

Pismo

z dnia 25 września 2020 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0114-KDIP3-1.4011.540.2020.1.MK1

Ustalenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup odzieży i obuwia.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn.zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 27 sierpnia 2020 r. (data wpływu 27 sierpnia 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup odzieży i obuwia - jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 27 sierpnia 2020 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup odzieży i obuwia.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca zakupuje regularnie (często bo przy pracy 5 dni w tygodniu po 12 godzin szybko się zużywają) eleganckie ubrania oraz buty. Wnioskodawca jest adwokatem prowadzącym Kancelarię Adwokacką w formie jednoosobowej działalności gospodarczej. Wnioskodawca jest niepełnosprawny, ma I grupę inwalidzką, (...). Wnioskodawca musi się estetycznie i adekwatnie do zawodu prezentować przed klientami. Wnioskodawca chodzi w koszulach i garniturach. Wnioskodawca kupuje je w celu wykorzystania wyłącznie przy wykonywaniu obowiązków zawodowych. Tylko dlatego, że Wnioskodawca wykonuje taki zawód musi nabywać taką odzież i buty. Jest to koszt prowadzenia przez Wnioskodawcę działalności i tak powinien być rozliczany podatkowo. Wnioskodawca nie ma możliwości robienia naszywek (na butach i garniturach) ponieważ wygląda to nieestetycznie oraz klienci niejednokrotnie nie życzą sobie aby Wnioskodawca przy wykonywaniu zlecenia występował z logiem swojej firmy. Ponadto, ze względu na (...) ograniczoną zdolność do samodzielnej egzystencji, wykonywanie takich naszywek wiąże się z koniecznością podejmować dodatkowych działań na które już teraz Wnioskodawca nie ma czasu.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy koszty odzieży i obuwia są kosztem uzyskania przychodu z prowadzenia Kancelarii Adwokackiej w formie jednoosobowej działalności gospodarczej i jako takie mogą być odliczane od uzyskanego przychodu, celem ustalenia wysokości należnego podatku dochodowego?

Zdaniem Wnioskodawcy, bezapelacyjnie, kupowane przez Wnioskodawcę odzież oraz buty stanowią koszty niezbędne do prowadzenia przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej - Kancelarii Adwokackiej. W tym zawodzie ubiór jest niezwykle istotny, co każdy logicznie rozumujący człowiek wie. Ubrania te Wnioskodawca wykorzystuje jedynie do pracy, nie ma w zwyczaju oglądać meczu w firmowym garniturze. Skoro można pracownikom fizycznym kupować ubrania robocze i stanowią one koszt uzyskania przychodu, to absurdem byłby brak możliwości uznania zakupu odzieży przez adwokata jako kosztów wykonywania przez niego zawodu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Kosztami uzyskania przychodów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów, bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ww. ustawy nie podlegają wyłączeniu z tychże kosztów.

Przy czym, związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku, a osiągnięciem przychodu, bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu, bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów. Zauważyć przy tym należy, że konieczność poniesienia określonego wydatku nie może wynikać z zaniedbań lub sprzecznych z prawem działań podatnika.

Zatem kosztem uzyskania przychodów nie są wszystkie wydatki, ale tylko takie, które nie są wymienione w art. 23 i których poniesienie pozostaje w związku przyczynowym z uzyskaniem przychodu z danego źródła, bądź też zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera wykazu wydatków, który przesądzałyby o ich zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, zatem przyjmuje się, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną

działalnością, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości.

W takim ujęciu kosztami tymi będą zarówno wydatki pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu uzyskiwano oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast za koszty służące zabezpieczeniu źródła przychodów należy uznać koszty poniesione na ochronę istniejącego źródła przychodów, w sposób gwarantujący bezpieczne funkcjonowanie tego źródła. Istotą tego rodzaju kosztów jest więc ich obligatoryjne poniesienie w celu nie dopuszczenia do utraty źródła przychodu w przyszłości.

Podatnik kwalifikując poniesione wydatki do kosztów uzyskania przychodów powinien kierować się podstawową zasadą zaistnienia związku przyczynowego pomiędzy poniesionym kosztem, a możliwością osiągnięcia z tego tytułu przychodu, albowiem to na nim spoczywa ciężar udowodnienia, że jego poniesienie ma (lub może mieć) wpływ na wysokość osiągniętych przychodów (lub na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów). Ustawodawca wyraźnie wiąże koszty uzyskania przychodów z celem ich poniesienia, jakim jest osiągnięcie przychodu.

Zatem aby wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów winien on, w myśl powołanego przepisu, spełniać łącznie następujące warunki:

* musi zostać poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika;

* musi zostać poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów;

* pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;

* jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona;

* został właściwie udokumentowany;

* wydatek nie może znajdować się w katalogu kosztów określonych w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Katalog wydatków wyłączonych z kategorii kosztów podatkowych mocą art. 23 ust. 1 ww. ustawy, o którym mowa powyżej, ma charakter zamknięty. Należy wskazać, że wśród wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów ustawodawca wymienił m.in. - w pkt 23 tego przepisu - koszty reprezentacji. Zgodnie z tym przepisem: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Wyjaśnić należy, że celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy rozpatrywać zasadność ich poniesienia przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest właśnie wykreowanie wizerunku podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca zakupuje regularnie eleganckie ubrania oraz buty. Wnioskodawca jest adwokatem prowadzącym Kancelarię Adwokacką w formie jednoosobowej działalności gospodarczej. Wnioskodawca musi się estetycznie i adekwatnie do zawodu prezentować przed klientami. Wnioskodawca chodzi w koszulach i garniturach. Wnioskodawca kupuje je w celu wykorzystania wyłącznie przy wykonywaniu obowiązków zawodowych. Wnioskodawca nie ma możliwości robienia naszywek (na butach i garniturach) ponieważ wygląda to nieestetycznie oraz klienci niejednokrotnie nie życzą sobie aby Wnioskodawca przy wykonywaniu zlecenia występował z logiem swojej firmy.

