

# **OPŁATA EKSPLOATACYJNA I OPŁATA ZA SKŁADOWANIE ODPADÓW**

Bartosz Draniewicz

**Komentarz do wyroku WSA we Wrocławiu z 28 października 2010 r.  
(I SA/Wr 898/10)<sup>1</sup>**

## **Stan faktyczny**

21 grudnia 2007 r. wpłynął wniosek Spółki o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych przedstawiający następujący stan faktyczny. W związku z zakresem prowadzonej działalności Spółka zobowiązana jest do ponoszenia szeregu opłat, w tym m.in. opłaty eksploatacyjnej za wydobytą kopalinę – której zasady naliczania i płatności zostały określone w ustawie z 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze<sup>2</sup> oraz opłaty za składowanie odpadów – której zasady naliczania i płatności reguluje ustawa z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska.<sup>3</sup>

Zgodnie z regulacjami powyższych przepisów, Spółka dokonuje zapłaty:

- opłaty eksploatacyjnej – w terminie jednego miesiąca po upływie każdego kwartału, za który naliczana jest opłata (art. 84 ust. 9 ustawy Prawo geologiczne i górnicze),

- opłaty za składowanie odpadów – w terminie do końca miesiąca następującego po upływie każdego półrocza, w którym korzystanie ze środowiska miało miejsce (art. 285 ust. 2 ustawy Prawo ochrony środowiska).

Ustalenie wysokości należnej właściwym organom opłaty eksploatacyjnej oraz opłaty za składowanie odpadów ciąży na podmiocie gospodarczym. Organ właściwy do otrzymania ww. opłat nie wystawia Spółce faktur dla udokumentowania wysokości przedmiotowych opłat. W związku z powyższym Spółka – posiadając wiedzę co do danych niezbędnych do obliczenia tych opłat – dokonuje comiesięcznie obliczenia należnych opłat według rzeczywistych, opmiarowanych wielkości wydobytej w miesiącu kopaliny albo składowanych odpadów. Ww. opłaty ustalone przez Spółkę za każdy miesiąc ujmowane są w księgach rachunkowych w ciężar kosztów – na podstawie dokumentu wewnętrznego.

W związku z powyższym Spółka zadała pytanie, czy naliczane comiesięcznie przez nią opłaty eksploatacyjne oraz opłaty za składowanie odpadów jako koszty bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, stanowią koszty uzyskania przychodów w momencie ich zarachowania na podstawie dowodu wewnętrznego. Powołując się na art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 4 oraz 4e, art. 16 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,<sup>4</sup> Spółka uznała, że wspomniane opłaty stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodami, co daje podstawę do comiesięcznego ich zaliczania jako kosztów uzyskania przychodów.

W interpretacji indywidualnej z dnia [...] r. (doręczonej 26 marca 2008 r.) Minister Finansów nie podzielił stanowiska Spółki kwalifikując ww. opłaty jako pośrednie koszty uzyskania przychodów, które potrącane są w dacie ich poniesienia, czyli w dniu ich ujęcia w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) lub innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), stosownie do art. 15 ust. 1, 4, 4d, 4e oraz art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 84–85a ustawy z 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze i art. 273 ust. 1 pkt 4, art. 284 ust. 1, art. 285 ust. 2 ustawy z 27 kwietnia 2001r. Prawo ochrony środowiska.

Z takim stanowiskiem nie zgodziła się Spółka wnosząc skargę.

### **Rozważania WSA**

Istota sporu w przedmiotowej sprawie dotyczy rozliczania w czasie kosztów podatkowych. Spółka wydobywa kopaliny celem produkcji miedzi, metali szlachetnych i pozostałych metali nieżelaznych. Sama kopalina nie jest przedmiotem sprzedaży dla podmiotów trzecich. Strona uważa, że ponoszone przez nią opłaty : eksploatacyjna i za składowanie odpadów (środowiskowa) stanowią

bezpośrednio koszty uzyskania przychodów (art. 15 ust.1 i ust. 4–4c u.p.d.o.p.), zaś organ, że są to koszty pośrednie (art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p.). Na wstępie analizy zatem wymaga jaki charakter mają ww. opłaty, aby później pod kątem regulacji art. 15 u.p.d.o.p. ocenić konsekwencje podatkowe ich poniesienia.

