

553373/I

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 22 stycznia 2019 r. (data wpływu do tut. Organu 29 stycznia 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy w związku z podpisaniem przez Spółkę Zamówień przed dniem 1 stycznia 2019 r., na podstawie art. 8 ust. 1 Ustawy, Spółka będzie obowiązana stosować do leasingu Samochodów uzyskanych w związku z podpisaniem tych zamówień w 2019 i 2020 r. przepisy ustawy zmienianej w art. 2 Ustawy (czyli Ustawy CIT) w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 29 stycznia 2019 r., wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy w związku z podpisaniem przez Spółkę Zamówień przed dniem 1 stycznia 2019 r., na podstawie art. 8 ust. 1 Ustawy, Spółka będzie obowiązana stosować do leasingu Samochodów uzyskanych w związku z podpisaniem tych zamówień w 2019 i 2020 r. przepisy ustawy zmienianej w art. 2 Ustawy (czyli Ustawy CIT) w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Spółka akcyjna, dalej zwana „Spółką”, jest podmiotem obejmującym zakresem swojej działalności obszar całego kraju. W celu realizacji zadań służbowych Spółka pozyskuje do używania nowe samochody, dalej zwane „Samochodami”. Samochody te są samochodami osobowymi w rozumieniu art. 4a pkt 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm.), dalej zwanej „Ustawą CIT”.

Samochody dostarczane są Spółce przez podmioty z siedzibą na terytorium Polski, dalej zwane „Dostawcami”. We wszystkich przypadkach proces pozyskania i dostarczenia Samochodów odbywa się na podstawie zawartych pomiędzy Spółką i Dostawcami umów ramowych (dalej zwanych „Umowami Ramowymi”) oraz zawieranych w wykonaniu Umów Ramowych:

- zamówień pojazdu, dalej zwanych „Zamówieniami”, i
- indywidualnych umów użytkowania pojazdu, dalej zwanych „Indywidualnymi Umowami Użytkowania Samochodów”.

Umowy Ramowe z poszczególnymi Dostawcami zostały zawarte przez Spółkę (odpowiednio) w roku 2015 i w roku 2016.

Przedmiotem Umów Ramowych jest ustalenie ogólnych warunków, na jakich Dostawcy mają oddawać Spółce w używanie Samochody oraz świadczyć na rzecz Spółki usługi związane z oddaniem tych Samochodów w używanie. W szczególności, Umowy Ramowe zawierają postanowienia dotyczące:

- okresu używania Samochodów przez Spółkę (z umów wynika, że okres ten

wnosi 48 miesięcy, przy czym okres ten może być przez strony odpowiednio zmieniony w Zamówieniu i potwierdzony w Indywidualnych Umowach Użytkowania Samochodu),

- ogólnych warunków dokonywania miesięcznych płatności za Samochody przekazane Spółce przez Dostawcę (zasady płatności za poszczególne Samochody są ustalane w Zamówieniach i potwierdzane w Indywidualnych Umowach Użytkowania Samochodu),
- zasad ubezpieczania Samochodów przez Dostawcę lub przez Spółkę (przy czym podmiot ubezpieczający zostaje wskazany odpowiednio w Zamówieniu i potwierdzony w Indywidualnych Umowach Użytkowania Samochodu); w trakcie trwania umowy możliwa jest zmiana warunków polisy ze względu na szkodowość lub możliwa jest zmiana ubezpieczyciela,
- zasad wystawiania faktur,
- ewentualnych kar umownych z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania Umowy Ramowej lub ponoszenia kosztów związanych z powstaniem szkód w Samochodach, w tym udziału własnego Spółki.

Postanowienia Umów Ramowych mają charakter nadrzędny w stosunku do Zamówień i Indywidualnych Umów Używania Samochodów. Umowy Ramowe definiują zarówno wzór Zamówienia, jaki i wzór Indywidualnej Umowy Użytkowania Samochodu.

