

Pismo

z dnia 2 sierpnia 2013 r.

Izba Skarbowa w Poznaniu

ILPB3/423-213/13-2/JG

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 § 2 i § 6 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 Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawione we wniosku z dnia 26 kwietnia 2013 r. (data wpływu 2 maja 2013 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie momentu potrącalności kosztów uzyskania przychodów związanych z:

* zakupem umundurowania dla pracowników - jest prawidłowe,

* wypłaceniem ekwiwalentu za pranie umundurowania - jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 2 maja 2013 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie momentu potrącalności kosztów uzyskania przychodów.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca zamierza zakupić umundurowanie - ubiór służbowy dla kierowców autobusów i motorniczych tramwaju. Umundurowanie - ubiór służbowy będzie posiadał charakterystyczne cechy (naszyte logo, barwę i krój), które uniemożliwiąć będą wykorzystanie go do celów prywatnych, a to oznacza, że wykorzystywany będzie jedynie do celów związanych z wykonywaniem obowiązków służbowych. Pracownicy, którzy otrzymają umundurowanie - ubiór służbowy zostaną zobowiązani do noszenia umundurowania - ubioru służbowego.

Spółka planuje zakupić i przekazać pracownikom umundurowanie - odzież służbową, której okres używalności będzie różny, i tak:

* koszula z logo firmy - okres używalności 24 miesiące,

* sweter z logo firmy - okres używalności 24 miesiące,

* spodnie z logo firmy - okres używalności 48 miesięcy,

* okulary przeciwsłoneczne - okres używalności 36 miesięcy.

Spółka planuje wydanie ww. umundurowania - ubioru służbowego w połowie 2013 r. i od tego momentu będzie liczony okres jego używalności.

Ponadto, Wnioskodawca zamierza wypłacać pracownikom - kierowcom i motorniczym ekwiwalent za pranie ww. odzieży.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1.

Czy Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w całości (tekst jedn.: w momencie jego wydania) wartość wydanego w danym roku umundurowania - odzieży służbowej, czy też proporcjonalnie do okresu jej używalności.

2.

Czy wypłacony ekwiwalent za pranie umundurowania - ubioru służbowego Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

Zgodnie z art. 15 ust. 1, koszty umundurowania - ubioru służbowego kierowców i motorniczych będą stanowiły koszty uzyskania przychodów ponieważ zostaną poniesione w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów. Są to koszty inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, a więc są potrącalne w dacie poniesienia. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu uważany będzie dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury lub innego dokumentu.

W związku z powyższym, Spółka zaliczy w całości wartość zakupionego i wydanego kierowcom i motorniczym umundurowania w miesiącu zaksięgowania kosztu w księgach rachunkowych, a nie proporcjonalnie do długości okresu używalności (tekst jedn.: w rozbiciu na 24, 36 miesięcy).

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Zdaniem Spółki, zgodnie z art. 15 ust. 4d, koszty ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej są potrącalne w dacie ich poniesienia, tj. ujęcia kosztu w księgach rachunkowych (zaksięgowania) Spółki na podstawie sporządzonej listy wypłat ekwiwalentu. Koszty ekwiwalentu dotyczyć będą w każdym przypadku okresu nieprzekraczającego roku podatkowego. Spółka będzie więc mogła zaliczyć w koszty uzyskania przychodów ekwiwalent za pranie umundurowania - ubioru służbowego w momencie jego zaksięgowania w księgach rachunkowych Spółki.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za:

* prawidłowe - w części dotyczącej wydatków związanych z zakupem umundurowania dla pracowników,

* nieprawidłowe - w części dotyczącej wydatków związanych z wypłaceniem ekwiwalentu za pranie umundurowania.

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają przepisy art. 15 i 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (...).

Na podstawie powyższego przepisu możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatku, który - racjonalnie oceniając - mógłby przyczynić się do powstania przychodu czy jego zwiększenia, nawet jeżeli przychód faktycznie nie wystąpi.

Decydującym czynnikiem pozwalającym zaliczyć dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów jest zatem poniesienie go w celu osiągnięcia przychodu, bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, przy czym każdy wydatek, poza wyraźnie wskazanym w ustawie, wymaga indywidualnej oceny pod kątem adekwatnego związku z przychodami i racjonalności działania podmiotu.

Nie każdy koszt poniesiony w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Takimi kosztami bowiem nie mogą być wydatki enumeratywnie wymienione w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W świetle powyższego, aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione następujące warunki:

* został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią 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.

