

Pismo

z dnia 2 kwietnia 2014 r.

Izba Skarbowa w Katowicach

IBPBI/1/415-39/14/ESZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni, przedstawione we wniosku z 10 stycznia 2014 r. (data wpływu do tut. Biura 14 stycznia 2014 r.), o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków poniesionych tytułem wystroju poczekalni oraz recepcji gabinetu stomatologicznego - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 14 stycznia 2014 r. do tut. Biura wpłynął ww. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków poniesionych tytułem wystroju poczekalni oraz recepcji gabinetu stomatologicznego.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenia przyszłe:

Wnioskodawczyni prowadzi działalność gospodarczą - świadczenie usług stomatologicznych. Z tytułu prowadzonej działalności opłaca "podatek liniowy". Jest właścicielem budynku, w którym prowadzona jest działalność. W budynku tym zlokalizowana jest recepcja obsługująca pacjentów, poczekalnia oraz 4 gabinety stomatologiczne. Z uwagi na charakter prowadzonej działalności klienci Wnioskodawczyni (pacjenci) oczekują miłej i spokojnej atmosfery, która pomoże im przezwyciężyć stres podczas oczekiwania na wizytę u stomatologa. Dla osiągnięcia tego celu Wnioskodawczyni stara się dbać o właściwy i spokojny wystrój wnętrza części budynku przeznaczonej dla ww. osób. W 2014 r. Wnioskodawczyni planuje trzykrotnie zmienić dekorację w poczekalni i recepcji nawiązując do symboliki Świąt Wielkanocnych i Bożego Narodzenia; w międzyczasie zaś funkcjonować będzie całoroczna dekoracja.

Wnioskodawczynie podkreśla, że dekoracje nie będą miały wystawnego i ponadstandardowego charakteru, zmierzającego na wywołanie uczucia luksusu. Będą to normalne i powszechnie używane elementy dekoracyjne, takie jak stroiki świąteczne, choinki, kwiaty w wazonach i inne tego typu rzeczy. Dekoracje takie powszechnie pojawiają się w innych miejscach przeznaczonych dla publiczności jak sklepy, biura czy też inne placówki ochrony zdrowia. Pozwala to na stwierdzenie, że tego typu dekoracje są zwyczajowo przyjęte w naszej rzeczywistości gospodarczej. Jak wskazała Wnioskodawczynie opisane powyżej zdarzenia nastąpią w 2014 r. i w latach następnych.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w poczet kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wydatki na opisane powyżej, a zwyczajowo przyjęte i nie mające charakteru wystawnego lub luksusowego dekoracje pomieszczeń służących dla klientów Wnioskodawcy.

Zdaniem Wnioskodawczynie, w opisanej wyżej sytuacji nie znajdzie zastosowania art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a opisane wyżej koszty, jako poniesione w celu uzyskania przychodów stanowić mogą koszt podatkowy. Przyjęta w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: "Ustawa") definicja kosztów uzyskania przychodu składa się z dwóch zasadniczych elementów. Pierwszy wskazuje na pewne cechy pozytywne, jakie musi spełniać dany wydatek, aby w świetle przepisów prawa podatkowego mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodu. Zalicza się do nich przede wszystkim to, że jego poniesienie ma nastąpić w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Opisane wydatki spełniają powyższe warunki. Prawdą powszechnie znaną jest to, że klienci preferują miejsca wykonywania usług, które są schludne, czyste, przytulne, stwarzające pozytywną atmosferę. Jest to szczególnie ważne w działalności polegającej na świadczeniu usług stomatologicznych, gdzie permanentny stres pacjentów może zostać przynajmniej częściowo rozładowany za pomocą atmosfery stworzonej w gabinecie. Zatem, zdaniem Wnioskodawczynie, wydatki ponoszone na dekoracje części budynku przeznaczonej dla klientów przyczyniają się bezpośrednio dla zwiększenia przychodów mając wpływ na frekwencję pacjentów (klientów).

Drugi element definicji kosztów w Ustawie to katalog negatywny opisany w art. 23 Ustawy. Wnioskodawczynie ma tu w szczególności na myśli normę art. 23 ust. 1 pkt 23 Ustawy. Wskazać należy na brak legalnej definicji pojęcia "reprezentacja". Brak ten powoduje konieczność sięgania do definicji słownikowej tego określenia, w celu ustalenia jego normatywnego znaczenia (wykładnia językowa). Należy jednak zauważyć, że definicja słownikowa terminu "reprezentacja" nie ma rangi definicji ustawowej, jest tylko wyborem kilku podstawowych znaczeń danego pojęcia w języku polskim. Ponadto, w przeciwieństwie do definicji ustawowej zawartej w danym akcie prawnym nie ma jednej i powszechnie obowiązującej definicji słownikowej danego pojęcia, a pomiędzy poszczególnymi z nich mogą zachodzić różnice w sposobie opisu wyjaśnianego terminu oraz niezbędnych cechach i elementach, które składają się na opis wyjaśniający znaczenie określonego pojęcia. W efekcie zarówno w orzecznictwie, jak i w praktyce podatkowej termin "reprezentacja" nie jest jednolicie rozumiany, co stało się źródłem licznych wątpliwości co do stosowania go na potrzeby prawa podatkowego w sposób zgodny z prawem. Większość judykatury, zgodnie z definicją zawartą w

