indywidualnej interpretacji (sygn. IPPB5/423-956/14-3/AM) dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie podzielił stanowisko wnioskodawcy w zakresie możliwości zaliczenia opisywanych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów. Organ zgodził się również, że wydatki te sklasyfikować należy jako koszty inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami. Przedmiotem sporu stał się natomiast moment rozpoznania tych wydatków na gruncie podatkowym. Zdaniem organu, w tym przypadku należy się odnieść do przepisów ustawy o rachunkowości.

Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który w wyroku z 27 stycznia 2016 r. (sygn. III SA/Wa 663/15) przyznał jej rację i uchylił zaskarżoną interpretację. W uzasadnieniu wyroku, skład orzekający wskazał na rozbieżności w samym już orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 15 ust. 4e ustawy o CIT. Podkreślił ponadto, że ani wykładnia literalna, ani wykładnia celowościowa czy systemowa nie gwarantuje jednoznacznego rozumienia normy. Jednakże zdaniem sądu, skoro w omawianym przepisie nie zostało wskazane wprost, iż datą poniesienia kosztu jest jego ujęcie w księgach rachunkowych jako kosztu, to z racji braku takiego zastrzeżenia należy uznać, iż „ujęcie kosztu”, o którym mowa w art. 15 ust. 4e ustawy o CIT oznacza że jest on poniesiony w przypadku ujęcia go w jakimkolwiek charakterze, na jakimkolwiek koncie, nie tylko kosztowym.

WSA odwołał się ponadto do zasady, według której nie można obciążać podatnika konsekwencjami niestaranności ustawodawcy ustanawiającego językowo niedoskonałe przepisy prawne. Na potwierdzenie uzasadnienia wydanego

wyroku przywołał orzecznictwo sądowo-administracyjne i zobowiązał organ podatkowy do zastosowania się do wskazanej wykładni prawa materialnego w dalszym postępowaniu.

Organ podatkowy nie zgodził się z orzeczeniem sądu i wniósł skargę kasacyjną, zaskarżając wyrok WSA w całości.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił jednak stanowisko spółki reprezentującej PGK i oddalił skargę. W uzasadnieniu sąd wskazał przede wszystkim na pomocniczą, w stosunku do prawa podatkowego, funkcję ksiąg rachunkowych rejestracji operacji gospodarczych i odpowiadających im operacji finansowych. Skład orzekający podkreślił, że zapisy w księgach rachunkowych nie mogą kreować lub modyfikować norm prawa podatkowego. Jak wskazał NSA, a co podnoszone było już we wcześniejszym orzecznictwie, aby poszczególne przepisy mogły zostać uznane za kreujące prawa i obowiązki podatkowe, w ustawach podatkowych musi istnieć bezpośrednie odwołanie do konkretnych artykułów ustawy o rachunkowości, przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie lub w oparciu o Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, czy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzając powyższe, NSA wskazał, że ustawodawca, definiując w art. 15 ust. 4e ustawy o CIT pojęcie poniesienia kosztu, odwołał się w zakresie pojęcia rezerw oraz biernego rozliczenia międzyokresowych kosztów do przepisów polskiego prawa bilansowego, gdyż takie pojęcia nie zostały zdefiniowane w prawie podatkowym. W odniesieniu do tych wyrażeń, niezbędne jest odwołanie się przy ich wykładni do przepisów ustawy o rachunkowości, które nadto są pojęciami stricte bilansowymi. Jednakże brak jest podstaw, aby analogiczne odwołanie zastosować w stosunku do pojęcia „kosztu” jako kosztu ujętego w księgach rachunkowych. Przyczyną tego jest odrębność regulacji prawa podatkowego i prawa bilansowego.

W dalszej kolejności, przywołując treść spornego zwrotu w art. 15 ust. 4e ustawy o CIT (dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku)) NSA wskazał, że w tym fragmencie nie ma odniesienia do zasad ustalania dnia poniesienia kosztu w rozumieniu prawa bilansowego, ale do momentu wykonania ściśle określonej czynności związanej z prowadzeniem ksiąg rachunkowych. Podstawą tego jest odniesienie przepisu do kosztów uzyskania przychodów zdefiniowanych w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT – kosztu w znaczeniu ustawy podatkowej.

Końcowo NSA wskazał, że w zakresie art. 15 ust. 4e ustawy o CIT intencją Ustawodawcy nie było uregulowanie kwestii momentu zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu poprzez odniesienie do zasad stosowanych w tym zakresie w rachunkowości. Idąc dalej, należy uznać, że faktyczna data dokonania zapisu w księgach rachunkowych nie może zmieniać kwalifikacji danego wydatku i wpływać na moment zaliczenia go jako kosztu w rozumieniu art. 15 ust. 4e ustawy o CIT. Nie jest ona bowiem datą ujęcia kosztu, a jedynie datą technicznego wprowadzenia informacji do systemu. NSA poparł swoje uzasadnienie orzecznictwem sądowo-administracyjnym wydanym w tym zakresie.

