

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 19 października 2017 r. (data wpływu 3 listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości jednorazowego ujęcia w kosztach uzyskania przychodów nieistotnych kosztów pośrednio związanych z przychodami - **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 3 listopada 2017 r. wpłynął do organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości jednorazowego ujęcia w kosztach uzyskania przychodów nieistotnych kosztów pośrednio związanych z przychodami.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca (sp. z o.o.) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Wnioskodawca prowadzi księgi rachunkowe, jest czynnym podatnikiem VAT i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

W prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca ponosi i będzie ponosił wydatki na zakup różnego rodzaju dóbr i usług, które są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm., dalej: „updog”). Zgodnie z przepisami updog, Wnioskodawca dokonuje rozgraniczenia tych kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami i tzw. koszty pośrednie (czyli inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami).

W ramach wniosku, Wnioskodawca oczekuje wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego odnośnie zdarzenia przyszłego, którym jest zasada dotycząca momentu ujęcia w podatkowych kosztach uzyskania przychodów nieistotnych kosztów pośrednio związanych z przychodami, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, a jednocześnie jeśli z uwagi na ich wysokość brak jest, zdaniem Wnioskodawcy, uzasadnienia do ich rozliczenia w czasie.

Przykładowo Wnioskodawca wskazuje, że mogą to być tego typu koszty, jak: ubezpieczenie (majątkowe, komunikacyjne, należności itp.), prenumerata, czynsz najmu, reklama i inne koszty o podobnym charakterze, które dotyczą okresu z przełomu lat kalendarzowych i zarazem podatkowych (np. ubezpieczenie komunikacyjne, które zawierane jest na okres kilku czy kilkunastu następujących po sobie miesięcy kalendarzowych, które to miesiące są na przełomie dwóch różnych lat kalendarzowych i podatkowych).

Jednocześnie Wnioskodawca podkreśla, że nie jest przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w żadnym zakresie kwestia poprawności zasad księgowania dokonywanych w prowadzonych przez Wnioskodawcę księgach rachunkowych.

Na chwilę obecną Wnioskodawca stosuje liniową metodę ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów w księgach rachunkowych. Przez ww. metodę liniową Wnioskodawca rozumie taki sposób ujmowania kosztów, w której łączną wartość kosztu dzieli przez ilość miesięcy, których koszt dotyczy, i w tych kwotach odpisuje co miesiąc odpowiednią część kosztu.

W ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości Wnioskodawca, zgodnie z art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm., dalej: „uor”), stosuje

pewne uproszczenia, pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy firmy Wnioskodawcy.

W myśl art. 8 ust. 1 uor, jednostka powinna wyodrębnić w księgach rachunkowych wszystkie zdarzenia istotne do oceny jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, przy zachowaniu zasady ostrożności.

Uor, zezwalając na stosowanie uproszczeń, o których mowa zwłaszcza w art. 4 ust. 4 i art. 8 ust. 1 uor, nie określa ani progu istotności, ani też kiedy należy przyjąć, że zastosowane uproszczenie w sposób negatywny wpłynie na rzetelność ksiąg rachunkowych oraz sporządzone sprawozdanie finansowe. Nie określają tego również Krajowe Standardy Rachunkowości (dalej: „KSR”) oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (dalej: „MSR”). MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” przyjmuje jedynie, że pominięcia lub zniekształcenia są istotne, jeżeli mogą pojedynczo lub łącznie wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych przez ich użytkowników. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub zniekształcenia w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość lub rodzaj pozycji bądź kombinacja obu tych czynników.

W piśmiennictwie akcentuje się, że uwzględniając zasadę istotności, każda jednostka powinna samodzielnie przyjąć próg istotności na zasadzie szacunkowej (w procentach). Należy wówczas wziąć pod uwagę takie wielkości jak: suma bilansowa, przychody ze sprzedaży, kapitały własne czy wynik z działalności gospodarczej brutto lub zysk netto. Progu istotności, uwzględniając stosowaną praktykę w rewizji finansowej, można przyjąć jako np.: 0,1-1% przychodów ze sprzedaży lub 1-2% kapitałów własnych lub 0,5-1% sumy bilansowej lub 5%-10% zysku brutto. Przewodnik IFAC (Międzynarodowej Federacji Księgowych) podaje z kolei przykładowe poziomy istotności na poziomie sprawozdań, jako całości:

- 3-7% zysku brutto;
- 1-3% aktywów;
- 3-5% kapitałów własnych;
- 1-3% przychodów lub kosztów

Wielkość tę ustala kierownik jednostki, kierując się jej sytuacją majątkową i finansową.