Powyższe oznacza, iż wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu enumeratywnie wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo - skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. W szczególności zaś wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu (zachowania, zabezpieczenia źródła przychodu), względnie w celu uniknięcia ryzyka wystąpienia strat, bądź znacznego zmniejszenia uzyskiwanych dotąd dochodów.

Kosztami będą zarówno koszty uzyskania przychodów pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (pozostające w związku pośrednim) - jeżeli zostanie wykazane, że zostały w

sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas, gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty.

Kosztami podatkowymi są między innymi tzw. koszty pracownicze, jeżeli spełniają wskazane kryteria, określone w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Koszty te obejmują przede wszystkim wynagrodzenie zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie oraz wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników. Mogą również obejmować inne wydatki ponoszone na rzecz pracowników.

Jednocześnie podkreślić należy, iż podatnik zawsze przy ponoszeniu wydatku musi mieć na uwadze art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego ewentualną 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 (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), zgodnie z dyspozycją powołanego art. 15 ust. 1 ww. ustawy. Zaznaczyć należy, iż to organ podatkowy dokonuje analizy zakwalifikowanych przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów wydatków, w oparciu o zgromadzony przez tychże podatników materiał dowodowy. Dowody powinny potwierdzać wystąpienie związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy kosztami a przychodami podatnika.

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Z tak udokumentowanych wydatków winno ponadto wynikać, że mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą i bezpośrednio lub pośrednio wpływają na wielkość osiągniętych przez podatnika przychodów.

Z kolei dla ustalenia momentu zaliczenia wydatków w ciężar kosztów uzyskania przychodów, podatnik powinien rozpoznać rodzaj powiązania kosztów z przychodami. Koszty podatkowe ponoszone przez podmiot gospodarczy można podzielić na koszty bezpośrednie i pośrednie.

Koszty bezpośrednie obejmują wydatki, które są ściśle (bezpośrednio) związane z konkretnymi przychodami, jakie osiąga podmiot gospodarczy. Natomiast do kosztów pośrednich zalicza się wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych przychodach, jakkolwiek ich ponoszenie warunkuje prawidłowe funkcjonowanie podmiotu gospodarczego. Jest to wówczas koszt ogólny działalności gospodarczej. Aby określić czy dany koszt jest bezpośrednio związany z przychodem, należy rozstrzygnąć czy istnieje możliwość powiązania tego wydatku z przychodem osiągniętym w roku podatkowym.

W tym miejscu nadmienić należy, że właściwe określenie kosztów uzyskania przychodów, jak również właściwe ustalenie momentu ich poniesienia jest o tyle istotne, że rzutuje na wysokość podstawy

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, której przedmiotem co do zasady jest - jak wynika z art. 7 ust. 1-2 tej ustawy - dochód oznaczający nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania.

Zasady potrącalności kosztów uzyskania przychodów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulują przepisy art. 15 ust. 4, ust. 4a-4e tej ustawy. W świetle wskazanych przepisów data potrącenia kosztów zależy od charakteru powiązania tych kosztów z przychodem podatkowym.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, iż Spółka zamierza zakupić umundurowanie - ubiór służbowy dla kierowców autobusów i motorniczych tramwaju. Ubiór ten wykorzystywany będzie jedynie do celów związanych z wykonywaniem obowiązków służbowych. Jak wskazał Wnioskodawca, okres używalności odzieży służbowej będzie wynosił, w zależności od jej rodzaju, od 24 - 48 miesięcy. Ponadto, Spółka zamierza wypłacać pracownikom - kierowcom i motorniczym ekwiwalent za pranie ww. odzieży.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że nie ulega wątpliwości, iż poniesione przez Wnioskodawcę wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów. Mają bowiem związek z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, a ponadto w katalogu przepisu art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawarto zakazu ani jakiegokolwiek ograniczenia co do możliwości zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Natomiast odnośnie kwestii potrącalności przedmiotowych wydatków, stwierdzić należy, że koszty związane z zakupem umundurowania (ubioru służbowego) zaliczyć należy do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem. Tym samym, zastosowanie znajdą przepisy art. 15 ust. 4d i ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W myśl art. 15 ust. 4d tej ustawy, koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Z kolei art. 15 ust. 4e ww. ustawy stanowi, iż za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f - 4 h uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Dokonując zatem kwalifikacji podatkowej przedmiotowych kosztów, istotne jest ustalenie, co należy rozumieć pod pojęciem "dzień poniesienia kosztu", o którym mowa w art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

