

14 kwietnia 2020



Wydatki związane z pandemią koronawirusa jako koszty uzyskania przychodu

1. Obowiązki pracodawcy w związku z koronawirusem a koszty uzyskania przychodu

W dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy w dobie COVID-19, pracodawca zobowiązany jest podjąć wszelkie możliwe środki, które będą zapobiegać rozprzestrzenianiu się wirusa w zakładzie pracy. Ministerstwo Rodziny Pracy i Polityki Społecznej ogłosiło, że najlepszą metodą na powstrzymanie epidemii jest izolacja. Nie każda organizacja może jednak pozwolić sobie na skierowanie pracowników do pracy zdalnej. Tymczasem, pracownicy wykonujący czynności w miejscu pracy powinni mieć zapewniony dostęp do środków higieny osobistej i środków dezynfekujących. Dodatkowo, zgodnie z zapowiedziami, już od przyszłego czwartku wchodzi w życie nakaz noszenia maseczek w przestrzeni publicznej, wobec czego szereg pracodawców zmuszonych będzie zaopatrzyć w nie swoją załogę. Nie wszystkie wydatki podatek będzie mógł jednak zakwalifikować jako koszt uzyskania przychodu.

Zasadę bezpiecznej i higienicznej pracy jako jedną z podstawowych zasad prawa pracy ustanawia przepis art. 15 Kodeksu pracy. Prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy gwarantowane jest także przez art. 66 Konstytucji RP. Dyspozycja ta – zgodnie z art. 304 Kodeksu pracy – obejmuje zarówno pracowników zatrudnianych na etacie, jak i zleceniobiorców czy samozatrudnionych. Na przedsiębiorcy spoczywa zatem ustawowa odpowiedzialność za zapewnienie bezpieczeństwa w powyższym zakresie w zakładzie pracy.

Z uwagi na szerzenie się wirusa COVID-19, pracodawcy obok trudności gospodarczych muszą zmierzyć się ze zwiększonymi wydatkami poniesionymi na dodatkowe środki higieny i dezynfekcji. Odnosząc się do kwestii możliwości ujęcia ww. wydatków w kosztach uzyskania przychodów, wobec braku szczególnych regulacji w tzw. tarczy antykryzysowej, należy sięgnąć do zasad ogólnych.

Zgodnie z definicją zawartą w ustawach o podatkach dochodowych, kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zarówno ustawa o PIT jak i ustawa o CIT przewiduje jednak wyjątki, które kosztem być nie mogą.

Jeżeli zatem dany wydatek nie został ujęty w katalogu kosztów wyłączonych z możliwości obniżenia sumy przychodów, każdorazowo należy zbadać istnienie związku pomiędzy poniesionym kosztem a powstaniem przychodu lub zabezpieczeniem źródła uzyskiwania przychodów.

Odnosząc się do zwiększonych wydatków na środki higieny i dezynfekcji, ponoszonych przez pracodawcę w celu walki w miejscu pracy z wirusem COVID-19, jako **pośrednio** związanych z przychodami, których co prawda nie można bezpośrednio przypisać do kreślonych przychodów, ale są one racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia, należy stanowczo stwierdzić, że **przedsiębiorca może zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów**.

Kwalifikacja ta spowoduje, że koszty te będą potrącane przez podatnika z datą ich poniesienia.

Analogicznie jak w przypadku kosztów związanych z zakupem środków higieny i dezynfekcji do zakładu pracy, przedsiębiorca może ująć w koszty podatkowe wydatki poniesione na maseczki ochronne. Wydatki te nie tyle służą bowiem zaspokojeniu potrzeb osobistych pracowników, lecz przede wszystkim wynikają z zapotrzebowania samego

pracodawcy, który w ten sposób dąży do uniknięcia poważnych konsekwencji wynikających z rozpowszechnianiem się w zakładzie pracy wirusa, a tym samym do zapewnienia prawidłowego toku prowadzenia działalności gospodarczej. **Tego rodzaju wydatki służące zapobieganiu dezorganizacji pracy, bezsprzecznie mają zatem cechy kosztu podatkowego, jako racjonalnie uzasadnione z punktu widzenia zapewnienia sprawnego funkcjonowania przedsiębiorstwa.**

Ponadto, w myśl art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, od przedmiotowych wydatków podatnikowi przysługuje jednocześnie prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeśli zakupy wykazują związek z działalnością opodatkowaną przedsiębiorcy. W przypadku odliczenia VAT – przy założeniu, że przedsiębiorca posiada status czynnego podatnika VAT – związek wydatków z tymi czynnościami również ma charakter pośredni, jako wpływające na ogólne funkcjonowanie firmy.

2. **Koronawirus nie zawsze wpłynie na rozliczenia podatkowe kar umownych i odszkodowań**

Wobec braku szczególnych regulacji, stosownie do obowiązujących przepisów, co do zasady, zapłacone kary umowne **nie stanowią kosztów uzyskania przychodów**. Również odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług nie mogą obniżyć przychodu podatnika.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT (czy analogicznego w ustawie o PIT art. 23 ust. 1 pkt 19), nie stanowią bowiem kosztów uzyskania przychodów kary umowne i odszkodowania z tytułu:

- wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług,
- oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad, albo
- zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

Sytuacja spowodowana koronawirusem w praktyce będzie jednak prowadzić najczęściej do odszkodowań lub kar umownych z tytułu nieterminowego wykonania umowy, spowodowanej przestojem w pracy zakładu przedsiębiorcy. Odszkodowania i kary umowne z tego tytułu nie są wprost wymienione w ustawach podatkowych jako wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. W przeszłości organy podatkowe prezentowały korzystne dla podatników stanowisko, zgodnie z którym kary umowne z tytułu opóźnienia nie są wymienione przez ustawodawcę we wskazanym wyżej przepisie – a zatem nie stanowią wydatku wyłączonego z kosztów uzyskania przychodów (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 23 lutego 2012 r. (znak IPTPB3/423-296/11-2/KJ). Obecnie jednak organy podatkowe stoją na stanowisku, że **kara lub odszkodowanie za nieterminowe wykonanie umowy jest niczym innym jak karą za wadliwe jej wykonanie, a zatem nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów** (tak m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 czerwca 2019 r. 0112-KDIL3-3.4011.174.2019.2.MC a także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2018 r. II FSK 695/16).

Nie stanowią jednocześnie kosztów uzyskania przychodów koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań.

Jednocześnie, w orzecznictwie znane są tezy, zgodnie z którymi **kosztem uzyskania przychodów są wszelkie kary umowne oraz odszkodowania zapłacone przez podatnika, które służą interesom prowadzonego przedsiębiorstwa, w tym zwłaszcza prowadzą do wyłączenia lub ograniczenia zbędnych kosztów, z wyjątkiem enumeratywnie wymienionych w wyżej przetoczonych przepisach ustaw dochodowych.**

Analizując karę umowną pod kątem możliwości zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów, należy zatem zbadać jakie okoliczności towarzyszyły powstaniu obowiązku jej zapłaty. W przypadku bowiem odszkodowań, kar umownych i innych wydatków wynikających z odstąpienia przez podatnika od umowy, które wykazują związek z przychodami w ten sposób, że podatnik pokrywa je mając na celu, choćby nawet potencjalnie, uzyskanie jakiegoś przychodu. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 27 października 2011 r. (sygn. akt II FSK 840/10) zaakceptował koszt odstępnego jako koszt podatkowy.

Zatem kary umowne lub odszkodowania zapłacone z tytułu odstąpienia od umowy mogą stanowić koszt podatkowy, jeśli są racjonalne. Przykładem takiego wydatku jest kara umowna za odstąpienie od umowy najmu lokalu, w którym nie jest możliwe prowadzenie działalności w wyniku sytuacji epidemiologicznej, jeśli podatnik jest w stanie wykazać, że zapłata odszkodowania stanowi mniejsze obciążenie niż kontynuowanie umowy.

Tym samym, powołanie się przez podatnika na niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie umowy z uwagi na wystąpienie stanu epidemii nie wpływa automatycznie na możliwość zaliczenia kary umownej czy odszkodowania do

kosztów uzyskania dochodu. Każdy przypadek poniesienia takiego wydatku należy poddać indywidualnej interpretacji, nie wykluczając przy tym zwrócenia się o rozstrzygnięcie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

3. Preferencje podatkowe dla podatników związane z walką z epidemią

Podatnicy na podstawie przepisów wprowadzonych w ramach tzw. tarczy antykrzysowej (art. 52s ustawy o PIT i 38k ustawy o CIT), mają również prawo do przyspieszonej, jednorazowej amortyzacji od wartości początkowej środków trwałych, **nabytych w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19**, które zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych w 2020 r. Za produkty takie uważa się w szczególności: maseczki ochronne, respiratory, środki odkażające, medyczną odzież ochronną, ochraniacze na obuwie, rękawiczki, okulary, gogle, środki do dezynfekcji i higieny rąk.

Możliwe jest także odliczenie od dochodu darowizn pieniężnych i rzeczowych przekazanych wskazanym w ustawie podmiotom (m.in. Agencja Rezerw Materiałowych oraz podmioty wykonujące działalność leczniczą polegającą na świadczeniu opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych) – odliczenie takich darowizn nie jest limitowane, a jeśli zostaną przekazane w kwietniu lub maju 2020 r., odliczeniu podlega odpowiednio 200% lub 150% wartości darowizny.

Autorzy



Maciej Wilczyński
Radca Prawny, doradca podatkowy

E: m.wilczynski@axelo.pl



Natalia Roś
Aplikant adwokacki

E: n.ros@axelo.pl

AXELO Ostrowski Domagalski i Wspólnicy sp. k.

Karowa Office, Al. Tadeusza Rejtana 20 (III p.)
35-315 Rzeszów, Polska
www.axelo.pl

T: +48 17 230 65 80
F: +48 17 230 65 85
E: axelo@axelo.pl

KRS: 0000535885 Sąd Rejonowy w Rzeszowie
NIP: 813-369-94-40
Regon: 360354288