
KLUCZE ODNIESIENIA KOSZTÓW WSPÓLNYCH DO PRZYCHODÓW OPODATKOWANYCH I ZWOLNIONYCH NA GRUNCIE PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 15 LIPCA 1992 R. O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

MACIEJ DUDZIC

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	109
2. Próba kategoryzacji kosztów uzyskania przychodu z punktu widzenia sposobu ich przypisania do przychodów podatnika.....	111
3. Konstrukcja zwolnienia strefowego i znaczenie właściwego podziału kosztów.....	113
4. Klucze podziału kosztów oparte na wskaźnikach operacyjnych.....	114
5. Podział kosztów pośrednich przy zastosowaniu klucza przychodowego.....	117
6. Wnioski.....	119

1. WPROWADZENIE

Podatki dochodowe obecne są, w większym lub mniejszym zakresie, praktycznie we wszystkich państwach świata. Podstawą opodatkowania zwykle jest dodatnia różnica pomiędzy przychodami, a kosztami ich uzyskania, przy czym nie wszystkie przychody podlegają opodatkowaniu, podobnie jak nie wszystkie wydatki mogą być traktowane jako koszty uzyskania przychodu. Takie też podejście zastosował polski ustawodawca podczas tworzenia

regulacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Zważywszy, że przepisy nakładają na podatników obowiązek prowadzenia ewidencji w sposób pozwalający na obliczenie podstawy opodatkowania, istotnego znaczenia nabiera kwestia właściwego przypisania kosztów uzyskania przychodu do poszczególnych grup przychodów, w szczególności do przychodów opodatkowanych i zwolnionych.

Celem niniejszego artykułu jest analiza dostępnych sposobów dokonywania podziału kosztów uzyskania przychodów w sytuacji uzyskiwania przez podatnika zarówno przychodów z działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych, jak i zwolnionej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.), tj. działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Zgodnie z ogólną definicją kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami uzyskania są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródeł, za wyjątkiem kosztów odrębnie wyłączonych.

Abstrahując od istotnych, skądinąd, rozważań nad naturą sformułowanej w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. klauzuli generalnej, jak i samego pojęcia „kosztu”, na potrzeby niniejszej analizy warto przyjąć, że za koszt uzyskania przychodu uznany będzie wydatek (a więc kwotę faktycznie wydaną), poniesiony przez podatnika, w celu uzyskania przychodu albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, nie wymieniony w katalogu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu.³⁵⁷

Podjęcie takie znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, które wskazują, że za koszty uzyskania mogą być uznawane poniesione wydatki, związane z działalnością podatnika i nie wyłączone przepisami ustawy, pod warunkiem wykazania bezpośredniego lub choćby pośredniego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy faktem ich poniesienia, a uzyskanym przychodem lub koniecznością zabezpieczenia źródła przychodów³⁵⁸. Co ciekawe, orzecznictwo formułuje także nie wynikający wprost z ustawowej definicji kosztu uzyskania przychodu postulat właściwego udokumentowania wydatku jako warunek uznania go za taki koszt.³⁵⁹ Postulat ten oparty jest na przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości,

³⁵⁷ W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty uzyskania przychodu, Warszawa 2009, s. 5 i nast.

³⁵⁸ m.in. wyrok NSA z dnia 3 listopada 1992 r., SA/Po 1393/92 - ONSA 1993 Nr 4 poz. 101

³⁵⁹ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, red. J. Marciniuk, Warszawa 2011, s. 227

które określają wymogi, jakie powinien spełniać dokument, aby być podstawą wpisu w księgach rachunkowych podatnika. Wydatków nie potwierdzonych dowodami księgowymi, nie spełniającymi wymogów wynikających z tychże przepisów nie można, zgodnie z poglądem NSA, uznać za właściwie udokumentowane, a więc – nie można ich traktować jako koszty uzyskania przychodu.³⁶⁰ Podejście takie, nie tylko będące przejawem nadmiernego fiskalizmu, ale i pozbawione podstaw prawnych, nie zasługuje na aprobatę. Wydaje się, że skoro ustawa wskazuje kryteria uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu, to sąd nie może ich uzupełniać, uzależniając potraktowanie wydatku jako kosztu od jego udokumentowania zgodnie z przepisami przywołanego wyżej rozporządzenia. Rolą sądu powinna pozostać jedynie ocena, czy podatnik wykazał poniesienie wydatku i jego związek z przychodami, czy też nie.

