

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD1.8201.1.2019

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 10 kwietnia 2019 r.

**w sprawie ustalenia prawidłowego momentu rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów
wydatków ponoszonych na wytworzenie wyrobisk ruchowych (przyścianowych) oraz wydatków
poniesionych na zbrojenia ścian wydobywczych w kopalniach podziemnych służących
wydobyciu kopalin**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Interpretacja dotyczy ustalenia prawidłowego momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na wytworzenie wyrobisk ruchowych (przyścianowych) oraz wydatków poniesionych na zbrojenia ścian wydobywczych w kopalniach podziemnych służących wydobyciu kopalin.

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wydobycia kopalin w kopalniach podziemnych ponoszą wydatki na wytworzenie wyrobisk górniczych, stanowiących część Zakładu Górniczego. Zgodnie z przyjętą praktyką w sektorze górnictwem, wyrobiska górnicze dzieli się na dwie zasadnicze grupy:

- wyrobiska kapitalne – stanowiące stałą, podziemną infrastrukturę zakładu górnictwa. Tego rodzaju wyrobiska drążone są najczęściej w skale, a ich funkcją jest zapewnienie wentylacji w dalszych rejonach kopalni, długoterminowe umożliwienie transportu pracowników oraz sprzętu, jak również wydobytego urobku na powierzchnię. Wyrobiska kapitalne służą procesowi wydobywczemu przez długi czas, a ich likwidacja ma miejsce dopiero po zakończeniu eksploatacji danego pokładu,
- wyrobiska ruchowe – drążone już bezpośrednio w pokładzie kopaliny, ich zadaniem jest umożliwienie eksploatacji złoża poprzez oddzielenie poszczególnych jego partii. Podczas drążenia wyrobisk ruchowych dochodzi do pozyskiwania kopaliny przeznaczonej do sprzedaży. Wykonanie wyrobisk ruchowych umożliwia rozpoczęcie kolejnego etapu wydobywczego ze złoża, który poprzedza montaż urządzeń wydobywczych w wyrobiskach przyścianowych, zwyczajowo nazywany zbrojeniem ściany wydobywczej.

Podczas drążenia wyrobisk ruchowych oraz tworzenia podziemnych korytarzy kopalni generowane są różnego rodzaju wydatki jak: zużycie energii elektrycznej, wody, materiałów, wynagrodzenia zewnętrznych wykonawców i pracowników oraz wydatki na nabycie środków trwałych. Na koszty zbrojenia ściany wydobywczej składają się wydatki na montaż oraz demontaż maszyn służących do wydobywania kopalin z pokładów.

¹⁾ Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.

Wydobywana w trakcie drążenia kopalina jest po wydobyciu na powierzchnię wzbogacana oraz sprzedawana. Tym samym, już w trakcie procesu drążenia wyrobisk ruchowych, w momencie ich powstawania, dochodzi do uzyskiwania przez podatników przychodów ze sprzedaży. Ilościowo z wyrobiska ruchowego pozyskuje się mniejszą ilość kopaliny, aniżeli ze ściany wydobywczej. Jest to związane z wydobyciem mniejszej ilości urobku podczas drążenia wyrobiska przyścianowego, aniżeli ze ściany wydobywczej. Typowy proces wydobywczy w podziemnych kopalniach dotyczący danego złoża charakteryzuje się ponoszeniem stosunkowo wysokich kosztów podczas drążenia wyrobisk przyścianowych. Proporcje te ulegają odwróceniu na dalszym etapie eksploatacji złoża. Dodatkowo ilość kopaliny w wydobytym urobku nie różni się w zależności od etapu, na którym został on wydobyty.

W praktyce podatnicy na potrzeby sprawozdawczości finansowej koszty poniesione na wytworzenie wyrobisk ruchowych oraz zbrojenia ściany wydobywczej rozliczają w czasie, jako rozliczenia międzyokresowe kosztów lub pod postacią odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego w rozumieniu prawa bilansowego.

W zakresie rozliczeń podatkowych taki sposób rozliczania wydatków budzi jednak wątpliwości prawne w zakresie ich prawidłowej kwalifikacji dla celów podatku dochodowego od osób prawnych i momentu rozpoznania kosztów uzyskania przychodów.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 15 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 te same ustawy. Podatnik ma prawo do uznania za koszty uzyskania przychodów wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów.

W myśl art. 15 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16. Z kolei warunki, jakie spełnia środek trwały w rozumieniu przepisów podatkowych zostały określone w art. 16a ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym przepisem, środek trwały powinien spełniać łącznie następujące warunki:

- stanowić własność lub współwłasność podatnika,
- zostać przez podatnika nabytym lub wytworzonym we własnym zakresie,
- być kompletnym i zdatnym do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres używania przez podatnika musi być dłuższy niż rok,
- musi być wykorzystywany przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze.

Wyrobiska ruchowe nie mogą zostać uznane za środek trwały w ujęciu podatkowym, ponieważ nie spełniają łącznie powyższych kryteriów. W przypadku wyrobisk ruchowych nie można twierdzić, iż są one kompletne i zdadne do użytku w dniu ich przyjęcia do używania. Mają one ze swej istoty charakter „płynny”, to jest powstają w wyniku procesu drążenia oraz podlegają sukcesywnej likwidacji, na którą to wpływ mają także siły natury. Wydatki poniesione na drążenie wyrobisk ruchowych nie mogą zostać zaliczane do środków trwałych amortyzowanych w czasie, ponieważ środek trwały nie powstaje. Również koszty zbrojenia ściany wydobywczej nie powodują powstania nowego środka trwałego ani podwyższenia wartości początkowej innych środków trwałych.

