

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

KOSZTY 2017 – PO ZMIANACH

- Jakie zmiany wprowadzono w przepisach o kosztach uzyskania przychodów na 2017 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


INFOR
Zał. R. Pińkowski w 1987 r.

ISSN 1234-5695



9 771234 569724 0 1

Partner merytoryczny


INFORLEX
PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO

W WERSJI

SUPERPREMIUM

Elektroniczna baza wiedzy adresowana do księgowych, dyrektorów finansowych, kadrowych oraz właścicieli firm



- Pełna publikacja **VAT 2017. Komentarz**
- Codziennie aktualizowana baza aktów prawnych, komentarzy, artykułów, porad, orzeczeń oraz interpretacji
- Aktualności prawne **DZIENNIK GAZETA PRAWNA** oraz codzienne wydanie **GAZETA PRAWNA**
- Największa na rynku baza **WIDEOSZKOLEŃ**
- Wszystkie narzędzia niezbędne w codziennej pracy (formularze, druki)
- Możliwość uczestnictwa w organizowanych webinarach

www.inforlex.pl

Spis treści

1. ZMIANY W PRZEPISACH O KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW NA 2017 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	17
4.1.3. Wadliwość dokumentów dotyczących wydatków	18
4.2. Potrącalność kosztów w czasie	18
4.2.1. Kasowa metoda rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów	18
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	20
4.2.5. Koszty wynagrodzeń i składek „pracowniczych”	21
4.3. Korygowanie kosztów uzyskania przychodów	22
4.3.1. Brak obowiązku zmniejszania kosztów uzyskania przychodów o nieuregulowane kwoty	23
4.3.2. Wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów płatności dokonanych z naruszeniem obowiązku dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego	24
4.3.2.1. Stan prawny obowiązujący do końca 2016 r.	24
4.3.2.2. Stan prawny obowiązujący od 1 stycznia 2017 r.	24
4.3.2.3. Zakres stosowania przepisów	26
4.4. Amortyzacja	27
4.4.1. Składniki majątku zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	27
4.4.1.1. Środki trwałe podlegające amortyzacji	27

4.4.1.2. Wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji	28
4.4.1.3. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji	29
4.4.2. Składniki majątku o niskiej wartości początkowej	30
4.4.3. Wartość początkowa	30
4.4.4. Metody amortyzacji	32
4.4.4.1. Metoda liniowa	33
4.4.4.2. Metoda degresywna	34
4.4.4.3. Amortyzacja według stawek indywidualnych	35
4.4.5. Amortyzacja inwestycji w obcych środkach trwałych a amortyzacja budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie	37
4.4.6. Amortyzacja po nabyciu środka trwałego będącego przedmiotem inwestycji w obcym środku trwałym	37
4.4.7. Amortyzacja jednorazowa	37
4.4.8. Ulepszenie środków trwałych	39
4.4.9. Odpisy amortyzacyjne niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	40
4.4.9.1. Odpisy amortyzacyjne samochodów o wartości przekraczającej równowartość 20 000 euro	40
4.4.9.2. Odpisy amortyzacyjne dotyczące części wartości początkowej zwróconej w jakiegokolwiek formie	41
4.4.9.3. Pozostałe niestanowiące kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne	42
4.5. Koszty używania samochodów i innych pojazdów	43
4.5.1. Wydatki na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby działalności pracodawcy	43
4.5.2. Wydatki z tytułu używania samochodów osobowych niezaliczonych do środków trwałych lub niestanowiących składników majątku podatników	46
4.5.3. Koszty ubezpieczeń samochodów osobowych jako koszty uzyskania przychodów	48
4.5.4. Straty oraz koszty remontów powypadkowych samochodów nieobjętych ubezpieczeniem dobrowolnym	49
4.5.5. Koszty używania samochodów służbowych udostępnianych pracownikom na cele prywatne	50
4.5.6. Koszty samochodów parkowanych w miejscu zamieszkania pracowników	50
4.6. Koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników	51
4.6.1. Koszty kształcenia pracowników	51
4.6.2. Koszty podróży służbowych pracowników przekraczające limity określone przepisami prawa pracy	51
4.6.3. Koszty zakupu napojów oraz produktów spożywczych	52
4.6.4. Koszty zakupu różnego rodzaju biletów wstępu oraz karnetów	52
4.6.5. Koszty imprez integracyjnych	52
4.6.6. Koszty ubrań służbowych	54
4.6.7. Koszty opłacanych za pracowników obowiązkowych składek członkowskich	54
4.6.8. Koszty związane z obejmowaniem dzieci pracowników opieką	54
4.6.9. Koszty zapomóg	55
4.6.10. Koszty badań lekarskich osób zatrudnianych na umowę zlecenie	55
4.7. Koszty reklamy i reprezentacji	56
4.7.1. Pojęcia reklamy i reprezentacji	56
4.7.2. Koszty upominków	57
4.7.3. Koszty przekazywanych próbek	58
4.7.4. Koszty organizacji szkoleń, konferencji, kongresów, spotkań promocyjnych, targów	58
4.7.5. Koszty spotkań biznesowych	58
4.7.6. Koszty drobnych poczęstunków dla klientów	59