Na podstawie Zamówień Spółka i Dostawca ustalają każdorazowo w ramach realizacji Umowy Ramowej:

- liczbę Samochodów, które Dostawca odda Spółce do użytkowania w określonym w Zamówieniu terminie,
- termin oddania Samochodów do użytkowania,
- markę i model Samochodów, wersję wyposażenia, rodzaj skrzyni biegów, moc i pojemność silnika, kolor nadwozia, kolor tapicerki, liczba drzwi, ładowność, masę własną, liczbę miejsc, rodzaj paliwa,
- zakres i sposób ubezpieczenia Samochodów,
- wartość początkową poszczególnych Samochodów netto, wartość rezydualną netto lub zakładaną wartość końcową (które to pojęcie w rozumieniu stron umowy jest tożsame z pojęciem wartości rezydualnej netto), miesięczną opłatę z tytułu użytkowania Samochodów, miesięczną opłatę za serwis Samochodów oraz miesięczną opłatę z tytułu ubezpieczenia Samochodów,
- okres trwania umowy użytkowania poszczególnych Samochodów,
- limit km przebiegu, stawkę za przekroczenie limitu km, stawkę za niewykorzystanie limitu km,
- kwestie dotyczące usług assistance, udziału własnego Spółki w przypadku powstania szkody w poszczególnych Samochodach, rodzaju i liczby opon.

Na podstawie Indywidualnych Umów Użytkowania Samochodu Dostawca przekazuje Spółce Samochody do używania. Ponadto, w Indywidualnej Umowie Użytkowania Samochodu Spółka i Dostawca potwierdzają każdorazowo wszystkie warunki określone w Zamówieniach w odniesieniu do przekazywanych Spółce Samochodów, a ponadto wskazują:

- nr rejestracyjne oraz numery nadwozia przekazanych Spółce Samochodów oraz
- dokładną datę rozpoczęcia i zakończenia użytkowania poszczególnych

Samochodów.

Zgodnie z podpisanymi w latach ubiegłych z Dostawcami Zamówieniami oraz zgodnie z zapisami Indywidualnych Umów Użytkowania Samochodów, w 2019 r. wygaśnie prawo do użytkowania 649 samochodów osobowych, natomiast w styczniu i lutym 2020 r. wygaśnie prawo do użytkowania 607 samochodów osobowych. W konsekwencji, Spółka:

- w celu zapewnienia nieprzerwanego dostępu do samochodów niezbędnych do realizacji celów służbowych,
- biorąc pod uwagę okresy potrzebne na wyprodukowanie i dostarczenie nowych Samochodów,

w 2018 r. przeprowadziła w dwóch turach negocjacje z Dostawcami, a w ich wyniku podpisała Zamówienia na dostawę nowych Samochodów.

Pierwsza część Zamówień z dwoma Dostawcami została podpisana - odpowiednio - w dniu 4 i 5 czerwca 2018 r. Samochody określone we wskazanych wyżej Zamówieniach zostaną dostarczone Spółce do używania w lutym 2019 (10 samochodów) i marcu 2019 r. (169 samochodów).

Druga część Zamówień z dwoma Dostawcami została podpisana - odpowiednio - w dniu 19 i 21 grudnia 2018 r. Samochody określone we wskazanych wyżej Zamówieniach zostaną dostarczone Spółce do używania w następujących miesiącach 2019 r.: czerwiec - 87 samochodów, lipiec - 26 samochodów, sierpień - 79 samochodów, wrzesień - 5 samochodów, październik - 9 samochodów, listopad - 1 samochód, grudzień - 46 samochodów). Na podstawie powyższych Zamówień Spółka otrzyma również samochody na początku 2020 r.: w styczniu - 116 samochodów i w lutym - 9 samochodów.

W momencie dostarczenia zamówionych Samochodów, Spółka będzie podpisywać z Dostawcami Indywidualne Umowy Użytkowania Samochodu.