Aleksandra Łączna doradca podatkowy, starszy konsultant podatkowy w poznańskim biurze Rödl & Partner

Podatnik dokonując wydatku, musi podjąć się wielostopniowej weryfikacji aspektów jego poniesienia, nim końcowo i prawidłowo ujmie go w wyniku podatkowym i tym samym zmniejszy dochód i zobowiązanie podatkowe lub powiększy stratę podatkową. W pierwszej kolejności należy ocenić, czy z punktu widzenia przepisów podatkowych, dany wydatek może stanowić koszt uzyskania przychodów. W doktrynie podkreśla się, że warunkiem uznania wydatku poniesionego przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, jest łączne spełnienie przez niego następujących przesłanek, a mianowicie wydatek:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowi kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,

- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Kolejnym etapem jest ustalenie, czy wydatek spełniający powyższe warunki jest kosztem uzyskania przychodów bezpośrednio związanym z przychodami, czy też powiązany z nimi w sposób pośredni. Kwalifikacja ta konstytuuje moment ujęcia kosztów w wyniku podatkowym. W przypadku kosztów bezpośrednich jest to moment uzyskania odpowiadających im przychodów, a w przypadku pośrednich – data ich poniesienia.

Następnym etapem weryfikacji jest praktyczne określenie daty ujęcia w wyniku podatkowym w kontekście wykładni pojęć momentu uzyskania odpowiadających im przychodów czy też dnia, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano), czego przykładem jest chociażby komentowany w niniejszym artykule spór w zakresie wykładni art. 15 ust. 4e ustawy o CIT między spółką a organami podatkowymi. Dopiero taka wielostopniowa weryfikacja pozwala podatnikowi na zakwalifikowanie danego wydatku do podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Omawiany wyrok NSA można pozytywnie ocenić jako wpisujący się w kształtującą się ostatnio przyjazną podatnikowi linię orzeczniczą.

W wydawanych interpretacjach organy usilnie próbują wskazywać na konieczność uzależnienia momentu ujęcia kosztu od przepisów prawa bilansowego. Dał temu wyraz również dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznając w interpretacji z 1 grudnia 2014 r., iż ujęcie rachunkowe wydatku jako kosztu przesądza o sposobie jego rozpoznania dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W opinii autorów, NSA słusznie podkreślił, że przepisy o rachunkowości mają znaczenie dla powstania czy wysokości zobowiązania podatkowego tylko w takim zakresie, jaki wynika jednoznacznie z przepisów ustaw podatkowych. Dopuszczalne jest bowiem odwołanie się w prawie podatkowym do przepisów prawa bilansowego (krajowego i międzynarodowego), ale wymaga to jednoznacznego i dosłownego wskazania w przepisach prawa podatkowego.

Na marginesie, warto również wspomnieć o art. 15e ust. 1 pkt 11 dodanym do ustawy o CIT w 2018 r. Przepis ten umożliwia wyłączenie spod ograniczenia w kwalifikowaniu do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na usługi niematerialne oraz licencje, koszty usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru albo świadczeniem usługi. Kluczowe dla odczytania zakresu omawianego wyłączenia jest zatem precyzyjne ustalenie znaczenia pojęcia kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi. ustawodawca nie wskazał w przepisach ustawy o CIT, jak należy je rozumieć.

Zdaniem ekspertów z dziedziny prawa podatkowego, jak i zdaniem samego ministra finansów, który przedstawił swoje stanowisko w wydanych objaśnieniach, wykładni tego przepisu nie można zawęzić jedynie do kosztów bezpośrednich w rozumieniu art. 15 ust. 4 ustawy o CIT, lecz do sposobu związania kosztu z wytworzeniem lub nabyciem/wytworzeniem towaru lub świadczeniem usługi, co w tym przypadku akurat przekracza rozumienie prawa podatkowego i odnosi się do definicji szerszej niż w art. 15 ust. 4 ustawy o CIT. Brak jednoznacznego odniesienia znaczenia pojęcia w przepisach dotyczących kosztów uzyskania przychodów do właściwej definicji wygenerował szereg wątpliwości podatników w zakresie tej grupy wydatków i możliwości kwalifikowania ich do kosztów podatkowych. Wprawdzie w tej sytuacji, kierunek odniesienia jest inny niż w stanie faktycznym komentowanego wyroku NSA, jednakże warto podkreślić konieczność prawidłowej wykładni przepisów i weryfikacji zakresu odniesienia prawa podatkowego do innych przepisów.

Jak widać, kwestie związane z kosztami uzyskania przychodów, mimo kolejnych nowelizacji ustawy, nadal budzą wiele wątpliwości podatników, a także są przedmiotem sporów z organami podatkowymi, które nierzadko ostateczne rozstrzygnięcie znajdują na wokandzie sądów administracyjnych.

Marzeniem podatników pozostają czytelne i wolne od nieścisłości przepisy, a także jednolite i oparte na zdrowym rozsądku orzecznictwo, nie tylko w zakresie kosztów uzyskania przychodów, ale w ogóle przepisów prawa podatkowego. Zwiększy to pewność stosowania przepisów prawa podatkowego i jednocześnie zapewni prawidłowość rozliczeń podatkowych z fiskusem. Komentowany wyrok NSA z 30 maja 2018 r. daje nadzieję, iż życzenia podatników zostaną choć w części spełnione.

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/302019992-Kwalifikacja-wydatku-jako-kosztu-uzyskania-przychodu.html>