Zgodnie z art. 84 ust.1 ustawy Prawo geologiczne i górnicze, przedsiębiorca wydobywający kopalinę ze złoża uiszcza opłatę eksploatacyjną za wydobytą kopalinę. Opłatę eksploatacyjną ustala się jako iloczyn stawki opłaty eksploatacyjnej dla danego rodzaju kopaliny i ilości kopaliny wydobytej w okresie rozliczeniowym. Opłatę eksploatacyjną, o której mowa w ust. 1, przedsiębiorca ustala kwartalnie we własnym zakresie i wnosi ją, bez wezwania, na rachunki bankowe podmiotów określonych w art. 86. Opłatę eksploatacyjną wnosi się w terminie jednego miesiąca po upływie każdego kwartału. W tym samym terminie przedsiębiorca przedstawia organowi koncesyjnemu i podmiotom określonym w art. 86 kopie dowodów dokonanych wpłat, a także informację zawierającą dane dotyczące nazwy przedsiębiorcy, złoża, rodzaju, ilości wydobytej w kwartale kopaliny, przyjętej stawki oraz wysokości ustalonej opłaty, nazwy gminy, a w przypadku gdy wydobywanie prowadzone jest na terenie więcej niż jednej gminy – ilości wydobytej kopaliny, a także wysokość opłaty przypadającej na poszczególne gminy. Art. 87 ust. 1 stanowi, że do opłat, o których mowa w przepisach niniejszego rozdziału, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej o zobowiązaniach podatkowych, z tym że określone w nich uprawnienia organów podatkowych przysługują wierzycielom.

Z uregulowań art. 84 i 85a ustawy Prawo geologiczne i górnicze wynika, że opłata eksploatacyjna, a także opłata quasi-eksploatacyjna, o której mowa w art. 85 i 85a tego

prawa nie stanowią ekwiwalentu za korzystanie z cudzej rzeczy, lecz są świadczeniem o charakterze daniny, pobieranym od wszystkich przedsiębiorców, czasem zaś także od podmiotów niemających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu prawa geologicznego i górniczego (zob. art. 37 ust. 2 ustawy Prawo geologiczne i górniczne, a także art. 85a ustawy Prawo geologiczne i górniczne w tej jego części, która dotyczy sytuacji prawnej podmiotu prowadzącego działalność regulowaną prawem geologicznym i górnicznym bez wymaganej koncesji). Wysokość opłaty eksploatacyjnej ustala się *de lege lata*, mnożąc ilość kopaliny wydobytej w okresie rozliczeniowym przez stawkę opłaty ustaloną dla danego rodzaju kopaliny. Zrezygnowano zatem z regulacji zawartej w zdaniu drugim art. 84 ust. 3 ustawy Prawo geologiczne i górniczne w jego dawnym brzmieniu, z której wynikało, że jeżeli kopalina przed wprowadzeniem jej do obrotu rynkowego wymaga poddania przeróbce, opłatę wymierza się od ilości surowca uszlachetnionego lub wzbogaconego (A. Lipiński, R. Mikosz, Ustawa Prawo geologiczne i górniczne. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. II). Oznacza to, że wydobywając kopalinę przedsiębiorca nie płaci od ostatecznie uzyskanego z niej surowca, lecz od samej ilości wydobytej kopaliny. W zależności zatem od „zasobności” złoża z tej samej ilości wydobytej kopaliny można uzyskać różną ilość gotowego surowca, a w konsekwencji produktu gotowego do obrotu rynkowego.

