

**Pismo**

**z dnia 23 grudnia 2019 r.**

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

**0115-KDIT2-3.4011.509.2019.1.MK**

**Ustalenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków dotyczących lokalu mieszkalnego częściowo wykorzystywanego w tej działalności.**

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 25 października 2019 r. (data wpływu 29 października 2019 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków dotyczących lokalu mieszkalnego częściowo wykorzystywanego w tej działalności - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 29 października 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków dotyczących lokalu mieszkalnego częściowo wykorzystywanego w tej działalności.

We wniosku przedstawiono następujący zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawcy w pierwszej połowie 2020 r. planuje założyć pozarolniczą jednoosobową działalność gospodarczą w zakresach opisanych kodami PKD:

a.

74.20.Z Działalność fotograficzna (główny kierunek),

b.

74.10.Z Działalność w zakresie specjalistycznego projektowania.

Zajmować będzie się postprodukcją fotografii, retuszem i projektowaniem graficznym, a także projektowaniem wnętrz.

Głównym miejscem jej pracy będzie lokal mieszkalny o powierzchni 68 m<sup>2</sup>, który najmuje od 17 września 2017 r. Opłata za najem wynosi 2 500 zł plus koszty utrzymania lokalu mieszkalnego (koszt czynszu, energii elektrycznej, wody, ogrzewania). Lokal mieszkalny będzie wykorzystywany do celów działalności gospodarczej w 30% wg szczegółowego wyliczenia i opomiarowania w następujący sposób:

1.

lokal jest wykorzystywany do działalności gospodarczej w następujący sposób:

a.

1,8 m<sup>2</sup> pomieszczenia kuchni:

\* strefa zlewozmywaka, blat z czajnikiem do herbaty i lodówka,

\* strefa ekspresu do kawy i blat roboczy,

b.

7,8 m<sup>2</sup> trakt komunikacyjny (korytarz),

c.

4,8 m<sup>2</sup> stół z krzesłami do spotkań z kontrahentami,

d.

4 m<sup>2</sup> strefa robocza:

\* biurko robocze z komputerem i monitorami,

\* fotel,

\* półki na dokumenty i literaturę branżową,

e.

1,8 m<sup>2</sup> pomieszczenia łazienki: strefa umywalki i WC.

Razem daje to 21 m<sup>2</sup> (tj. 30% powierzchni) mieszkania wykorzystywanego pod działalność gospodarczą.

Ponadto Wnioskodawczynie wskazała, że do prowadzenia działalności gospodarczej nie jest w stanie wyodrębnić osobnego pomieszczenia, co byłoby niezgodne ze stanem rzeczywistym. Do działalności gospodarczej służą części wybranych pomieszczeń lokalu mieszkalnego i niektóre sprzęty, meble oraz urządzenia znajdujące się w lokalu. Podana powierzchnia wynika z własnego obmiaru powierzchni wykorzystywanej do celów działalności.

Na poparcie powyższego wyliczenia Wnioskodawczynie załączyła rzut lokalu z oznaczeniem opisanych wyżej powierzchni.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć faktycznie zapłaconą opłatę za najem wraz z kosztami utrzymania lokalu (koszt czynszu, energii elektrycznej, wody, ogrzewania) w części proporcjonalnie przypadającej na powierzchnie tego lokalu zajętej do prowadzenia działalności gospodarczej do powierzchni ogółem tego lokalu mieszkalnego?

Wnioskodawczynie wskazała, że zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Zdaniem Wnioskodawczynie, przytoczone przepisy w jednoznaczny sposób pozwalają na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów zapłaconych faktycznie opłat za najem lokalu wraz z kosztami utrzymania lokalu (koszt czynszu, energii elektrycznej, wody, ogrzewania), wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. W przedstawionym stanie faktycznym nie budzi wątpliwości fakt, że dzięki wynajęciu wspomnianego lokalu mieszkalnego, będzie możliwe prowadzenie działalności gospodarczej. Tym samym najem mieszkania i wnoszenie stosownych opłat zgodnie z umową najmu służy w części także prowadzeniu działalności gospodarczej.

W ocenie Wnioskodawczynie, według powyższego zapisu należy uznać, że część opłat związanych z najmem i utrzymaniem lokalu przypadająca proporcjonalnie na powierzchnię przeznaczoną na prowadzenie działalności gospodarczej powinna stanowić koszt uzyskania przychodów w rozumieniu

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do części lokalu, w którym działalność ta jest prowadzona musi być dostarczona energia elektryczna, woda jak również ta część lokalu musi być ogrzewana. Tym samym, w oparciu o faktury lub inne dokumenty, na podstawie których ponoszone będą wydatki na utrzymanie mieszkania, powinna mieć możliwość odliczenia kwoty kosztów utrzymania proporcjonalnie przypadającą na powierzchnię lokalu mieszkalnego zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej i zaliczyć ją w koszty uzyskania przychodów.

Wnioskodawczyni, na potwierdzenie swojego stanowiska wskazała na interpretację Szefa Krajowej Administracji Skarbowej znak DPP7.8220.20.2018.CRS, w której wydał "pozytywną decyzję" na możliwość odliczenia kwoty kosztów utrzymania proporcjonalnie przypadającą na powierzchnię lokalu mieszkalnego oraz interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej znak 0115-KDIT3.4011.70.2019.1.AK - także "decyzja pozytywna".