4.7.7. Koszty sprzedaży premiowej	59
4.7.8. Koszty sponsoringu	60
4.8. Odszkodowania i kary umowne jako koszty uzyskania przychodów	60
4.8.1. Kary umowne i odszkodowania z tytułu zwłoki w dostarczeniu towarów lub wykonania robót i usług	61
4.8.2. Odsetki za zwłokę w regulowaniu płatności	62
4.8.3. Kary umowne i odszkodowania będące skutkiem zaniedbań lub braku staranności podatników oraz ich pracowników	62
4.9. Wierzytelności nieściągalne w kosztach uzyskania przychodów	62
4.9.1. Wierzytelności odpisane jako nieściągalne	63
4.9.2. Przedawnione wierzytelności nieściągalne	64
4.9.3. Zwrot wierzytelności nieściągalnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów	65
4.9.4. Odpisy aktualizujące jako koszty uzyskania przychodów	65
4.10. Koszty kształcenia	66
4.10.1. Koszty kształcenia własnego osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą	66
4.10.2. Koszty kształcenia osób współpracujących	67
4.10.3. Koszty kształcenia wspólników spółek cywilnych i osobowych	67
4.11. Inne koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej	68
4.11.1. Koszty przejazdów między miejscem zamieszkania a miejscem prowadzenia działalności gospodarczej	68
4.11.2. Wynagrodzenia żon i małoletnich dzieci podatników oraz wspólników	68
4.11.3. Koszty pożyczek i kredytów	69
4.11.4. Zagraniczny VAT jako koszt uzyskania przychodów	69
4.11.5. Wysokość kosztu uzyskania przychodu w przypadku nabycia kasy rejestrującej	70
4.11.6. Zakupy odzieży przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą	70
4.11.7. Koszty wynajmu mieszkań w podróży służbowej przedsiębiorców	71
4.11.8. Diety z tytułu podróży służbowych osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą	71
4.11.9. Koszty podróży służbowych członków zarządu spółek	71
4.11.10. Koszty upomnień związanych z niewykonywaniem zobowiązań publicznoprawnych	72
4.11.11. Straty powstające na skutek kradzieży pieniędzy	72
4.11.12. Koszty związane z podwyższaniem kapitału zakładowego	72
4.11.13. Koszty przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową	73
4.11.14. Niepodlegający odliczeniu zryczałtowany zwrot podatku wypłacany rolnikom	73
4.11.15. Przedpłaty, zaliczki oraz zadatki	73
4.11.16. Zaliczki wpłacane przez wierzycieli komornikom	74
4.11.17. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów ze względu na źródło finansowania	74
4.11.18. Koszty pozyskiwania dotacji unijnych	74
5. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z NAJMU I DZIERŻAWY	75
5.1. Amortyzacja przedmiotu wynajmu	75
5.2. Koszty zakupu wyposażenia	75
5.3. Koszty remontów	76
5.4. Odsetki od kredytów	77
5.5. Podatek od nieruchomości	77
5.6. Koszty ponoszone w trakcie przerwy w wynajmie	77
6. KOSZTY UZYSKANIA NIEKTÓRYCH PRZYCHODÓW Z KAPITAŁÓW PIENIĘŻNYCH	78
6.1. Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia papierów wartościowych	78