Mając na względzie powyższe przepisy oraz dorobek piśmiennictwa w tym zakresie, Wnioskodawca zamierza do swojej polityki rachunkowości wprowadzić następujący zapis, na podstawie którego będzie dokonywał rozgraniczenia kosztów na istotne i nieistotne:

1. Ustala się w skali roku tzw. wstępny próg istotności na poziomie 0,5% przychodów ze sprzedaży wykazanych w rachunku zysków i strat Spółki za poprzedni rok obrotowy, a w przypadku, gdy w poprzednim roku obrotowym Spółka nie wykazała przychodów ze sprzedaży, to próg istotności ustala się na poziomie 0,5% sumy bilansowej wykazanej w bilansie Spółki za poprzedni rok obrotowy.
2. Po przekroczeniu w danym roku obrotowym wielkości na podstawie której ustalono wstępny próg istotności, ustala się tzw. właściwy na dany rok obrotowy próg istotności z uwzględnieniem aktualnych w danym roku obrotowym przychodów ze sprzedaży lub wielkości sumy bilansowej.
3. Jeżeli przychody ze sprzedaży lub suma bilansowa za dany rok obrotowy będą niższe od przychodów ze sprzedaży lub sumy bilansowej za poprzedni rok obrotowy, na podstawie których ustalono tzw. wstępny próg istotności, na koniec danego roku obrotowego dokonuje się odpowiedniej korekty, poprzez wyksięgowanie z jednorazowego ujęcia kosztów na koszty rozliczane w czasie nadwyżki kosztów ponad próg istotności.
4. Narastająco, na koniec danego roku obrotowego, suma kosztów nieistotnych nie może przekroczyć właściwego progu istotności ustalonego na dany rok obrotowy, który wynosi 0,5% przychodów ze sprzedaży wykazanych w rachunku zysków i strat Spółki za dany rok

- obrotowy, a w przypadku, gdy w danym roku obrotowym Spółka nie wykazała przychodów ze sprzedaży, to próg istotności ustala się na poziomie 0,5% sumy bilansowej wykazanej w bilansie Spółki.
5. Kierownik jednostki może w każdym czasie podjąć decyzję o rozliczaniu danego kosztu nieistotnego w czasie, jeżeli uzna, że jednorazowe ujęcie takiego kosztu może mieć istotnie ujemny wpływ na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy Spółki.

Uwzględniając powyższe wyjaśnienia, przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej mają być koszty nieistotne, tzn. takie, których ujęcie jednorazowo, a nie poprzez rozliczenie w czasie (za pomocą tzw. czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów), nie wpłynie na zniekształcenie wyniku Wnioskodawcy.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

W jakiej dacie podlegają ujęciu w podatkowych kosztach uzyskania przychodów nieistotne koszty pośrednio związane z przychodami, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, a jednocześnie jeśli z uwagi na ich wysokość brak jest, zdaniem Wnioskodawcy, uzasadnienia do ich rozliczania w czasie (np. koszty ubezpieczenia majątkowego czy komunikacyjnego, ubezpieczenia należności, koszty prenumeraty, koszty czynszu najmu, koszty reklamy i inne koszty o podobnym charakterze)?

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku, gdy nie można określić, jakiego konkretnie okresu koszty pośrednie dotyczą, nie ma przesłanek do ich rozliczania w czasie. Takie koszty można ująć w księgach rachunkowych i zaliczyć do kosztów podatkowych jednorazowo (np. koszty marketingowe).

Z kolei koszty, które można przypisać do konkretnych okresów sprawozdawczych powinny być zgodnie z rachunkową zasadą memoriału zaliczone do tych okresów, których dotyczą (art. 6 uor). Wymaga to dokonywania w księgach czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 39 uor) i takiego samego rozliczenia kosztów w czasie dla celów podatkowych. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (art. 22 ust. 5c updof).

