

Grzegorz Ziółkowski

Edukacja przedsiębiorcy w kosztach podatkowych i pkpir



1. Edukacja przedsiębiorcy w kosztach podatkowych i w pkpir

1.1. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na studia.	3
1.2. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na aplikację radcowską	6
1.3. Czy można zaliczyć do kosztów kurs nauki języka obcego	9
1.4. Czy można zaliczyć do kosztów kurs prawa jazdy ufundowany pracownikowi.	11
1.5. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na szkolenia dla kontrahentów	14

>> edukacja, koszty uzyskania przychodów, księga przychodów i rozchodów

1. Edukacja przedsiębiorcy w kosztach podatkowych i w pkpir

Wielu przedsiębiorców decyduje się na podnoszenie swoich kwalifikacji, uczestnicząc w kursach specjalistycznych oraz podejmując studia na kierunkach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W raporcie przedstawiamy, jak rozliczyć w kosztach wydatki ponoszone na ten cel. Odpowiedzi wzbogaciłymi przykładami wraz z zapisami w pkpir. Prezentujemy również, jakie stanowisko w omawianych kwestiach prezentują organy podatkowe i sądy administracyjne.

1.1. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na studia

PROBLEM Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie indywidualnej praktyki lekarskiej. Jestem kardiologiem. W kwietniu 2014 r. otrzymałem fakturę za przewód doktorski w zakresie kardiologii. Fakturę opłaciłem sam. Przychody z działalności gospodarczej rozliczam według skali podatkowej. Czy mogę zaliczyć wydatki na przewód doktorski do kosztów?

RADA Lekarz ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na studia podnoszące jego kwalifikacje medyczne.

UZASADNIENIE Aby wydatki poniesione na studia można było zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, należy wykazać, że studia są związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych, zdobywaniem wiedzy i umiejętności, które są potrzebne w prowadzonej działalności gospodarczej. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej z 31 stycznia 2012 r., sygn. ITPB1/415-1145/11/DP, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy stwierdził, że:

MF *Jako uzasadnione racjonalnie i gospodarczo, których poniesienie może przyczynić się do osiągnięcia przychodów ze źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, uznać należy wydatki na kształcenie, które pozwolą podatnikowi nabyć umiejętności i wiedzę niezbędną w prowadzeniu działalności gospodarczej.*

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi indywidualną praktykę lekarską. Opłacił studia doktoranckie w zakresie swojej specjalizacji lekarskiej. Podatnik ma prawo zaliczyć wydatki na takie studia do kosztów uzyskania przychodów działalności gospodarczej prowadzonej w zakresie praktyki lekarskiej. Faktura za przewód została wystawiona 4 kwietnia 2014 r. Jako koszt pośredni lekarz ujmie ją w tej w dacie w kolumnie 13 pkpir.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
123	4.04.2014	Faktura 12/2014	Przewód doktorski	12 000	00	12 000	00

Jeżeli opłacone przez przedsiębiorcę studia służą podnoszeniu poziomu wiedzy i wykształcenia niemającego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, to wydatki na takie studia nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Zwrócił na to uwagę Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 18 grudnia 2012 r., sygn. ITPB1/415-1058/12/AD:



We wniosku wskazano, że ponoszone przez Panią wydatki dotyczą sfinansowania studiów, które podjęła Pani na kierunku psychologia. Obecnie prowadzi Pani działalność w zakresie usług doradczych w obszarze doboru i zakupu sprzętu sportowo-turystycznego. W znacznej mierze wykonuje Pani również usługi typowo administracyjne i biurowe, tj. prowadzenie biura i spraw związanych z tym zakresem (obsługa urządzeń biurowych oraz używanie wszelkich programów graficznych do sporządzania analiz, wykresów, ekspertyz na rzecz innych podmiotów). W przyszłości zamierza Pani rozszerzyć zakres wykonywanych usług.