2. PRÓBA KATEGORYZACJI KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU Z PUNKTU WIDZENIA SPOSOBU ICH PRZYPISANIA DO PRZYCHODÓW PODATNIKA

Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i doktryna prawa podatkowego oraz orzecznictwo wyróżniają kilka kategorii kosztów uzyskania przychodu. Część wydatków kojarzona jest wprost z jednoznacznie wskazanymi źródłami przychodów. Wydatki te określane są mianem kosztów bezpośrednich. Co do zasady, kosztami takimi są koszty zakupu surowców, energii czy koszty pracy pracowników na stanowiskach robotniczych. Wydatki takie zasadniczo nie podlegają podziałowi pomiędzy większe grupy przychodów, a ich identyfikacja i klasyfikacja zwykle nie stanowi dla podatników szczególnego problemu.

Jest również inna grupa wydatków, z jednej strony niewątpliwie spełniających ogólne wymogi uznania za koszt uzyskania przychodu (a więc - ponoszonych w celu uzyskania przychodów lub zabezpieczenia ich źródła i nie wyłączonych), z drugiej jednak strony nie możliwych do bezpośredniego powiązania z konkretnymi przychodami. Kategoria ta definiowana jest również w toku działalności organów podatkowych na przykład

³⁶⁰ wyrok NSA, O/Z we Wrocławiu z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Wr 2045/95, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/sa-wr-2045-95,podatki_i_inne_swadczenia_pieniezne_do_ktorych_maja_zastosowanie_przepisy_ordynacji_podatkowej,30e7af3.html

w interpretacji indywidualnej z 26 lutego 2010 r., w której organ wyjaśniał, że „*pośrednie koszty uzyskania przychodów to takie wydatki, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia. Nie pozostają one w uchwytym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika - brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód. Do tego rodzaju kosztów zalicza się m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną, ubezpieczenia, świadczenia na rzecz pracowników. Każdy z ww. wydatków jest związany z działalnością prowadzoną przez podatnika i przyczynia się w sposób ogólny do osiągnięcia przez niego przychodów. Nie można jednak ustalić, uzyskaniu jakiego konkretnego przychodu dany wydatek służy.*”³⁶¹

Kosztami takimi są często wydatki związane z całokształtem działalności podatnika lub z jej większą częścią, nierzadko nawet wydzieloną organizacyjnie – na przykład z działalnością oddziału podatnika.³⁶² Problem zaliczenia niektórych kosztów o charakterze pośrednim do kosztów uzyskania przychodu może budzić kontrowersje, a jego analiza może prowadzić podatników i organy podatkowe do odmiennych wniosków. W tym zakresie pomocą może służyć praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych, które, oprócz oceny konkretnych i indywidualnych stanów faktycznych wskazują często, aby przy dokonywaniu kwalifikacji kosztów opierać się raczej na zawartym w regulacji kryterium celu poniesienia kosztu (zamiarze podatnika), niż na osiągniętym (lub nie) skutku w postaci przychodu.³⁶³

Wśród kosztów tych wymienić można liczną grupę kosztów traktowanych łącznie jako koszty ogólnego zarządu, takich jak na przykład:

- koszty funkcjonowania biura zarządu,
- koszty obsługi informatycznej przedsiębiorstwa,
- koszty pracy pracowników działu zaopatrzenia (zwłaszcza w przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego),
- koszty prowadzenia księgowości.

