

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

KOSZTY 2016 PO ZMIANACH

- Jakie zmiany wprowadzono w przepisach o kosztach uzyskania przychodów na 2016 r.
- Jakie koszty należy ustalać w sposób ryczałtowy
- Jak rozpoznawać KUP w działalności gospodarczej
- Jakie wydatki stanowią KUP z najmu i dzierżawy
- W jaki sposób ustalać koszty uzyskania niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych i z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw



INDEKS 331783

ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **INFOR** **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych



CERTYFIKOWANE WIDEOSZKOLENIA

księgowych i kadrowych

**PONAD
700 LEKCJI**

Wersje audio i wideo

**AKTUALNA
TEMATYKA**

Prawo pracy
Podatki dochodowe
Finanse publiczne
VAT

**CERTYFIKATY
WIEDZY**

**ALERT
SZKOLENIOWY**

Aplikacja informująca
o najnowszych
wideoszkoleniach

www.wideoakademia.infor.pl

Zawsze online!
Zawsze tam, gdzie Ty!



sklep.infor.pl



22 212 07 30 lub 801 626 666



bok@infor.pl



Spis treści

ZMIANY 2016

1. ZMIANY W PRZEPISACH O KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW NA 2016 R.	7
2. CHARAKTERYSTYKA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	7
2.1. Rodzaje kosztów uzyskania przychodów	8
2.2. Definicja kosztów uzyskania przychodów	8
2.3. Źródło finansowania kosztów uzyskania przychodów	9
2.4. Udokumentowanie poniesienia kosztu	9
3. ZRYCZAŁTOWANE KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	9
3.1. Pracownicze koszty uzyskania przychodów	9
3.1.1. Miesięczne a roczne limity pracowniczych kosztów uzyskania przychodów	10
3.1.2. Podwyższone koszty uzyskania przychodów	10
3.1.3. Pracownicze koszty uzyskania przychodów a brak przychodu pracownika w danym miesiącu	11
3.1.4. Pracownicze koszty uzyskania przychodów w wysokości kosztów faktycznie poniesionych	11
3.2. Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów posiadaczy praw własności przemysłowej	12
3.3. Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów twórców i artystów	12
3.4. Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście	14
3.5. Koszty uzyskania przychodów uzyskanych na podstawie umów, do których stosuje się przepisy dotyczące umów zlecenia lub umów o dzieło	15
3.6. Możliwość zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów	15
4. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ	15
4.1. Dokumentowanie kosztów uzyskania przychodów	16
4.1.1. Dokumentowanie kosztów uzyskania przychodów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów	16
4.1.2. Dokumentowanie kosztów uzyskania przychodów w księgach rachunkowych	18
4.1.3. Wadliwość dokumentów dotyczących wydatków	18
4.2. Potrącalność kosztów w czasie	18
4.2.1. Kasowa metoda rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów	19
4.2.2. Memoriałowa metoda rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów	19
4.2.3. Stosowanie metody memoriałowej do kosztów dotyczących dwóch i więcej lat podatkowych	20
4.2.4. Metoda memoriałowa a opłaty ponoszone w związku z zawieraniem umów leasingu	21
4.2.5. Koszty wynagrodzeń i składek „pracowniczych”	21
4.3. Korygowanie kosztów uzyskania przychodów	22
4.3.1. Stan prawny obowiązujący do końca 2015 r.	22
4.3.2. Stan prawny obowiązujący od 1 stycznia 2016 r.	22
4.3.3. Zakres stosowania nowych przepisów o korygowaniu przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów	24
4.3.4. Likwidacja obowiązku zmniejszania kosztów uzyskania przychodów o nieuregulowane kwoty	24
4.4. Amortyzacja	25
4.4.1. Składniki majątku zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	25
4.4.1.1. Środki trwałe podlegające amortyzacji	25
4.4.1.2. Wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji	26
4.4.1.3. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji	27
4.4.2. Składniki majątku o niskiej wartości początkowej	28
4.4.3. Wartość początkowa	28
4.4.4. Metody amortyzacji	31
4.4.4.1. Metoda liniowa	31
4.4.4.2. Metoda degresywna	33
4.4.4.3. Amortyzacja według stawek indywidualnych	34