Po dokonaniu analizy złożonego wniosku stwierdzić należy, iż na gruncie przedmiotowej sprawy uznanie za koszt uzyskania przychodów wydatków związanych z podjętymi studiami w zakresie psychologii (czesne, materiały dydaktyczne, dojazdy) niezgodne byłoby z przepisem art. 22 ust. 1 ww. ustawy. Celem, jaki był związany z ponoszeniem tego rodzaju wydatków, było niewątpliwie zdobycie wiedzy i umiejętności, jednakże mając na uwadze rodzaj wykonywanych usług, uznać należy, iż wydatki te nie są poniesione w celu uzyskania przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu. Są to wydatki o charakterze osobistym, związane z podnoszeniem poziomu wiedzy, niemającym jednak związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie można więc podzielić Pani stanowiska, iż poniesienie ww. wydatków wiąże się z rzeczywistym zdarzeniem gospodarczym, mającym wpływ na wysokość osiągniętego lub potencjalnego przychodu z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej. W tych okolicznościach również planowane przez Panią w przyszłości rozszerzenie usług nie powoduje, iż wydatki, o których mowa, mają związek z przychodem, czy też zabezpieczeniem lub zachowaniem źródła przychodu w okresie finansowania nauki.

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi indywidualną praktykę lekarską. Opłacił studia podyplomowe w zakresie historii sztuki. Podatnik nie ma prawa zaliczyć wydatków na takie studia do kosztów uzyskania przychodów działalności gospodarczej prowadzonej w zakresie praktyki lekarskiej.

W przypadku przedstawionym w pytaniu nie budzi wątpliwości, że lekarz prowadzący indywidualną praktykę lekarską może zaliczyć do kosztów tej praktyki wydatki na studia doktoranckie ściśle związane z wykonywanym zawodem. Stanowisko takie potwierdzają również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 października 2013 r., sygn. ITPB1/415-457/13-4/MD, czytamy, że:



Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca prowadzi od dnia 2 marca 2013 r. działalność gospodarczą w zakresie indywidualnej praktyki lekarskiej. (...) Mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz argumentację Wnioskodawcy w świetle obowiązujących przepisów prawa, stwierdzić należy, że wydatki poniesione w związku ze studiami doktoranckimi (w zakresie prowadzonej praktyki lekarskiej – przypis autora), choć trudno je przypisać konkretnym przychodom, to jako przydatne w wykonywanej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej, faktycznie poniesione i właściwie udokumentowane, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Oczywiście w praktyce występują przypadki, w których trudno jednoznacznie rozstrzygnąć o zaliczeniu wydatków na studia do kosztów prowadzonej działalności gospodarczej. W takich przypadkach zaliczenie do kosztów wydatków na studia bezpieczniej potwierdzić indywidualną interpretacją.

PRZYKŁAD

Właściciel firmy spedycyjno-transportowej podjął studia prawnicze. Wydatki na nie zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. Argumentował to tym, że liczne problemy prawne związane z prowadzeniem firmy transportowej wymagają od niego pogłębionej wiedzy w tym zakresie. Bez odpowiedniej wiedzy prawnej nie jest bowiem w stanie rozstrzygać problemów dotyczących m.in. konstrukcji umów na świadczone usługi spedycyjne i transportowe, praw pracowników czy uzyskiwania licencji na transport. Argumenty podatnika na pewno przemawiają za zaliczeniem wydatków na studia prawnicze do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej firmy transportowej.

Należy jednak zwrócić uwagę na ryzyko, że organy podatkowe mogą kwestionować takie stanowisko. Mogą bowiem wskazać, że wydatki na studia prawnicze nie mają związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie usług transportowych. Przedmiotem działalności gospodarczej nie jest bowiem świadczenie usług prawnych. Studia prawnicze można zaliczyć do kosztów w tych przypadkach, gdy związek z prowadzoną działalnością gospodarczą jest wyraźniejszy, np. przy prowadzeniu biura rachunkowego, które wiąże się ze świadczeniem usług prawnych. Biorąc pod uwagę takie ryzyko, zaliczenie wydatków na studia prawnicze przez właściciela firmy transportowej bezpieczniej jest potwierdzić interpretacją indywidualną organu podatkowego.