W ocenie Wnioskodawczyni, obydwa przykłady są niemal bezpośrednią analogią do jej sytuacji - chodzi o jednoosobowe działalności gospodarcze wykonywane w miejscu zamieszkania przez osoby wykonujące tzw. wolne zawody, których głównym narzędziem pracy jest komputer. Zgodnie z przepisami prawa podatnik ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich wydatków pod warunkiem:

- \* faktycznego poniesienia wydatku,
- \* istnienia związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a przychodami,
- \* braku dokonanego wydatku na liście negatywnej, zawartej w art. 23 ustawy PIT,
- \* odpowiedniego udokumentowania poniesionego wydatku.

Zdaniem Wnioskodawczyni, wszystkie powyższe warunki zostaną spełnione.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, 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 ustawy.

Powyższa definicja kosztów uzyskania przychodów sformułowana przez ustawodawcę w cyt. art. 22 ust. 1 ww. ustawy ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu, a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Innymi słowy podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek tego kosztu z przychodem (ewentualnie z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów).

Istotne znaczenie ma również cel, w jakim został poniesiony. Bliżej zasadę tę opisuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt II FSK 430/11, w którym stwierdzono: "zwrot "w celu" oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w takim związku przyczynowo - skutkowym. Poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów. Wydatek należy oceniać mając na uwadze racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu. Poniesienie wydatku musi zatem być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów; wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności. Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność poniesionego wydatku".

Zatem, choć cytowana ustawa 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 przychodów lub zabezpieczenie albo 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). Zatem, aby uznać wydatek za koszt uzyskania przychodów, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

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

\* poniesiony został 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. 22 ust. 1 ustawy.

Natomiast sam fakt nie wymienienia określonego wydatku w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierającym katalog wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów, nie może przesądzać automatycznie o możliwości uwzględnienia tego wydatku przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Konieczne jest wykazanie związku ponoszonych kosztów z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą oraz uzyskiwanym z tej działalności przychodem.

W przypadku źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, należy przyjąć, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodów, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów.

Ponadto, należy mieć na względzie, że podatnik uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu odnosi korzyści, albowiem o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Zatem możliwość kwalifikowania konkretnego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu, uzależniona jest od rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności, przy zachowaniu należytej staranności, podatnik w momencie dokonywania wydatku mógł i powinien wiedzieć, że wydatek ten przyczyni się do powstania, zachowania lub zabezpieczenia przychodu.

W zakresie obowiązków podatnika, jako odnoszącego 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, zgodnie z art. 22 ust. 1 ww. ustawy. 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. Co istotne, konieczność poniesienia danego wydatku nie może wynikać z zaniedbań lub sprzecznych z prawem działań podatnika.

W świetle powyższego, mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny oraz biorąc pod uwagę przedstawione unormowania prawne, uznać należy, że wydatki na czynsz czy media ponoszone przez przedsiębiorców, którzy zarejestrowali firmę w mieszkaniu, nie są co do zasady wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Również

ww. ustawa nie warunkuje możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków poniesionych na czynsz czy media od wyodrębnienia pomieszczenia, w którym prowadzona jest działalność gospodarcza. Jeżeli zatem takie wydatki pozostają w związku z uzyskanym przychodem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodu, to w takim zakresie wydatki te będą kwalifikowały się do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę przedstawione zdarzenie przyszłe oraz treść cytowanych wyżej przepisów stwierdzić należy, że wydatki poniesione (w racjonalnym stopniu i zakresie) przez Wnioskodawczynię na utrzymanie lokalu (koszt czynszu, energii elektrycznej, wody, ogrzewania) mogą stanowić koszt uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej w części w jakiej ten lokal jest przeznaczony na tą działalność, jeżeli zostaną racjonalnie i gospodarczo uzasadnione oraz właściwie udokumentowane.

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawczyny jest prawidłowe.

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

Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawczynię interpretacji prawa podatkowego, tut. organ informuje, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego.

Jak już wskazano obowiązek udowodnienia, że wydatek został faktycznie przez podatnika poniesiony oraz że pozostaje w związku z uzyskanymi przychodami spoczywa na podatniku. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. W szczególności obowiązek wykazania, że konkretny wydatek został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu.

Tutejszy organ nie jest uprawniony do dokonywania analizy załączonych do wniosku dokumentów, a interpretację wydaje w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawczynię wniosku stan faktyczny (opis zdarzenia przyszłego), co wynika wprost z przepisu art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej. Źródłem wiedzy na temat stanu faktycznego sprawy nie może być dla organu wydającego interpretację podatkową jakakolwiek dokumentacja załączona do wniosku (jego uzupełnienia), ale jedynie oświadczenie wiedzy wnioskodawcy zawarte w tym wniosku (jego uzupełnieniu), którego rzetelność jest gwarantowana jego podpisem lub osoby (osób) go reprezentującej (reprezentujących).

Podane przez stronę fakty nie podlegają weryfikacji, ani konfrontacji z dokumentami źródłowymi, ponieważ w oparciu o wydaną w indywidualnej sprawie interpretację wnioskodawca zyskuje jedynie informację o poglądzie organu w sprawie przedstawionej we wniosku. Skuteczność interpretacji uzależniona jest bowiem od tego, czy wszystkie elementy stanu faktycznego, będącego podstawą wydanej interpretacji wystąpią w przyszłości. Jeżeli w toku późniejszego postępowania podatkowego organy podatkowe ustalą stan faktyczny w sposób odmienny od tego, który stanowił podstawę faktyczną udzielonej uprzednio interpretacji prawa podatkowego, interpretacja ta, z powodu i w zakresie różnicy wymienionych stanów faktycznych, nie uzasadnia ochrony prawnej na podstawie art. 14k O.p. (wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r. II FSK 738/15).

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawczynię w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

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 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, z późn. zm.), 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 za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, z późn. zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) 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 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). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z 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.