

ROZDZIAŁ 3

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Ogólne pojęcie kosztów uzyskania przychodów

Art. 15 ust. 1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Przepis został znowelizowany z dniem 1 stycznia 2018 r. mocą ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175 ze zm.).

Zmiana była związana z wprowadzeniem do ustawy odrębnego źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych. Jak wynika ze znowelizowanego art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów (lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1).

Do kosztów podatkowych, oprócz wydatków bezpośrednio przyczyniających się do powstania przychodu, są też zaliczane wydatki poniesione dla zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu.

1) Koszty w walutach obcych

Koszty w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP, przy czym jest to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

2) Związek kosztu z przychodem

- W praktyce przyjmuje się, że kosztem uzyskania przychodów jest taki wydatek, który spełnia łącznie następujące warunki:
 - został poniesiony przez podatnika, tj. wydatek w ostatecznym rozrachunku musi zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika,
 - 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 przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów,
 - został właściwie udokumentowany,
 - nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 updog nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 czerwca 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.276.2023.1.KW oraz z 13 września 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.385.2022.1.MF. W drugiej z tych interpretacji organ podatkowy stwierdził ponadto, że związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z takiej oceny powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź

służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów. Konieczność poniesienia danego wydatku nie może wynikać z zaniedbań lub sprzecznych z prawem działań podatnika. Według organu podatkowego:

- **koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów** to takie koszty, które są poniesione w trakcie dążenia do uzyskania przychodów; określony cel musi być widoczny w momencie ponoszenia kosztu; poniesione koszty powinny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać jego realność,
- **koszty związane z zachowaniem 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,
- **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 ich obligatoryjne poniesienie w celu niedopuszczenia do utraty źródła przychodu w przyszłości.

Organ podatkowy podkreślił, że uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, iż jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. To podatnik jest zobowiązany wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność.

- „(...) Z przepisu art. 15 ust. 1 updog wynika (...), że by wydatki poczynione przez podatnika można uznać za koszt uzyskania przychodu, muszą być poniesione w sposób celowy. Podatnik więc, podejmując decyzję o dokonaniu wydatku, musi być przeświadczony o racjonalności, z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności, wydatkowania środków finansowych.

Jednocześnie zauważyć należy, że obowiązkiem podatników, jako odnoszących 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.

W większości przypadków związek z przychodem nie nasuwa żadnych wątpliwości. Są jednak sytuacje, w których ów związek przyczynowy nie jest tak jednoznaczny. Wszystkie te sytuacje należy zatem rozwiązywać według zasad racjonalnego rozumowania, odrębnie w odniesieniu do każdego przypadku. Należy w tym miejscu podkreślić, że koszt uzyskania przychodów jest kosztem działalności gospodarczej, która ze swej istoty zmierza do osiągnięcia przychodów.

Podatnik oceniając związek wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą winien zakładać, że dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu. Ponadto należy mieć na względzie, że podatnik, uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu, odnosi ewidentne korzyści, albowiem o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim więc spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodów.

Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Zatem to podatnik zobowiązany jest wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości.

Należy zaznaczyć, że działalność gospodarcza podlega określonym regułom ekonomicznym i musi opierać się o zasadę racjonalności działań w dążeniu do realizacji postawionego celu. (...)

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lipca 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.328.2023.1.JG)

- *„(...) Przez słowo „cel” należy rozumieć dążenie do osiągnięcia jakiegoś stanu rzeczy, tj. przychodu. Cel ten musi być widoczny. Ustawodawca nie postępuje się natomiast słowem „skutek”. Czym innym jest cel działania, a czym innym skutek, będący następstwem podjętych działań. Dążenie podatnika ma przymiot celowości, jeżeli na podstawie dostępnej wiedzy można zasadnie uznać, że poniesiony koszt jest podporządkowany osiągnięciu przychodu. Wystarczy przy tym sama możliwość uzyskania w przyszłości przychodu z tytułu poniesionego wydatku. Z uwagi na fakt, że decyzje ekonomiczne są podejmowane w warunkach niepewności i ryzyka, nie sposób wymagać od podatnika pełnej skuteczności działania. W żadnych warunkach podatnik nie ma gwarancji skutecznego działania, tj. pewności uzyskania przychodu, bowiem zbyt wiele jest niewiadomych, które o tym łącznie decydują. Można mówić jedynie o pewnym prawdopodobieństwie, możliwości osiągnięcia przychodu.*

Innymi słowy, gdy podatnik podejmuje racjonalne decyzje gospodarcze można oczekiwać, że poniesiony wydatek przyniesie przychód. Brak skutku (przychodu) nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Nie każdy koszt celowy jest kosztem efektywnym, przynoszącym oczekiwane następstwo. Definicja kosztów uzyskania przychodu jest na tyle szeroka, że zasadniczo każdy wydatek poniesiony z zamiarem osiągnięcia przychodu powinien być uznany za koszt uzyskania tego przychodu. Sytuacje wątpliwe należy rozwiązywać według zasad zdrowego rozsądku lub racjonalnego rozumowania. Nie ma tu żelaznych reguł. Każda sytuacja wymaga odrębnego potraktowania.