Przykładami kosztów pośrednich rozliczanych w czasie mogą być koszty ubezpieczeń, prenumeraty, czynszu najmu.

Jednak zdaniem Wnioskodawcy, korzystając z prawa do stosowania uproszczeń wynikających z art. 4 ust. 4 uor, może potrącać koszty w księgach rachunkowych, a tym samym dla celów podatkowych, w sposób odmienny niż powyżej opisano.

Wnioskodawca uważa, że w celu dokonania rozliczenia kosztów uprawniony jest do oceny ich istotności, czyli wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz na jej wynik finansowy, zgodnie z art. 8 ust. 1 uor. Jeśli dany koszt uzna za istotny, to powinien go rozliczać w czasie, a jeśli za nieistotny, to może go potrącić jednorazowo, niezależnie od okresu, którego koszt dotyczy. Wnioskodawca uważa, że dla oceny istotności kosztu przesądzające znaczenie mają skala prowadzonej działalności oraz kwota ponoszonych wydatków, a postanowienia odnośnie wartości, jakie będą stanowiły koszty nieistotne, powinny być zawarte w dokumentacji opisującej politykę (zasady) rachunkowości jednostki.

W związku z powyższym. Wnioskodawca zamierza do swojej polityki rachunkowości wprowadzić zapis (opisany w przedstawieniu stanu faktycznego do wniosku) zgodnie z którym będzie mógł w odniesieniu do kosztów pośrednich:

1. jednorazowo ująć w księgach rachunkowych danego okresu nieistotne koszty dotyczące zarówno okresu bieżącego, jak i okresów przyszłych, jeśli z uwagi na ich wysokość, brak jest uzasadnienia do rozliczania ich w czasie,
2. jednorazowo ująć na bieżąco w księgach rachunkowych nieistotne koszty dotyczące okresów poprzednich, jeśli okresy te zostały już zamknięte,

a takie jednorazowe ujęcie kosztów pośrednich w księgach rachunkowych dla celów bilansowych, jak opisano w pkt 1) i 2), przesądzi zdaniem Wnioskodawcy o jednorazowym potrąceniu ich również dla celów podatkowych.

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

Aby zatem dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów musi spełniać łącznie następujące przesłanki:

1. musi być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania i zabezpieczenia źródła przychodu;
2. nie może być wymieniony w art. 16 updog. wśród wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów;
3. musi być należycie udokumentowany.

Zgodnie z ustawą updog, u podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty podatkowe można podzielić na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz na tzw. koszty pośrednie. Kwestie związane z potrącalnością kosztów bezpośrednio związanych z przychodami określone zostały w art. 15 ust 4-4c updog Natomiast kwestie związane z potrącalnością tzw. kosztów pośrednio związanych z przychodami określone zostały w art. 15 ust 4d-4e updog Zgodnie z art. 15 ust 4d updog, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Z kolei art. 15 ust. 4e updog stanowi, że za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Z powyższego przepisu wynika, że nie sposób rozstrzygać kwestii związanych z potrącalnością kosztów pośrednich tylko na gruncie przepisów podatkowych i w oderwaniu od przepisów uor, ponieważ updog wprost odnosi się do regulacji uor.

Zdaniem Wnioskodawcy, ujęcie w księgach rachunkowych (zaksięgowanie) kosztu na określony dzień, wg zasad rachunkowych, decyduje zatem o dacie i sposobie rozliczenia podatkowych kosztów pośrednich. Zgodnie z przepisami uor koszty pośrednio związane z przychodami, potrąca się jednorazowo albo przypisuje do okresów, których koszty te dotyczą.

Ważna dla ujęcia kosztów w danym okresie jest też zasada istotności, określona w art. 8 ust. 1 uor oraz zasada dotycząca możliwości stosowania uproszczeń, o której mowa w art. 4 ust. 4 uor. Z kolei koszty, które można przypisać do konkretnych okresów sprawozdawczych powinny być zgodnie z rachunkową zasadą memoriału zaliczone do tych okresów, których dotyczą (art. 6 uor). Wymaga to dokonywania w księgach czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 39 uor) i takiego samego rozliczenia kosztów w czasie dla celów podatkowych.

