

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO - FINANSOWYCH



rok XXXVI (2024)

WYDAWANY CO 10 DNI

ISSN 1231 - 0395

01.09.2024 r.

Nr 25 (1212)

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ	str. 4
1. Parkowanie samochodu poza firmą nie zawsze wyklucza pełne odliczanie VAT – korzystny wyrok WSA.....	str. 4
II. INFORMACJE O NOWYCH PRZEPISACH	str. 7
1. Rząd zapowiada zmiany w CIT i PIT.....	str. 7
2. Rząd przyjął projekt ustawy, która ma wprowadzić tzw. kasowy PIT.....	str. 8
3. Nowe rozporządzenie w sprawie dodatkowych danych przekazywanych w ramach JPK_CIT.....	str. 9
4. Więcej podmiotów będzie musiało stosować kasy rejestrujące.....	str. 10
5. Opublikowano nowy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej ORD-IN..	str. 12
6. Opublikowano ustawę wprowadzającą tzw. rentę wdowią.....	str. 12
7. Rejestracja w systemie SENT przewozów dokonywanych przez firmy spoza UE – już od 1 listopada 2024 r.....	str. 13
III. ZAGADNIENIA OPRACOWANE KOMPLEKSOWO	str. 14
1. Ekwiwalent za używanie odzieży roboczej i obuwia pracowników – podatki, składki ZUS i ewidencja księgowa	str. 14
1.1. Podstawa prawna wypłaty pracownikom ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego.....	str. 15
1.2. PIT pracownika i składki ZUS z tytułu otrzymania ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego.....	str. 16
1.3. Ekwiwalent za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika a koszty podatkowe pracodawcy i VAT.....	str. 17
1.4. Ewidencja księgowa ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika.....	str. 19

Dziś dodatek:

Nr 25 | Najciekawsze wyjaśnienia organów...

2. Skonto w VAT – zmniejszenie zobowiązania w VAT w ujęciu podatkowym i ewidencja księgową	str. 19
2.1. Zasady stosowania skonta w VAT	str. 20
2.2. Zastosowanie skonta w VAT – skutki w PIT/CIT	str. 23
2.3. Zmniejszenie zobowiązania w VAT – ujęcie księgowe	str. 23
IV. PODATEK VAT	str. 24
1. Wybrane interpretacje w sprawie VAT	str. 24
1.1. Dzierżawa nieruchomości rolnej na cele rekreacyjno-wypoczynkowe a zwolnienie z VAT	str. 24
1.2. Porada dietetyczna nie zawsze zwolniona z VAT – zmiana stanowiska KIS	str. 26
2. Odpowiedzi na pytania Czytelników	str. 28
2.1. Samochód osobowy czy ciężarowy – klasyfikacja dla celów VAT i podatku dochodowego	str. 28
2.2. Ujęcie sprzedaży na rzecz osób prywatnych w JPK_VAT	str. 30
2.3. Prawo do odliczenia VAT z faktur przechowywanych wyłącznie elektronicznie	str. 31
2.4. Dom wykorzystywany częściowo w działalności gospodarczej – prawo do odliczenia VAT od wydatków na jego budowę	str. 34
V. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH	str. 35
1. Wydatki na bony przekazane nieodpłatnie pracownikom w kosztach podatkowych pracodawcy – interpretacja KIS	str. 35
2. Odpowiedzi na pytania Czytelników	str. 38
2.1. Moment zaliczenia do kosztów podatkowych należności nieściągalnej – dla celów CIT	str. 38
2.2. Wybór estońskiego CIT – dopełnienie obowiązków informacyjnych	str. 39
2.3. Zapłata, faktura i dostawa towarów w ramach eksportu w jednym miesiącu – wycena dla celów CIT i VAT	str. 41
VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH	str. 43
1. Korzystanie ze służbowego telefonu komórkowego w celach prywatnych a przychód pracownika – interpretacja KIS	str. 43
2. Odpowiedzi na pytania Czytelników	str. 45
2.1. Kwota zmniejszająca podatek i podwyższone koszty pracownicze przy wypłacie dokonywanej po ustaniu stosunku pracy	str. 45
2.2. Zatrzymanie części zaliczki na poczet świadczonej usługi a przychód podatkowy	str. 47
2.3. Udostępnienie nieruchomości spółce cywilnej przez wspólników, którzy są jej współwłaścicielami	str. 49