Można sformułować generalny wniosek: wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu, jeżeli służy osiągnięciu jakiegoś celu gospodarczego związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą i został poniesiony w sposób racjonalny, tzn. stwarzający szansę na pozytywny wynik ekonomiczny.

Ocena celowości wydatku, tj. jego zdolności do wytworzenia przychodu, jest dokonywana ex ante, a nie ex post. Ocena ta jest zatem pewną prognozą.

Działanie podatnika będzie pozbawione przymiotu „celowości”, jeżeli w chwili dokonywania wydatku istniały obiektywne przesłanki pozwalające stwierdzić, że poniesiony wydatek nie może przyczynić się do powstania lub zwiększenia przychodu. Za koszt uzyskania przychodu należy traktować te wydatki, których poniesienie przez podatnika było spowodowane racjonalnym dążeniem i obiektywną możliwością osiągnięcia przychodu, choćby sam przychód nie wystąpił. (...)

(wyrok WSA w Krakowie z 10 września 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 936/13)

- *„(...) Decydującym kryterium przy kwalifikacji prawnej danego kosztu, jako kosztu uzyskania przychodów (...), pozostaje kryterium celu poniesienia kosztu, a poza tym niezbędne jest istnienie bezpośredniego lub pośredniego tylko związku pomiędzy kosztem a realizacją wymienionych w tym przepisie celów.*

Kryterium to wiąże się z zamiarem działania podatnika zdeterminowanym na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, tym samym z istnieniem związku przyczynowego, który wyraża się we wpływie (bezpośrednim lub pośrednim) ponoszonego kosztu na powstanie lub zwiększenie osiąganego przychodu lub we wpływie na zachowanie (np. również w stanie polegającym na wyeliminowaniu czy też ograniczeniu generowania strat pomniejszających przychód) albo zabezpieczenie jego źródła. W tym więc kontekście istotne jest, aby ocena zachowania podatnika, kwalifikującego określony

koszt jako koszt podatkowy, dokonywana była również z perspektywy związku tego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz wiedzy o związkach przyczynowych, to jest: w tym zakresie, że dany wydatek (koszt) może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu (osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła), co jednak oczywiście nie oznacza, że cel ten zostanie osiągnięty (...).”

(wyrok NSA z 11 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2629/11)

- W świetle omawianego przepisu nie będą kosztem wydatki, które – mimo że poniesione w celu osiągnięcia przychodu, zostały wymienione w art. 16 ust. 1 ustawy, a także wydatki nieprawidłowo udokumentowane, gdy nie mogą być uznane za dowód w postępowaniu podatkowym, przy czym należy mieć także na uwadze przepisy o dowodach określone w art. 180 i następnym Ordynacji podatkowej.

3) Dokumentowanie kosztu podatkowego

- „(...) W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się przy tym jednolicie, że aby dany koszt mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., musi być także należycie udokumentowany (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 lipca 2019 r., II FSK 2474/17, z 21 czerwca 2022 r., II FSK 2830/19). Zatem sposób gromadzenia i przechowywania dokumentacji księgowej, szczególnie opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczy w istocie zasad prowadzenia ewidencji rachunkowej wynikającej z przepisu art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. w związku z przepisami ustawy o rachunkowości, do których odsyła regulacja wynikająca wprost z ustawy podatkowej. Odwoływanie się do zasad rachunkowości w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. nie odnosi się więc jedynie do ustalenia, czy też oceny zastosowania zasad rachunkowości z punktu widzenia prawa bilansowego, lecz zawsze służy ocenie prawidłowości wymiaru podatku. Należy wobec tego przyjąć, że podatnik, prowadząc księgi rachunkowe, powinien przestrzegać przepisów prawa podatkowego regulujących wskazane elementy konstrukcyjne dotyczące wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

(wyrok NSA z 1 grudnia 2022 r., sygn. akt II FSK 1066/22)

- **Dokumentowanie kosztów podatkowych skanami dokumentów papierowych**

Przyjmuje się, że jednym z warunków zaliczania wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest jego właściwe udokumentowanie. W updog nie określono jednak, w jaki sposób należy dokumentować wydatki na potrzeby ujęcia ich w kosztach podatkowych. Należy mieć na uwadze, że na podstawie art. 9 ust. 1 ww. ustawy, 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, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Przyjmuje się zasadniczo, że jeśli dany dokument spełnia wymogi do uznania go za dowód księgowy dla celów bilansowych, to może być on uznany również za dokument stanowiący podstawę do ujęcia wydatku w kosztach podatkowych.