W związku z warunkami, na jakich Dostawcy będą dostarczać Samochody do używania Spółce, Samochody nie będą wprowadzane do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki - stosunki prawne dotyczące użytkowania Samochodów będą stanowiły leasing operacyjny w rozumieniu przepisów art. 17b Ustawy CIT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w związku z podpisaniem przez Spółkę Zamówień przed dniem 1 stycznia 2019 r., na podstawie art. 8 ust. 1 Ustawy, Spółka będzie obowiązana stosować do leasingu Samochodów uzyskanych w związku z podpisaniem tych zamówień w 2019 i 2020 r. przepisy ustawy zmienianej w art. 2 Ustawy (czyli Ustawy CIT) w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.?

Zdaniem Wnioskodawcy, w związku z podpisaniem przez Spółkę z Dostawcami przed 1 stycznia 2019 r. Zamówień na oddanie Spółce w 2019 i 2020 r. do używania Samochodów, do umów leasingu tych Samochodów powstałych w związku z podpisaniem tych Zamówień Spółka będzie obowiązana stosować przepisy Ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 Ustawy, do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 2 Ustawy, w brzmieniu dotychczasowym. Jednocześnie, zgodnie z ust. 2 powołanego

wyżej artykułu Ustawy, do umów, o których mowa w ust. 1, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Jak wynika z powyższego przepisu, w przypadku zawarcia przez podatnika umowy leasingu, umowy najmu, umowy dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej samochodu osobowego przed dniem 1 stycznia 2019 r., podatnik w zakresie kwalifikacji podatkowej zawartej umowy jest obowiązany stosować przepisy obowiązujące w tym zakresie w Ustawie CIT do końca 2018 r. Gdyby natomiast umowa leasingu, umowa najmu, umowa dzierżawy lub inna umowa o podobnym charakterze dotycząca samochodu osobowego została zawarta przez podatnika po dniu 31 grudnia 2019 r., podatnik jest zobowiązany stosować do tej umowy odpowiednio przepisy Ustawy CIT w brzmieniu nadanym Ustawą, czyli obowiązujące od 1 stycznia 2019 r.

Aby zatem do konkretnej umowy można było zastosować przepisy Ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym (czyli obowiązującym do końca 2018 r.), muszą zostać spełnione równocześnie trzy poniższe warunki:

- umowa musi być umową leasingu, umową najmu, umową dzierżawy lub inną umową o podobnym charakterze,
- umowa musi zostać zawarta przez strony nie później, niż 31 grudnia 2018 r.,
- przedmiotem umowy musi być samochód osobowy.

Zdaniem Spółki, wszystkie powyższe warunki zostały spełnione w odniesieniu do umów leasingu zawartych w wyniku podpisania przez Spółkę z Dostawcami w 2018 r. Zamówień, na podstawie których Dostawcy zobowiązali się dostarczyć Spółce Samochody w roku 2019 oraz w pierwszych dwóch miesiącach 2020 r.

1. Forma prawna zawartej umowy

Jak zostało oświadczone przez Spółkę w ramach opisu stanu faktycznego, w związku z uzgodnionymi warunkami przekazania przez Dostawców Samochodów do używania Spółce, powstałe pomiędzy Spółką i Dostawcami stosunki prawne dotyczące użytkowania Samochodów stanowią będą leasing operacyjny w rozumieniu przepisów art. 17b Ustawy CIT. W konsekwencji nie ma wątpliwości, iż pierwszy z wymienionych wyżej warunków określonych w art. 8 ust. 1 Ustawy został w przedmiotowej sprawie spełniony.