1.2. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na aplikację radcowską

PROBLEM W styczniu 2014 r. przystąpiłem do egzaminu radcowskiego, uzyskując wynik pozytywny. 1 kwietnia 2014 r. rozpocząłem działalność gospodarczą w formie kancelarii radcy prawnego. Prowadzę ksiązkę przychodów i rozchodów. W trakcie odbywania aplikacji radcowskiej w latach 2010–2013 ponosiłem wydatki z nią związane, m.in. opłaty roczne za trzy lata aplikacji. Czy wydatki na odbytą aplikację radcowską mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów rozpoczętej działalności gospodarczej?

RADA Zaliczając do kosztów uzyskania przychodów wydatki na aplikację radcowską odbytą przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, podatnik musi się liczyć ze sporem z organem podatkowym. Na korzystne rozstrzygnięcie tego sporu podatnik ma szansę przed sądem administracyjnym.

UZASADNIENIE Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodów, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów (art. 22 ust. 1 updf). Każdy przypadek ponoszonego wydatku należy oceniać indywidualnie pod kątem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów. Przy tym obowiązek jednoznacznego wykazania związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a przychodem uzyskanym z działalności, zachowaniem albo zabezpieczeniem tego źródła przychodu – każdorazowo spoczywa na podatniku.

W przedstawionym przypadku radca prawny powinien wykazać, że wydatki ponoszone na aplikację radcowską, poniesione przed otwarciem kancelarii, mają związek z rozpoczętą działalnością gospodarczą. Obiektywnie patrząc, nie powinno to być szczególnie kłopotliwe. Racjonalne jest, że aplikację radcowską odbywamy w celu uzyskania uprawnień, które następnie pozwolą nam na otwarcie kancelarii radcowskiej i uzyskiwanie z niej przychodów. Związek poniesionych wydatków na aplikację z otwartą następnie działalnością gospodarczą jest więc bardzo wyraźny. Niestety, tego związku nie dostrzegają w przeważającej większości organy podatkowe. Przykładowo – Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 30 grudnia 2013 r., sygn. ITPB1/415-1051/13/AK, uznał, że:

MULTIPAKIET

SAMOCHÓD PO ZMIANACH

od 1 kwietnia 2014 r.



Książka

„Samochód po zmianach
od 1 kwietnia 2014 r.”
(ponad 650 stron)



**Program do ewidencji
przebiegu pojazdu
oraz płyta CD**



Pakiet 3 porad
ekspertów
w Teleporadni

INFORMACJE
I ZAMÓWIENIA
tel. 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl



Koszty aplikacji radcowskiej poniesione przez Wnioskodawcę należy zaliczyć do wydatków o charakterze osobistym, związanych z podnoszeniem ogólnego poziomu wiedzy prawniczej (działalność gospodarczą w zakresie usług prawniczych można również prowadzić, nie posiadając tytułu radcy prawnego). Ponadto należy zauważyć, że elementy edukacyjne aplikacji mogą być wykorzystane poza wykonywaniem zawodu radcy prawnego, świadczą bowiem o podniesieniu poziomu wykształcenia prawniczego w ogólności, rzutują na zwiększenie atrakcyjności osoby z wykształceniem wyższym prawniczym na rynku zatrudnienia. Zawód radcy prawnego można jednak wykonywać w różnych formach, np. w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce cywilnej lub jawnej, partnerskiej, komandytowej lub komandytowo-akcyjnej lub w ramach indywidualnej działalności gospodarczej. (...) Skoro wydatki Wnioskodawca ponosił w latach wcześniejszych, przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, to nie można uznać, że wydatki te poniósł w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów (które jeszcze nie istniało). Wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy, ponoszone wydatki nie przyczyniały się do osiągania przychodów z działalności gospodarczej. (...)

Kosztami uzyskania przychodów są jedynie takie wydatki, które mają przyczynę w działalności gospodarczej podatnika. Brak jest więc związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy ich poniesieniem a uzyskiwaniem przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej w późniejszym okresie.