Dokumentowanie kosztu podatkowego wzbudza jednak w praktyce wiele wątpliwości m.in., czy właściwym dokumentem może być skan dokumentu papierowego. Do kwestii tej odniósł się podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów (dalej: MF), w piśmie z 4 maja 2021 r., nr DOP4.054.1.2021, będącym odpowiedzią na interpelację poselską nr 21954.

Dokumenty przechowywane w formie elektronicznej (skany)

MF przywołało art. 86 Ordynacji podatkowej, z którego wynika generalny wymóg przechowywania dokumentów przez podatników. W oparciu o ten przepis podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem doku-

menty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Oznacza to – zdaniem MF – że w każdym indywidualnym przypadku okres przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów może być różny ze względu na możliwość przerwania biegu terminu przedawnienia bądź zawieszenia jego biegu. Jednakże oceny, które dokumenty związane są z prowadzeniem ksiąg podatkowych, nie dokonuje się na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Można jej dokonać na podstawie przepisów odrębnych, które stanowią o wymogach dokumentu wprowadzanego do danej księgi podatkowej, jak również samej księgi podatkowej – np. ustawy o rachunkowości czy ustawy podatkowej prawa materialnego. Co przy tym ważne, przepisy Ordynacji podatkowej nie ograniczają ustalania dowodów w sprawie podatkowej do dokumentów papierowych, jednak każda forma dokumentowania zdarzenia powinna odpowiadać obowiązującym przepisom, w tym również spoza sfery przepisów prawa podatkowego.

MF wskazało, że ustawa o rachunkowości zawiera przepisy regulujące dokumentowanie przy pomocy dowodów księgowych zapisów zawartych w księgach, w tym zapisów dotyczących wydatków. Wynika z nich m.in., że:

- każdy wykazany w księgach rachunkowych wydatek powinien być udokumentowany odpowiednim dowodem; dowód ten powinien być rzetelny,
- treść dowodów księgowych może być przeniesiona na informatyczne nośniki danych pozwalające zachować w trwałej i niezmienionej postaci zawartość dowodów; warunkiem stosowania tej metody przechowywania danych jest posiadanie urządzeń pozwalających na odtworzenie dowodów w postaci wydruku, o ile inne przepisy nie stanowią inaczej; wydruk jest dowodem równoważnym z dowodem księgowym, z którego treść została przeniesiona na informatyczny nośnik danych; kierownik jednostki powinien w zasadach (polityce) rachunkowości określić m.in. przyjęte przez jednostkę zasady, służące ochronie dowodów księgowych.

Jeżeli jednostka skorzysta z możliwości przechowywania określonych dowodów księgowych w ww. sposób, to może zrezygnować z przechowywania ich pierwotnych form papierowych.

W związku z powyższym zdaniem MF, dokumenty źródłowe stanowiące podstawę do zapisów w księgach rachunkowych można przechowywać w dowolnej formie pod warunkiem, że będą mogły stanowić dowód zaistnienia zdarzenia gospodarczego, ujętego na ich podstawie w księgach rachunkowych. Brak oryginalnego dokumentu źródłowego nie oznacza konieczności automatycznego wyłączenia tego wydatku z kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji, **zarchiwizowane dokumenty, przechowywane wyłącznie w formie elektronicznej, w postaci skanów dokumentów (tj. po zeskanowaniu ich papierowych oryginałów, zarchiwizowaniu w formie elektronicznej oraz zniszczeniu papierowej wersji dokumentu) mogą – według MF – stanowić podstawę ujmowania wydatków jako koszty uzyskania przychodów.** Jak wskazało MF:

„(...) Dokumentowanie wydatków za pomocą skanów dokumentów papierowych archiwizowanych i przechowywanych w formie elektronicznej nie będzie stanowiło samostnej podstawy wyłączenia takich wydatków z kosztów uzyskania przychodów. Przechowywanie ich wyłącznie w formie elektronicznej można zatem uznać za dopuszczalne na potrzeby ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...).”

Możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej na gruncie CIT

MF udzieliło także odpowiedzi na pytanie, w jakim trybie zainteresowani podatnicy powinni występować o wydanie interpretacji indywidualnych w zakresie możliwości rozliczania w kosztach uzyskania przychodów wydatków udokumentowanych zarchiwizowanymi w formie elektronicznej dokumentami papierowymi.

Zdaniem MF, wątpliwości nie dotyczą kwalifikacji poszczególnych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów w świetle updog, lecz oceny, czy dany dokument stanowi wystarczający dowód zdarzenia gospodarczego zarówno co do treści, jak i formy. Celem kierowanych pytań nie jest zagadnienie sensu stricto związane z przedmiotem, podmiotem, powstaniem zobowiązania podatkowego, podstawą opodatkowania, rozliczeniem podatku, ale zagadnienie techniczne związane ze sposobem/systemem/procedurą przechowywania dokumentów w formie elektronicznej. Przedmiotem ww. wątpliwości nie jest kwestia interpretacji przepisów updog, lecz ocena procedury dokumentowania wydatków w formie elektronicznej. Tak sformułowane zagadnienie nie może – jak wskazało MF – stanowić podstawy wydania interpretacji indywidualnej dotyczącej przepisów updog w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej. Instytucja interpretacji indywidualnych służy bowiem wykładni przepisów obowiązującego prawa. Powyższa kwestia nie jest zatem zagadnieniem, w odniesieniu do którego mogłaby zostać wydana interpretacja przepisów prawa podatkowego i której podstawowym celem jest wyjaśnienie sytuacji prawnopodatkowej wnioskodawcy. Dlatego też interpretacja wydana w zakresie problemu, którego dotyczy zapytanie, nie rozstrzygałaby o skutkach podatkowych opisanego zdarzenia dla wnioskodawcy w zakresie updog.

4) Odsetki oraz inne wydatki związane z kredytem zaciągniętym przez spółkę na wypłatę dywidendy należnej jej udziałowcom nie stanowią kosztów uzyskania przychodów dla tej spółki. Tak uznał NSA w składzie siedmiu sędziów w uchwale z 12 grudnia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/11.

Sąd stwierdził, że oceniając możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek od kredytów czy pożyczek, należy ustalić, na jaki cel zostały one zaciągnięte. Tylko w odniesieniu do odsetek związanych z uzyskaniem przychodów bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów można rozważać, czy stanowią one koszty podatkowe. Zdaniem sądu, nie budzi zastrzeżeń, iż koszty poniesione przez spółkę z tytułu zaciągniętego kredytu (pożyczki) na wypłatę dywidendy nie przyczyniają się do osiągnięcia przychodu. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim tego, czy można je uznać za wydatki poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Według NSA:

„(...) Z brzmienia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jednoznacznie wynika, że kategoria podatkowa kosztów uzyskania przychodów obejmuje wyłącznie te koszty, które poniesiono w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Z kolei pojęcia przychodu w znaczeniu, jakie przyznaje mu ten przepis, nie można rozumieć w inny sposób niż to wynika z treści przepisów art. 7 ust. 2 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. Ponad wszelką wątpliwość do podatkowej kategorii „dochodu” rozumianego jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, a tym bardziej przychodu, nie można zaliczyć zobowiązania podatnika (spółki kapitałowej) do wypłaty na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy) należnego im udziału w zysku (dywidendy). Omawiany przepis w tym zakresie jest jasny i w sposób precyzyjny formułuje przesłanki powiązania kosztów z przychodami lub źródłem przychodów.

(...) prawo do dywidendy nie jest należnością spółki, lecz należnością wspólnika, czyli podmiotu dysponującego odrębną od spółki podmiotowością prawną, przyznaną w wyniku podziału czystego zysku. Należne udziałowcom dywidendy z tytułu udziału w spółce kapitałowej są środkami przenoszonymi z majątku spółki do majątku jej wspólnika, które to świadczenie stanowi realizację szczególnego zobowiązania wynikającego z relacji spółka kapitałowa – wspólnik. Wprawdzie dywidenda jest pochodną – bo zależną od istnienia/wystąpienia – zysku, jednakże jest zarazem kategorią odrębną od przychodu spółki, ponieważ jest należna innemu podmiotowi. (...)”

Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 344/14, z 18 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1991/12 i z 11 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2023/11. Pogląd ten podzielają organy podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 15 lipca 2016 r., nr IPPB6/4510-277/16-4/SO.