Omawiane wydatki mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, jako związane z osiąganymi przychodami. Przepisy art. 15 ust. 4 i 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzają podział kosztów uzyskania przychodów na dwie kategorie, tj. na związane i niezwiązane bezpośrednio z uzyskiwanymi przychodami. Stosownie do art. 15 ust. 4 ww. ustawy koszty bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami to koszty, które cechuje funkcjonalny związek z przychodami wskazujący na konieczność i celowość ich poniesienia dla uzyskania określonego przychodu.

Eksploatacja poszczególnych pokładów kopalin odbywa się zarówno w trakcie drążenia wyrobisk ruchowych i powstawania korytarzy rozcinających części złoża danego pokładu, jak i w trakcie eksploatacji ściany złoża. Z tego względu wydatki ponoszone przez podatników związane z drążeniem wyrobisk ruchowych można zakwalifikować jako koszty bezpośrednio związane z przychodami.

Wydatki na wykonanie wyrobisk ruchowych warunkują bowiem powstanie przychodu ze sprzedaży kopalin, a równoległe z ich ponoszeniem uzyskiwane są przychody ze sprzedaży kopalin uzyskanych w trakcie drążenia tychże wyrobisk. Jednocześnie poniesienie tych wydatków jest niezbędne, aby eksploatacja całego pokładu przyniosła przychody podatkowe.

Rozważenia wymaga, w jakim momencie wydatki te powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Jak wskazano wyżej, poniesione wydatki należą do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, a zatem moment ujęcia ich w kosztach podatkowych powinien nastąpić zgodnie z regułą wyrażoną w art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁾, zgodnie z którą poniesione koszty bezpośrednie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów co do zasady, w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Podobny charakter wykazują wydatki poniesione na zbrojenie ściany wydobywczej.

Należy wskazać, iż nie ma uzasadnienia dla rozróżniania przychodów powstających z tytułu gospodarczej eksploatacji złoża z wyrobisk ruchowym oraz z eksploatacji złoża ze ściany wydobywczej. Źródłem przychodów jest działalność wydobywcza, niezależnie od przyjętej techniki tej działalności w danym momencie procesu wydobywczego. Nie ma zatem uzasadnienia dla stosowania per analogiam przepisów art. 15 ust. 2 oraz 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz proporcjonalnego rozliczania kosztów pomiędzy tymi dwoma procesami. Eksploatacja pokładu kopaliny jest skomplikowanym procesem technologicznym, a wykonanie wyrobisk ruchowych i zbrojenie ściany wydobywczej stanowi element jednego cyklu technologicznego, jakim jest eksploatacja pokładu. Niepodzielnym źródłem przychodów powinna być eksploatacja całego pokładu, a nie fragmentaryczna eksploatacja prowadzona w ramach realizacji poszczególnych etapów cyklu technologicznego.

W konsekwencji biorąc pod uwagę specyfikę działalności wydobywczej oraz uznając, że źródłem przychodu jest eksploatacja całego pokładu, a nie drążenie chodników i następnie ściany wydobywczej, to już na etapie ponoszenia kosztów (czyli ich zaistnienia) podatnik osiąga przychody związane z tymi kosztami.

Koszty wytworzenia wyrobisk ruchowych oraz koszty zbrojenia ściany wydobywczej powinny być rozpoznawane w momencie uzyskania pierwszego przychodu z danego wyrobiska ruchowego. Już bowiem w momencie drążenia wyrobiska ruchowego wydobywany jest pierwszy urobek kopaliny, z którego podatnicy osiągają przychód podatkowy. Urobek ten powstaje cały czas w trakcie drążenia wyrobiska i co do zasady nie różni się on od urobku pozyskiwanego z eksploatacji samej ściany, bowiem wyrobiska te powstają w pokładach kopaliny. W konsekwencji, skoro już na pierwszym etapie eksploatacji podatnik osiąga przychody ze sprzedaży kopaliny, to wydatki na jej wydobywanie należy uznać za koszty uzyskania przychodów w okresie uzyskania przychodu z jej sprzedaży.

Jednocześnie podkreślić należy, iż podatkowe rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów następuje niezależnie od przyjętych przez podatników metod rozliczania kosztów dla celów sprawozdawczości finansowej. Przyjęcie przez podatników rozliczania przedmiotowych wydatków w czasie dla celów bilansowych nie oznacza konieczności i prawidłowości stosowania takich rozwiązań dla celów podatku dochodowego.

Dla przedstawionego sposobu rozliczania kosztów uzyskania przychodów z tytułu poniesionych wydatków na drążenie wyrobisk ruchowych oraz zbrojenia ścian wydobywczych nie ma znaczenia, iż taki sposób rozliczania kosztów może powodować pojawienie się straty podatkowej w początkowym okresie eksploatacji złoża. Z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wynika bowiem jakiegokolwiek ograniczenie w wykazywaniu strat z eksploatacji pokładów ani obowiązek wykazywania równomiernego dochodu w różnych fazach eksploatacji złoża.

Minister Finansów: z up. F. Światała

²⁾ Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, ze zm.