

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 566654

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-10-23T13:44:43.487

Tytuł (teza): Zastosowanie właściwej stawki referencyjnej oraz moment rozliczenia kosztów w związku z zyskiem zatrzymanym.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-10-20T11:34:10.837

Sygnatura: 0114-KDIP2-2.4010.403.2023.2.AP

Słowa kluczowe:

- kapitał-kapitał zapasowy
- koszt
- zaliczka
- zyski-zysk zatrzymany

Przepis:

- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 1
- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 10
- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 3
- [CIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3-art. 15cb-ust. 5

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych-Rozdział 3. Koszty uzyskania przychodów-Reguły zaliczenia dopłat wnoszonych przez wspólników lub zysków zatrzymanych do kosztów uzyskania przychodu (finansowanie wewnętrzne)-Koszt związany z zyskiem przekazany na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna - stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób prawnych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

1 sierpnia 2023 r. wpłynął Państwa wniosek z 31 lipca 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy zastosowania właściwej stawki referencyjnej oraz momentu rozliczenia kosztów w związku z zyskiem zatrzymanym. Uzupełnili go Państwo - w odpowiedzi na wezwanie - pismem z 11 października 2023 r. (wpływ 12 października 2023 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W 2022 roku spółka wypracowała zysk netto w wysokości: 6 093 215, 51. Zgodnie z Uchwałą Zgromadzenia Wspólników z dnia 15 marca 2023 r. część zysku o wartości: 2 093 215, 51 Złotych Polskich przekazano na kapitał zapasowy.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu stanu faktycznego

Rok podatkowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Przekazanie części zysku na kapitał zapasowy miało uzasadnienie ekonomiczne, związane z planowanym rozwojem i koniecznością zakupu nowych maszyn.

Pytania (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

Spółka zamierza skorzystać z możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów „kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększoną o 1 punkt procentowy oraz kwoty (...) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki”.

Czy należy uwzględnić w wyliczeniu stopę referencyjną z ostatniego dnia roboczego roku 2022, w wysokości 6,75%?

Czy wyliczone koszty należy ująć w dacie przekazania na kapitał zapasowy i pomniejszyć zaliczkę na podatek dochodowy za ten okres?

Państwa stanowisko w sprawie (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

Zdaniem Spółki zaliczając do kosztów roku 2023 „hipotetyczne odsetki”, należy wziąć pod uwagę wartość stopy referencyjnej „z roku poprzedzającego rok podatkowy”, zatem na ostatni dzień roboczy roku 2022 w wysokości 6,75% powiększoną o 1 punkt procentowy, czyli łącznie 7,75%. Zdaniem Spółki rokiem podatkowym wymienionym w art. 15cb ust. 1 (Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) jest rok 2023 czyli rok przekazania części zysku na kapitał zapasowy. Zatem wyliczenie powinno być następujące: (część zysku przekazana na kapitał zapasowy) 2 093 215,51 zł * 7,75% = 162 224,20 zł (kwota 162 224,20 zł stanowi koszt podatkowy roku 2023). Zdaniem Spółki koszt należy ująć w momencie przekazania zysku na kapitał zapasowy i pomniejszyć zaliczkę na podatek dochodowy za miesiąc, w którym kwota została przekazana, zgodnie z art. 15 ust. 4d i 4e Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; dalej: „updop” lub „ustawa o CIT”):

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. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

Innymi słowy oznacza to, że dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a powstaniem, zwiększeniem bądź też możliwością powstania przychodu istnieje związek przyczynowy.

Na podstawie art. 15 ust. 1 updog podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod tym jednak warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. 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 (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu,
- podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- 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 źródła 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 ustawy o podatku dochodowym, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu enumeratywnie wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 updog, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodu.

Na mocy przepisów ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2159, dalej jako: „ustawa nowelizująca”), nastąpiła nowelizacja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 2 pkt 5 ustawy nowelizującej od 1 stycznia 2019 r. po art. 15ca został dodany art. 15cb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

I tak, w myśl art. 15cb ust. 1 updog:

W spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

- 1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub
- 2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Zgodnie z art. 15cb ust. 2 updog:

Koszt, o którym mowa w ust. 1, przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.

W świetle art. 15cb ust. 3 updog:

Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z tytułów wymienionych w ust. 1 nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł.

W myśl art. 15cb ust. 4 updog:

Przepisu ust. 1 nie stosuje się do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej.

Zgodnie z art. 15cb ust. 5 updog:

Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce.

W myśl art. 15cb ust. 6 updog:

Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki.

W świetle art. 15cb ust. 7 updog:

Jeżeli dopłata, o której mowa w ust. 1, zostanie zwrócona przed upływem terminu wskazanego w ust. 5, w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, przychodem jest wartość odpowiadająca odliczonym, zgodnie z ust. 1, kosztom uzyskania przychodów.

W myśl art. 15cb ust. 8 updog:

Przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio do przychodów spółki proporcjonalnie odpowiadających tej części kosztów uzyskania przychodów, która odpowiada zwróconej kwocie dopłaty - w przypadku zwrotu części dopłaty, o której mowa w ust. 1.