Z wydobywaniem kopaliny wiąże się także konieczność ponoszenia opłaty za korzystanie ze środowiska. Zgodnie z art. 273 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo ochrony środowiska, opłata za korzystanie ze środowiska jest ponoszona m.in. za składowanie odpadów. Art. 274 ust. 5 stanowi, że wysokość opłaty za składowanie odpadów zależy od ilości i rodzaju składowanych odpadów, z tym że wy-

sokość opłaty podwyższonej zależy także od czasu składowania odpadów. Podmiot korzystający ze środowiska ustala we własnym zakresie wysokość należnej opłaty i wnosi ją na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego do końca miesiąca następującego po upływie każdego półrocza. Do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej (art. 281 ust.1 cyt. powyżej ustawy). Opłaty za korzystanie ze środowiska są zatem daninami publicznymi, w których wysokości jest (lub przynajmniej powinna być) wyrażona wycena poszczególnych komponentów środowiska i które są pobierane w związku z korzystaniem z zasobów środowiskowych. Opłaty za korzystanie ze środowiska wykazują przy tym wszelkie cechy daniny publicznej, o których mowa w art. 217 Konstytucji (B. Draniewicz, Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska, *Pip* 2007.7.70).

Po analizie charakteru opłat eksploatacyjnej i środowiskowej oceny wymagają przepisy podatkowe. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody poza pewnymi wyjątkami. Zasada ta wiąże się z rachunkową zasadą współmierności przychodów i kosztów. Koszty bezpośrednio związane z przychodem powinny być co do zasady ujmowane w tym okresie, w którym powstają związane z nimi przychody. W wyroku NSA w Warszawie z 26 stycznia 2004 r., III SA 596/02, niepubl., na ten temat czytamy: „Z przepisu art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że koszty uzyskania powinny odnosić się do tego roku podatkowego, w którym dzięki nim uzyskano przychody. Przepis ten

wskazuje zatem na zasadę współmierności kosztów i przychodów, co oznacza, że poniesione wydatki spełniające warunki uznania za koszty uzyskania przychodów są kosztem roku, którego dotyczą i są przyporządkowane uzyskanemu w tym roku przychodowi. Do jakiego przychodu należy przypisać dany koszt bezpośredni, musi określić podatnik. W ten sposób zdefiniowany zostaje moment potrącenia kosztu bezpośredniego w rozliczeniach podatkowych. W wyroku WSA w Warszawie z 11 lutego 2008 r., III SA/Wa 1732/07, niepubl., stwierdzono: „To na podatniku ciąży obowiązek wykazania związku między kosztami a przychodami danego roku podatkowego”. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
- 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

– są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Zgodnie z art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo

dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. W tym miejscu warto podkreślić memoriałową zasadę ujmowania kosztów, tj. na dzień przeprowadzenia operacji. Jak już to podkreślono, z reguły będzie to data wystawienia faktury, chyba że z treści faktury wynika inna data przeprowadzenia transakcji. Zasada ta ma szczególne znaczenie przy ujmowaniu kosztów na przełomie roku obrotowego (podatkowego).

Jak wynika z wniosku, ponieważ ustalenie wysokości należnej właściwym organom opłaty eksploatacyjnej oraz opłaty za składowanie odpadów ciąży na podmiocie gospodarczym, Spółka – posiadając wiedzę co do danych niezbędnych do obliczenia tych opłat – dokonuje comiesięcznie obliczenia należnych opłat według rzeczywistych, opomiarowanych wielkości wydobytej w miesiącu kopaliny albo składowanych odpadów. Ww. opłaty ustalone przez Spółkę za każdy miesiąc ujmowane są w księgach rachunkowych w ciężar kosztów – na podstawie dokumentu wewnętrznego. Zdaniem Spółki taki sposób ujmowania kosztów wynika z faktu, że są one bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami.