³⁶¹ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2010 r., ITPB3/423-766b/09/MT, <http://sip.mf.gov.pl/>

³⁶² Pismo MF z 11 marca 2004 r., PB3-580/8214-56/HR/04, Biuletyn Skarbowy 2004/2/23

³⁶³ W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty..., *op.cit.*, s. 16

Koszty te zwykle odnoszone są całości przychodów podatnika. Problem pojawia się jednak, gdy podatnik nie podlega opodatkowaniu w stosunku do całości swych dochodów. W takiej sytuacji wyżej wskazane wydatki traktowane są jako koszty wspólne działalności opodatkowanej oraz zwolnionej, a podatnik staje przed problem właściwego ich podziału i przypisania do przychodów opodatkowanych i zwolnionych. Sytuacje te, wbrew pozorom, nie są rzadkie także w polskiej rzeczywistości gospodarczej. Występują u wszystkich lub prawie wszystkich podatników działających w specjalnych strefach ekonomicznych. Zważywszy, że obecnie na terenie kraju funkcjonuje 14 specjalnych stref ekonomicznych, w których działa kilkuset „przedsiębiorców strefowych”, problem ten dotyczy szerokiego grona podatników. Dylematy związane z właściwym podziałem kosztów pomiędzy działalność opodatkowaną i zwolnioną dotyczą również, między innymi, podatników prowadzących działalność w formie oddziału lub zakładu poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej czy działalności wspólnot i spółdzielni mieszkaniowych.

Podatnicy, stający przed problemem podziału kosztów wspólnych, zmuszeni są do wykorzystywania narzędzi zaproponowanych przez ustawodawcę (klucz przychodowy) lub stworzonych przez samych podatników (inne klucze podziału).

3. KONSTRUKCJA ZWOLNIENIA STREFOWEGO I ZNACZENIE WŁAŚCIWEGO PODZIAŁU KOSZTÓW

Podatnicy, prowadzący działalność gospodarczą w granicach specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia wydanego przez Ministra Gospodarki, korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego dochodów, uzyskiwanych z części działalności ujętej w zezwoleniu, a prowadzonej w granicach strefy.

Podstawą korzystania ze zwolnienia jest uzyskanie przez podatnika zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i spełnienie szeregu warunków, spośród których za najważniejsze należy uznać realizację nakładów inwestycyjnych w określonej wysokości i/lub utworzenie określonej liczny miejsc pracy. Ponadto, podatnik, który zamierza korzystać ze zwolnienia, powinien wyodrębnić organizacyjnie tą część swej działalności gospodarczej, jaka prowadzona będzie w granicach specjalnej strefy ekonomicznej i korzystać będzie ze zwolnienia.

A contrario, jeśli podatnik uzyskuje dochody z działalności prowadzonej poza granicami strefy, albo z działalności, której przedmiot nie został wymieniony w zezwoleniu, to dochody te nie będą wolne od podatku. Zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne są zgodne co do konieczności wąskiego definiowania zakresu zwolnienia.³⁶⁴

Zważywszy, że niezwykle rzadko zachodzą sytuacje, gdy podatnik korzysta ze zwolnienia w stosunku do całości swych dochodów, szczególnie istotnej wagi nabiera problem właściwego obliczenia dochodu strefowego (korzystającego ze zwolnienia), a więc – poprawnego podziału kosztów pośrednich – kosztów wspólnych - pomiędzy przychody opodatkowane i zwolnione. Nieprawidłowe (nadmierne) przypisanie kosztów uzyskania przychodu do przychodów z działalności strefowej skutkuje w takiej sytuacji zaniżeniem „dochodu strefowego” – a więc dochodu zwolnionego od opodatkowania. Z kolei nieuzasadnione przypisanie kosztów do działalności pozastrefowej spowoduje uszczuplenie dochodu opodatkowanego, a więc – zaniżenie kwoty podatku.