Konkludując, odbycie aplikacji jest etapem przygotowującym do wykonywania zawodu radcy prawnego. Jednakże samo przystąpienie do egzaminu na aplikację, jak i odbywanie aplikacji nie determinuje formy, w jakiej zawód radcy prawnego będzie wykonywany, a jest wymogiem niezbędnym do uzyskania uprawnień do wykonywania tego zawodu. Podkreślić należy zatem, że skoro wydatki zostały poniesione przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, nie w ramach ryzyka gospodarczego, a ich celem było uzyskanie kwalifikacji do jej rozpoczęcia, brak jest związku pomiędzy ich poniesieniem a uzyskaniem przychodu z działalności gospodarczej.

To niekorzystne dla podatników stanowisko potwierdzają również inne organy podatkowe (zob. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 30 grudnia 2013 r., sygn. ITPB1/415-1054/13/AK, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 11 września 2013 r., sygn. ILPB1/415-914/13-2/AG).

Korzystne dla podatników stanowisko można znaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 stycznia 2012 r., sygn. PTPB1/415-227/11-2/ASZ, w której uznał on, że:



Wnioskodawczyni poniosła wydatki związane z uzyskaniem uprawnień zawodowych radcy prawnego. Poniesione wydatki udokumentowane są potwierdzeniami wykonania przelewów lub potwierdzeniami dokonania przekazów pocztowych. (...) Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają unormowania, które zabraniałoby zaliczenia do kosztów wydatków ponoszonych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Zatem koszty poniesione przed

rozpoczęciem działalności gospodarczej, ale mające związek z uzyskiwanym później przychodem, stanowią koszty uzyskania przychodu prowadzonej działalności gospodarczej (...).

Na korzystne rozstrzygnięcie podatnik może natomiast liczyć przed sądem administracyjnym. W przeważającej liczbie wyroków sądy administracyjne potwierdzały prawo zaliczenia do kosztów wydatków na aplikację radcowską, nawet jeżeli zostały one poniesione przed rozpoczęciem działalności gospodarczej (por. m.in. wyroki: WSA w Poznaniu z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 50/13, z 31 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Po 301/12, z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Po 896/12, z 17 października 2013 r., sygn. akt I SA/Po 358/13; WSA w Kielcach z 19 września 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 468/13, czy WSA w Gdańsku z 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 626/13).

Jedynie orzecznictwo WSA w Warszawie jest niejednolite. W wyroku z 7 marca 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 2577/12, sąd uznał, że wydatki na aplikację adwokacką miały charakter osobisty, a wiedza zdobyta na aplikacji w ciągu kilku lat nauki nie może być wyłącznie spożytkowana w procesie świadczenia usług prawniczych przez adwokata. Natomiast w wyroku z 11 czerwca 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 3233/12, WSA w Warszawie zajął odmienne stanowisko. Uznał w nim, że okoliczność, iż podatnik w okresie poprzedzającym rozpoczęcie działalności gospodarczej pozostawał w stosunku pracy, jest bez znaczenia dla zakwalifikowania poniesionych wydatków, ponieważ wydatki te były poniesione niezależnie od istniejącego stosunku pracy.

Zaliczając więc wydatki na aplikację radcowską odbytą przed rozpoczęciem działalności gospodarczej do kosztów uzyskania przychodów działalności gospodarczej, podatnik musi się liczyć ze sporem z organem podatkowym. Na korzystne rozstrzygnięcie tego sporu ma szansę przed sądem administracyjnym.