Jak wskazano powyżej, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodem to takie, które podatnik potrafi przyporządkować do uzyskanego w danym roku przychodu. Zaproponowana przez Spółkę metoda zaliczania samodzielnie wyliczonej kwoty należnej opłaty eksploatacyjnej i środowiskowej (za składowanie odpadów) miesięcznie do kosztów podatkowych nie znajduje natomiast oparcia w obowiązujących przepisach. Podatnik nie przyporządkowuje bowiem konkretnych kosztów do rzeczywiste odpowiadających im przychodów, lecz

przyjmuje założenie, że wydobyta w danym miesiącu kopalina albo składowany odpad są bezpośrednio związane z przychodami ze sprzedaży wyrobów w tym miesiącu. Jest to jedynie hipoteza, której podatnik nie wspiera żadnymi weryfikowalnymi argumentami. Mając na uwadze obowiązujące uregulowania prawne i stan faktyczny przedstawiony we wniosku należy uznać, że stanowisko Spółki nie zasługuje na uwzględnienie z poniżej przedstawionych powodów:

1. Jak wskazano powyżej, opłata eksploatacyjna należna jest od ilości wydobytej kopaliny, która może zawierać różną ilość i jakość rud metali nieżelaznych, a w konsekwencji można będzie uzyskać różną ilość gotowego wyrobu.
2. Proces technologiczny pomiędzy wydobyciem kopaliny a wytworzeniem wyrobu przeznaczonego do sprzedaży jest rozciągnięty w czasie.
3. Wytworzenie gotowego wyrobu nie jest równoznaczne z uzyskaniem przychodu z jego sprzedaży. Wyrób może być sprzedany w innym okresie rozliczeniowym niż został wyprodukowany (pomijając nawet koniunktury, które istnieją na każdym rynku).

Podobnie sytuacja przedstawia się w przypadku opłaty środowiskowej za składowania odpadów. Ilość złożonych do składowania odpadów w danym okresie nie przekłada się w przypadku Spółki bezpośrednio na przychód uzyskany w tym okresie. Gdyby przyjąć takie założenie, to w każdym przypadku opłat za wywóz śmieci czy odpadów podatnik powinien uznać te koszty za koszty bezpośrednio związane z przychodem danego okresu. Koszt musi być związany bezpośrednio z uzyskanym przychodem, a nie produkcją wyrobów. Opłata eksploatacyjna i środowiskowa nie może być rozliczana w oparciu o zaproponowaną we wniosku metodę, a

zatem powinna być rozliczana przez Spółkę na zasadach określonych w art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p. (por. Opłata środowiskowa to koszt operacyjny, „Gazeta Prawna” z 11 października 2010 r.; Opłata środowiskowa stanowi koszt firmy, „Gazeta Prawna” z 23 sierpnia 2010 r.; Kiedy zaliczyć do kosztów opłatę za korzystanie ze środowiska, „Monitor Księgowego” nr 19 z 10 maja 2007 r.).

Mając na uwadze powyższe WSA oddalił skargę.

### Komentarz

Na mocy nowelizacji u.p.d.o.p.<sup>5</sup> z dniem 1 stycznia 2007 r. – ustawodawca wprowadził do art. 15 ustawy o u.p.d.o.p. odrębne rozwiązania prawne dla rozliczania w czasie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (ust. 4 oraz 4b–4c) oraz kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami (ust. 4d). W obydwu przypadkach identyczna jest regulacja momentu poniesienia kosztu (ust. 4e). Zgodnie z nowym brzmieniem ustępu 4 art. 15 u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Jest to rozwiązanie odpowiadające obowiązującemu do 31 grudnia 2006 r. Zasada ta dotyczy wszakże kosztów bezpośrednio związanych z przychodami. Uszczegółowienie tej zasady znajduje się w ustępach 4b–4c.

Odmienne rozwiązania są przyjęte w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodów, innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami. Są one potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypad-

ku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (art. 15 ustęp 4d).

Łączna analiza powyższych przepisów daje asumpt do twierdzenia, że ustawodawca po nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. wyróżnia dwie grupy kosztów uzyskania przychodów:

- koszty bezpośrednio związane z przychodami,
- koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami.