Inaczej NSA uznał jednak w wyroku z 3 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 249/12, stwierdzając, że **odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów**. Według NSA, koszt kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy należy traktować jako wydatek związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. NSA stwierdził, że „wycofanie” środków finansowych już zaangażowanych w działalność gospodarczą tylko po to, by przeznaczyć je na wypłatę dywidendy, byłoby działaniem nieracjonalnym. Działanie to mogłoby ponadto doprowadzić do strat związanych z karami umownymi, odszkodowaniami, itp. Równie nieracjonalne byłoby działanie podatnika, które polegałoby na nieangażowaniu własnego kapitału w działalność gospodarczą tylko po to, by zapewnić środki finansowe na przyszłą wypłatę dywidendy. Zdaniem NSA:

„(...) nie powinna budzić zastrzeżeń teza, że zaciągnięcie przez spółkę kredytu na wypłatę dywidendy można traktować jako wydatek związany z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., gdyż osiągnięcie zysku jest zarówno podstawowym celem funkcjonowania spółki akcyjnej, jak i wspólników, których kapitał zaangażowany jest w funkcjonowanie spółki i osiągnięcie przez nią przychodów. Co więcej, zaciągnięty przez spółkę kredyt na wypłatę dywidendy w takim przypadku nie tylko zabezpieczy źródło przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, jak i zapobiegnie utracie płynności finansowej. (...)”

5) Wydatki związane z wypłatą dywidendy oraz z wypełnianiem obowiązków ustawowych spółki

Wydatki związane z wypłatą dywidendy (np. koszty opłat bankowych za dokonanie przelewu z tytułu dywidendy, za przelew zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy, koszty opłat pocztowych związanych z wysyłką informacji/deklaracji podatkowych do organów podatkowych oraz do akcjonariuszy) nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Kosztem podatkowym nie są również koszty związane z wypełnianiem przez spółkę obowiązków ustawowych, takie jak koszty usług doradczych w zakresie obowiązków spółki, w szczególności jako płatnika na gruncie prawa podatkowego, koszty postępowań sądowych związanych m.in. z ustaleniem praw akcjonariuszy do dywidendy, koszty obsługi zajęć komorniczych i innych tytułów wykonawczych lub innych skutecznych dyspozycji dotyczących pobierania pożytków z akcji. Wydatki te nie wykazują bowiem związku z przychodami spółki. Tak orzekł NSA w wyroku z 1 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1447/13.

NSA wskazał, że przy kwalifikowaniu danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów konieczne jest dokonanie jego indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego lub pośredniego związku z przychodem, bądź też zabezpieczeniem lub zachowaniem źródła przychodów (nie dotyczy to wydatków wprost wskazanych jako niestanowiące kosztów podatkowych). Gdy ów związek przyczynowy jest niejednoznaczny, należy – zdaniem sądu – odwołać się do zasad racjonalnego rozumowania, odrębnie w odniesieniu do każdego wydatku, oceniając, czy takie właśnie, a zatem uzasadnione i celowe, było określone działanie podatnika.

Sąd wskazał, że z art. 347 K.s.h. wynika, że roszczenie o wypłatę dywidendy stanowi element cywilnoprawnego stosunku zobowiązaniowego pomiędzy dwoma podmiotami prawnymi, tj. spółką dysponującą przychodem w postaci pieniędzy a akcjonariuszem, któremu przysługuje prawo do żądania dywidendy. Skoro roszczenie o wypłatę dywidendy nie jest należnością spółki, lecz jej akcjonariusza, to choć jest pochodną osiągniętego zysku, nie można jej utożsamiać z jej przychodem. W konsekwencji wypłata dywidendy nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów, gdyż wydatek ten nie wykazuje związku z przychodami spółki.

Dla wzmocnienia swojego stanowiska sąd odwołał się do argumentacji zawartej w uchwale siedmiu sędziów NSA z 12 grudnia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/11, dotyczącej uznania za koszt uzyskania przychodów wydatków związanych z kredytem zaciągniętym na wypłatę dywidendy stwierdzając, że:

„(...) Choć uchwała ta dotyczy kwestii uznania za koszt uzyskania przychodów wydatków związanych z kredytem zaciągniętym na wypłatę dywidendy przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, to dla potrzeb rozpatrywanej sprawy ma istotne znaczenie. Należy bowiem z jednej strony odróżnić cel podatnika – spółki akcyjnej, jakim jest dążenie do osiągnięcia przychodów (zysków) z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej lub do zabezpieczenia albo zachowania źródła przychodów od obowiązku wywiązania się z drugiej strony przez spółkę wobec akcjonariuszy, wynikającego z odrębnych przepisów.