VII. ŚRODKI TRWAŁE	str. 52
1. Wartość początkowa oraz amortyzacja środków trwałych otrzymanych w spadku – interpretacja KIS.....	str. 52
2. Jednorazowy odpis amortyzacyjny środka trwałego używanego sezonowo....	str. 54
VIII. INNE PODATKI I OPŁATY	str. 56
1. NSA w uchwale rozstrzygnie, jak ustalać podstawę opodatkowania PCC przy przekształceniu spółek	str. 56
2. Darowizna nieruchomości należącej do wspólnego majątku małżeńskiego a zwolnienie z podatku – interpretacja KIS	str. 57
IX. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE.....	str. 59
1. Wypłata czteremastych emerytur – informacja ZUS	str. 59
2. Rekompensata z tytułu rozwiązania stosunku pracy a zwolnienie ze składek ZUS – interpretacja ZUS	str. 60
3. Zapomoga wypłacona pracownikowi w określonych okolicznościach bez składek ZUS	str. 61
X. PRAWO PRACY.....	str. 62
1. Charakter umowy w celu przygotowania zawodowego i uprawnienia urlopowe młodocianego	str. 62
2. Pobyt na urlopie wychowawczym a możliwość zastosowania dyscyplinarki z powodu działań konkurencyjnych.....	str. 64
XI. RACHUNKOWOŚĆ	str. 66
1. Pozostawienie zysku za 2023 r. w spółce oraz ustalenie hipotetycznych odsetek.....	str. 66
1.1. Zatwierdzenie sprawozdania finansowego za 2023 r. jako warunek podziału wyniku	str. 66
1.2. Podział wyniku finansowego osiągniętego w 2023 r.....	str. 67
1.3. Podatkowe skutki i hipotetyczne odsetki z tytułu pozostawienia zysku..	str. 68
2. Koszty remontu i ulepszenia inwestycji w nieruchomości wycenianej według wartości rynkowej.....	str. 69
3. Zatrzymanie kaucji gwarancyjnej z tytułu należnego wykonania umowy – ujęcie bilansowe	str. 71
4. Ustalenie odroczonego podatku dochodowego przy leasingu samochodu osobowego o wartości powyżej 150.000 zł	str. 73
5. Wniesienie aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	str. 74

Dla Prenumeratorów GOFINU !



WideoPOMOCNIKI Gofin

Platforma materiałów wideo – praktyczna pomoc dla Księgowych w formie filmów. W serwisie znajdziesz: **porady ekspertów, szkolenia, instruktaże.**



PODCASTY GOFIN:

✓ Podatki ✓ Księgowość
✓ Prawo pracy

widepomocniki.gofin.pl

podcasty.gofin.pl

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

1. Parkowanie samochodu poza firmą nie zawsze wyklucza pełne odliczenie VAT – korzystny wyrok WSA

Parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie ma przesądającego znaczenia dla uznania, że samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Okoliczność taka sama w sobie nie może bowiem oznaczać, że pojazdy są wykorzystywane na cele prywatne i wykluczać pełne odliczenie VAT od wydatków z nimi związanych.

(wyrok WSA w Poznaniu z 18 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Po 189/24; orzeczenie nieprawomocne)