ZMIANY 2016

4.4.5. Amortyzacja inwestycji w obcych środkach trwałych a amortyzacja budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie	35
4.4.6. Amortyzacja po nabyciu środka trwałego będącego przedmiotem inwestycji w obcym środku trwałym	36
4.4.7. Amortyzacja jednorazowa	36
4.4.8. Ulepszenie środków trwałych	38
4.4.9. Odpisy amortyzacyjne niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	39
4.4.9.1. Odpisy amortyzacyjne samochodów o wartości przekraczającej równowartość 20 000 euro	39
4.4.9.2. Odpisy amortyzacyjne dotyczące części wartości początkowej zwróconej w jakiegokolwiek formie	39
4.4.9.3. Pozostałe niestanowiące kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne	40
4.5. Koszty używania samochodów i innych pojazdów	41
4.5.1. Wydatki na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby działalności pracodawcy	41
4.5.2. Wydatki z tytułu używania samochodów osobowych niezaliczonych do środków trwałych lub niestanowiących składników majątku podatników	44
4.5.3. Koszty ubezpieczeń samochodów osobowych jako koszty uzyskania przychodów	46
4.5.4. Straty oraz koszty remontów powypadkowych samochodów nieobjętych ubezpieczeniem dobrowolnym	46
4.5.5. Koszty używania samochodów służbowych udostępnianych pracownikom na cele prywatne	47
4.5.6. Koszty samochodów parkowanych w miejscu zamieszkania pracowników	48
4.6. Koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników	48
4.6.1. Koszty kształcenia pracowników	48
4.6.2. Koszty podróży służbowych pracowników przekraczające limity określone przepisami prawa pracy	49
4.6.3. Koszty zakupu napojów oraz produktów spożywczych	49
4.6.4. Koszty zakupu różnego rodzaju biletów wstępu oraz karnetów	50
4.6.5. Koszty imprez integracyjnych	50
4.6.6. Koszty ubrań służbowych	51
4.6.7. Koszty opłacanych za pracowników obowiązkowych składek członkowskich	51
4.6.8. Koszty związane z obejmowaniem dzieci pracowników opieką	51
4.6.9. Koszty zapomóg	52
4.6.10. Koszty badań lekarskich osób zatrudnianych na umowę zlecenie	53
4.7. Koszty reklamy i reprezentacji	53
4.7.1. Pojęcia reklamy i reprezentacji	53
4.7.2. Koszty upominków	54
4.7.3. Koszty przekazywanych próbek	55
4.7.4. Koszty organizacji szkoleń, konferencji, kongresów, spotkań promocyjnych, targów	55
4.7.5. Koszty spotkań biznesowych	56
4.7.6. Koszty drobnych poczęstunków dla klientów	56
4.7.7. Koszty sprzedaży premiowej	56
4.7.8. Koszty sponsoringu	57
4.8. Odszkodowania i kary umowne jako koszty uzyskania przychodów	58
4.8.1. Kary umowne i odszkodowania z tytułu zwłoki w dostarczeniu towarów lub wykonania robót i usług	58
4.8.2. Odsetki za zwłokę w regulowaniu płatności	59
4.8.3. Kary umowne i odszkodowania będące skutkiem zaniedbań lub braku staranności podatników oraz ich pracowników	59
4.9. Wierzytelności nieściągalne w kosztach uzyskania przychodów	60
4.9.1. Wierzytelności odpisane jako nieściągalne	60
4.9.2. Przedawnione wierzytelności nieściągalne	62
4.9.3. Zwrot wierzytelności nieściągalnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów	62
4.9.4. Odpisy aktualizujące jako koszty uzyskania przychodów	63
4.10. Koszty kształcenia	64
4.10.1. Koszty kształcenia własnego osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą	64
4.10.2. Koszty kształcenia osób współpracujących	65
4.10.3. Koszty kształcenia wspólników spółek cywilnych i osobowych	65