2. Data zawarcia umowy

Zgodnie z tym, co zostało wskazane przez Spółkę w opisanym wyżej stanie faktycznym Umowy Ramowe z poszczególnymi Dostawcami zostały zawarte przez Spółkę w roku 2015 i w roku 2016, natomiast Zamówienia na Samochody, które mają być dostarczane sukcesywnie Spółce przez Dostawców w 2019 r. oraz w dwóch pierwszych miesiącach 2020 r., zostały podpisane w czerwcu i grudniu 2018 r. Zamówienia te zostały podpisane w wykonaniu Umów Ramowych zawartych przez Spółkę z Dostawcami i określają wszystkie warunki związane z przekazaniem Samochodów do używania Spółce, które są istotne dla dokonania właściwej kwalifikacji podatkowej skutków używania samochodów przez Spółkę (essentialio negotii).

W szczególności Zamówienia definiują:

- strony umowy (Spółka i Dostawca),
- przedmiot umowy (Samochód zdefiniowany co do marki, modelu, wersji)

- wyposażenia),
- okres trwania umowy (okres użytkowania przez Spółkę poszczególnych Samochodów),
- wartość początkową i wartość rezydualną przedmiotu umowy,
- opłaty miesięczne z tytułu użytkowania przedmiotu umowy przez Spółkę, z tytułu ubezpieczenia Samochodów oraz w tytułu serwisu Samochodów.

W konsekwencji, Zamówienia wraz z Umowami Ramowymi, w wykonaniu których zostały podpisane, stanowią - zdaniem Spółki - umowy leasingu w rozumieniu przepisów art. 17b Ustawy CIT, regulujące pomiędzy stronami wszystkie kwestie związane z nabyciem przez Dostawców Samochodów i przekazaniem ich do używania Spółce, a data podpisania Zamówień stanowi - odpowiednio - datę zawarcia przedmiotowych umów leasingu.

W momencie przekazywania Spółce przez Dostawców kolejnych partii Samochodów, Spółka i Dostawcy podpisywać będą Indywidualne Umowy Użytkowania Samochodów. Umowy te nie będą jednak kreować pomiędzy Stronami odrębnego stosunku prawnego, ani też zmieniać warunków określonych w podpisanych wcześniej Zamówieniach. Będą natomiast stanowić swego rodzaju protokoły przekazania przez Dostawców Samochodów Spółce, które wskazują dokładną datę rozpoczęcia i zakończenia użytkowania poszczególnych Samochodów (przy uwzględnieniu okresu używania Samochodów określonych w Zamówieniach) oraz definiują poszczególne Samochody pod względem nr rejestracyjnego i numeru nadwozia (co - w momencie podpisania Zamówienia - z oczywistych względów nie było możliwe do ustalenia). W konsekwencji, zdaniem Spółki, termin podpisania Indywidualnych Umów Użytkowania Samochodów nie będzie mieć jakiegokolwiek znaczenia dla kwalifikacji podatkowej zwartych w związku z podpisaniem Zamówień umów leasingu w świetle art. 8 Ustawy.

Zdaniem Spółki, bez znaczenia dla oceny skutków podatkowych zawarcia przez Spółkę umów leasingu w świetle powołanego wyżej art. 8 Ustawy, będzie także fakt dostarczenia Spółce Samochodów w 2019 roku. Jak bowiem wynika z art. 17a Ustawy CIT, pod pojęciem umowy leasingu rozumie się „umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów. Zgodnie natomiast z art. 7091 Kodeksu cywilnego, „przez umowę leasingu finansujący zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.”

Jak wynika z zacytowanych wyżej przepisów, umowa leasingu zostaje zwarta w momencie złożenia zgodnego oświadczenia woli przez finansującego i korzystającego, a dla jej ważności nie ma znaczenia moment wydania rzeczy będącej przedmiotem tej umowy. W związku z tym należy przyjąć, że umowa leasingu samochodu zawarta w 2018 r., nawet jeżeli przewiduje późniejszy moment wydania tego samochodu (np. w roku 2019), będzie objęta regulacjami podatkowymi obowiązującymi w 2018 r. W konsekwencji, fakt dostarczenia Spółce Samochodów w 2019 r. i na początku roku 2020 nie ma znaczenia dla oceny daty

zwarcia umów leasingu przez Spółkę i Dostawców.