Stan faktyczny

Spółka (czynny podatnik VAT) prowadziła działalność w zakresie dystrybucji sprzętu sportowego uznanych marek sportowych na świecie. Jej klientami były sklepy, hurtownie i kluby sportowe. W ramach prowadzonej działalności spółka posiadała służbowe pojazdy samochodowe wydane do użytkowania zatrudnionym pracownikom lub współpracownikom, zwłaszcza przedstawicielom handlowym (dalej: użytkownicy) w celu umożliwienia im właściwej realizacji powierzonych obowiązków służbowych. Pojazdy służbowe były wykorzystywane wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT. Zasady używania w spółce pojazdów służbowych zostały określone w stosowanym przez spółkę regulaminie korzystania z samochodów służbowych. Zgodnie z jego postanowieniami, pojazdy służbowe mogły być wykorzystywane wyłącznie w celach związanych z prowadzoną działalnością spółki. Wprowadzono bezwzględny zakaz używania pojazdów służbowych do jakichkolwiek celów prywatnych użytkowników. Użycie pojazdu służbowego w celu prywatnym mogło zostać zakwalifikowane jako ciężkie naruszenie podstawowych obowiązków użytkownika i stanowić podstawę do zastosowania odpowiedzialności dyscyplinarnej. Regulamin obligował użytkownika przed odbyciem podróży służbowej do zgłoszenia zamiaru wyjazdu w recepcji spółki, skąd odbierane były kluczyki do pojazdu. Po zakończonej podróży służbowej użytkownik zobowiązany był niezwłocznie odstawić pojazd na parking spółki oraz zwrócić kluczyki do pojazdu służbowego w recepcji (nie było możliwości korzystania z pojazdu poza godzinami pracy, w tym w weekendy, na cele inne niż wyłącznie służbowe).

Pojazdy samochodowe w godzinach, a także poza godzinami pracy, były – co do zasady – przechowywane na terenie siedziby spółki bądź w miejscach prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę. W wyjątkowych przypadkach, w szczególności związanych z koniecznością wczesnego rozpoczęcia podróży służbowej lub jej późnym zakończeniem, użytkownik mógł uzyskać zgodę członka zarządu spółki na późniejszy zwrot pojazdu służbowego do siedziby spółki lub jego wcześniejszy odbiór. Zaparkowanie pojazdu w miejscu zamieszkania użytkownika było wówczas uzasadnione koniecznością realizacji czynności służbowych i ze względu na oszczędność czasową w dotarciu do/z miejsca uczestnictwa w czynnościach służbowych. Dodatkowo w godzinach wczesnoporannych oraz późnowieczornych recepcja spółki była nieczynna.

Pojazdy służbowe były kwalifikowane przez spółkę jako pojazdy, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT, tj. pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej ze względu na fakt, iż sposób wykorzystania tych pojazdów, potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, wykluczał ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością. Spółka prowadziła ewidencję przebiegu pojazdów i złożyła informację VAT-26. W pojazdach służbowych zamontowane zostały na stałe urządzenia GPS, umożliwiające ciągłe śledzenie położenia pojazdów, a także ich przebiegu. Wyznaczona osoba sprawowała kontrolę nad prowadzonymi ewidencjami oraz kontrolowała sposób wykonania powierzonych zadań służbowych z wykorzystaniem pojazdów służbowych, w tym także weryfikowała dane generowane przez system lokalizacji satelitarnej pojazdów.

Spółka zapytała, czy po spełnieniu obowiązków formalnych, tj. m.in. złożeniu informacji VAT-26 oraz zaprowadzeniu ewidencji przebiegu pojazdu, ma prawo do odliczenia 100% VAT od wydatków związanych z ww. pojazdami służbowymi.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy podkreślił, że możliwość odliczenia 100% kwoty VAT zawartego w fakturach dotyczących wydatków związanych z pojazdami samochodowymi dotyczy tylko tych pojazdów, które przeznaczone są jedynie do wykonywania czynności służbowych, tym samym nie są wykorzystywane, choćby przejściowo, w inny sposób. Wprawdzie przepisy ustawy o VAT nie określają, w jaki sposób podatnik ma zapewnić w przedsiębiorstwie wyeliminowanie użytku prywatnego używanych w nim pojazdów samochodowych dla celów pełnego odliczenia VAT, ale określone przez podatnika zasady używania pojazdów muszą obiektywnie potwierdzać, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i nie ma możliwości prywatnego użytku tych pojazdów. Zdaniem organu, analiza przedstawionego we wniosku opisu sprawy prowadzi do stwierdzenia, że opisany przez spółkę sposób użytkowania samochodów nie wyklucza użycia ich do celów niezwiązanych z jej działalnością gospodarczą. Bezpośrednia dostępność tego samochodu stwarza możliwość wykorzystania go do celów prywatnych. Natomiast wprowadzenie przez spółkę regulaminu używania samochodu służbowego oraz wyposażenie pojazdów w system lokalizacji satelitarnej nie jest równoznaczne ze stworzeniem stosownej procedury użytkowania tego pojazdu, która wykluczy potencjalne użycie go do celów prywatnych.