Z tych też powodów ewentualne „sankcje” w postaci wydatków z tytułu „niedopełnienia obowiązków” utraty „wizerunku spółki” z powodu niewypłacenia dywidendy jako niemające związku z przychodem, nie mogły (...) stanowić kosztów uzyskania przychodów. (...)”

6) Wydatki ponoszone w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki a koszty uzyskania przychodów

Ujmowanie w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego w spółce kapitałowej wzbudza wątpliwości. Dotyczą one kwestii: czy skoro przychody otrzymane przez spółkę w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego nie stanowią przychodu (na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy), to wydatki związane z takim podwyższeniem nie powinny stanowić kosztów uzyskania przychodów?

Problem ten był przedmiotem uchwały siedmiu sędziów NSA z 24 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 6/10. W uchwale tej **NSA rozróżnił dwie kategorie wydatków ponoszonych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego. Pierwsza – to wydatki bezpośrednio związane z ww. podwyższeniem, bez poniesienia których operacja ta nie byłaby możliwa. Nie stanowią one kosztów uzyskania przychodów.** Według NSA, zalicza się do nich: opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych. W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego w drodze emisji akcji, będących przedmiotem oferty publicznej, objętych prospektem emisyjnym, do kategorii tej zalicza się dodatkowo ponoszone w związku z tym opłaty giełdowe, koszty druku dokumentów akcyjnych, koszty sporządzenia, drukowania oraz dystrybucji prospektu emisyjnego lub jego skróconej wersji oraz koszty oferowania papierów wartościowych. **Druga grupa kosztów to pozostałe wydatki, które stanowią koszty ogólne funkcjonowania spółki kapitałowej, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.** W uchwale NSA czytamy:

„(...) W przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym, odwołując się do uchwały organów spółki, wyjaśniono, że zobowiązywała ona do podwyższenia jej kapitału zakładowego w drodze emisji akcji w ramach oferty publicznej. W związku z tym spółka ponosi wydatki związane bezpośrednio i pośrednio z podwyższeniem kapitału zakładowego i ofertą publiczną swoich akcji.

Do kategorii wydatków bezpośrednio związanych z podwyższeniem kapitału zaliczono opłaty notarialne, opłaty sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty konieczne dla dopuszczenia akcji do obrotu oraz opłaty za publikację. Z kolei do wydatków pośrednich (wydatki związane z ofertą, niewarunkujące jednak emisji oferty publicznej) zaliczono usługi związane z przygotowaniem prospektu emisyjnego, publicznym udostępnieniem prospektu, poszukiwaniem inwestorów, techniczno-organizacyjną obsługą i prowadzeniem oferty publicznej, koordynowaniem i raportowaniem o przebiegu procesu oferty, rozliczeniem oferty publicznej. W tym zakresie wskazano na usługi doradztwa, w tym doradztwa inwestycyjnego, pomoc prawną, usługi audytorskie, wyceny, tłumaczenia, usługi i pośrednictwo firmy inwestycyjnej, oferującego i subemitenta, usługi marketingowe i poligraficzne. Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego powstały wątpliwości w zakresie zakwalifikowania poszczególnych wydatków bezpośrednio i pośrednio związanych z podwyższeniem kapitału w drodze emisji publicznej akcji do kosztów uzyskania przychodów w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.).

(...) decydująca o wyniku sprawy była wykładnia przepisów art. 15 ust. 1 i art. 12 ust. 4 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

Dokonując analizy prawnej spornych przepisów, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. dotyczy przychodów wyłączonych z przychodów opodatkowanych, które są przysporzeniami traktowanymi przez przepisy o rachunkowości jako niebędące składnikiem rachunku wyników. Są to zdarzenia bilansowe, które z natury rzeczy nie stanowią przychodów. Innymi słowy, ponieważ operacje te nie mają charakteru definitywnego, to powinny być neutralne podatkowo (...). Podzielając ten punkt widzenia za uprawniony należy uznać wniosek, iż koszty ponoszone w celu utworzenia lub powiększenia kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., a więc koszty poniesione na utworzenie lub powiększenie źródła przychodów, nie mogą być uznane za koszty podatkowe, chociażby pośrednio zorientowane na uzyskanie przychodów, gdyż inny jest cel ich poniesienia. Wpłaty na podwyższenie kapitału w drodze emisji akcji, o których mowa we wniosku o interpretację, nie są dla spółki przysporzeniem o charakterze trwałym i jako służące budowie źródła przychodów mają zasadniczo odmienny charakter od wydatków związanych z uzyskaniem przychodów (pośrednio czy bezpośrednio), względnie zmierzających do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Chybione jest w związku z tym rozumowanie, że przedmiotowe wydatki należy łączyć nie z przysporzeniami związanymi z utworzeniem lub powiększeniem kapitału zakładowego, lecz z przychodami, które dopiero zostaną uzyskane z działalności gospodarczej. Poza wcześniej zaprezentowanymi wywodami należy dodatkowo podnieść, że kwalifikując określony wydatek jako koszt podatkowy, należy brać pod uwagę moment poniesienia wydatku, a nie moment osiągnięcia przychodów. Nieuprawnione jest łączenie w sposób pośredni wydatków powiązanych z przychodem nieopodatkowanym z osiągnięciem innych przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (...)

