

Tytuł: DZIENNIK GAZETA PRAWNA

Data: 09.11.2009

Autor: -

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY W WARSZAWIE o kosztach uzyskania przychodów

Wydatki trzeba klasyfikować w odniesieniu do działalności podatnika

TEZA

Klasyfikowanie wydatków do bezpośrednich lub pośrednich kosztów uzyskania przychodów powinno opierać się na indywidualnych cechach działalności podatnika. Jedynie analiza indywidualnych uwarunkowań występujących w przypadku konkretnych podatników daje podstawy do uznania ponoszonych przez nich wydatków za koszty bezpośrednie lub koszty pozostałe.

UZASADNIENIE

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzi działalność deweloperską. Obecnie spółka realizuje projekt budownictwa mieszkaniowego. Jego realizacja finansowana jest ze środków własnych (kapitał zakładowy), kredytów bankowych (celowych) oraz pożyczek uzyskanych od udziałowców. Spółka uznaje koszty budowy lokali jako koszty wytworzenia budynków. Do kosztów zalicza rzeczywiście poniesione nakłady. Zgodnie z art. 28 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 - dalej ustawa o rachunkowości) zalicza do kosztów wytworzenia (robót w toku) odsetki i różnice kursowe od zaciągniętych kredytów i pożyczek w okresie trwania budowy. Następnie po oddaniu obiektów do użytkowania kompletne lokale stanowią wyroby gotowe w postaci mieszkań, garaży i komórek lokatorskich czy lokali użytkowych. Koszt wytworzenia wyrobów gotowych jest odnoszony w koszty uzyskania przychodów jako koszt własny sprzedaży lokali w momencie przeniesienia prawa własności lokali na nabywców, tj. w dacie uzyskania przychodu ze sprzedaży lokalu.

Podatniczka zapytała, czy w momencie zapłaty odsetek oraz zrealizowania różnic kursowych od pożyczek i kredytów powinny być one ujęte w księgach podatkowych jako bieżące koszty finansowe, czy można przyjąć zasadę rachunkową i ująć je w kosztach robót w toku?

Zdaniem organu odsetki oraz zrealizowane różnice kursowe od kredytu czy pożyczki na realizację przedsięwzięcia deweloperskiego stanowią pośrednie koszty uzyskania przychodów.

W przypadku tego rodzaju kosztów nie zachodzi bezpośrednia relacja z przychodami. Związane są z osiąganymi przychodami, jednak nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami.

Ostatecznie spółka zaskarżyła interpretację do sądu. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił jej skargę. Jak wyjaśnił sąd, ustawodawca wprowadza podział wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów na koszty bezpośrednie i pozostałe koszty.

Ustawodawca koszty pośrednie nakazuje potrącać 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 ocenie sądu taki podział kosztów pozwala na stwierdzenie, że koszty bezpośrednie są to wydatki, które pozostają w związku funkcjonalnym z konkretnymi przychodami osiąganymi przez podatnika. Istota tego związku polega na tym, że poniesienie tych wydatków przyczynia się wprost do osiągnięcia konkretnych przychodów składających się na całość przychodów osiąganym przez podatnika w roku podatkowym. Mogą to być koszty określonego rodzaju działalności prowadzonej przez podatnika, a także koszty związane z konkretnymi transakcjami składającymi się na tę działalność.

Zdaniem WSA klasyfikowanie wydatków do wymienionych rodzajów kosztów uzyskania przychodów

powinno opierać się na indywidualnych cechach działalności podatnika. Jedynie analiza indywidualnych uwarunkowań występujących w przypadku konkretnych podatników dać może podstawy faktyczne do uznania ponoszonych przez nich wydatków za koszty bezpośrednie lub koszty pozostałe. Niektóre rodzaje wydatków można generalnie uznać za koszty bezpośrednie. Będą to np. zakupy towarów handlowych, zakupy surowców do produkcji, płace pracowników zatrudnionych przy produkcji lub sprzedaży. Jednakże zaliczenie konkretnego wydatku do którejś z wymienionych grup kosztów zawsze będzie wymagało oceny okoliczności faktycznych związanych z poniesieniem tych wydatków, występujących w przypadku indywidualnie określonego podatnika.

W sytuacji skarżącej spółki odsetki i różnice kursowe należy uznać za bezpośrednie koszty wytworzenia produktów w postaci lokali przeznaczonych do sprzedaży. Wydatki te powstają w związku z pożyczkami i kredytami zaciągniętym w celu finansowania budowy budynków, w których znajdują się lokale przeznaczone do sprzedaży. Zamiar wybudowania przez spółkę budynków z lokalami przeznaczonymi do sprzedaży ma decydujące znaczenie przy podjęciu decyzji o finansowaniu budowy ze środków obcych. Skarżącej chodzi o odsetki i różnice powstałe przy kredytach celowych zaciąganych na sfinansowanie budowy. Zdaniem sądu związek funkcjonalny między wydatkami a przychodami ze sprzedaży lokali jest oczywisty. Dlatego sporne wydatki należy uznać za koszty bezpośrednie.

Ponadto, zdaniem sądu, skoro ustawodawca nie określił kryteriów, według których podatnicy powinni zaliczać wydatki do kosztów bezpośrednich lub pozostałych kosztów, można posłużyć się w tym zakresie przepisami ustawy o rachunkowości. Sąd nie zgodził się też, że koszty uzyskania przychodów o charakterze kasowym nie mogą być zaliczone do kosztów bezpośrednich. Sam kasowy charakter odsetek jako kosztu uzyskania przychodów nie wyklucza możliwości zaliczenia ich do kosztów bezpośrednich.

Wyrok WSA w Warszawie z 10 czerwca 2009 r., III SA/Wa 515/09, niepublikowany

OPINIA



Piotr Chmieliński

doradca podatkowy w Kancelarii Ożóg i Wspólnicy

Wyrok jest na pewno korzystny dla podatników realizujących inwestycje oparte na spółkach celowych. Sąd wskazał bowiem, iż skoro brak jest jednoznacznych kryteriów zaliczania wydatków do kosztów bezpośrednich lub pośrednich, to ich ocena powinna uwzględniać cechy prowadzenia działalności konkretnego podatnika. Jeśli zatem charakter działalności pozwala na przyporządkowanie kosztów finansowych do ceny wytworzenia danego produktu (np. w przypadku deweloperów do mieszkania), to wydatki związane z jego finansowaniem (np. odsetki od kredytów) powinny być uznawane za koszty bezpośrednie i zaliczane do kosztów dopiero w chwili uzyskania przychodu z jego sprzedaży.

Wyrok może jednak budzić pewne wątpliwości. Kwestią otwartą jest, czy wyrażona w nim zasada znajdzie zastosowanie do wszystkich wydatków ponoszonych przez spółki celowe, np. kosztów ogólnego zarządu. Ponadto, czy mając na uwadze autonomiczność prawa podatkowego, rachunkowa zasada współmierności kosztów i przychodów w istocie uzasadnia pominięcie zasady kasowej rozliczenia wydatku przy kwalifikacji kosztu. Jakkolwiek wyrok sądu jest prawomocny, należy oczekiwać kolejnych orzeczeń w tej kwestii celem potwierdzenia kierunku linii orzeczniczej.