ZMIANY 2016

4.11. Inne koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej	65
4.11.1. Koszty przejazdów między miejscem zamieszkania a miejscem prowadzenia działalności gospodarczej	65
4.11.2. Wynagrodzenia żon i małoletnich dzieci podatników oraz wspólników	66
4.11.3. Koszty pożyczek i kredytów	66
4.11.4. Zagraniczny VAT jako koszt uzyskania przychodów	67
4.11.5. Wysokość kosztu uzyskania przychodu w przypadku nabycia kasy rejestrującej	67
4.11.6. Zakupy odzieży przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą	68
4.11.7. Koszty wynajmu mieszkań w podróży służbowej przedsiębiorców	68
4.11.8. Diety z tytułu podróży służbowych osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą	68
4.11.9. Koszty podróży służbowych członków zarządu spółek	69
4.11.10. Koszty upomnień związanych z niewykonaniem zobowiązań publicznoprawnych	69
4.11.11. Straty powstające na skutek kradzieży pieniędzy	69
4.11.12. Koszty związane z podwyższaniem kapitału zakładowego	70
4.11.13. Koszty przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową	70
4.11.14. Niepodlegający odliczeniu zryczałtowany zwrot podatku wypłacany rolnikom	71
4.11.15. Przedpłaty, zaliczki oraz zadatki	71
4.11.16. Zaliczki wpłacane przez wierzycieli komornikom	71
4.11.17. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów ze względu na źródło finansowania	71
4.11.18. Koszty pozyskiwania dotacji unijnych	72
5. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z NAJMU I DZIERŻAWY	73
5.1. Amortyzacja przedmiotu wynajmu	73
5.2. Koszty zakupu wyposażenia	73
5.3. Koszty remontów	73
5.4. Odsetki od kredytów	74
5.5. Podatek od nieruchomości	75
5.6. Koszty ponoszone w trakcie przerwy w wynajmie	75
6. KOSZTY UZYSKANIA NIEKTÓRYCH PRZYCHODÓW Z KAPITAŁÓW PIENIĘŻNYCH	75
6.1. Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia papierów wartościowych	75
6.2. Koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji)	76
6.3. Koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową	77
6.4. Koszty uzyskania przychodów praw wynikających z papierów wartościowych	77
6.5. Koszty uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów lub akcji	77
7. KOSZTY NIEKTÓRYCH PRZYCHODÓW Z ODPLĄTNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I PRAW	78
7.1. Koszty nabycia oraz koszty wytworzenia	79
7.2. Nakłady stanowiące koszt uzyskania przychodów	79
7.3. Spłata kredytów zaciągniętych na nabycie lub wybudowanie zbywanego domu lub mieszkania	80
7.4. Waloryzacja kosztów nabycia oraz kosztów wytworzenia	80
8. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	81
8.1. Czy kwota wypłacona w ramach regresu ubezpieczeniowego stanowi koszt podatkowy	81
8.2. Czy można amortyzować środki trwałe udostępnione kontrahentom	82
8.3. Jak powiększyć wartość początkową środka trwałego o sporne kwoty nieuwzględnione pierwotnie	82
8.4. Kiedy skapitalizowane odsetki mogą być zaliczane do kosztów podatkowych	83
8.5. Czy ubezpieczenie kredytu stanowi koszt uzyskania przychodów	84
8.6. Czy odsetki od kredytu zaciągniętego na zwrot dopłat mogą zostać zaliczone do kosztów	85