Art. 15 ust. 4e updog stanowi, że koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (czyli tzw. koszty pośrednie), są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli te koszty

pośrednie dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Kolejny ustęp tego samego artykułu stanowi m.in., że za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano). Artykuł ten zawiera więc bezpośrednie odesłanie w sprawie zasad ujmowania kosztów w rachunku podatkowym, do zasad ujmowania tychże kosztów na gruncie przepisów prawa bilansowego, na podstawie których prowadzi się wspomniane w art. 15 ust. 4e updog księgi rachunkowe. Podstawowym zaś aktem prawnym regulującym w Polsce zasady ujmowania kosztów w księgach rachunkowych jest uor.

Już na samym początku (zwłaszcza art. 4-8) uor wskazuje na pewne dość ogólne, a jednocześnie nadrzędne w stosunku do innych regulacji zawartych w tej ustawie zasady rachunkowości, których muszą przestrzegać wszystkie jednostki prowadzące księgi rachunkowe.

Do takich nadrzędnych zasad rachunkowości, czyli także zasad ujmowania kosztów w księgach rachunkowych, o których mówi art. 15 ust. 4e updog należą chociażby zasada istotności, o której mowa w art. 8 ust. 1 uor, czy prawo do korzystania z pewnych uproszczeń wynikające z art. 4 ust. 4 uor.

Art. 15 ust. 4e updog stanowi jedynie, że za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów (na gruncie prawa podatkowego), uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano). Przyjmując racjonalne działanie ustawodawcy należy więc stwierdzić, że poprzez taką redakcję art. 15 ust. 4e, ustawodawca nie chciał modyfikować (ograniczać) żadnych zasad ujmowania kosztów w księgach rachunkowych, które to zasady ujmowania kosztów reguluje głównie uor. Zdaniem Wnioskodawcy, gdyby celem ustawodawcy była na gruncie prawa podatkowego, jakakolwiek modyfikacja zasad dotyczących dnia ujmowania kosztów w księgach rachunkowych, o której mowa w art. 15 ust. 4e updog, a które to ujęcie w księgach rachunkowych dokonywane jest głównie w oparciu o zasady uor, to taka modyfikacja znalazłaby się wprost w updog.

W związku z powyższym Wnioskodawca uważa, że aby prawidłowo określić dzień poniesienia kosztu w rachunku podatkowym, o którym mowa w art. 15 ust. 4e updog, musi mieć na względzie wszystkie (a nie tylko wybrane czy „zmodyfikowane” dla celów podatkowych) zasady dotyczące dnia ujmowania kosztów w księgach rachunkowych na gruncie przepisów bilansowych (głównie uor).

W związku z powyższym Wnioskodawca uważa, że w celu prawidłowego ustalenia dnia poniesienia kosztu uzyskania przychodu na gruncie prawa podatkowego, poprzez odesłanie do prawa bilansowego zawarte w art. 15 ust. 4e updog, uprawniony jest do oceny istotności kosztu, czyli wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej Spółki oraz na jej wynik finansowy.

Jeśli Wnioskodawca uzna dany koszt pośredni, o którym była mowa w pytaniu Wnioskodawcy do wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego za nieistotny (zgodnie z opisanymi we wniosku zasadami rozstrzygania o istotności kosztów w Spółki Wnioskodawcy), to może go potrącić jednorazowo w dacie ujęcia danego wydatku za koszt w księgach rachunkowych, niezależnie od okresu, którego koszt dotyczy, nawet jeśli są to koszty pośrednio związane z przychodami, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy i nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego.

Zdaniem Wnioskodawcy, takie jednorazowe ujęcie nieistotnych kosztów dla celów bilansowych, które wskazano przykładowo w pytaniu do wniosku, czyli np. koszty ubezpieczeń, reklamy, prenumeraty, czynszu najmu i inne tego typu koszty pośrednie, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, przesądza o możliwości ich jednorazowego ujęcia także dla celów podatkowych, w dacie uznania ich za koszt w rachunku bilansowym.