PRZYKŁAD

Radca prawny rozpoczął działalność gospodarczą 1 kwietnia 2014 r. W latach 2010–2013 poniósł koszty związane z odbyciem aplikacji radcowskiej:

- *za udział w egzaminie konkursowym na aplikację radcowską,*
- *za wpis na listę aplikantów radcowskich,*
- *opłaty roczne za kolejne lata aplikacji radcowskiej,*
- *składki członkowskie z tytułu uczestnictwa w samorządzie radcowskim (jako aplikant radcowski),*
- *za egzamin radcowski,*
- *za wpis na listę radców prawnych wraz z opłatą manipulacyjną za postępowanie w przedmiocie wpisu.*

Na wszystkie wymienione wydatki radca posiada dowody wpłat. Wraz z dokumentacją o przyjęciu i ukończeniu aplikacji pozwalają one zdaniem większości sądów administracyjnych na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów podatkowych. Radca zdecydował się na ujęcie kosztów odbytej aplikacji w kolumnie 13 pkpir, w dacie 1 kwietnia 2014 r., na podstawie zestawienia opłat.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
1	1.04.2014	Zestawienie opłat	Aplikacja radcowska	15 360	00	15 360	00

Problemów z zaliczeniem do kosztów wydatków na aplikację prawniczą nie powinni mieć natomiast podatnicy, którzy odbywają aplikację już w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie usług prawniczych. Takie stanowisko potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 stycznia 2014 r., sygn. IPPB1/415-1120/13-2/IF, w której czytamy, że:



Ze złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawczyni prowadzi od 1 sierpnia 2013 r. działalność gospodarczą – prawniczą. W dniu 28 września 2013 r. Wnioskodawczyni przystąpiła do egzaminu wstępnego na aplikację radcowską i uzyskała wynik pozytywny. W dniu 16 października 2013 r. Wnioskodawczyni złożyła niezbędne dokumenty celem uzyskania wpisu na listę aplikantów radcowskich. Od dnia 1 stycznia 2014 r. Wnioskodawczyni rozpoczyna szkolenie w ramach aplikacji radcowskiej. Koszty aplikacji pokrywane będą wyłącznie z przychodów uzyskanych z prowadzonej działalności gospodarczej. Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, iż wydatki ponoszone w związku z aplikacją radcowską, przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług prawniczych, ponoszone w celu uzyskania przychodu bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, pod warunkiem ich należytego udokumentowania.

1.3. Czy można zaliczyć do kosztów kurs nauki języka obcego

PROBLEM Prowadzę indywidualną działalność gospodarczą w zakresie usług rachunkowych. Mam możliwość pozyskania dodatkowych klientów z krajów niemieckojęzycznych. Chcę więc sfinansować sobie kurs języka niemieckiego. Czy wydatek na ten kurs mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

RADA Podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów wydatki na kurs języka niemieckiego, jeżeli jest to związane z pozyskiwaniem klientów niemieckojęzycznych.

UZASADNIENIE Wydatki na naukę języków obcych nie zostały wymienione w katalogu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodów, o których mowa w art. 23 updof. Nie oznacza to jednak, że w każdym przypadku podatnik ma możliwość zaliczenia wydatków na naukę języka obcego do kosztów. Do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone

te wydatki na naukę języków obcych, które można uznać za racjonalne i gospodarczo uzasadnione. Będzie to miało miejsce w sytuacjach, gdy nauka języka obcego daje możliwość rozwoju prowadzonej działalności gospodarczej i uzyskiwania tym samym zwiększonych przychodów. Nauka języka obcego nie może służyć wyłącznie podnoszeniu wiedzy osobistej, bez wpływu na prowadzoną działalność. Takie stanowisko zajmują również organy podatkowe, m.in.:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 26 marca 2010 r., sygn. IBPBI/1/415-201/10/JS, który uznał za koszt wydatki na naukę języka obcego przez przedsiębiorcę, który chciał rozszerzyć swoją stronę internetową o wersję anglojęzyczną;
- Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 19 maja 2010 r., sygn. ITPB1/415-284/10/PSZ, który uznał za koszt wydatki na naukę języka chińskiego przez podatkniczkę prowadzącą firmę w zakresie pośrednictwa handlowego pomiędzy firmami chińskimi i francuskimi;
- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 21 października 2010 r., sygn. IPPB1/415-778/10-2/RS, który uznał za koszt wydatki na naukę języka obcego przez podatnika świadczącego usługi doradcze w zakresie projektów multimedialnych. Podatnik chciał rozszerzyć działalność na teren Ukrainy i Rosji.

