

Zawartość dokumentu.



556083/I

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 900), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 2 kwietnia 2019 r. (data wpływu 9 kwietnia 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy w związku z możliwością zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu jedynie 75% wydatków poniesionych na naprawę samochodów osobowych, w przypadku otrzymania od ubezpieczyciela odszkodowania autocasco (AC) związanego z naprawami tych samochodów, Spółka powinna rozpoznać jako przychód jedynie 75% uzyskanej kwoty odszkodowania – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 9 kwietnia 2019 r. wpłynął do Organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy w związku z możliwością zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu jedynie 75% wydatków poniesionych na naprawę samochodów osobowych, w przypadku otrzymania od ubezpieczyciela odszkodowania autocasco (AC) związanego z naprawami tych samochodów, Spółka powinna rozpoznać jako przychód jedynie 75% uzyskanej kwoty odszkodowania.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „Wnioskodawczyni” lub „Spółka”) prowadzi działalność w przedmiocie doradztwa z zakresu uprawy i ochrony roślin, a także handlu płodami rolnym, materiałem siewnym oraz środkami ochrony roślin.

W prowadzonej działalności Wnioskodawczyni wykorzystuje samochody osobowe, stanowiące jej środki trwałe. Wskazane samochody są wykorzystywane zarówno na potrzeby działalności gospodarczej Spółki, jak również do celów niezwiązanych z tą działalnością. Wnioskodawczyni nie prowadzi ewidencji przebiegu tych pojazdów, a tym samym, począwszy od 2019 r. zalicza do kosztów uzyskania

przychodu jedynie 75% poniesionych wydatków związanych z ich używaniem.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w związku z możliwością zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu jedynie 75% wydatków poniesionych na naprawę samochodów osobowych, w przypadku otrzymania od ubezpieczyciela odszkodowania autocasco (AC) związanego z naprawami tych samochodów, Spółka powinna rozpoznać jako przychód jedynie 75% uzyskanej kwoty odszkodowania?

Zdaniem Wnioskodawczynie, otrzymane odszkodowanie AC nie stanowi przychodu opodatkowanego CIT w tej części, w jakiej wydatki poniesione na naprawę samochodu osobowego nie stanowią kosztu uzyskania przychodu zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 UPDOP.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6a UPDOP, do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Natomiast w myśl art. 16 ust. 1 pkt 51 UPDOP nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Kosztami używania samochodów osobowych są m.in. koszty ich napraw – w tym napraw powypadkowych, co potwierdza np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 października 2017 r. (Znak: 3063-ILPB2.4510.43.2017.3.KS). Koszt naprawy powypadkowej samochodu Wnioskodawczynie może zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jedynie w 75%.

Jednocześnie, warunkiem do zastosowania przepisu art. 12 ust. 4 pkt 6a UPDOP jest okoliczność, iż dany wydatek nie może być zaliczony do kosztów podatkowych.

W praktyce organów podatkowych wskazuje się, że przepis ten odnosi się do poniesionych i zwróconych podatnikowi wydatków niezaliczonych do kosztów podatkowych z mocy art. 16 UPDOP.

Zatem, konieczne jest, aby „wydatek ten nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów” w rozumieniu przepisu art. 16 UPDOP oraz został wcześniej poniesiony, a następnie zwrócony podatnikowi. Przy czym wydatek poniesiony powinien być odpowiednikiem wydatku zwróconego.

Zdaniem Spółki, art. 12 ust. 4 pkt 6a UPDOP bezsprzecznie znajdzie zastosowanie do 25% otrzymywanego odszkodowania AC, skoro otrzymywane odszkodowanie dotyczy wydatków związanych z używaniem samochodów (tj. naprawą) i jednocześnie przepisy art. 16 ust. 1 pkt 51 UPDOP wprost wyłączają tę część wydatków z kosztów uzyskania przychodów.

W konsekwencji, w ocenie Wnioskodawczynie, otrzymane odszkodowanie stanowiące zwrot poniesionych na naprawę samochodu osobowego kosztów nie będzie stanowił przychodu w tej części, w jakiej wydatki te nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. W konsekwencji, przychód będzie stanowił jedynie 75% wysokości otrzymanego odszkodowania.