Zakupy odzieży dla potrzeb wykonywanej działalności gospodarczej należy oceniać na tle przepisów prawa pracy lub innych przepisów branżowych. Generalnie - co należy podkreślić - zakupy tego rodzaju stanowią wydatki o charakterze osobistym. Niezależnie bowiem od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, każda osoba musi nabywać i używać dostosowaną do własnych wymagań odzież. Z tej też przyczyny zakupy odzieży stanowią spełnienie zwykłych, normalnych potrzeb danej osoby fizycznej. Odstępstwa od tej zasady mogą wynikać z nałożonego na prowadzącego działalność gospodarczą prawnego obowiązku używania określonego rodzaju odzieży, a rzeczy te utraciły charakter osobisty (np. z uwagi na dostosowanie tychże do pełnienia określonych funkcji bądź zawodów czy np. poprzez trwałe opatrzenie zakupionych ubiorów i obuwia cechami charakterystycznymi np. logo reprezentowanej przez podatnika firmy).

Podkreślenia wymaga również, że schludny i estetyczny wygląd świadczy o kulturze osobistej i nie jest zależny od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Obowiązujące zasady współżycia społecznego wymagają, aby osoby prowadzące działalność gospodarczą posiadały wygląd adekwatny do wykonywanego zawodu podobnie zresztą jak osoby zatrudnione w innych zawodach np.

nauczyciele, urzędnicy itp. Niewątpliwie w wykonywanym przez Wnioskodawcę zawodzie dbałość o wizerunek zewnętrzny jest bardzo istotna, jednakże nie można tu mówić o sytuacji znacząco odbiegającej od ogólnie przyjętych norm społecznych. Poprawa wizerunku dzięki odpowiedniej odzieży, tj. eleganckich ubrań, butów, nie może stanowić przesłanki pozwalającej uznać przedmiotowe wydatki za koszty uzyskania przychodu.

Wydatki poniesione przez Wnioskodawcę na zakup odzieży (ubrań oraz obuwia) nie mogą być również uznane za wydatki poniesione na zakup stroju służbowego. Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia ubioru służbowego, ani też pojęcia umundurowania. Rozstrzygnięcia, co może być elementem ubioru służbowego, czy też w jakich przypadkach ubiór pracownika uznaje się za służbowy, należy dokonywać zatem w oparciu o językowe znaczenie słów "ubiór" i "służbowy". Uniwersalny Słownik Języka Polskiego określa mianem "ubrania" - "to, co się nosi; ubranie, strój", "służbowy" - "dotyczący pracy w jakiejś instytucji, w wojsku itp., wynikający z pracy w takiej instytucji; urzędowy". Wobec powyższego uznać należy, że odzież służbowa to specjalna odzież (lub elementy tej odzieży) noszona tylko w związku z wykonywaną pracą, której charakter powinien uniemożliwiać wykorzystywanie jej do celów osobistych np. mundur, odzież robocza charakterystyczna dla firmy poprzez barwę, krój, logo itp. W związku z tym, ubiorem służbowym będzie taki ubiór, którego noszenie przy świadczeniu pracy, czy wykonywaniu określonej działalności jest obowiązkiem osoby ten strój noszącej. Ubiór służbowy powinien charakteryzować się jakimś stopniem wyróżnienia powodującym, że niemożliwe, czy też niecelowe byłoby używanie go na potrzeby prywatne, a to oznacza, że winien być, czy też mógł być wykorzystywany jedynie do celów związanych z wykonywaniem określonych obowiązków.

Na marginesie wskazać należy, że zgodnie z cytowanym powyżej przepisem art. 23 ust. 1 pkt 23 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Wyłączając z kosztów podatkowych koszty reprezentacji, ustawa podatkowa nie definiuje terminu "reprezentacja", ani też nie odsyła do innych przepisów prawa. Brak ustawowej definicji pojęcia "reprezentacja", nie uprawnia jednak do dowolnego określania zakresu znaczeniowego tego terminu. Za wydatki na reprezentację należy bez wątpienia uznać te koszty, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy (czy działalności).

Gdyby zatem nawet przyjąć, że ww. wydatki spełniałyby przesłanki wskazane w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to zważywszy, że poniesienie wskazanych we wniosku wydatków w głównej mierze ma na celu budowanie odpowiedniego, w pewien sposób niepowtarzalnego wizerunku i prezencji Wnioskodawcy, zasadne jest wskazanie na ich reprezentacyjny charakter, który tym samym przesądza, że nie mogą one stanowić kosztów podatkowych.

W związku z powyższym stwierdzić należy, że wydatki związane z zakupem odzieży i obuwia mają charakter wydatków osobistych i w konsekwencji nie można ich uznać za ściśle związane z działalnością gospodarczą i nie mogą one stanowić kosztów uzyskania przychodów. Brak jest bowiem związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy ich poniesieniem a uzyskiwaniem przychodów. Przedmiotowe wydatki nie spełniają przesłanek, o których mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że wskazane we wniosku, a poniesione przez Wnioskodawcę wydatki na zakup odzieży i obuwia nie mogą obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu, bądź też służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

W świetle powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1.

z zastosowaniem art. 119a;

2.

w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3.

z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...) w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43 - 300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.