8.7. Czy jest kosztem prowizja za możliwość korzystania z kredytu w ramach rachunku firmowego	86
8.8. Czy dłużnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty windykacji, którymi obciążyła go firma windykacyjna	86
8.9. Czy wierzytelność przedawnioną można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów	87
8.10. Czy zabezpieczenie hipoteczne na nieruchomości dłużnika wyklucza możliwość zaliczenia wierzytelności nieściągalnej do kosztów	88
8.11. Czy można zaliczyć do kosztów odszkodowanie zapłacone z powodu zatarasowania wejścia do innej firmy	89
8.12. Czy można zaliczyć do kosztów odszkodowanie za bezumowne korzystanie z nieruchomości	90
8.13. Kiedy można zaliczyć do kosztów wierzytelność nieściągalną, udokumentowaną postanowieniem komornika wydanym przed dwoma laty	91
8.14. Jak obliczyć i amortyzować wartość firmy	92
8.15. Czy przebywając w innym kraju UE przez większą część miesiąca, można zaliczać do kosztów diety oraz wydatki na nocleg	93
8.16. Jakie skutki podatkowe rodzi przekazanie małżonkowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa	94
8.17. Czy można zaliczyć do kosztów wydatek na szkolenia BHP dla pracodawców	96
8.18. Czy podatnik, który nie ma prawa jazdy, może zaliczać do kosztów wydatki związane z samochodem	96

Koszty 2016 – po zmianach

1. Zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów na 2016 r.

Z początkiem 2016 r. w ustawach o podatkach dochodowych dokonano wiele zmian, lecz tylko kilka z nich dotyczy przepisów o kosztach uzyskania przychodów. Część z tych zmian jest jednak dla podatników bardzo istotna.

Przede wszystkim należy wskazać, że z dniem 1 stycznia 2016 r. uchylony został art. 24d ustawy o PIT oraz art. 15b ustawy o CIT. Były to przepisy nakazujące dłużnikom zmniejszać koszty uzyskania przychodów o zaliczone do nich, lecz niezapłacone w określonych przepisami terminach kwoty. W konsekwencji podatnicy podatku dochodowego nie są już obowiązani do korygowania kosztów z tytułu niezapłaconych faktur. Więcej na temat tej zmiany w punkcie 4.3.4. Likwidacja obowiązku zmniejszania kosztów uzyskania przychodów o nieuregulowane kwoty.

Bardzo ważną zmianą jest również określenie zasad, na jakich należy korygować koszty uzyskania przychodów w przypadkach, gdy korekta nie jest spowodowana błędem lub pomyłką. Do końca 2015 r. nie było takich przepisów, a w konsekwencji przyjmowano, że koszty uzyskania przychodów powinny być korygowane wstecznie, tj. najczęściej w dacie ich poniesienia. Więcej na temat tej zmiany w punkcie 4.3. Korygowanie kosztów uzyskania przychodów.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. w ustawach o podatku dochodowym dodane także zostały przepisy przewidujące możliwość zaliczania przez pracodawców do kosztów uzyskania przychodów wielu wydatków związanych z obejmowaniem opieką dzieci pracowników. Zmiany te omówione zostały w punkcie 4.6.8 Koszty związane z obejmowaniem dzieci pracowników opieką.

Wskazane zmiany są najważniejsze, ale nie jedyne. Pozostałe, dokonane z początkiem 2016 r., zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów polegały na:

- 1) umożliwieniu amortyzacji według stawek indywidualnie ustalanych, wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych oraz platform wiertniczych lub produkcyjnych (zob. również punkt 4.4.4.3. Amortyzacja według stawek indywidualnych),
- 2) dodaniu przepisów wyłączających możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów specjalnego podatku węglowodorowego (zob. art. 23 ust. 1 pkt 63 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 67a ustawy o CIT). Przepisy te w praktyce znajdują zastosowanie dopiero od 1 stycznia 2020 r., gdyż dopiero od tego dnia podatnicy specjalnego podatku węglowodorowego będą obowiązani do jego płacenia,
- 3) dokonaniu wielu zmian w przepisach związanych z wprowadzeniem nowego rodzaju postępowania, tj. postępowania restrukturyzacyjnego (zob. przykładowo art. 23 ust. 1 pkt 40 i art. 23 ust. 3 pkt 2 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 43 lit. b i art. 16 ust. 2a ustawy o CIT),
- 4) dostosowaniu treści art. 23 ust. 1 pkt 16b ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 19b ustawy o CIT do zmian dokonanych z dniem 1 stycznia 2016 r. w ustawie z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 140 z późn. zm.),
- 5) dostosowaniu treści art. 23 ust. 1 pkt 16c ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 19c ustawy o CIT do treści obowiązującej od 1 stycznia 2016 r. ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. poz. 1688),
- 6) dostosowaniu treści art. 23 ust. 1 pkt 57 ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1b pkt 1 i art. 16 ust. 1 pkt 59 ustawy o CIT do zmian wprowadzanych ustawą z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. poz. 1844).

2. Charakterystyka kosztów uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów pełnią fundamentalną rolę przy ustalaniu wysokości podatku dochodowego. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają bowiem, co do zasady, nie przycho-

dy, lecz dochody osiągane przez podatników podatku dochodowego (zob. art. 9 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 7 ust. 1 ustawy o CIT). Dochodami są zaś osiągane przez podatników nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania (zob. art. 9 ust. 2 ustawy o PIT oraz art. 7 ust. 2 ustawy o CIT).

2.1. Rodzaje kosztów uzyskania przychodów

Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym wyróżnić można dwa rodzaje kosztów uzyskania przychodów. Są to:

- 1) koszty uzyskania przychodów rozpoznawane w rzeczywistej wysokości,
- 2) koszty uzyskania przychodów rozpoznawane w wysokości zryczałtowanej.

Koszty uzyskania przychodów w wysokości zryczałtowanej występują tylko na gruncie ustawy o PIT (więcej na ten temat w **części 3. Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów**), przy czym stosowane są one tylko do mniejszej części przychodów opodatkowanych tym podatkiem (od większości przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych potrącane są koszty uzyskania przychodów w rzeczywistej wysokości). Natomiast podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych rozpoznają wyłącznie koszty uzyskania przychodów w rzeczywistej ich wysokości.

2.2. Definicja kosztów uzyskania przychodów

Pojęcie kosztów uzyskania przychodów definiują przepisy art. 22 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Z przepisów tych wynika, że kosztami uzyskania przychodów są koszty spełniające łącznie dwa warunki, tj.:

- 1) są kosztami poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (ciężar udowodnienia, że warunek ten jest spełniony, obciąża przede wszystkim podatnika – zob. przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 22 grudnia 2014 r. – I SA/Bd 1104/14),
- 2) nie należą do kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

Ad 1. Określenia „koszty poniesione” nie należy rozumieć jako wydatków podatników. Ze słowników języka polskiego wynika bowiem, że „ponieść” oznacza „być obciążonym, obciążonym”. Powoduje to, że kosztami poniesionymi przez podatników są nie tyle ich wydatki (koszty zapłacone), co koszty, którymi zostali obciążeni.

Z punktu widzenia uznania kosztu za poniesiony konieczne jest natomiast, aby koszt, którym podatnik został obciążony, miał charakter definitywny (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 sierpnia 2014 r. – II FSK 2152/12). Dlatego też, między innymi, nie istnieje możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłaconych przez podatników zaliczek (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 maja 2011 r. – ILPB1/415-188/11-2/AGr).