Mając na uwadze powyższe, Spółka wnosi o potwierdzenie zaprezentowanego stanowiska.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczynie w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Na wstępie należy zaznaczyć, że ze względu na zakres pytania przedmiotem rozstrzygnięcia niniejszej interpretacji jest wyłącznie kwestia ustalenia czy otrzymane odszkodowanie stanowiące zwrot poniesionych na naprawę samochodu osobowego kosztów nie będzie stanowić przychodu w tej części, w jakiej wydatki te nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Ocenie nie podlega natomiast, jako nieobjęta zakresem wniosku kwestia, zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów 75% poniesionych wydatków na naprawę samochodów osobowych, co przyjęto jako element opisu sprawy.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 865, dalej: „updop”), przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Natomiast art. 12 ust. 3 updop wskazuje, że za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

W myśl art. 12 ust. 4 pkt 6a updop do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Literalna wykładnia powołanego przepisu prowadzi do wniosku, że do przychodów podatkowych zalicza się takie przychody, które w danym momencie są trwałe, definitywne i bezwarunkowe. Do przychodów podatkowych podatnik winien zaliczyć tylko takie przychody, które są mu należne. Nie będą to zatem jakiegokolwiek przychody, lecz przychody, w stosunku do których podatnikowi przysługiwać będzie prawo do ich otrzymania i które stanowić będą jego trwałe przysporzenie majątkowe. W piśmiennictwie i judykaturze przychód podatkowy identyfikowany jest z trwałym przysporzeniem majątkowym zwiększającym wartość aktywów (zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT. Podatki i rachunkowość – Komentarz do art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. LEX 2014). Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1248/11 stwierdzając, że z istoty podatku dochodowego wynika, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego (dochodu), a zatem przychodem jest ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa. Przychodem jest zatem takie przysporzenie majątkowe o charakterze trwałym, które definitywnie powiększa aktywa osoby prawnej.

Zatem przychodem są wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach już sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego. Co do zasady, o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa.

Przychody są – obok kosztów uzyskania przychodów – podstawowym elementem mającym wpływ na dochód jako przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym, co zostało określone w art. 7 ust. 1 updop.

Zarówno w orzecznictwie, doktrynie, jak również w piśmiennictwie, prezentowany jest pogląd, że aby dany wydatek mógł być zaliczony do kategorii „innych wydatków” wymienionych w wyżej przywołanym przepisie, muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wydatek nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów,
- wydatek został wcześniej przez podatnika poniesiony, a następnie zwrócony podatnikowi.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że wydatek poniesiony jest odpowiednikiem wydatku zwróconego. Tak więc „wydatek zwrócony” to ten sam, a nie taki sam wydatek, który został poniesiony. Zwróconym innym wydatkiem nie jest bowiem uzyskana przez podatnika kwota, która tylko odpowiada wartości poniesionego wydatku, lecz nie stanowi jego zwrotu.

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

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

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika,
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Art. 16 ust. 1 updop zawiera enumeratywną listę wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów, co oznacza, że każdy koszt dający się zakwalifikować do którejkolwiek z pozycji wymienionej na tej liście nie będzie mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, nawet jeśli był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. na podstawie ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159) zmieniły się m.in. zasady rozliczania w podatkowych kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z wykorzystywaniem samochodów osobowych w działalności gospodarczej.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 51 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Z nowego brzmienia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej.

Stosownie do art. 16 ust. 3b updop, w przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.

Należy zauważyć, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują pojęcia „wydatków z tytułu używania samochodów”.

Według „Uniwersalnego słownika języka polskiego” pod redakcją S. Dubisza (Warszawa 2008, tom IV, s. 322-323) „używać” to „posługiwać się, stosować coś, korzystać, brać, przyjmować, robić z czegoś użytek, wykorzystywać”. Przytoczona definicja wskazuje zatem na aspekt czynny, skutek w postaci posługiwania się czymś lub robienia z czegoś użytku, wynikający z posiadania czegoś lub brania czegoś w posiadanie, nie odnosi się natomiast do przyczyn, podstaw uzyskania możliwości posługiwania się czymś, wykorzystywania czegoś. Wydatki związane z użytkowaniem (eksploatacją) samochodu osobowego to wydatki na posługiwanie się tym samochodem, wykorzystywanie go. Koszty związane z naprawą będącego środkiem trwałym samochodu osobowego wykorzystywanego do celów mieszanych stanowią wydatek eksploatacyjny i podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości maksymalnie 75% poniesionych wydatków.