słowniku PWN, "reprezentację" utożsamia z okazałością, wystawnością w którymś sposobie życia, związaną z pozycją społeczną, stanowiskiem danej osoby, wytwornością. A contrario zatem wydatki nie mające na celu prezentacji Wnioskodawcy w sposób okazały, wystawny, czy wytworny nie będą wydatkami reprezentacyjnymi w znaczeniu normy art. 23 ust. 1 pkt 23 Ustawy. Stosując wykładnię celowościową art. 23 ust. 1 pkt 23 Ustawy uznać trzeba, że reprezentacyjny charakter mają jedynie te wydatki, które w sposób ponadstandardowy kreują pozytywny wizerunek firmy. Zdaniem Wnioskodawczyni, normą jest dbanie o wygląd lokalu, w którym prowadzi się działalność, co stanowi normę i dobry obyczaj w obecnej rzeczywistości gospodarczej, a działanie inne sprzeciwiałoby się kulturze prowadzenia działalności gospodarczej. Dekoracje takie w przekonaniu Wnioskodawczyni jawią się zatem jako standard, a nie ponadstandardowa aktywność. Wydatki poniesione zatem na ich wykonanie stanowią koszt uzyskania przychodu.

Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawczyni powołała wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FSK 1525/11, II FSK 392/11 oraz II FSK 2200/10.

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

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 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.

Zatem kosztem uzyskania przychodów nie są wszystkie wydatki, ale tylko takie, które nie są wymienione w art. 23 i których poniesienie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym 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 przesądzałby 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 przyczynowo-skutkowego 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 pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,

* nie może znajdować się na liście wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

* powinien być właściwie udokumentowany.

Dokonując powyższej kwalifikacji należy mieć również na uwadze negatywny katalog kosztów zawarty w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 23 ust. 1 pkt 23 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty 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).

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawczynie prowadzi działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług stomatologicznych. Z uwagi na charakter prowadzonej działalności, klienci Wnioskodawczynie (pacjenci) oczekują miłej i spokojnej atmosfery, która pomoże im przezwyciężyć stres podczas oczekiwania na wizytę u stomatologa. Dla osiągnięcia tego celu Wnioskodawczynie stara się dbać o właściwy i spokojny wystrój wnętrza części budynku przeznaczonej dla ww. osób. W związku z tym zamierza ponieść wydatki związane z zakupem dekoracji do poczekalni i recepcji.

Ww. wydatki nie zostały wprost wskazane w art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; nie zostały przez ustawodawcę wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Nie mieszczą się one również w pojęciu "reprezentacji", w kontekście wskazanym powyżej. Co do zasady wydatki na zakup wyposażenia (a takim właśnie składnikiem majątku są dekoracje, o których mowa we wniosku) lokalu (czy też jego części) wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Zaznaczyć jednakże należy, że ww. wydatki mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej jedynie w takim zakresie w jakim racjonalnie jest to uzasadnione charakterem tej działalności i wyłącznie pod warunkiem ich należytego udokumentowania. Bowiem to na podatniku ciąży obowiązek należytego udokumentowania ww. wydatków. Przy czym, posiadane dowody nie mogą się ograniczać do faktur (rachunków) stwierdzających wysokość poniesionych wydatków, lecz winny to być dowody umożliwiające w sposób bezsporny ustalenie związku przyczynowo-skutkowego poniesionych wydatków z przychodami z prowadzonej działalności gospodarczej, a ponadto potwierdzające racjonalność poniesionych wydatków.

Podkreślić również należy, że o tym co jest celowe i potrzebne w prowadzonej działalności, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy. Na podatniku spoczywa jednak obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z działalnością gospodarczą, w tym okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii.

Jeżeli zatem bezpośrednim celem poniesienia przedmiotowych wydatków jest możliwość stworzenia miłej i spokojnej atmosfery dla pacjentów oczekujących na wizytę w poczekalni i recepcji gabinetu stomatologicznego prowadzonego przez Wnioskodawczynię, to wydatki te mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Z treści wniosku nie wynika, aby wydatki na wskazane we wniosku zakupy Wnioskodawczynie ponosiła w celach prywatnych. Jednakże podkreślić należy, że wydatki te będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów tylko i wyłącznie w sytuacji, jeśli nie mają one charakteru osobistego, bowiem wydatki osobiste nie mają na celu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, czy też zachowania lub zabezpieczenia tego źródła przychodu. W konsekwencji wydatki ponoszone w celach prywatnych (osobistych) nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zatem, o ile spełnione zostaną powyższe warunki, wydatki poniesione na zakup dekoracji do poczekalni i recepcji, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez Wnioskodawczynię działalności gospodarczej.

Nadmienić także należy, że zasadność zaliczenia wskazanych we wniosku wydatków, do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej, może zostać zweryfikowana w toku ewentualnego postępowania podatkowego, prowadzonego przez uprawniony organ podatkowy.

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

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 Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.