Spis treści

6.2. Koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji)	78
6.3. Koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową	79
6.4. Koszty uzyskania przychodów praw wynikających z papierów wartościowych	79
6.5. Koszty uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów lub akcji	80
7. KOSZTY NIEKTÓRYCH PRZYCHODÓW Z ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I PRAW	80
7.1. Koszty nabycia oraz koszty wytworzenia	81
7.2. Nakłady stanowiące koszt uzyskania przychodów	82
7.3. Spłata kredytów zaciągniętych na nabycie lub wybudowanie zbywanego domu lub mieszkania	82
7.4. Waloryzacja kosztów nabycia oraz kosztów wytworzenia	83
8. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	83
8.1. Czy wydatki na wynajęcie samochodu osobowego za granicą mogą być w całości zaliczane do kosztów podatkowych	83
8.2. Czy kwota wypłacona w ramach regresu ubezpieczeniowego stanowi koszt podatkowy	85
8.3. Kiedy można zaliczać do kosztów wydatki na szkolenia zawodowe	85
8.4. Jak rozliczyć wydatki na nabycie i zaadaptowanie kontenera na mieszkanie dla zatrudnionych obcokrajowców	86
8.5. Kiedy skapitalizowane odsetki mogą być zaliczane do kosztów podatkowych	87
8.6. Jak rozliczyć koszty nabycia prawa do używania nazwy handlowej i logo	88
8.7. Czy odsetki od kredytu zaciągniętego na zwrot dopłat mogą zostać zaliczone do kosztów	88
8.8. Czy wierzytelność przedawnioną można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów	89
8.9. Czy posiadanie zabezpieczenia hipotecznego na nieruchomości dłużnika wyklucza możliwość zaliczenia wierzytelności nieściągalnej do kosztów	90
8.10. Czy można zaliczyć do kosztów odszkodowanie za bezumowne korzystanie z nieruchomości	91
8.11. Kiedy można zaliczyć do kosztów wierzytelność nieściągalną, udokumentowaną postanowieniem komornika wydanym przed dwoma laty	92
8.12. Jak obliczyć i amortyzować wartość firmy	93
8.13. Jak rozliczyć wydatki na adaptację w budynku częściowo wykorzystywanym na potrzeby działalności gospodarczej	94
8.14. Czy przebywając w innym kraju UE przez większą część miesiąca, można zaliczać do kosztów diety oraz wydatki na nocleg	96
8.15. Jak wprowadzać w pkpir korekty związane z wyłączeniem płatności gotówkowych z kosztów uzyskania przychodów	97

Koszty 2017

– po zmianach

1. Zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów na 2017 r.

ZMIANY 2017

Z początkiem 2017 r. w ustawach o podatkach dochodowych dokonano wiele zmian, lecz tylko kilka z nich dotyczy przepisów o kosztach uzyskania przychodów. Jedną z tych zmian jest dla podatników bardzo istotna.

Zmianą tą jest dodanie do przepisów wyłączających możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów płatności dokonanych z naruszeniem obowiązku dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego. Przepisy te zawarte są w art. 22p ustawy o PIT oraz art. 15d ustawy o CIT. Zostały one omówione w punkcie 4.3.4. Wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów płatności dokonanych z naruszeniem obowiązku dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. dodany również został art. 16 ust. 1 pkt 72 ustawy o CIT. Wyłącza on możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kwot wypłaconych przez fundusz inwestycyjny z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa albo wykupienia certyfikatów inwestycyjnych oraz wypłaty uczestnikom funduszu dochodów (przychodów) funduszu inwestycyjnego, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów (przychodów) bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych. Dodanie tego przepisu związane jest z opodatkowaniem od 1 stycznia 2017 r. funduszy inwestycyjnych zamkniętych oraz specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych.

Pozostałe, dokonane z dniem 1 stycznia 2017 r., zmiany w przepisach o kosztach uzyskania przychodów mają charakter dostosowawczy do zmian w innych przepisach ustaw o podatku dochodowym. I tak:

- 1) zmiany w treści art. 22 ust. 1e i 1f ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1j i 1k ustawy o CIT związane są z dokonaną z dniem 1 stycznia 2017 r. zmianą wysokości przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach oraz wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny (zob. art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT); zob. również **punkt 6.2. Koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji)**,
- 2) w związku ze wskazaną powyżej zmianą wysokości przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach oraz wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny zbędny stał się art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d ustawy o CIT, który w związku z tym został z dniem 1 stycznia 2017 r. uchylony (zob. również **punkt 4.4.9.3. Pozostałe niestanowiące kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne**),
- 3) nowelizacja treści art. 22 ust. 7f ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 4l ustawy o CIT dostosowała treść tych przepisów do wejścia w życie ustawy z 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. poz. 1206),
- 4) uchylony z dniem 1 stycznia 2017 r. przepis art. 22 ust. 1o ustawy o PIT stał się z Nowym Rokiem zbędny w związku ze zniesieniem opodatkowania aportu własności intelektualnej i przemysłowej (zob. uchylony z dniem 1 stycznia 2017 r. art. 17 ust. 1a pkt 5 ustawy o PIT).