Zdaniem organu, wprowadzone przez spółkę rozwiązania mogą co prawda zniechęcać do używania samochodu służbowego do celów prywatnych, natomiast nie są w stanie rzeczywiście wyeliminować takiego wykorzystania samochodu dla celów prywatnych, z uwagi na jego dostępność w miejscu zamieszkania użytkownika. Organ stwierdził, że opisane we wniosku pojazdy służbowe, które mogą być parkowane w miejscu zamieszkania użytkownika, nie są wykorzystywane wyłącznie do celów prowadzonej przez spółkę działalności. Zatem spółka nie ma prawa do odliczenia 100% VAT naliczonego od wydatków z nimi związanych.

Podatnik nie zgodził się z tym stanowiskiem i sprawa trafiła do sądu.

Wyrok WSA

WSA w Poznaniu podkreślił, że okoliczność parkowania samochodu służbowego w pobliżu miejsca zamieszkania pracownika, rozumiana jako przesłanka wykluczająca możliwość przyjęcia, że samochód jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, jest zbyt daleko idąca, a przede wszystkim nie znajduje odzwierciedlenia w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT. Sąd podzielił pogląd wypracowany w orzecznictwie dotyczącym prawa do odliczenia VAT związanego z korzystaniem przez przedstawicieli handlowych z po-

jazdów samochodowych, że pojazd samochodowy powierzony tzw. pracownikowi mobilnemu (np. przedstawicielowi handlowemu), w celu realizacji zadań służbowych, w tym m.in. przejazdów do klientów oraz powrotu do miejsca zamieszkania, należy uznać za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, o ile określone przez podatnika zasady jego używania, dodatkowo potwierdzone prowadzoną przez podatnika dla tego pojazdu ewidencją przebiegu pojazdu, wykluczają jego użycie do innych celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. W wyroku wskazano:

„(...) co do zasady, wykorzystywanie samochodu służbowego w celu dojazdów do pracy pracownika wyklucza uznanie go za używany jedynie do celów działalności gospodarczej pracodawcy, gdyż obowiązkiem pracownika jest stawienie się do pracy we własnym zakresie. Jednak, gdy specyfika prowadzonej działalności wymusza na pracodawcy zapewnienie nieodpłatnego transportu pracownikom, zachodzi inna sytuacja i wówczas zapewnienie takiego transportu może być traktowane jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika (...).

*(...) **parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie ma przesądzającego znaczenia dla uznania, że samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Okoliczność taka sama w sobie nie może bowiem oznaczać, że pojazdy są wykorzystywane na cele prywatne** (podkreśl. red.). W realiach sprawy skarżąca odwołując się do charakteru prowadzonej działalności gospodarczej przedstawiła argumenty wynikające z istoty podejmowanych w jej ramach czynności, że parkowanie auta w pobliżu miejsca zamieszkania jego użytkownika jest uzasadnione potrzebami działalności. Z tej tylko przyczyny nie można było wywodzić, że pozostawienie pojazdu może realizować cel prywatny pracownika skarżącej. Skarżąca wskazała na system zabezpieczeń mający uchronić od korzystania z samochodów poza działalnością gospodarczą. Oczywistym pozostaje, że w sytuacji powierzenia pracownikowi samochodu istnieje możliwość użycia go na cele prywatne. Możliwość taka jednak, w sensie obiektywnym (hipotetycznym), istnieje prawie zawsze. Przyjąć można bowiem założenie, że niezależnie od systemu wdrożonych zabezpieczeń, użytkownik pojazdu może postąpić wbrew intencjom ich wprowadzenia. Parkowanie auta w siedzibie firmy zamiast pod domem tej osoby nie miałyby tu wtedy znaczenia, gdyż w każdym czasie, a więc również w ramach wykonywania obowiązków służbowych, dojść może do wykorzystania samochodu dla realizacji potrzeb prywatnych. W sytuacji więc, gdy mamy do czynienia z „czynnikiem ludzkim”, istnieje ryzyko użycia samochodu niezgodnie z jego deklarowanym dla celów podatkowych przeznaczeniem. Rzecz jednak w tym, aby ryzyko to jak najbardziej zminimalizować, a co za tym idzie wprowadzić zasady korzystania z pojazdu oraz zabezpieczenia gwarantujące ich przestrzeganie, które wykluczają użycie auta w celach prywatnych. (...)*