Skoro z przedstawionego (...) stanu faktycznego wynikało, że ponoszone wydatki były bezpośrednio związane z pozyskaniem dodatkowego kapitału w drodze emisji publicznej akcji, to wydatki te nie mogły stanowić kosztu podatkowego w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

(...) Nie można natomiast zgodzić się z tą częścią krytyki, która wskazuje na konieczność uwzględnienia tego rodzaju wydatków w całości, jako związanych z kategorią „nie-przychodów” z art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można mówić na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych o innych przychodach niż te, które zostały wymienione w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. Konstrukcja tego przepisu powoduje, że gdyby nie wyłączenie z przychodów w art. 12 ust. 4 pkt 4 tej ustawy, wpłaty na kapitał zakładowy, również w przypadku jego podwyższenia, stanowiłyby przychód spółki kapitałowej. Na zasadzie wyrażonej w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., przychód ten brany byłby w rachunku wyliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Tego rodzaju przychód, a „nie-przychód” z mocy art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy jest pomijany dla celów podatkowych. Jeden ze skutków tej regulacji stanowi (...), że wydatki bezpośrednio powiązane z tym przychodem i warunkujące jego wystąpienie w postaci wniesienia podwyższonego kapitału nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów. Ocena ta nie może jednak zostać rozciągnięta na tę część wydatków ogólnych spółki kapitałowej, których poniesienie tego rodzaju związku już nie cechuje, tzw. koszty ogólne funkcjonowania osoby prawnej służące zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów i niewykazujące związku z konkretnym przychodem. Zgodzić należy się zatem z oceną, że wydatki związane z nabyciem usług w celu emisji akcji należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Są one typowymi kosztami pośrednimi związanymi z prowadzoną działalnością gospodarczą, której efekty podlegają opodatkowaniu.

Podsumowując, stwierdzić należy, że tylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosz-

tami uzyskania przychodów, stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 4 oraz art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Do tego rodzaju wydatków niewątpliwie należy zaliczyć opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych, a w przypadku podwyższenia kapitału w drodze emisji akcji będących przedmiotem oferty publicznej, objętych prospektem emisyjnym, dodatkowo ponoszone w związku z tym opłaty giełdowe, koszty druku dokumentów akcyjnych, koszty sporządzenia, drukowania oraz dystrybucji prospektu emisyjnego lub jego skróconej wersji oraz koszty oferowania papierów wartościowych.

Pozostałe wydatki, stanowiąc koszty ogólne funkcjonowania spółki kapitałowej, stanowią zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. koszty uzyskania przychodów.”

Uchwała siedmiu sędziów NSA odnosi się co prawda do wydatków na podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach akcyjnych, lecz zdaniem autorki, może ona posłużyć również do kwalifikacji kosztów związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego w spółkach z o.o.

Mimo podjęcia powyższej uchwały nadal problemowe jest kwalifikowanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na usługi doradcze. Część sądów administracyjnych podzieliło stanowisko wyrażone w ww. uchwale, że wydatki na usługi doradcze związane z podwyższeniem kapitału zakładowego są kosztem podatkowym, gdyż są to wydatki związane z ogólnym funkcjonowaniem podmiotu gospodarczego, a nie wydatki związane bezpośrednio z podwyższeniem kapitału zakładowego. Tak orzekł np. NSA w wyroku z 19 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2993/13, z 13 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 3210/12 i z 20 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1044/12.

Odmienne stanowisko NSA zajął jednak w wyroku z 6 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1470/10, uznając, że **wydatki na usługi doradcze są wydatkami na podwyższenie kapitału zakładowego, a więc nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.**

7) Koszty badania sprawozdań finansowych

Koszty badania sprawozdania finansowego to koszty poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, w związku z czym stanowią one koszty uzyskania przychodów. Nie ma przy tym znaczenia to, czy badanie sprawozdania jest obligatoryjne, czy dobrowolne.