4. KLUCZE PODZIAŁU KOSZTÓW OPARTE NA WSKAŹNIKACH OPERACYJNYCH

Podatnicy, poszukujący precyzyjnych narzędzi kalkulacji dochodu zwolnionego, słusznie próbują konstruować klucze alokacji specyficzne dla ich działalności gospodarczej. Zważywszy na to, że z reguły ich podstawą są rozmaite wskaźniki związane z działalnością gospodarczą, prowadzoną przez podatnika (ilości wykorzystywanych urządzeń bądź dane liczbowe charakteryzujące konkretne procesy, zachodzące w przedsiębiorstwie), klucze takie można określić łącznie mianem opartych na kryteriach operacyjnych.

Podstawy prawnej dla takich konstrukcji szukać należy w treści art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., który stanowi, że klucz przychodowy powinien mieć zastosowanie dopiero, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na poszczególne źródła. Oznacza to, że w sytuacji, gdy nie jest możliwe dokonanie podziału kosztów wspólnych w sposób „bezpośredni” na te, odnoszące się do działalności opodatkowanej oraz, odnoszące się do działalności

³⁶⁴ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie z 29 stycznia 2007 r., PBD/4218-005-9/06, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 listopada 2007 r., I SA/GI 614/07, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2010 r., IBPBI/2/423-526/10/SD, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 lipca 2009 r., ITPB3/423-219/09/MT, <http://sip.mf.gov.pl/>

zwolnionej, podatnicy powinni stosować racjonalnie dobrane klucze alokacji, pozwalające na „pośrednie” ustalenie kosztów przypadających na działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną. Zgodnie bowiem z treścią art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. klucz przychodowy znajduje zastosowanie dopiero w sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła. *A contrario*, jeżeli ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła jest możliwe, to klucz przychodowy nie znajduje zastosowania. W związku z tym, zastosowanie „pośredniego” sposobu ustalenia kosztów przypadających na działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną poprzez użycie „operacyjnych” kluczy alokacji pozwala na lepsze oddanie faktycznego udziału danego kosztu w działalności opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania, niż ma to miejsce w przypadku alokacji opartej na proporcji przychodów.

Organy podatkowe z reguły przyznają takie prawo podatnikom w uzasadnionych przypadkach, szczególnie gdy organizacja działalności podatnika pozwala na uzyskanie precyzyjnych danych liczbowych, które mogą być podstawą do kalkulacji proporcji wykorzystywanej następnie do podziału kosztów.

Niekiedy szczególne sytuacje podatników wymuszają zastosowanie niekonwencjonalnych rozwiązań przez organy podatkowe z własnej inicjatywy. Przykładem może być sytuacja podatnika, który w trakcie roku podatkowego uzyskał status podatnika zwolnionego podmiotowo z podatku dochodowego. W toku kontroli podatkowej organ przyjął klucz podziału kosztów uzyskiwania przez podatnika wsparcia technicznego zarówno przed uzyskaniem statusu podatnika zwolnionego, jak i po jego uzyskaniu. Podstawą przyjętej przez organ proporcji był stosunek okresu, w jakim podatnik był opodatkowany z tytułu uzyskiwanych dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do całego roku podatkowego. Ustalenia organu podatkowego podzielił WSA w Warszawie, uznając, że w przypadku podatnika uzyskującego status podatnika zwolnionego w trakcie roku podatkowego, do podziału kosztów pośrednich uzyskania przychodu organy podatkowe mogą alokować koszty proporcjonalnie do długości obu okresów.³⁶⁵

Niekiedy podatnicy korzystający ze zwolnień strefowych sięgają po dość wysublimowane i kazuistyczne metody podziału kosztów wspólnych, traktując, zgodnie zresztą z opisaną wcześniej intencją ustawodawcy, metodę przychodową jako swego rodzaju „narzędzie ostatniej szansy”, które może być wykorzystywane, gdy inne, bardziej precyzyjne czy adekwatne wzorce