Zdaniem WSA, sposób wykorzystywania przez skarżącą pojazdów, określony w ustalonych przez nią zasadach ich używania, przestrzeganych z uwagi na wprowadzenie adekwatnych ku temu środków, potwierdzony prowadzonymi przez nią ewidencjami przebiegu pojazdów, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Od redakcji:

Jest to kolejny korzystny wyrok potwierdzający prawo do odliczania 100% VAT od wydatków na pojazdy samochodowe parkowane w pobliżu miejsca zamieszkania pracowników (po spełnieniu dodatkowych warunków) – patrz np. wyroki NSA: z 11 marca 2020 r., sygn. akt I FSK 1470/17, z 26 września 2019 r., sygn. akt I FSK 990/17 i z 9 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 234/16. Zaznaczamy jednak, że organy podatkowe mają w tej kwestii wciąż inne zdanie. Jak widać, podatnicy mają jednak szanse na wygranie ewentualnego sporu na drodze sądowej.

II. INFORMACJE O NOWYCH PRZEPISACH

1. Rząd zapowiada zmiany w CIT i PIT

W rządowym wykazie prac legislacyjnych pojawił się projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr projektu UD116).

Z projektu tego wynika, że planowane są liczne zmiany na gruncie CIT i PIT. Jak wskazano, proponowane rozwiązania mają stanowić odpowiedź na istniejące obecnie potrzeby dotyczące uporządkowania przepisów podatkowych, wyeliminowania wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych oraz uszczelnienia systemu podatkowego.

Planowane zmiany mają dotyczyć m.in.:

- modyfikacji zakresu zwolnienia przedmiotowego z CIT w celu objęcia nim dochodów wszystkich organizacji pozarządowych,
- zrównania sytuacji podatkowej osób otrzymujących świadczenie wypłacane na zaspokojenie potrzeb rodziny (ustrój majątkowy między małżonkami ma nie mieć wpływu na opodatkowanie),
- objęcia zwolnieniem podatkowym kwoty odszkodowania wypłaconej poszkodowanemu przez ubezpieczającego w ramach franszyzy redukcyjnej,
- objęcia zwolnieniem podatkowym zapomóg otrzymywanych z uwagi na trudną sytuację materialną,
- objęcia ulgą wydatków termomodernizacyjnych ponoszonych w ramach projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego (tzw. projekty parasolowe),
- jednoznacznego wskazania, iż podatnik może pomniejszyć o straty z lat ubiegłych dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej,
- doprecyzowania i zmiany niektórych przepisów w zakresie opodatkowania zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC),
- zasad ustalania przychodów i kosztów włączeniu spółek bez przyznania udziałów (akcji).

Planuje się także wprowadzenie zmian uszczelniających, w tym w szczególności:

- dotyczących opodatkowania fundacji rodzinnej,
- w preferencji IP Box (wprowadzenie wymogu zatrudnienia),
- w daninie solidarnościowej (poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o kwalifikowane dochody opodatkowane IP Box oraz o świadczenia beneficjentów otrzymane z fundacji rodzinnej),
- dotyczących działań restrukturyzacyjnych (tj. przekształcenia spółek, a także dotyczących zmniejszenia wartości udziałów/akcji, czy wymiany udziałów),
- dotyczących odliczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej.