### **Koszty bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami**

Problem w tym, że pojęcia: „koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami” oraz „koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami” – nie zostały zdefiniowane ani w u.p.d.o.p., ani w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Jak się wskazuje w literaturze przedmiotu, nie wolno ich utożsamiać z pojęciami znanymi w rachunkowości, czyli z kosztami bezpośrednimi oraz kosztami pośrednimi. Kosztem bezpośrednio związanym z przychodem w prawie bilansowym jest koszt wytworzenia produktów, który składa się z kosztów bezpośrednich (np. zużycie materiałów produkcyjnych), jak i pośrednich (amortyzacja urządzeń, remont urządzenia).<sup>6</sup>

Inni autorzy wskazują, że należy przyjmować, że do kosztów bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodu zalicza się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, a do kosztów innych niż koszty związane z przychodem, zaliczyć należy wszystkie te wydatki, które są ponoszone w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,<sup>7</sup> czy nazywając rzecz inaczej tzw. wydatki ogólnoadministracyjne.<sup>8</sup>

W opracowaniach komentarzowych po-

dejmuje się próby egzemplifikacji pojęć: „kosztów bezpośrednio związanych z przychodami” i „kosztów uzyskania przychodów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami”. Wskazuje się, że za koszty bezpośrednio związane z przychodami można uznać wydatki na zakup materiałów do produkcji, towarów do dalszej odsprzedaży, energii elektrycznej, czy też koszty płacowe pracowników z wydziałów produkcyjnych. Kosztami o charakterze pośrednim są zaś koszty zarządu, koszty płacowe pracowników administracji, koszty reklamy, koszty badań sprawozdań finansowych, koszty magazynowe, koszty prenumerat, koszty obsługi prawnej.<sup>9</sup>

Z kolei organy podatkowe próbują definiować „koszty bezpośrednio związane z przychodami” m.in. w następujący sposób, jako:

- koszt, który można powiązać z konkretnym przychodem; wydatek, którego brak zmniejszyłby konkretny przychód podatnika (decyzja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 1401/BP-II/4210-56/07/JM);
- wydatki, które pozostają w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z przychodami podatkowymi (decyzja dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie I/1/4231-8/07);
- wydatki, które mają bezpośredni wpływ na wartość osiągniętych przychodów (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 1401/BP-I/4210-52/07/MC).

W niniejszej sprawie problem uznawania za koszt uzyskania przychodów dotyczył dwóch rodzajów opłat:

- a) opłaty eksploatacyjnej za wydobytą kopalinę, której zasady naliczania i płatności zostały określone w ustawie z 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze,

- b) oraz opłaty za składowanie odpadów – której zasady naliczania i płatności reguluje ustawa z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska.

### Opłata eksploatacyjna

Odnosząc się do opłaty eksploatacyjnej za wydobytą kopalinę, rację ma WSA, że opłata ta jest ponoszona za wydobytą kopalinę, przy czym warto dodać, że nie ma znaczenia z punktu widzenia ciężaru daninowego to, czy zostanie ona później wykorzystana i w jaki sposób to nastąpi.<sup>10</sup> Wysokość opłaty eksploatacyjnej ustala się *de lege lata*, mnożąc ilość kopaliny wydobytej w okresie rozliczeniowym przez stawkę opłaty ustaloną dla danego rodzaju kopaliny. Nie ma obecnie regulacji prawnej, która podwyższałaby wysokość opłaty za wydobytą kopalinę, jeżeli uległaby ona uszlachetnieniu lub wzbogaceniu.

Zdaniem WSA, taka opłata powinna być postrzegana na gruncie analizowanych przepisów jako „koszt uzyskania przychodów inny niż bezpośrednio związany z przychodami”.

Wydaje się, że takie stanowisko WSA jest dyskusyjne. Zgodzić się należy z argumentem WSA, że opłata eksploatacyjna należy od ilości wydobytej kopaliny, która może zawierać różną ilość i jakość rud metali nieżelaznych, a w konsekwencji można będzie uzyskać różną ilość gotowego wyrobu.