Powyższą opinię potwierdza stanowisko Ministra Finansów, który na łamach Gazety Prawnej (GP z 8 października 2018 r.) wyjaśnił, iż „zgodnie z projektowanymi regulacjami do umów leasingu, najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw o podatku dochodowym w brzmieniu dotychczasowym. Ze względu na fakt, iż umowa leasingu ma charakter konsensualny, staje się ona skuteczna przez samo złożenie zgodnych oświadczeń woli stron tej umowy. Oznacza to, że dla jej zawarcia nie jest konieczne wydanie rzeczy (jak np. w omawianym przykładzie leasingowanego samochodu). W związku z tym należy przyjąć, że umowa zawarta w 2018 r., nawet jeżeli przewiduje późniejszy moment (np. w roku 2019) wydania przedmiotu leasingu, będzie objęta dotychczasowymi regulacjami rozliczania w kosztach podatkowych wydatków związanych z leasingiem samochodu.”

Biorąc zatem pod uwagę, że Umowy Ramowe i Zamówienia zostały podpisane przed dniem 1 stycznia 2019 r., a w konsekwencji zawarcie umów leasingu, na podstawie których Spółka używać będzie Samochody, nastąpiło w terminie wskazanym w ust. 1 powołanego wyżej art. 8 Ustawy, zdaniem Spółki nie ma zatem wątpliwości, iż do umów leasingu zawartych na podstawie tych Zamówień będzie należało zastosować przepisy Ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym w roku 2018. Dla oceny daty zawarcia tych umów nie będzie mieć znaczenia data podpisania Indywidualnych Umów Użytkowania Samochodu i data wydania Samochodów. Skoro bowiem - jak zostało to przez Spółkę podkreślone wyżej - Indywidualne Umowy Użytkowania Pojazdu, które Spółka podpisze w 2019 r., nie stanowią odrębnej Umowy w rozumieniu art. 8 ust. 1 Ustawy, nie kreują bowiem pomiędzy Stronami odrębnego stosunku prawnego, ale są jedynie swego rodzaju protokołami przekazania przez Dostawców Samochodów Spółce, termin ich podpisania nie będzie mieć jakiegokolwiek znaczenia dla kwalifikacji podatkowej zawartych w związku z podpisaniem Zamówień umów leasingu. Dla kwalifikacji podatkowej zawartych umów leasingu nie będzie też mieć - zdaniem znaczenia moment wydania samochodów Spółce. Skoro bowiem wydanie przedmiotu umowy leasingu (Samochodów) nie jest elementem kluczowym zawarcia przez Spółkę i przez Dostawców samej umowy leasingu, warunek art. 8 ust. 1 Ustawy będzie spełniony w odniesieniu do umów leasingu pomimo otrzymania samochodów w 2019 i 2010 r.

3. Przedmiot umowy

Powołany wyżej art. 8 ust. 1 Ustawy, dotyczy jedynie samochodów osobowych. Za samochód osobowy w rozumieniu przepisów art. 4a pkt 9a Ustawy CIT uważa się „pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą”. Samochodem osobowym w rozumieniu tego przepisu nie są jednak pojazdy posiadające cechy zdefiniowane w niniejszym przepisie lit. a) - d).

Jak zostało już wspomniane w opisie stanu faktycznego, przedmiotem zawartych w wykonaniu Umów Ramowych Zamówień są samochody osobowe - są one bowiem pojazdami samochodowymi w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, ich dopuszczalna masa całkowita nie przekracza 3,5 tony, a konstrukcyjnie są przeznaczone do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą. Jednocześnie żaden z Samochodów nie posiada cech określonych w tym przepisie w lit. a) - d).