Powyższe stanowisko Wnioskodawcy jest zbieżne ze stanowiskiem przedstawionym przez Ministerstwo Finansów na stronie internetowej: www.fmanse.mf.gov.pl, a także w odpowiedzi udzielonej 30 marca 2017 r. przez Ministerstwo Finansów nadesłanej na zapytanie wydawnictwa „GOFIN sp. z o.o.”, czy w indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego (np. 1061-IPTPB1.4511.948.2016.2.KO).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.; dalej: „updog”), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu, a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Innymi słowy oznacza to, że dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a powstaniem, zwiększeniem bądź też możliwością powstania przychodu istnieje związek przyczynowy.

Zatem, aby wydatek poniesiony przez podatnika mógł stanowić koszt uzyskania przychodów, muszą zaistnieć łącznie następujące przesłanki:

- został poniesiony przez podatnika,
- jest definitywny, a więc bezzwrotny,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- nie jest kosztem wymienionym w art. 16 ust. 1 updog,
- został właściwie udokumentowany.

Dla ustalenia momentu zaliczenia wydatków w ciężar kosztów uzyskania przychodów, podatnik powinien rozpoznać rodzaj powiązania kosztów z przychodami. W oparciu o kryterium stopnia tego powiązania koszty podatkowe można podzielić na:

- bezpośrednio związane z przychodami, których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów (możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód),
- inne niż bezpośrednio związane z przychodami, których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia (tzw. koszty pośrednie).

Zgodnie z ugruntowanym poglądem, kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami są takie wydatki, których poniesienie przekłada się wprost (w sposób bezpośredni) na uzyskanie konkretnych przychodów. Klasycznym przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie lub wytworzenie jednostki towaru i przychód ze zbycia tej jednostki towaru. Pośrednie koszty uzyskania przychodów to takie wydatki, które nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika - brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód.

Klasyfikacja kosztów do wyżej wymienionych rodzajów kosztów uzyskania przychodu powinna odbywać się za każdym razem w oparciu o indywidualne cechy działalności podatnika, w ramach której wydatki te są ponoszone. Należy jednocześnie zaznaczyć, że prawidłowe zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów uwarunkowane jest wykazaniem jego celowości i związku z osiągniętym przychodem, jak i prawidłowym udokumentowaniem. Trzeba pamiętać, że to na podatniku ciąży obowiązek prawidłowego rozliczania i wykazania związku poniesionych wydatków z przychodami, bo to on wywodzi skutki prawne w postaci zmniejszenia zobowiązania.

Moment potrącalności kosztów został przez ustawodawcę uregulowany w art. 15 ust. 4-4e updop. Zgodnie z art. 15 ust. 4 updop, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

W art. 15 ust. 4b updop wskazano, że koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

1. sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
2. złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Należy również zauważyć, że koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie (art. 15 ust. 4c updop).

Generalną zasadą podatkowego rozliczania kosztów bezpośrednich jest ujęcie (potrącenie) w rachunku podatkowym kosztu bezpośrednio związanego z przychodem w roku jego związania z odpowiadającym mu przychodem, chyba że koszt bezpośredni został poniesiony po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego po zakończonym roku podatkowym (nie późniejszym jednak niż termin określony do złożenia zeznania podatkowego) – w takim przypadku jest on potrącalny w roku podatkowym następującym po roku, którego dotyczy.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że koszty pozostające w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z faktycznie otrzymanymi lub należnymi przychodami danego roku podatkowego, podlegającymi opodatkowaniu w tym roku, są kosztami uzyskania przychodu na podstawie przepisów art. 15 ust. 4, ust. 4b albo 4c updop.

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

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

Zatem, elementem decydującym o momencie rozpoznania kosztów uzyskania przychodów jest data, na którą (pod którą) dany koszt został prawidłowo ujęty w księgach rachunkowych. Ponadto z przepisu tego wynika, że podstawą do ujęcia kosztu jest faktura (rachunek) lub inny dowód wówczas, gdy nie ma faktur (rachunków).