Nie podważa to jednak twierdzenia, że kopalina stanowi surowiec, wykorzystywany w sposób mniej lub bardziej efektywny, w sposób mniej lub bardziej przetworzony do uzyskania finalnego produktu. Jak już było to podnoszone powyżej, cytowani autorzy wskazują zgodnie, że koszty surowców należy zaliczać do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami.

Polemiczny jest również argument WSA, że fakt, iż proces technologiczny pomiędzy wydobyciem kopaliny a wytworzeniem wyrobu przeznaczonego do sprzedaży jest rozciągnięty w czasie, przemawia to za uznawaniem opłaty eksploatacyjnej za „koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami”.

W moim przekonaniu „bezpośredniości” nie można tutaj utożsamiać z konkretnym produktem lub konkretnym przychodem. Jeżeli by tak było, co niekiedy pobrzmiewa w interpretacjach podatkowych organów podatkowych, to doprowadzilibyśmy do absurdu. Takie koszty jak za surowiec, energię, pracę ludzką nie są (co do zasady) przypisywane do konkretnego produktu, a tym samym i przychodu. Jeżeli np. przedsiębiorca sprzedaje 1000 aparatów miesięcznie, to czy ktośkolwiek będzie dokonywał przyporządkowania w ten sposób (konkretna praca, jednostka energii, surowca do konkretnego aparatu do konkretnego produktu)? Pytanie jest retoryczne.

Ta bezpośredniość oznacza pewną zryczałtowaną wartość lub wielkość, którą należy wykorzystać lub zużyć, aby powstał produkt albo finalna usługa. Jest ona wyliczalna w sposób generalny, a nie konkretny (pomijam tu sytuacje, w których produkcja odnosi się do jednostkowych produktów).

Powyższe argumenty stanowią również punkt wyjścia do kolejnego argumentu WSA, że wytworzenie gotowego wyrobu nie jest równoznaczne z uzyskaniem przychodu z jego sprzedaży. Wyrób może być sprzedany w innym okresie rozliczeniowym niż został wyprodukowany (pomijając nawet koniunktury, które istnieją na każdym rynku).

Wypada się zgodzić ze stanowiskiem WSA, że wytworzenie produktu nie jest równoznaczne z osiągnięciem z tego tytułu przychodu. Co do zasady przecież jest tak, że pomiędzy wytworzeniem produktu a jego sprze-

dażą upływa pewien czas. Może się zdarzyć i tak, że dany produkt nie zostanie nigdy sprzedany.

Dlatego też ustawodawca przy rozliczaniu kosztów bezpośrednio związanych z przychodami nakazuje je rozliczyć (co do zasady) w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Ustawodawca posługuje się pojęciem „odpowiadających im przychodów”. Moim zdaniem, znów należy odwołać się do zryczałtowanych kosztów wytworzenia produktu (dostarczenia usługi). Jeżeli np. przedsiębiorca wytworzy 1500 sztuk produktów i sprzeda ich w 2011 roku 1000 sztuk, to wówczas należy przyjąć do kosztów uzyskania przychodu poniesionych w roku 2011 zryczałtowane koszty wytworzenia 1000 produktów, a nie np. 1500. Koszty te mogą się wahać okresowo – np. z powodu wzrostu opłat za energię w okresie zimowym, czy też zmian kursów cen surowców. Oczywiście nie może być tutaj wymogu, aby przypisywać konkretny koszt jednostkowy konkretnemu produktowi (usłudze), jeżeli są one produkowane lub dostarczane masowo. Wystarczające jest zryczałtowane wyliczenie. W ten sposób zostanie zachowana relacja przychodów i „odpowiadających” im kosztów.

Na koniec tego wątku rozważań można zadać sobie retoryczne pytanie, jakie mogą być koszty bardziej bezpośrednio związane z przychodami niż koszty surowców (w wypadku produktów)?

Odrębną kwestią jest sama prawidłowość księgowania (czy miesięcznie, czy też w odstępach czasowych w jakich powinny być uiszczane – po upływie kwartału, co już wykracza poza zakres ściśle prawnych rozważań, należących do sfery rachunkowo-księgowej).