W każdym z powyższych przykładów związek nauki języka obcego z prowadzoną działalnością gospodarczą był – można stwierdzić – „namacalny”, z uwagi na realizowane lub planowane projekty biznesowe. W przypadku braku tak wyraźnego związku pomiędzy nauką języka i prowadzoną działalnością gospodarczą należy się liczyć z tym, że zaliczenie do kosztów wydatków na jego naukę będzie kwestionowane przez fiskusa.

Reasumując, jeśli przedsiębiorca jest w stanie wykazać, że poniesione wydatki na kurs nauki języka obcego są związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, to koszty te obciążą koszty podatkowe. Należy jednak pamiętać, że to na przedsiębiorcy ciąży obowiązek udowodnienia celowości poniesionego wydatku.

PRZYKŁAD

Jan Nowak prowadzi działalność gospodarczą w zakresie nauki języków obcych. Opłacił sobie kurs zaawansowany w zakresie nauki języka chińskiego. Wydatek ten jest związany z planem rozszerzenia świadczonych usług o naukę języka chińskiego. W takim

MULTIPAKIET

SAMOCHÓD PO ZMIANACH

od 1 kwietnia 2014 r.



Książka

„Samochód po zmianach
od 1 kwietnia 2014 r.”
(ponad 650 stron)



Program do ewidencji
przebiegu pojazdu
oraz płyta CD



Pakiet 3 porad
ekspertów
w Teleporadni

INFORMACJE
I ZAMÓWIENIA
tel. 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl

przypadku organy podatkowe nie powinny kwestionować wydatku na kurs języka obcego jako kosztu uzyskania przychodów pracodawcy. Jako koszt pośredni pan Nowak ujął wydatek na kurs w kolumnie 13 pkpir w dacie wystawienia faktury.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
158	22.04.2014	Faktura 12/2014	Kurs języka chińskiego	3 360	00	3 360	00

1.4. Czy można zaliczyć do kosztów kurs prawa jazdy ufundowany pracownikowi

PROBLEM Prowadzę indywidualną działalność gospodarczą. Zatrudniam trzech pracowników. Jednemu z nich chcę ufundować kurs prawa jazdy kategorii B. Jest to niezbędne do wykonywania jego obowiązków pracowniczych, ponieważ do jego zadań należy m.in. rozwożenie do klientów wykonanych przeze mnie prac protetycznych. Czy wydatek na kurs prawa jazdy mogę zaliczyć do kosztów?

RADA W przedstawionych okolicznościach podatnik może zaliczyć do kosztów wydatki na kurs prawa jazdy samochodem osobowym ufundowany dla pracownika.

UZASADNIENIE Jeszcze kilka lata temu organy podatkowe regularnie kwestionowały zaliczenie do kosztów podatkowych wydatków na kurs prawa jazdy kategorii B (samochód osobowy). Organy twierdziły, że są to wydatki o charakterze osobistym, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przedsiębiorcy, ale z potrzebami prywatnymi osób. Dotyczyło to zarówno prawa jazdy dla właścicieli firm, jak i dla ich pracowników. Przykładem takiego stanowiska jest m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 października 2011 r., sygn. ITPB1/415-786/11/DP, w której organ podatkowy stwierdził, że:

MF Uzyskanie prawa jazdy uprawnia do kierowania pojazdami mechanicznymi. Jest ono potrzebne zarówno do prowadzonej działalności gospodarczej, jak i prywatnie w celu kierowania pojazdami do celów osobistych. Aby więc mówić o podnoszeniu kwalifikacji zawodowych, kurs prawa jazdy musiałby być ściśle związany z zajęciem, które wykonywane byłoby wyłącznie w ramach prowadzonej przez Panią działalności gospodarczej. Zauważyć należy, iż prowadzi Pani pozarolniczą działalność