Nie jest przy tym konieczne, aby cel poniesienia kosztów uzyskania przychodów w postaci osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów został zrealizowany. Jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lipca 2015 r. (II FSK 3464/13):

NSA *Jednym z warunków zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest poniesienie go w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Innymi słowy kryterium uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest to, czy mógł się on potencjalnie przyczynić do osiągnięcia przychodów, bez względu na to, czy skutek ten się ziści.*

Ad 2. Katalogi kosztów, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, zawarte są, odpowiednio, w art. 23 ustawy o PIT oraz art. 16 ustawy o CIT. Koszty wymienione w tych przepisach podzielić można na trzy grupy:

- 1) koszty bezwzględnie niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (np. koszty reprezentacji – zob. art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o CIT),
- 2) koszty, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów po przekroczeniu określonego przepisami limitu (np. składki na ubezpieczenie samochodów osobowych – zob. art. 23 ust. 1 pkt 47 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 49 ustawy o CIT),
- 3) koszty, których co do zasady nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, jednak w niektórych okolicznościach do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczane (np. podatek VAT – zob. art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o CIT).

Podkreślić należy, że fakt, iż dany koszt nie został wymieniony w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów nie oznacza automatycznie, że może on zostać do tych kosztów zaliczony. Zawsze bowiem konieczne jest, aby koszt był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła

przychodów (zob. przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 21 stycznia 2015 r. – I SA/Kr 1526/14).

2.3. Źródło finansowania kosztów uzyskania przychodów

Z punktu widzenia możliwości rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów, co do zasady, nie ma znaczenia źródło finansowania odpowiadających tym kosztom wydatków. Jak czytamy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 13 października 2004 r. (SA/Sz 2739/02):

WSA *Przy ustalaniu co jest a co nie jest kosztem uzyskania przychodu, nie może mieć rozstrzygającego znaczenia źródło finansowania wydatku przez podatnika.*

Należy jednak zauważyć, że wśród przepisów art. 23 ustawy o PIT oraz art. 16 ustawy o CIT znajdują się przepisy wyłączające możliwość rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów finansowanych z niektórych źródeł (zob. przykładowo art. 23 ust. 1 pkt 56 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT). Niekiedy zatem sfinansowanie kosztów z określonego źródła wyłącza możliwość zaliczenia tego kosztu do podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

2.4. Udokumentowanie poniesienia kosztu

Aby dany koszt mógł być przez podatnika zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, jego poniesienie musi być należycie przez podatnika udokumentowane. Jak orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z 3 czerwca 2015 r. (I SA/Op 251/15):

WSA *Skoro kosztem uzyskania przychodu może być wyłącznie „koszt poniesiony”, co oznacza, że sam fakt uiszczenia określonego wydatku nie determinuje jeszcze powstania kosztu uzyskania przychodu, istotnym staje się nie tylko samo wykazanie związku tego wydatku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ale także wymaga od podatnika zachowania szczególnej staranności w prawidłowym udokumentowaniu faktu jego poniesienia.*

Podatnicy, generalnie, mają swobodę w dokumentowaniu ponoszonych kosztów. Od zasady tej istnieją jednak wyjątki, z których najważniejsze dotyczą podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów oraz podatników prowadzących księgi rachunkowe. Tacy podatnicy są obowiązani dokumentować ponoszone koszty na zasadach określonych, odpowiednio, przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 1037) oraz przepisami ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.).

3. Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów

W niektórych przypadkach koszty uzyskania przychodów ustala się w sposób ryczałtowy. W ten sposób ustalane są koszty uzyskania przychodów:

- 1) z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej,
- 2) posiadaczy praw własności przemysłowej,
- 3) twórców oraz artystów,
- 4) z działalności wykonywanej osobiście,
- 5) uzyskanych na podstawie umów, do których stosuje się przepisy prawa cywilnego dotyczące umowy zlecenia lub o dzieło.

W większości przypadków zryczałtowane koszty uzyskania przychodów, o których mowa, ustalane są jako określony przepisami procent (20% lub 50%) przychodów. Wyjątek dotyczy przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, pracy nakładczej oraz przychodów z działalności wykonywanej osobiście, w przypadku których obowiązują określone przepisami kwoty (w 2016 r. są one takie same, jak były w 2015 r.).