### **Opłata za składowanie odpadów**

Odnosząc się do drugiego rodzaju opłaty, to jest opłaty z tytułu składowania odpa-

dów, należy podnieść, że opłata tego rodzaju jest ponoszona jednorazowo i czas składowania odpadów nie ma tutaj znaczenia.<sup>11</sup> Wysokość opłaty za składowanie odpadów zależy od ilości i rodzajów składowanych odpadów. Powyżej poczynione uwagi odnoszące się do opłaty eksploatacyjnej można odnosić do opłaty za składowanie odpadów *mutatis mutandis*. Uzupełniająco należy dodać, że jest możliwe zryczałtowane wyliczenie ilości odpadów przypadających na jedną jednostkę produktu, a tym samym i określenie związanego z tym ciężaru finansowego. Niektóre akty prawne wręcz wymagają wskazania wysokości kosztów gospodarowania odpadami. Tytułem przykładu można odwołać się do regulacji zawartej w ustawie z 29 lipca 2005 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym.<sup>12</sup> W ustawie tej nałożono na przedsiębiorców obowiązek uwidaczniania kosztów zbierania, przetwarzania, odzysku, w tym recyklingu, i unieszkodliwiania zużytego sprzętu, jako składnika ceny (art. 25 tej ustawy).

W kontekście tych ustaleń za nieuzasadnione należy uznać stwierdzenie WSA, że koszt musi być związany bezpośrednio z uzyskanym przychodem, a nie produkcją wyrobów, a co za tym idzie opłata za składowanie odpadów nie może być uznana za koszt bezpośrednio związany z przychodem. Jak widzimy, opłaty za gospodarowanie odpadami (np. opłata za składowanie odpadów) są czynnikiem cenotwórczym, wpływającym wprost na cenę produktu, a więc są bezpośrednio związane z przychodem. Co więcej, w niektórych aktach prawnych ustawodawca wręcz nakazuje uwidacznianie tego elementu cenotwórczego.

Mając powyższe na uwadze, nie podzielam samego wyroku, jak i uzasadnienia w zakresie generalnej odmowy zaliczenia opłaty eksploatacyjnej i opłaty za składowanie odpadów do kosztów związanych bezpośrednio

z przychodem. Oczywiście *in concreto* może się okazać, że dane koszty nie korespondują z przychodami za dany rok podatkowy, ale jest to odrębne zagadnienie.

**Bartosz Draniewicz**

<sup>1</sup> www.nsa.gov.pl

<sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm.

<sup>3</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 ze zm.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.; dalej powoływana jako: u.p.d.o.p.

<sup>5</sup> Ustawa z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. Nr 217, poz. 1589.

<sup>6</sup> Nowelizację omawiają E. Walińska, A. Mariański, *Rozliczanie kosztów w czasie od 1 stycznia 2007 r.* Przegląd Podatkowy nr 3/2007.

<sup>7</sup> E. Walińska, A. Mariański, Koszty uznane w prawie bilansowym i podatkowym, a ich rozliczenie w czasie, Serwis Monitora Podatkowego nr 3/2007, s. 13 i następne. Tak jak się wydaje, uzasadnienie projektu rządowego zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 26 czerwca 2006 r., druk sejmowy nr 733. www.sejm.gov.pl.

<sup>8</sup> A. Mudrecki [w:] L. Błystak, B. Dauter, E. Madej, A. Mudrecki, M. Niezgodka-Medek, R. Pęk, J. Zabrzycycki, *Podatek dochodowy od osób prawnych – Komentarz 2007.*, Wrocław 2007, s. 427.

<sup>9</sup> W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych.* Warszawa 2007, s. 177.

<sup>10</sup> R. Mikosz, G. Radecki, *Leksykon opłat i kar pieniężnych związanych z korzystaniem ze środowiska.* Wrocław 2010, s. 114.

<sup>11</sup> R. Mikosz, G. Radecki, *op. cit.* s. 81.

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 180, poz. 1495.