W konsekwencji nie ma zatem wątpliwości, że w przypadku Samochodów, które

Spółka otrzyma na podstawie Zamówień, spełniony jest wskazany w art. 8 ust. 1 Ustawy warunek dotyczący rodzaju pojazdu. A zatem również z tego punktu widzenia nie ma przeszkód, aby w odniesieniu do umów leasingu Samochodów zawartych na podstawie Zamówień Spółka mogła stosować przepisy Ustawy CIT obowiązujące w 2018 r.

Reasumując powyższe rozważania należy zatem stwierdzić, iż:

- w wyniku podpisania Zamówień Spółka zawarła z Dostawcami umowy leasingu w rozumieniu art. 17b Ustawy CIT,
- umowy te zostały zawarte przed 1 stycznia 2019 r.,
- umowy te dotyczą samochodów osobowych rozumieniu przepisów art. 4a pkt 9a Ustawy CIT,

a zatem Spółka do przedmiotowych umów leasingu jest obowiązana stosować przepisy ustawy CIT, w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm., dalej: „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. Powyższy przepis sformułowany przez ustawodawcę ma charakter ogólny (tzw. klauzula generalna). Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej.

Kosztami uzyskania przychodów są wyłącznie takie koszty, które spełniają kumulatywnie warunki określone w cytowanym art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, tj.:

- zostały poniesione przez podatnika,
- są definitywne, a więc bezwrotne,
- pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- ich poniesienie miało na celu osiągnięcia przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów,
- nie zostały wyłączone z kategorii kosztów podatkowych mocą art. 16 ust. 1 ustawy o CIT,
- zostały właściwie udokumentowane.

Przesłankę celowości kosztu uważa się za spełnioną, gdy istnieje związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem danego kosztu a powstaniem lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Nie ma przy tym znaczenia, czy dany wydatek przyniósł oczekiwany skutek w postaci osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła. Istotne jest, czy w momencie jego ponoszenia podatnik mógł – obiektywnie oceniając – oczekiwać takiego efektu.

W odniesieniu do podatników prowadzących działalność gospodarczą, należy przy tym podkreślić, że sam fakt poniesienia danego wydatku w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą nie jest decydujący dla uznania, że spełnia on

przesłankę celowości, wynikającą z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Nie każdy bowiem wydatek ponoszony w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ma na celu osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła. W odniesieniu do kosztów nieobjętych wyłączeniem z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, można stwierdzić, że kwestia ich związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika stanowi jeden z istotnych elementów, które powinny być uwzględniane przy ocenie ich celowości - nie przesądza jednak samoistnie o możliwości zaliczenia tych kosztów do kategorii kosztów podatkowych.

Na wstępie wskazać należy, że zgodnie z art. 4a pkt 9a ustawy o CIT, ilekroć w ustawie jest mowa o samochodzie osobowym - oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- a. pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- b. pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
- c. pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
- d. pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. na podstawie ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159, dalej: „ustawa zmieniająca”), zmieniły się m.in. zasady rozliczania w podatkowych kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z wykorzystywaniem samochodów osobowych w działalności gospodarczej.

Ustosunkowując się do kwestii ustalenia, czy przepisy obowiązujące od dnia 1 stycznia 2019 r. znajdą zastosowanie w niniejszej sprawie, zwrócić należy uwagę na art. 8 ustawy zmieniającej.

W myśl art. 8 ust. 1 ww. ustawy zmieniającej, do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu dotychczasowym (ust. 1). Natomiast, do umów, o których mowa w ust. 1, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r.

stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą (ust. 2 tego art.).

Zatem, w przypadku podpisania umowy leasingu do końca 2018 r., w stosunku do takiej umowy znajdą zastosowanie zasady rozliczania kosztów podatkowych na podstawie przepisów obowiązujących do końca 2018 r. Jedynie zmiana lub odnowienie umowy leasingu spowoduje, że z datą takiej czynności podatnik będzie zobowiązany stosować już nowe przepisy, określone w art. 8 ust. 2 ustawy zmieniającej.