Stosownie do art. 15cb ust. 9 updog:

W przypadku gdy spółka, o której mowa w ust. 1, zostanie przejęta w wyniku łączenia albo podziału albo przekształcona w spółkę niebędącą osobą prawną przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 5, na dzień poprzedzający dzień przejęcia albo przekształcenia ustala się przychód w wysokości odpowiadającej odliczonym, zgodnie z ust. 1, kosztom uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15cb ust. 10 updog:

Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w ust. 1 za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że zgodnie z Uchwałą Zgromadzenia Wspólników z dnia 15 marca 2023 r. Spółka przekazała na kapitał zapasowy część zysku wypracowanego w roku 2022.

Z tytułu przekazania części zysku na kapitał zapasowy, zamierzają Państwo skorzystać z regulacji zawartej w art. 15cb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i zakwalifikować do swoich kosztów uzyskania przychodów kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał zapasowy.

Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia właściwej wartości stopy referencyjnej NBP dla ustalenia prawidłowej kwoty kosztu uzyskania przychodu możliwej do zaliczenia oraz momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodów.

Zastosowanie mechanizmu zaliczania do kosztów podatkowych hipotetycznych odsetek wymaga spełnienia następujących przesłanek:

- łączny koszt takiego odliczenia w danym roku podatkowym nie może przekroczyć 250 000 zł (art. 15cb ust. 3 updog);
- zysk nie może być przeznaczony na pokrycie straty bilansowej (art. 15cb ust. 4 updog);
- zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nie mogą nastąpić wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce (art. 15cb ust. 5 updog);
- podatnik nie dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w art. 15cb ust. 1 updog za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów (art. 15cb ust. 10 updog).

Brzmienie art. 15cb ust. 1 updog wskazuje na to, że wysokość kosztów z tytułu hipotetycznych odsetek powinna być ustalana przy zastosowaniu stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy (rok rozpoznania kosztu podatkowego).

W niniejszej sprawie wysokość kosztów z tytułu hipotetycznych odsetek w roku 2023 powinna być zatem ustalana przy zastosowaniu stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy, tj. na dzień 30 grudnia 2022 r. (31 grudnia 2022 r. nie był dniem roboczym) powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał zapasowy Spółki.

Dla wyliczenia wysokości kosztu w roku 2023 wartość stopy referencyjnej będzie wynosiła 6,75% tj. stopa referencyjna Narodowego Banku Polskiego obowiązująca 30 grudnia 2022 r.

Zatem koszt uzyskania przychodu obliczony zgodnie z art. 15cb updog, związany z zyskiem uzyskanym w roku 2022, który został przekazany na kapitał zapasowy w roku 2023 - powinien zostać obliczony w następujący sposób: wartość stopy referencyjnej NBP wg stanu na 30 grudnia 2022 r. (6,75%), powiększona o jeden punkt procentowy * kwota zysku za rok 2022 przekazana na kapitał zapasowy.

Możliwość rozpoznania opisanych we wniosku kosztów przysługuje w roku wniesienia dopłaty do spółki albo podwyższenia kapitału rezerwowego bądź zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.

Koszt ten może zostać uwzględniony już na poziomie zaliczek na podatek dochodowy jednak nie wcześniej niż w dacie wniesienia dopłaty czy podwyższenia kapitału zapasowego lub rezerwowego.

Odnosząc się do możliwości rozliczania kosztu dotyczącego danego roku podatkowego, już przy zaliczkach miesięcznych na podatek, zauważyć należy, że zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o CIT:

Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1b, 2a, 3-6a, art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24d i art. 24f, są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

Natomiast zgodnie z art. 25 ust. 1a ustawy o CIT:

Zaliczki miesięczne, o których mowa w ust. 1, podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1.

W myśl art. 27 ust. 1 ustawy o CIT:

Podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 1d i 1da, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a oraz przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2a, składać urzędом skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym - do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą zapłaconych zaliczek za okres od początku roku.

Obowiązkiem podatników CIT, po zakończeniu roku podatkowego, jest złożenie zeznania o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty - CIT-8. Podatnicy rozliczający się za pomocą CIT-8 są zobowiązani złożyć deklarację oraz zapłacić podatek z niej wynikający w terminie 3 miesięcy, licząc od końca roku podatkowego, za który zeznanie jest składane.

W związku z tym koszty uzyskania przychodów z tzw. „hipotetycznych odsetek” dotyczące danego roku podatkowego mogą być rozliczane w zaliczkach miesięcznych, bez konieczności czekania do końca roku i rozliczenia ich dopiero w zeznaniu rocznym CIT-8. Koszty te mogą być jednak rozliczane w zaliczkach miesięcznych nie wcześniej, niż w dacie przekazania zysku na kapitał zapasowy Spółki.

Tym samym Państwa stanowisko, zgodnie z którym do wyliczenia kosztów należy uwzględnić stopę referencyjną z ostatniego dnia roboczego roku 2022, w wysokości 6,75%

oraz wyliczone koszty mogą Państwo ująć w dacie przekazania na kapitał zapasowy i pomniejszyć zaliczkę na podatek dochodowy za ten okres - jest prawidłowe.

Wskazać przy tym należy, że w niniejszej interpretacji nie dokonano oceny prawidłowości wyliczeń rachunkowych co do kwot wskazanych we wniosku, bowiem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydając interpretacje indywidualne w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej, nie jest uprawniony do oceny wyliczeń rachunkowych wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

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

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są 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.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”.

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).