3.1. Pracownicze koszty uzyskania przychodów

Wysokość kosztów uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej (dalej łącznie nazywanych stosunkami pracy) określają przepisy art. 22 ust. 2 ustawy o PIT (zob. tabela 1).

Tabela 1. Wysokość pracowniczych kosztów uzyskania przychodów w 2016 r.

Lp.	Rodzaj podatnika	Wysokość miesięcznych kosztów uzyskania przychodów	Maksymalna roczna wysokość kosztów uzyskania przychodów	Podstawa prawna
1.	Podatnik uzyskujący przychody z tytułu jednego stosunku pracy	111,25 zł	1335 zł	art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT
2.	Podatnik uzyskujący przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku pracy	111,25 zł (kwota dotyczy każdego stosunku pracy)	2002,05 zł (kwota łączna dla wszystkich stosunków pracy)	art. 22 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT
3.	Podatnik posiadający miejsce stałego lub czasowego zamieszkania poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, który nie uzyskuje dodatku za rozłąkę	139,06 zł	1668,72 zł	art. 22 ust. 2 pkt 3 ustawy o PIT
4.	Podatnik uzyskujący przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku pracy, którego miejsce stałego lub czasowego zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i który nie uzyskuje dodatku za rozłąkę	139,06 zł (kwota dotyczy każdego stosunku pracy)	2502,56 zł (kwota łączna dla wszystkich stosunków pracy)	art. 22 ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT

3.1.1. Miesięczne a roczne limity pracowniczych kosztów uzyskania przychodów

Miesięczne koszty uzyskania przychodów przysługują oddzielnie dla każdego stosunku pracy bez względu na przekroczenie limitu rocznego. Dopiero na etapie składania zeznania rocznego podatnicy uzyskujący przychody ze stosunku pracy obowiązani są uwzględniać limity roczne (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 3 lipca 2009 r. – ITPB1/415-333/09/MM).

Dotyczy to również sytuacji, gdy dwa lub więcej z wymienionych stosunków łączy osobę fizyczną z tym samym pracodawcą (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 3 lipca 2009 r. – ITPB1/415-333/09/MM). Także w tych przypadkach nie ma znaczenia, że podwójne (potrójne, itd.) naliczanie miesięcznych kosztów uzyskania przychodów powoduje z reguły przekroczenie rocznego limitu (zob. przykładowo pismo Ministerstwa Finansów z 29 kwietnia 2005 r. – PB5/MC-033-50-736/05). Będzie to przez pracownika uwzględnione dopiero przy składaniu zeznania rocznego.

3.1.2. Podwyższone koszty uzyskania przychodów

Odnosnie do podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy o PIT, przytoczyć warto fragment pisma Ministerstwa Finansów z 3 sierpnia 1995 r. (PO 5-5-6239(01386)/95). W piśmie tym czytamy, że:

MF Zakład pracy może odliczyć podwyższone koszty tylko temu pracownikowi, który złoży oświadczenie, że jego miejsce stałego lub czasowego zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy. Pracownikowi, który złożył oświadczenie zakład pracy jest zobowiązany uwzględnić podwyższone koszty bez względu na:

- środek lokomocji jakim pracownik dojeżdża do pracy,
- odległość pomiędzy miejscowością, w której zamieszkuje pracownik a miejscowością, w której znajduje się zakład pracy,
- ilość dni dojazdów do pracy,
- wymiar czasu pracy.

Podwyższonych kosztów nie uwzględnia się tylko temu pracownikowi, który otrzymuje dodatek za rozłąkę.

Ponadto należy podkreślić, że nie tylko stałe, ale również czasowe miejsce zamieszkania pracownika w miejscowości, w której znajduje się zakład pracy, wyłącza możliwość potrącania podwyższonych kosztów uzyskania przy-