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca w prowadzonej działalności gospodarczej ponosi i będzie ponosił wydatki na zakup różnego rodzaju dóbr i usług, które są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z updop. Zgodnie z przepisami updop, Wnioskodawca dokonuje rozgraniczenia tych kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami i tzw. koszty pośrednie (czyli inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami). Wnioskodawca ponosi koszty nieistotne, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, a jednocześnie z uwagi na ich wysokość brak jest uzasadnienia do ich rozliczenia w czasie. Przykładowo pośrednimi kosztami uzyskania przychodów są: ubezpieczenia (majątkowe, komunikacyjne, należności itp.), prenumerata, czynsz najmu, reklama i inne koszty o podobnym charakterze, które dotyczą okresu z przełomu lat kalendarzowych i zarazem podatkowych (np. ubezpieczenie komunikacyjne, które zawierane jest na okres kilku, czy kilkunastu następujących po sobie miesięcy kalendarzowych, które to miesiące są na przełomie dwóch różnych lat kalendarzowych i podatkowych). Wnioskodawca stosuje liniową metodę ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów w księgach rachunkowych. Przez ww. metodę liniową Wnioskodawca rozumie taki sposób ujmowania kosztów, w którym łączną wartość kosztu dzieli przez ilość miesięcy, których koszt dotyczy i w tych kwotach odpisuje co miesiąc odpowiednią część kosztu.

W ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości Wnioskodawca, zgodnie z art. 4 ust. 4 uor, stosuje pewne uproszczenia, pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy firmy Wnioskodawcy.

Wnioskodawca zamierza do swojej polityki rachunkowości wprowadzić następujący zapis, na podstawie którego będzie dokonywał rozgraniczenia kosztów na istotne i nieistotne:

1. Ustala się w skali roku tzw. wstępny próg istotności na poziomie 0,5% przychodów ze sprzedaży wykazanych w rachunku zysków i strat Spółki za poprzedni rok obrotowy, a w przypadku, gdy w poprzednim roku obrotowym Spółka nie wykazała przychodów ze sprzedaży, to próg istotności ustala się na poziomie 0,5% sumy bilansowej wykazanej w bilansie Spółki za poprzedni rok obrotowy.
2. Po przekroczeniu w danym roku obrotowym wielkości na podstawie której ustalono wstępny próg istotności, ustala się tzw. właściwy na dany rok obrotowy próg istotności z uwzględnieniem aktualnych w danym roku obrotowym przychodów ze sprzedaży lub wielkości sumy bilansowej.
3. Jeżeli przychody ze sprzedaży lub suma bilansowa za dany rok obrotowy będą niższe od przychodów ze sprzedaży lub sumy bilansowej za poprzedni rok obrotowy, na podstawie których ustalono tzw. wstępny próg istotności, na koniec danego roku obrotowego dokonuje się odpowiedniej korekty, poprzez wyksięgowanie z jednorazowego ujęcia kosztów na koszty rozliczane w czasie nadwyżki kosztów ponad próg istotności.
4. Narastająco, na koniec danego roku obrotowego, suma kosztów nieistotnych nie może przekroczyć właściwego progu istotności ustalonego na dany rok obrotowy, który wynosi 0,5% przychodów ze sprzedaży wykazanych w rachunku zysków i strat Spółki za dany rok obrotowy, a w przypadku, gdy w danym roku obrotowym Spółka nie wykazała przychodów ze sprzedaży, to próg istotności ustala się na poziomie 0,5% sumy bilansowej wykazanej w bilansie Spółki.
5. Kierownik jednostki może w każdym czasie podjąć decyzję o rozliczaniu danego kosztu nieistotnego w czasie, jeżeli uzna, że jednorazowe ujęcie takiego kosztu może mieć istotnie ujemny wpływ na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy Spółki.

Przedmiotem wniosku, jak wskazał Wnioskodawca, mają być koszty nieistotne, tzn. takie, których ujęcie jednorazowo, a nie poprzez rozliczenie w czasie (za pomocą tzw. czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów), nie wpłynie na zniekształcenie wyniku finansowego Wnioskodawcy.

Zauważyć należy, że w myśl art. 4 ust. 4 uor, jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w ust. 1. Z wniosku wynika, że Wnioskodawca prowadzi księgi rachunkowe oraz korzysta w ramach przyjętej polityki rachunkowości z możliwości stosowania uproszczeń zgodnie z art. 4 ust. 4 uor.