³⁶⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 14 grudnia 2004 r., III SA/Wa 263/04, Monitor Podatkowy 2005/1/3

nie mają zastosowań. Takie propozycje podatników wydają się budzić konsternację organów podatkowych, jednak niekiedy zyskują także ich aprobatę, czego przykładem może być na przykład interpretacja indywidualna z dnia 16 listopada 2009 r. Interpretacja ta dotyczyła sytuacji przedsiębiorcy, który prowadził działalność gospodarczą zarówno na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej, jak i poza jej granicami, a więc – uzyskiwał zarówno przychody z działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej. Podatnik, składając zapytanie o sposób interpretacji prawa podatkowego, zaproponował wykorzystanie kilku kluczy podziału kosztów, związanych z ich charakterystyką rodzajową.³⁶⁶ I tak, dla kosztów działu księgowości, kadr i rozwoju nowych produktów podatnik zaproponował wykorzystanie klucza opartego na kalkulacji czasu faktycznie poświęconego na dokonywanie określonych czynności na rzecz działalności strefowej w ogólnej sumie czasu pracy osób zatrudnionych w danym dziale. Dla działu informatycznego podatnik zaproponował stosowanie klucza opartego o stosunek liczby komputerów wykorzystywanych w działalności strefowej do ogólnej liczby komputerów w całej spółce.

Interesujące podejście zaprezentował ten sam podatnik w odniesieniu do kosztów funkcjonowania działów, wchodzących w skład pionu operacyjnego. W odniesieniu do kosztów działu fakturowania, podatnik zaproponował klucz oparty na ilości pozycji na fakturach, dotyczących działalności strefowej w ogólnej liczbie pozycji na fakturach. Z kolei analizując koszty działania departamentu zaopatrzenia, zaproponowano oparcie ich podziału pomiędzy działalność opodatkowaną i zwolnioną na stosunku zamówień związanych z działalnością strefową do ogólnej liczby zamówień.

Zbliżone podejście podatnik zastosował, odnosząc się do kosztów logistyki i magazynowania, proponując podział kosztów wg klucza opartego na ilości paletodni (iloczynu ilości palet i długości okresu – w dniach – w trakcie którego palety te były przechowywane) dotyczących działalności strefowej

Uzasadniając swoje stanowisko, podatnik wskazał, że zasadą jest precyzyjne wydzielenie rzeczywistych kosztów związanych z działalnością strefową oraz pozastrefową. W tym celu dopuszczalne jest określenie dla poszczególnych kategorii kosztów rodzajowych kluczy alokacji. Powinny być one tak skonstruowane, aby w możliwie najbardziej precyzyjny sposób koszty odpowiadały podziałowi przychodów na te uzyskiwane z działalności strefowej i pozastrefowej.

³⁶⁶ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2009 r., IBPBI/2/423-976/09/SD, <http://sip.mf.gov.pl/>

Natomiast dopiero w stosunku do kosztów, co do których nie ma możliwości skonstruowania precyzyjnych kluczy alokacji, dopuszczalnym jest stosowanie klucza przychodowego (tj. ustanowionego na podstawie w art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o p.d.o.p.). Tak więc, zdaniem podatnika, zastosowanie w stosunku do niektórych kosztów rodzajowych klucza przychodowego jest uzasadnione.

Wydając na wniosek podatnika interpretację indywidualną, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podzielił przedstawione mu stanowisko. Jednocześnie stwierdził również, że o zaliczeniu określonych wydatków do kosztów związanych z uzyskaniem przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu oraz innych źródeł decyduje podatnik. Podatnik również ustala zasady ewidencjonowania, podziału oraz rozliczenia kosztów, pozwalające na prawidłowe ustalenie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się do dochodów podlegających opodatkowaniu oraz zwolnionych od podatku. Wskazane zasady alokacji kosztów wspólnych bez wątplenia zmierzają do przypisania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistości tych kosztów do działalności strefowej i pozastrefowej, a zatem należy je uznać za prawidłowe.³⁶⁷