gospodarczą w zakresie usług medycznych (ratownik medyczny), zatem prowadzona przez Panią działalność nie jest związana z prowadzeniem samochodu. Nie prowadzi Pani bowiem działalności w zakresie usług transportowych, nie jest też Pani kierowcą karetki. Nie można zatem przyjąć, że poprzez zdobycie uprawnień do prowadzenia samochodu osobowego nastąpi podwyższenie posiadanych przez Panią kwalifikacji w zakresie ratownik medyczny, co będzie miało związek z pozyskiwaniem nowych źródeł przychodów. Tak więc wydatek poniesiony na uzyskanie prawa jazdy – w tym konkretnym przypadku – nie ma ścisłego związku tylko z prowadzoną działalnością gospodarczą. Uzyskanie prawa jazdy ułatwi Pani w znacznym stopniu również życie prywatne. A zatem wydatki poniesione w związku z uzyskaniem prawa jazdy nie stanowią kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez Panią działalności gospodarczej.

Przy okazji zmian wprowadzonych w ustawie o VAT od 1 stycznia 2011 r. Ministerstwo Finansów wydało komunikat, w którym podkreśliło, że do zwolnionych z VAT należą usługi szkolenia osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy kategorii C (samochody ciężarowe), D (autobusy), E (pojazdy z przyczepą) oraz B (samochody osobowe). Zdaniem Ministerstwa Finansów zwolnienie to opiera się m.in. na tym, że są to usługi kształcenia zawodowego. Stanowisko to dotyczy również kursów szkolenia w zakresie nauki jazdy samochodami osobowymi. Zdaniem Ministerstwa Finansów usługi te mieszczą się w zakresie kształcenia zawodowego, ponieważ posiadanie prawa jazdy kategorii B jest obecnie jednym z podstawowych wymogów, jakie stawia się kandydatom do pracy na różne stanowiska pracy.

Argumentacja przedstawiona w komunikacie Ministerstwa Finansów jest istotna nie tylko dla zastosowania zwolnienia z VAT dla kursów nauki jazdy. Argumenty te przemawiają również za tym, że wydatki poczynione na kurs prawa jazdy kategorii B dla pracowników przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Stanowisko to zaczęły również podzielać organy podatkowe. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12 czerwca 2012 r., sygn. ITPB1/415-274b/12/PSZ, w której czytamy, że:

 *Z treści wniosku wynika, iż zatrudnia Pan pracowników, których praca wiąże się z jazdami poza siedzibę pracodawcy. Dlatego też za pracowników, którzy nie posiadają niezbędnych uprawnień, zatrudnionych na umowę o pracę zamierza Pan zapłacić za kurs prawa jazdy. Opłata za kurs będzie zachętą kontynuacji pracy w Pana firmie. Kurs opłacany będzie tylko za pracowników „szczególnie cennych”. Sfinansowany przez Pana kurs na prawo jazdy wiąże się z zakresem prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej. Wydatki poniesione z tego tytułu mają na celu podniesienie umiejętności pracowników poprzez uzyskanie prawa jazdy niezbędnego do wykonywania pracy w charakterze handlowców.*

Mając powyższe na uwadze, przyjąć należy, iż spełniona zostanie dyspozycja generalna dotycząca kosztów uzyskania przychodów wynikająca z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przedmiotowe wydatki poniesione zostaną w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, mogą więc zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem ich należytego udokumentowania. Reasumując powyższe, należy stwierdzić, iż

faktycznie poniesione i właściwie udokumentowane wydatki na pokrycie kosztów kursu nauki jazdy pracowników zatrudnionych na umowę o pracę oraz dodatkowych lekcji jazdy należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów i ewidencjonować w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

W przypadku rozwiązania umowy o pracę nie występuje również konieczność korygowania kosztów uzyskania przychodów, skoro wydatki poniesione przez Pana były racjonalnie uzasadnione.

Należy jednak pamiętać, że to przedsiębiorca musi wykazać w każdym przypadku związek wydatku na kurs prawa jazdy z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie jest tak, że w każdym przypadku organ podatkowy uzna wydatek na kurs prawa jazdy kategorii B za koszt uzyskania przychodów.