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 przychody, lecz dochody osiągnięte przez podatników podatku dochodowego (zob. art. 9 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 7 ust. 1 ustawy o CIT). Dochodami są zaś osiągnięte 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 łącznie 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 wpłacanych 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 do tych kosztów może on zostać 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 z późn. zm.) oraz przepisami ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 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 2017 r. są one takie same, jak były w 2016 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 2017 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 przychodów. Sytuacja taka ma miejsce, przykładowo, w przypadku wynajmowania przez pracownika mieszkania w takiej miejscowości. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 kwietnia 2011 r. (ILPB1/415-57/11-2/TW):

MF Ustawodawca wiąże prawo do podwyższonych kosztów uzyskania przychodów ze stałym lub czasowym zamieszkiwaniem w innej miejscowości niż ta, w której znajduje się zakład pracy. Istotne jest zatem miejsce położenia zakładu pracy, w którym podatnik faktycznie świadczy pracę oraz miejsce stałego lub czasowego zamieszkania. Podwyższone koszty uzyskania przychodu mają zastosowanie, jeżeli pracownik faktycznie dojeżdża do miejsca wykonywania pracy i nie uzyskuje dodatku za rozłąkę oraz złożył oświadczenie, że jego miejsce stałego lub czasowego zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład (miejscowością, w której zgodnie z umową ma świadczyć pracę). (...) ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku jednoznacznie wynika, iż Wnioskodawca w miejscowości, w której znajduje się zakład pracy wynajmuje mieszkanie. Zatem w myśl art. 22 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, brak jest podstaw prawnych do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w stosunku do pracownika, który faktycznie pracuje i mieszka w tej samej miejscowości w okresie świadczenia pracy.

3.1.3. Pracownicze koszty uzyskania przychodów a brak przychodu pracownika w danym miesiącu

Warunkiem możliwości potrącania przez pracodawców miesięcznych kosztów uzyskania przychodów jest uzyskanie przez pracownika w danym miesiącu przychodu, którego dotyczą. Może to być przychód niższy niż miesięczne koszty uzyskania przychodów, ale musi zostać uzyskany, aby koszty te mogły zostać potrącone.

Takie „utracone” miesięczne koszty uzyskania przychodów mogą zostać jednak uwzględnione przez pracownika w zeznaniu rocznym. Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 27 kwietnia 2010 r. (IPPB2/415-59/10-4/MK), w której czytamy, że:

MF Koszty uzyskania przychodów przysługują bowiem pracownikowi za 12 miesięcy, bez względu na regulamin wynagradzania w części dotyczącej systemu wypłaty wynagrodzeń, o ile tylko w tym okresie pracownik zgodnie z umową świadczył pracę na rzecz zakładu pracy.

Wyjaśnienie to ma odpowiednie zastosowanie w przypadku pracowników świadczących pracę tylko przez część roku.

PRZYKŁAD 1

Pracownik rozpocznie pracę 1 lipca 2017 r. na podstawie umowy o pracę przewidującej, że wynagrodzenie otrzymywane jest do 10 dnia danego miesiąca (płatne „z góry”), lecz pierwsze wynagrodzenie płatne jest do 10 dnia miesiąca następnego po miesiącu rozpoczęcia pracy. W konsekwencji 10 sierpnia 2017 r. pracownik otrzyma podwójne wynagrodzenie – za lipiec oraz sierpień 2017 r. Mimo to pracodawca, wypłacając podwójne wynagrodzenie, będzie mógł potrącić tylko jedno miesięczne koszty uzyskania przychodów (za sierpień). Dodatkowe miesięczne koszty uzyskania przychodów (za lipiec) pracownik będzie jednak mógł potrącić w zeznaniu rocznym składanym za 2017 r.

3.1.4. Pracownicze koszty uzyskania przychodów w wysokości kosztów faktycznie poniesionych

Określone przepisami art. 22 ust. 2 ustawy o PIT roczne limity kosztów uzyskania przychodów nie mają bezwzględnego zastosowania. Z art. 22 ust. 11 ustawy o PIT wynika bowiem, że jeżeli roczne koszty uzyskania przychodów (o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy o PIT) są niższe od wydatków na dojazd do zakładu lub zakładów pracy środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, w rocznym rozliczeniu podatku koszty te mogą być przyjęte przez pracownika lub przez płatnika podatku w wysokości wydatków faktycznie poniesionych. Wydatki te muszą być udokumentowane wyłącznie imiennymi biletami okresowymi. Aby przepis ten znalazł zastosowanie – jak wyjaśnił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z 21 lipca 2010 r. (I SA/Go 494/10):

WSA Muszą zostać spełnione łącznie warunki:

1. wydatki pracownika były wyższe od kosztów ustawowo określonych,
2. były poniesione na transport do zakładu pracy,
3. dojazd do pracy odbył się ściśle wymienionymi środkami transportu,
4. wydatki zostały udokumentowane wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

Przepisu tego, jak również przepisów przewidujących stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (tj. art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy o PIT) nie stosuje się jednak w przypadkach, gdy pracownik otrzymuje zwrot kosztów

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