I tak, za dzień poniesienia kosztu uznaje się dzień, na który podatnik uwzględnia koszt w prowadzonych przez niego księgach rachunkowych. Tym samym, jest to dzień, który podatnik wskazuje w księgach rachunkowych jako dzień (okres), do którego dany wydatek został przypisany. Dnia poniesienia kosztu nie należy utożsamiać z dniem faktycznego księgowania kosztów, tj. z dniem technicznego zapisu operacji gospodarczej w księgach rachunkowych. Z literalnego brzmienia przepisu art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika jednoznacznie, że ustawodawca uzależnia moment, w którym wydatek staje się kosztem uzyskania przychodów od momentu ujęcia go w księgach zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330). Przy czym nie chodzi w tym przypadku o jakiegokolwiek ujęcie wydatku w księgach, tylko jego "ujęcie jako kosztu", tzn. uznanie przez podatnika za taki koszt z punktu widzenia przepisów o rachunkowości.

Innymi słowy, przyporządkowanie księgowe danego kosztu do okresu sprawozdawczego zgodnie z przepisami o rachunkowości pozwala na określenie dnia, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych w rozumieniu art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tym samym, ustawodawca przesądził, że "pośrednie" koszty uzyskania przychodów rozpoznawane są nie na zasadzie kasowej (a więc z momentem faktycznego poniesienia danego wydatku przez podatnika skutkującego uszczerpieniem jego majątku), lecz na zasadzie memoriałowej (a więc z momentem księgowego poniesienia danego wydatku przez podatnika).

Podsumowując, ujęcie (zaksięgowanie) kosztu w księgach rachunkowych określa datę powstania kosztu podatkowego. Przepisy o rachunkowości decydują, na który dzień ujmuje się w księgach rachunkowych koszt, a tym samym przesądzają o dacie poniesienia kosztu podatkowego, z zastrzeżeniem rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Koszt podatkowy powstaje zatem w dniu faktycznego zaksięgowania kosztu w księgach rachunkowych.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, unormowania prawne dotyczące zarówno kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami (art. 15 ust. 4-4c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), jak i kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodami (art. 15 ust. 4d ww. ustawy) nie dotyczą wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 4f-4 h ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wskazać bowiem należy, że w przypadku wynagrodzeń oraz innych świadczeń pracowniczych, które stanowią przychód pracownika ze stosunku pracy (art. 12 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.), ustawodawca ustanowił przepisy szczególne.

I tak, zgodnie z art. 15 ust. 4g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.), oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4 - 9 oraz w art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz. U. Nr 127, poz. 1052), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g.

Powyższe oznacza więc, że pracodawcy, którzy terminowo wypłacają ww. należności mogą je zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów już w miesiącu, za który są należne (czyli na zasadzie memoriałowej). Dopiero w przypadku niedotrzymania terminu wypłaty wynagrodzenia regulacja prawna odsyła do art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zatem, wobec wyraźnego określenia w art. 15 ust. 4g w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 57 ww. ustawy momentu uznania za koszty podatkowe wydatków związanych z wynagrodzeniami oraz innymi należnościami z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie można do tego rodzaju kosztów zastosować postanowień art. 15 ust. 4d i 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podsumowując, stwierdzić zatem należy, że z uwagi na brzmienie art. 15 ust. 4g ww. ustawy, który w swej treści odnosi się tylko do świadczeń pieniężnych, koszty związane z zakupem ubioru służbowego powinny być rozpoznane jednorazowo w dacie ich poniesienia, stosownie do art. 15 ust. 4d i 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast wydatki poniesione na wypłatę ekwiwalentu za pranie odzieży służbowej należy ująć w kosztach podatkowych zgodnie z art. 15 ust. 4g w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W konsekwencji powyższego, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie momentu potrącalności kosztów uzyskania przychodów uznać należało za:

* prawidłowe - w części dotyczącej wydatków związanych z zakupem umundurowania dla pracowników,

* nieprawidłowe - w części dotyczącej wydatków związanych z wypłaceniem ekwiwalentu za pranie umundurowania.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę 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 Gorzowie Wielkopolskim, ul. Dąbrowskiego 13, 66-400 Gorzów Wielkopolski 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 Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.