Ministerstwo Finansów w piśmie z 26 kwietnia 2002 r., nr PB3-8214-99/WK/02 stwierdziło: „Wydatki poniesione na badanie sprawozdania finansowego, zarówno o charakterze obligatoryjnym, jak i prowadzonego na podstawie decyzji organów jednostki, która nie ma ustawowego obowiązku poddawania badaniu jej rocznych sprawozdań finansowych – w myśl (...) art. 15 ust. 1 (up dop – przyp. autorki) zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich faktycznego poniesienia. Powyższe dotyczy badania, które związane jest ze zwykłym tokiem działalności podmiotu, a nie np. w celu sprzedaży przedsiębiorstwa.”

8) Ekwiwalenty dla pracowników za pranie i używanie własnej odzieży roboczej oraz własnych narzędzi na potrzeby pracodawcy

Ww. ekwiwalenty nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy. Stanowią one zatem koszty podatkowe, jeżeli celem poniesienia tych wydatków było osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Ekwiwalenty pieniężne, które pracodawca wypłaca pracownikom zgodnie z przepisami prawa pracy (np. ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej, za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, za używanie własnych narzędzi, materiałów lub sprzętu pracownika do pracy na rzecz pracodawcy), **wykazują związek (pośredni) z przychodami pracodawcy. Mogą one zatem zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.**

9) Spotkania integracyjne i inne imprezy okolicznościowe

a) W odpowiedzi na zapytanie Wydawnictwa Podatkowego GOFIN, Ministerstwo Finansów w piśmie z 2 stycznia 2006 r. wyjaśniło:

„W odpowiedzi na Pani pismo dotyczące możliwości zaliczania do kosztów podatkowych wydatków związanych z organizacją imprez okolicznościowych dla pracowników firmy, w formie spotkań integracyjnych, świątecznych czy imprez rekreacyjno-sportowych oraz ewentualną możliwość uznania wydatków na organizację takich imprez za wydatki na działalność socjalną, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje. Pragniemy zauważyć, iż właściwym organem do rozstrzygnięcia, czy wydatki, o których mowa w pytaniu, mogą zostać uznane za wydatki na działalność socjalną, jest Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej. Jak wynika jednak z ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z funduszu uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z funduszu (art. 8 ust. 1). A zatem organizacja imprezy okolicznościowej nie powinna być finansowana ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, jeżeli nie uzależnia przyznawania tego świadczenia od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z tego funduszu. Stanowisko takie znajduje również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym (wyrok SN z dnia 20 sierpnia 2001 r., sygn. akt I PKN 579/00). W sytuacji, gdyby istniała prawna możliwość sfinansowania organizacji imprezy okolicznościowej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, należy zauważyć, iż wydatki z tego funduszu nie będą stanowić kosztów podatkowych (art. 16 ust. 1 pkt 45 updop). Kosztami takimi są bowiem odpisy dokonywane przez podatnika na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b) updop).

W przypadku natomiast sfinansowania organizacji imprezy okolicznościowej ze środków obrotowych, zdaniem Ministerstwa Finansów, wydatki poniesione na jej organizację mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Stosownie bowiem do art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Wydatek podlega więc zaliczeniu do kosztów podatkowych, jeżeli spełnia określone w art. 15 ust. 1 updop warunki, a zatem jeżeli został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów, czyli jego poniesienie ma lub może mieć wpływ na osiągane przez podatnika przychody, oraz ma on związek z prowadzoną działalnością. Taki pogląd jest też prezentowany w orzecznictwie sądowym. Kosztami podatkowymi są również tzw. koszty pracownicze. Koszty te obejmują przede wszystkim wynagrodzenie zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie i diety oraz wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników. Mogą również obejmować wydatki ponoszone na rzecz pracowników w postaci organizacji dla nich imprez okolicznościowych i integracyjnych. Wydatki te związane są bowiem z prowadzoną przez podatnika działalnością oraz mają na celu poprawę atmosfery pracy i zintegrowanie pracowników z pracodawcą (podatnikiem), a przez to zwiększenie efektywności ich pracy.”

b) **Także organy podatkowe obecnie uznają, że wydatki związane z organizacją imprezy integracyjnej mogą być kosztem uzyskania przychodów, pod warunkiem jednak, że celem takiej imprezy jest zintegrowanie pracowników z firmą oraz między sobą, poprawa atmosfery pracy, motywacja do lepszej pracy, itd.** Jeśli natomiast spotkanie nie spełnia ww. warunków, a jego wyłącznym celem jest rozrywka i konsumpcja sama w sobie, to wydatki na organizację takiej imprezy nie stanowią kosztów uzyskania przychodów ze względu na brak związku z przychodami pracodawcy.