Zgodzić należy się z Wnioskodawcą, ażeby do konkretnej umowy można było zastosować przepisy ustawy o CIT obowiązującym do końca 2018 r., muszą zostać spełnione równocześnie trzy poniższe warunki:

- umowa musi być umową leasingu, umową najmu, umową dzierżawy lub inną umową o podobnym charakterze,
- umowa musi zostać zawarta przez strony nie później, niż 31 grudnia 2018 r.,
- przedmiotem umowy musi być samochód osobowy.

Wskazać w tym miejscu należy, na definicję umowy leasingu zawiera art. 709¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2018, poz. 1025 z późn. zm.) zgodnie, z którą przez umowę leasingu finansujący zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego. Umowa leasingu powinna być zawarta na piśmie pod rygorem nieważności. (art. 709² Kodeksu Cywilnego).

Umowa leasingu powinna obligatoryjnie zawierać:

1. oznaczenie rzeczy oddawanej w leasingu;
2. oznaczenie zbywcy, od którego finansujący zobowiązuje się nabyć rzecz;
3. określenie warunków umowy nabycia rzeczy przez finansującego od zbywcy, w szczególności ceny lub wynagrodzenia za nabycie rzeczy;
4. wskazanie, czy finansujący oddaje korzystającemu rzecz do używania, czy też do używania i pobierania pożytków, oraz ewentualnie wskazanie takich pożytków, jeżeli korzystający ma być uprawniony do pobierania jedynie niektórych pożytków rzeczy;
5. wysokość wynagrodzenia pieniężnego należnego finansującemu od korzystającego oraz terminy poszczególnych rat;
6. oznaczenie czasu trwania leasingu; umowa nie może zostać zawarta na czas nieokreślony.

Powołane powyżej regulacje wskazują zatem elementy, które powinna zawierać umowa leasingu. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, iż dla celów podatkowych przez umowę leasingu uważa się, umowę określoną w Kodeksie cywilnym oraz inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania.

Każda konkretna umowa powinna być oceniana pod kątem określonych skutków podatkowych z uwzględnieniem konkretnych okoliczności, w tym dotyczących jej zapisów. Jednocześnie podatnik decydujący się na zawarcie stosownej umowy, powinien mieć świadomość, iż umowa taka może być przedmiotem oceny przez organy podatkowe. Tym samym, podatnik powinien tak zawrzeć (skonstruować) umowę, aby jej treść, w tym dane dotyczące przedmiotu umowy, były na tyle precyzyjne, aby nie budziły wątpliwości i ewentualnych przyszłych sporów na tym tle.

W tym miejscu wskazać należy, iż z art. 7091 Kodeksu cywilnego, wynika m.in., że umowa leasingu ma charakter terminowy, gdyż jest zawierana na czas oznaczony. Wskazanie zatem daty rozpoczęcia i zakończenia użytkowania poszczególnych pojazdów (tj. czasu trwania umowy leasingu) stanowi przedmiotowo istotny element treści czynności prawnej bez którego nie dochodzi do zawarcia umowy. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka i Dostawca w indywidualnych umowach użytkowania samochodu potwierdzają każdorazowo wszystkie warunki określone w zamówieniach, a ponadto wskazują dokładną datę rozpoczęcia i zakończenia użytkowania poszczególnych samochodów. W związku z powyższym w analizowanej sprawie o skutecznym zawarciu umowy leasingu można mówić dopiero w momencie podpisania indywidualnej umowy użytkowania samochodów. Wtedy bowiem zostają ostatecznie potwierdzone wszystkie warunki określone w zamówieniach oraz wskazany zostaje czas trwania leasingu. Jeżeli zatem umowy użytkowania samochodów zostały lub zostaną podpisane po 31 grudnia 2018 r. to do rozliczenia kosztów podatkowych z tytułu leasingu zastosowanie znajdą przepisy ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.

Zatem, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących 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.

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 (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie opisem stanu faktycznego 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.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.