5. PODZIAŁ KOSZTÓW POŚREDNICH PRZY ZASTOSOWANIU KLUCZA PRZYCHODOWEGO

Ustawodawca, formułując przepisy regulujące problematykę kosztów w u.p.d.o.p., położył nacisk na ich odnoszenie, tam, gdzie jest to możliwe, bezpośrednio do konkretnych przychodów, co, z samej istoty pozwala na uniknięcie problemu podziału kosztów wspólnych. Nakaz przyporządkowania kosztów do poszczególnych źródeł przychodów zawarty jest zresztą również w samej treści przepisu art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p.. Zatem przepis art. 15 ust. 2 dopuszczający ustalenie kosztów uzyskania przychodów w sposób w nim określony, może mieć zastosowanie tylko i wyłącznie w tym przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła. Zastosowanie więc przepisu art. 15 ust. 2 jest uzasadnione jedynie wówczas, gdy nie jest obiektywnie możliwe

³⁶⁷ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2009 r., op.cit.

wyodrębnienie według technicznych kryteriów kosztów podatkowych przypadających na poszczególne źródła przychodów³⁶⁸

Warunkami stosowania przepisu art. 15 ust. 2 i 2a jest kumulatywne spełnienie następujących przesłanek:

- faktyczne poniesienie kosztu w celu uzyskania (lub w celu zabezpieczenia źródła) przychodu podlegającego opodatkowaniu, jak i ze źródeł, z których przychód nie podlega opodatkowaniu,

- brak możliwości ustalenia kosztów uzyskania przychodów przypadających na poszczególne źródła przychodów.³⁶⁹

Przywołany przepis przewiduje w takich sytuacjach zastosowanie do podziału kosztów proporcji, wynikającej ze stosunku przychodów ze źródeł opodatkowanych do przychodów uzyskanych ze źródeł zwolnionych. Wynik dzielenia wartości przychodów zwolnionych przez ogólną wartość przychodów podatnika, wykorzystywany jest następnie do ustalenia, jaka część kosztów wspólnych dotyczy działalności opodatkowanej, a jaka – zwolnionej. Warto przy tym zauważyć, że analizowany przepis pomija milczeniem stany faktyczne, w których podatnik korzysta ze zwolnienia nie w trakcie całego roku podatkowego, a jedynie w jego części. W takim wypadku oczywistym wręcz wydaje się stosowanie podejścia zakładającego obliczenie proporcji jedynie dla okresu korzystania ze zwolnienia, a następnie wykorzystanie jej w stosunku do kosztów odnoszących się do tegoż okresu. Podejście będące pewną adaptacją stanowiska organu podatkowego i WSA w Warszawie ³⁷⁰, zyskało również akceptację tegoż organu w interpretacji indywidualnej, w której wskazano „(...) w związku z tym, za podstawę wyliczenia proporcji należy przyjąć przychody z działalności objętej zwolnieniem (a więc w okresie 1 października - 31 grudnia 2008) oraz przychody ogółem również w okresie zwolnienia tj. 1 października 2008 - 31 grudnia 2008. W okresie 1 stycznia -30 września 2008 podatnik nie miał podstawy do stosowania proporcji, bo wszystkie koszty dotyczyły działalności opodatkowanej.” ³⁷¹

Co warto podkreślić, zakwestionowany został interesujący pogląd podatnika, zakładający zastosowanie do podziału kosztów proporcji przychodów uzyskiwanych przez wyodrębnioną

³⁶⁸ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 marca 2009 r., ILPB3/423W-11/09-2/BN, <http://sip.mf.gov.pl/>

³⁶⁹ W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty... op.cit., s. 72, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r., IPPB3/423-989/09-3/MS, <http://sip.mf.gov.pl/>

³⁷⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 14 grudnia 2004 r., III SA/Wa 263/04, Mon. Pod. 2005/1/3