Zgodnie z opisem stanu faktycznego, Spółka wykorzystuje samochody osobowe na potrzeby działalności gospodarczej Spółki, jak również do celów niezwiązanych z tą działalnością. W związku z powyższym Spółka będzie obowiązana wyłączyć z kosztów podatkowych 25% wydatków używania ww. samochodów osobowych w myśl art. 16 ust. 1 pkt 51 updop.

Wątpliwość Spółki dotyczy ustalenia czy skoro na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 51 updop do kosztów uzyskania przychodów wlicza jedynie 75% wydatków na naprawę samochodów osobowych to czy w przypadku otrzymania od ubezpieczyciela odszkodowania autocasco (AC) związanego z naprawą tych samochodów Spółka powinna rozpoznać jako przychód jedynie 75% uzyskanej kwoty odszkodowania.

W tym miejscu należy odnieść się do przywołanego wcześniej art. 12 ust. 4 pkt 6a updop zgodnie z którym do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Aby dany wydatek mógł być zaliczony do kategorii „innych wydatków”, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 6a cytowanej ustawy, konieczne jest, by wydatek ten nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy oraz by wydatek został wcześniej przez podatnika poniesiony, a następnie zwrócony podatnikowi. Przy czym wydatek poniesiony powinien być odpowiednikiem wydatku zwróconego. Tak więc, jak już wskazano, „wydatek zwrócony” to ten sam, a nie taki sam wydatek, który został poniesiony. „Zwróconym innym wydatkiem” nie jest bowiem uzyskana przez podatnika kwota, która tylko odpowiada wartości poniesionego wydatku.

W świetle powyższych wyjaśnień, stwierdzić należy, że kwota pieniężna jaką Spółka otrzyma od ubezpieczyciela nie może być uznana za pożytek, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 6a updop, ponieważ stanowić będzie odszkodowanie będące wykonaniem świadczenia z umowy ubezpieczenia, a nie zwrot wydatków poniesionych przez Wnioskodawczynię niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wobec tego w analizowanej sprawie nie zostanie spełniony jeden z warunków art. 12 ust. 4 pkt 6a updop, o których mowa, powyżej, dlatego też w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 6a updop, a otrzymane od ubezpieczyciela środki pieniężne w myśl art. 12 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, w całości stanowią będą przychód. Wskazać bowiem należy, że otrzymane przez Wnioskodawcę odszkodowanie w ramach zawartej umowy ubezpieczenia (AC) jest powiązane (koresponduje) z kosztami ubezpieczenia Spółki na wypadek konieczności poniesienia wydatków na naprawę samochodów. Fakt, że zgodnie z umową zawartą z ubezpieczycielem wysokość odszkodowania może stanowić równowartość kwoty poniesionej na naprawę samochodu, pozostaje bez znaczenia na kwalifikację odszkodowania otrzymanego od ubezpieczyciela, jako przychodu z prowadzonej działalności. Odszkodowania otrzymanego od ubezpieczyciela nie można utożsamiać ze zwrotem wydatków poniesionych na naprawę samochodów osobowych, gdyż takim zwrotem nie jest. Wypłata środków pieniężnych przez ubezpieczyciela wynika bowiem z umowy ubezpieczenia zawartej przez Spółkę z Ubezpieczycielem, a zatem z innego tytułu.

Tym samym, stanowisko Spółki należało uznać za nieprawidłowe.

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

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

Zgodnie z art. 14na § 1 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;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej). Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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 za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), 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). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z 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.

[PRZEJDŹ DO METRYKI](#)



Treści zamieszczone w serwisie udostępniamy bezpłatnie. Korzystanie z treści opublikowanych w serwisie podatki.gov.pl, niezależnie od celu i sposobu korzystania, nie wymaga zgody Ministerstwa Finansów. Treści znaczone w serwisie jako treści będące przedmiotem praw autorskich, o ile nie jest to stwierdzone inaczej, są udostępniane na licencji Creative Commons Uznanie Autorstwa 3.0 Polska.