PRZYKŁAD

Anna Nowak prowadzi działalność gospodarczą w zakresie cateringu. Jednemu z pracowników ufundowała kurs na prawo jazdy kategorii B. Po otrzymaniu prawa jazdy przez pracownika pani Nowak „przesunęła” go z kuchni do rozwoju dań do klientów. W takim przypadku organy podatkowe nie powinny kwestionować wydatku na kurs prawa jazdy dla pracownika jako kosztu uzyskania przychodów pracodawcy.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca zatrudnia pracownika, któremu ufundował kurs prawa jazdy kategorii B. Wartość wydatku wyniosła 1900 zł. Kurs prawa jazdy związany jest z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracownika i będzie służyć działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Dzięki temu pracodawca może zaliczyć go do kosztów, a dla pracownika jest to świadczenie zwolnione od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 90 updof). Świadczenie to przedsiębiorca ujmie w kolumnie 12 pkpir. W kolumnie 12 księgi należy ująć bowiem również te świadczenia związane ze stosunkiem pracy, które u pracownika korzystają ze zwolnienia od podatku, ale pracodawca może zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Należy jednak pamiętać, żeby nie ujmować tego świadczenia w podstawie obliczenia zaliczki na podatek od wynagrodzenia pracownika.

Sam moment rozliczenia przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń jest rozbieżnie interpretowany w orzecznictwie sądowym. Opierając się jednak na uchwale siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2010 r. (sygn. akt II FPS 1/10) oraz uchwale poszerzonego składu NSA z 24 października 2011 r. (sygn. akt II FPS 7/10), należy przyjąć, że nieodpłatne świadczenie to już samo zagwarantowanie pracownikowi możliwości skorzystania z uprawnienia. W takim przypadku świadczenie z tytułu wykupionego kursu prawa jazdy należy rozliczyć w kosztach w dacie, w której pracownik może zacząć korzystać z kursu.

Założmy, że w naszym przykładzie pracownik miał możliwość rozpoczęcia kursu od 5 kwietnia. W takiej dacie przedsiębiorca ujmie to świadczenie jako koszt w kolumnie 12 pkpir.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wynagrodzenia w gotówce i w naturze		Razem wydatki	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	12		14	
283	5.04.2014	Faktura 2/04/14	Kurs prawa jazdy dla pracownika	1 900	00	1900	00

Odpowiadając na pytanie, warto wspomnieć, że organy podatkowe nigdy nie kwestionowały zaliczania do kosztów wydatków na kurs prawa jazdy kategorii C, D i E, jeżeli tylko z okoliczności wyraźnie wynikało, że są one związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

1.5. Czy można zaliczyć do kosztów wydatki na szkolenia dla kontrahentów

PROBLEM

Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie produkcji dachówek. W celu zwiększenia sprzedaży i pozyskiwania nowych kontrahentów planuję organizować szkolenia instruktażowe dla przedsiębiorców z branży dekarskiej (potencjalnych kontrahentów). Osobami szkolącymi mają być moi pracownicy. W związku z organizacją szkoleń będę ponosić wydatki obejmujące: zakwaterowanie, poczęstunek (catering, kawa, herbata, ciastka). Czy wydatki te mogę zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

RADA

Tak. Może Pan zaliczyć wydatki na szkolenie kontrahentów do kosztów uzyskania przychodów.

UZASADNIENIE

Podatnik ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów poniesionych wydatków, pod warunkiem ich związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Obowiązkiem podatnika jest wykazanie związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu, zgodnie z dyspozycją art. 22 ust. 1 upodof. Z przepisu tego wynika, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane bezpośrednio lub pośrednio z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodu, z wyjątkiem wydatków wymienionych w art. 23 ust. 1 upodof. W przepisie art. 16 ust. 1 pkt 23 upodof wyłączone z kosztów uzyskania przychodów są koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Jak podkreślał NSA w wyroku siedmiu sędziów z 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11: