

Pismo

z dnia 9 marca 2023 r.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

DOP3.8222.833.2020.HTCE

Zaliczenie przez modelkę wydatków na na odzież, obuwie oraz kosmetyki do kosztów uzyskania przychodów

Zmiana Interpretacji indywidualnej

Szanowna Pani,

w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z 27 września 2018 r. Nr 0115-KDIT3.4011.396.2018.1.MPŁ, wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zmieniam z urzędu^[1] wymienioną interpretację stwierdzając, że Pani stanowisko przedstawione we wniosku z 30 sierpnia 2018 r. (data wpływu 31 sierpnia 2018 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

31 sierpnia 2018 r. wpłynął Pani wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Prowadzi Pani działalność gospodarczą jako modelka. Podpisuje Pani umowy w ramach których jest zobowiązana do udziału w zdjęciach do filmów, udziału w sesjach fotograficznych. Aby należycie wykonać te działania ponosi Pani wydatki na zakup odzieży, obuwia i kosmetyków do charakteryzacji wykorzystywanych podczas kręcenia filmów i zdjęć związanych z powyższymi umowami.

Rodzaj prowadzonej przez Panią działalności to:

* 90.03.Z Działalność artystyczna i literacka działalność twórcza,

* 74.20.Z Działalność fotograficzna, kompleksowe przygotowanie i realizacja filmów wideo i sesji zdjęciowych,

* 73.12 Działalność związana z reprezentowaniem mediów.

Jest Pani opodatkowana liniowym (19%) podatkiem dochodowym.

Pytanie

Czy do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć zakup obuwia, odzieży oraz kosmetyków?

Pani stanowisko w sprawie

Zakup odzieży, obuwia i kosmetyków można zaliczyć do kosztów działalności ponieważ wymienione wydatki pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz nie są wymienione w katalogu wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienione w art. 23 ust. 1 w szczególności pkt 23.

Nie są to wydatki na reprezentację i reklamę, tylko wprost służą uzyskiwaniu przychodu. Takie stanowisko zajęł Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji nr IPPB1/4511-660/15-4/AM z dnia 13 sierpnia 2015 r.

Ocena stanowiska dokonana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 września 2018 r. Nr 0115-KDIT3.4011.396.2018.1.MPŁ uznał Pani stanowisko za prawidłowe.

UZASADNIENIE zmiany interpretacji indywidualnej

Po zapoznaniu się z aktami sprawy stwierdzam, że interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jest nieprawidłowa.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy PIT[2]:

kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

Użycie przez ustawodawcę zwrotu "w celu" nie oznacza, że automatycznie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania. Z zasady ogólnej zawartej w powołanym przepisie wynika, że wydatek poniesiony przez podatnika może być brany pod uwagę przy ustalaniu dochodu do opodatkowania w sytuacji, gdy służy osiągnięciu przychodów, czyli istnieje związek przyczynowy, choćby pośredni, pomiędzy kosztem a możliwością uzyskania przychodów rozumianą również jako zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Zatem kosztem uzyskania przychodu może być ten wydatek, który pozostaje w takim związku przyczynowo-skutkowym, że jego poniesienie ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów. Tym samym przy kwalifikowaniu kosztów uzyskania przychodów każdy wydatek - poza wyraźnie wskazanymi w ustawie PIT - wymaga nie tylko oceny pod kątem, czy jego poniesienie miało związek z konkretnym przychodem, ale także z punktu widzenia racjonalności określonego działania dla osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu.

Możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kategorii kosztów podatkowych uzależniona jest m.in. od łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- * 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. 23 ust. 1 ustawy PIT.

Katalog wydatków wyłączonych z kategorii kosztów podatkowych na podstawie powołanego art. 23 ust. 1 ustawy PIT ma charakter zamknięty.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy PIT:

nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Celem poniesienia kosztów reprezentacji jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Dokonując oceny, czy dane koszty mają taki charakter, należy rozpatrywać zasadność ich poniesienia przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest właśnie wykreowanie wizerunku podatnika, to wówczas koszty te mają taki charakter.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że prowadzi Pani działalność gospodarczą jako modelka. Podpisuje Pani umowy w ramach których jest zobowiązana do udziału w zdjęciach do filmów, udziału w sesjach fotograficznych. Aby należycie wykonać te działania ponosi Pani wydatki na zakup odzieży, obuwia i kosmetyków do charakteryzacji wykorzystywanych podczas kręcenia filmów i zdjęć związanych z powyższymi umowami. Rodzaj prowadzonej przez Panią działalności to:

* 90.03.Z Działalność artystyczna i literacka działalność twórcza,

* 74.20.Z Działalność fotograficzna, kompleksowe przygotowanie i realizacja filmów wideo i sesji zdjęciowych,

* 73.12 Działalność związana z reprezentowaniem mediów.

Biorąc pod uwagę powyższe, wydatki poniesione przez Panią na zakup obuwia, odzieży oraz kosmetyków nie zostały bezpośrednio zawarte w katalogu wydatków wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów, w szczególności nie kwalifikują się do kosztów reprezentacji wskazanych w art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy PIT. W przypadku świadczenia usług modelingu należy przyjąć, że pomiędzy wydatkami poniesionymi na zakup odzieży, obuwia i kosmetyków, a prowadzoną działalnością gospodarczą istnieje obiektywny związek przyczynowo-skutkowy, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy PIT.

Tym samym, skoro celem poniesienia przez Panią wydatków na zakup obuwia, odzieży oraz kosmetyków jest możliwość właściwego przygotowania do udziału w zdjęciach do filmów oraz sesjach fotograficznych, a zakupiona odzież, obuwie i kosmetyki do charakteryzacji są niezbędne do

prowadzenia Pani działalności z zakresu modelingu, to wydatki te mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w zakresie, w jakim racjonalnie jest to uzasadnione rozmiarem tej działalności, pod warunkiem, że nie mają wyłącznie osobistego charakteru i zostaną właściwie udokumentowane.

W profesji modelki pielęgnacja jej wizerunku zewnętrznego jest nie tylko istotna, ale i niezbędna jako ściśle związana z charakterem działalności gospodarczej. Tym samym odzież, obuwie oraz kosmetyki, choć nie utraciły charakteru osobistego, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

W związku z tym Pani stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów jest prawidłowe.

W konsekwencji dokonuję z urzędu zmiany pisemnej interpretacji indywidualnej z 27 września 2018 r. Nr O115-KDIT3.4011.396.2018.1.MPŁ wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, gdyż stwierdzam jej nieprawidłowość dotyczącą wskazania, że:

Wskazane we wniosku wydatki będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów wyłącznie w sytuacji, jeśli nie mają one charakteru osobistego (tj. odzież, obuwie i kosmetyki do charakteryzacji będą wykorzystywane jedynie przy prowadzeniu działalności gospodarczej).

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Zmieniona interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który przedstawiła Pani we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

POUCZENIE o funkcji ochronnej

* Szef Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej:

może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Przepis ten nie zawiera ograniczeń czasowych, co oznacza, że jeśli stwierdzona zostanie nieprawidłowość wydanej interpretacji indywidualnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, z urzędu, zmienić ją w dowolnym czasie.

* Na podstawie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej:

składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego).

* Ponosi Pani ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego w opisie, udzielona odpowiedź straci swą aktualność.

* Wskazuję, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie Pani przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, bądź kontroli celno-skarbowej zostanie ustalony odmienny stan faktyczny, to interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

* Stosownie do art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej:

zastosowanie się przez wnioskodawcę do otrzymanej interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Przepis ustanawia tzw. zasadę nieszkodzenia, która pełni funkcję gwarancyjną (ochronną) interpretacji indywidualnej i której szczegółowa treść została uregulowana w art. 14k-14n Ordynacji podatkowej.

* Skorzystanie z mocy ochronnej interpretacji indywidualnej oznacza: brak odpowiedzialności z kodeksu karnego skarbowego, brak naliczania odsetek za zwłokę, oraz w przypadku, gdy zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się Pani do interpretacji oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem

interpretacji, miały miejsce po doręczeniu interpretacji indywidualnej - zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji.

* Z mocy ochronnej interpretacji indywidualnej, która została zmieniona, może Pani nadal korzystać w odniesieniu do rozliczeń podatkowych dokonywanych za okres do końca roku, kwartału następującego po kwartale lub miesiąca następującego po miesiącu (w zależności od okresu rozliczenia podatku), w którym doręczono Panu zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności (por. art. 14m § 2 Ordynacja podatkowa).

* Warunkiem skorzystania z ww. ochrony jest zastosowanie się Pani do interpretacji (art. 14k § 1 i art. 14m § 1 Ordynacji podatkowej) oraz złożenie przez Panią wniosku, o którym mowa w art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej, w trakcie trwania postępowania podatkowego. Organy podatkowe bowiem nie uwzględniają z urzędu interpretacji prawa podatkowego.

* Zgodnie z art. 14na 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 przez Pani do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacja podatkowa).

* 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[3] wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

POUCZENIE o prawie do wniesienia skargi na zmianę interpretacji indywidualnej

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej zmiany interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia (art. 3 § 2 pkt 4a, art. 13 § 1 i § 2 i art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[4]).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (którego działanie jest przedmiotem skargi):

* w dwóch egzemplarzach, na adres: Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa (art. 47 § 1 i art. 54 § 1 ww. ustawy)

lub * w formie dokumentu elektronicznego bez dołączania odpisów, zawierającą adres elektroniczny oraz podpisaną kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Ministerstwa Finansów na platformie ePUAP: /bx1qpt265q/SkrytkaESP (art. 46 § 2a, art. 47 § 3 i art. 54 § 1a ww. ustawy). Datą wniesienia skargi w formie dokumentu elektronicznego jest określona w urzędowym poświadczeniu odbioru data jej wprowadzenia do systemu teleinformatycznego Ministerstwa Finansów (art. 83 § 5 ww. ustawy).

Skarga na pisemną interpretacji indywidualnej może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a ww. ustawy).

[1] art. 13 § 2 pkt 4 oraz art. 14e § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.), dalej: "Ordynacja podatkowa".

[2] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.), dalej: "ustawa PIT".

[3] Dz. U. poz. 2193.

[4] Dz. U. z 2023 r. poz. 259.