³⁷¹ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r., IPPB3/423-989/09-3/MS

jednostkę organizacyjną z działalności zwolnionej prowadzonej przez tą jednostkę, do ogółu przychodów tejże jednostki w sytuacji, gdy jednostka ta wyodrębnia określone części swej działalności organizacyjnie. Decyzja ta została wydana nie w odniesieniu do przedsiębiorcy strefowego, ale spółdzielni mieszkaniowej, w ramach której strukturalnie wyodrębniono kilka jednostek – osiedli, jednak jej stosowanie również w stosunku do przedsiębiorców strefowych, wyodrębniających w swej strukturze kilka oddziałów czy zakładów, wydaje się oczywiste. Odnosząc się do takiego stanu faktycznego, Izba Skarbowa stwierdziła m.in. że „(...) art. 15 ust. 2 i 2a wskazuje na podział kosztów wg proporcji w jakiej pozostają przychody z poszczególnych źródeł do ogólnej kwoty przychodów. W związku z tym, należy zsumować koszty uzyskania przychodów, które nie mogły zostać przypisane do działalności zwolnionej oraz opodatkowanej i przyporządkować je do tychże źródeł przychodów wg stosunku, w jakim pozostają przychody uzyskane z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Natomiast Spółdzielnia wskazała, iż w przypadku kosztów zarządzania i kosztów ogólnych ponoszonych w ramach danego osiedla, winny zostać one podzielone na podstawie art. 15 ust. 2 i 2a ww. ustawy, ale wyliczenie proporcji winno nastąpić tylko w oparciu o łączną wartość przychodów osiągniętych w ramach tego osiedla, a to jest niezgodne z ww. regulacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zatem również ten zarzut Spółdzielni nie może zostać uwzględniony.”³⁷²

6. WNIOSKI

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie zasad podziału kosztów wspólnych do działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych i zwolnionej z opodatkowania. Jako punkt odniesienia posłużył najczęstszy wariant stanu faktycznego, do którego odnosi się regulacja art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p., tj. sytuacja podatnika, którego część działalności gospodarczej korzysta ze zwolnienia na podstawie przepisu art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., jakkolwiek rozważania są również adekwatne do stanów faktycznych, w których podatnicy prowadzą działalność w kraju i za granicą (w formie oddziałów) lub korzystają ze zwolnienia, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

W pracy omówiono z jednej strony treść regulacji, a z drugiej – podjęto próbę zbadania, w jaki sposób podatnicy próbują wykorzystywać przyznane im możliwości podziału kosztów.

³⁷² Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 marca 2009 r., ILPB3/423W-11/09-2/BN

Przedmiotem analizy stało się kilka najistotniejszych prób wykładni przepisu, dokonywanej przez organy podatkowe i sądy.

Podczas pracy nad zagadnieniem podziału kosztów wspólnych autor napotkał ten sam problem, z którym zmagają się prawdopodobnie większość podatników, których dotyczy regulacja – mianowicie problem niewielkiego zasobu literatury naukowej, mogącej stanowić solidną podstawę intelektualną dla stosowania kluczy podziału, a także – nielicznych orzeczeń, dokonujących konstruktywnej wykładni przepisu i liczących się ze, skomplikowaną niekiedy, rzeczywistością prowadzenia działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej. Zdaniem autora, temat, mimo że naukowo interesujący i o istotnym znaczeniu praktycznym, nie został jeszcze dogłębnie zbadany i wciąż zasługuje na uwagę zarówno środowiska naukowego, jak i praktyków.

Niezależnie jednak od nauki i praktyki prawa podatkowego, zważywszy, że realia prowadzenia działalności gospodarczej, także w specjalnych strefach ekonomicznych, zmuszają podatników do poszukiwania nowoczesnych rozwiązań organizacyjnych, wydaje się celowe, aby ustawodawca rozważył wyrażne wprowadzenie możliwości stosowania metod podziału kosztów innych, niż metoda przychodowa, pozostawiając ich konstruowanie i wybór samym podatnikom. Każde inne rozwiązanie, czy to polegające na niezmienności brzmienia przepisu i pozostawieniu zagadnienia do interpretacji organom podatkowym, czy to wprowadzające kolejne, dopuszczone do stosowania klucze podziału, będzie niezadowolające, jako nie nadążające za rzeczywistością gospodarczą i inwencją podatników