Nadmienić należy również, że pojęcie dnia, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych, o którym mowa w art. 15 ust. 4e updog, powinno być rozumiane zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Z literalnego brzmienia przepisu art. 15 ust. 4e updog wynika jednoznacznie, że ustawodawca uzależnia moment, w którym wydatek staje się kosztem uzyskania przychodów od momentu ujęcia go w księgach zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości. Przy czym, nie chodzi w tym przypadku o jakiegokolwiek ujęcie wydatku w księgach (np. na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów), tylko jego „ujęcie jako kosztu”, tzn. uznanie przez podatnika za taki koszt przy zachowaniu zasad rachunkowości: współmierności przychodów i kosztów (art. 6 uor), istotności (art. 8 ust. 1 uor) i ostrożności (art. 7 uor). Dzień, na który ujęto koszt w księgach, to dzień, w którym w księgach pojawił się koszt na koncie kosztowym. Dopiero moment odpisu kosztów w ewidencji rachunkowej w ciężar kont o charakterze wynikowym mający wpływ na ustalenie prawidłowego wyniku finansowego firmy, jest momentem mającym określone konsekwencje na gruncie podatku dochodowego. Wynik finansowy obliczony na podstawie rachunku zysków i strat, tworzonego zgodnie z ustawą o rachunkowości, z uwzględnieniem ustaw podatkowych, stanowi podstawę naliczenia podatku dochodowego. W związku z powyższym nie jest obojętne, kiedy koszt bilansowy może być uznany za koszt podatkowy. Kluczowe znaczenie ma tu zasada współmierności, zgodnie z którą w księgach rachunkowych firmy trzeba ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty, przy czym nie jest istotna, ani data wystawienia przez kontrahenta faktury, ani moment jej faktycznego zaksięgowania (rozumianego jako czynność techniczno-rachunkową). Jednocześnie mając na względzie treść art. 4 ust. 4 uor, stwierdzić należy, że przyporządkowanie księgowe danego kosztu do okresu sprawozdawczego zgodnie z przepisami o rachunkowości, pozwala na określenie dnia, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych w rozumieniu art. 15 ust. 4e updog.

Jeżeli zatem, zgodnie z określoną w rachunkowości zasadą współmierności przychodów i kosztów, podatnik poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe ujmuje (rozlicza) koszty w poszczególnych miesiącach, których one dotyczą, to również dla celów podatkowych powinien rozliczać takie koszty proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na wynik finansowy. Rozliczanie kosztów w czasie jest uzasadnione, gdy stanowią one kwotę istotną dla podatnika. Nie ma natomiast uzasadnienia do rozliczania międzyokresowego kwot, które w skali działalności firmy są nieistotne, tzn. nie wpływają na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. W takim przypadku mogą być jednorazowo zaliczane w koszty. Przepisy nie przesądzają o wysokości kwoty wydatku decydującej o formie rozliczenia. W zależności zatem od skali prowadzonej działalności oraz wysokości ponieszonego wydatku podatnik decyduje, czy jest to wartość istotna, która powinna być rozliczona w czasie, to znaczy w poszczególnych miesiącach, czy też jest to kwota nieistotna, którą można jednorazowo zaliczyć do kosztów podatkowych w dacie poniesienia.

Jeśli zatem Wnioskodawca uzna dla celów bilansowych, że koszt (np. koszty ubezpieczenia majątkowego, komunikacyjnego, należności, koszty prenumeraty, czynszu najmu, koszty reklamy i inne koszty o podobnym charakterze) jest nieistotny, nie wpłynie na zniekształcenie wyniku jednostki, w ramach przyjętych uproszczeń, koszt taki może być zaliczony jednorazowo, bez konieczności rozliczania międzyokresowego.

Stanowisko Wnioskodawcy należy zatem uznać za prawidłowe.

Jednocześnie zauważyć należy, że Organ nie jest uprawniony do oceny prawidłowości ujmowania kosztów dla celów rachunkowych według przyjętej, a wskazanej we wniosku metody, gdyż kwestię tą regulują przepisy ustawy o rachunkowości, która nie jest ustawą podatkową, a zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, jedynie interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.