Przewiduje się również techniczne, porządkujące i doprecyzowujące brzmienie przepisów, w tym w szczególności:

- likwidację duplikujących się zwolnień od podatku stypendiów przyznawanych studentom przez jednostki samorządu terytorialnego,
- uchylenie „martwych” przepisów, m.in. zwolnień i preferencji, dotyczących np.:
 - dotacji z budżetu państwa otrzymanych na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów wiejskich (SAPARD),

- wartości rekompensaty pieniężnej otrzymanej na podstawie przepisów o zrekompen-sowaniu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektó-rych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent,
- likwidację wątpliwości interpretacyjnych w zakresie rozumienia zwrotu „środki finansowe” użytego w objętej zwolnieniem od podatku pomocy udzielonej w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich,
- zmianę dotyczącą danych stanowiących podstawę zasilenia zeznań podatkowych w usłudze Twój e-PIT,
- uporządkowanie przepisu normującego zwolnienie przedmiotowe dla świadczenia mieszkaniowego przewidzianego, na zasadzie praw nabytych, w ustawie o Służbie Ochrony Państwa,
- wprowadzenie regulacji precyzujących zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w celu usprawnienia stosowania opodatkowania według tej formy,
- dotyczące działań restrukturyzacyjnych,
- doprecyzowanie niektórych przepisów dotyczących cen transferowych.

Planowany termin przyjęcia ww. projektu przez Radę Ministrów to III/IV kwartał 2024 r. Do tematu wrócimy na łamach naszego czasopisma.

2. Rząd przyjął projekt ustawy, która ma wprowadzić tzw. kasowy PIT

W dniu 13 sierpnia 2024 r. Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (nr z wykazu prac legislacyjnych UA2), przedłożony przez Ministra Finansów, dotyczący wprowadzenia możliwości wyboru przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w niewielkich rozmiarach kasowej metody rozliczania przychodów i kosztów uzyskania przychodów (tzw. kasowego PIT).

W obecnym stanie prawnym podatnicy PIT prowadzący działalność gospodarczą rozliczają przychody z tej działalności w sposób memoriałowy. Przychód taki powstaje zasadniczo w dacie wydania towaru/wykonania usługi, nie później niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności. Przychód ten może zatem powstać niezależnie od tego, czy podatnik otrzymał zapłatę za towar lub wykonaną usługę, czy też nie. W konsekwencji możliwa jest sytuacja, w której płaci on zaliczkę na podatek dochodowy od dochodu, którego jeszcze faktycznie nie otrzymał.

Projektowane rozwiązania w zakresie wprowadzenia kasowego rozliczania PIT mają umożliwić przedsiębiorcom ustalanie daty powstania przychodu z działalności gospodarczej po uregulowaniu należności. Rozwiązanie to będzie stosowało się również przy rozliczaniu kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z projektu, kasowy PIT będą mogli wybrać przedsiębiorcy, którzy prowadzą działalność gospodarczą wyłącznie samodzielnie, jeżeli ich przychody z tej działalności w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły kwoty odpowiadającej równowartości 250.000 euro oraz w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą nie prowadzą ksiąg rachunkowych. Z rozwiązania tego będą mogli korzystać również przedsiębiorcy, którzy rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej. Kasowy PIT będą mogli stosować podatnicy opłacający podatek dochodowy według skali podatkowej, IP Box, podatek liniowy oraz ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

W uzasadnieniu do projektu ww. ustawy wyjaśniono, że:

„(...) Samodzielne prowadzenie działalności nie oznacza, że w tej działalności podatnik nie może zatrudniać pracowników. Samodzielne prowadzenie działalności oznacza, że praca do kasowego PIT nie będą miały osoby prowadzące działalność gospodarczą, np. w formie spółki cywilnej czy spółki jawnej. Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki wymaga większego profesjonalizmu, w stosunku do drobnej, jednoosobowej działalności. A to właśnie tych przedsiębiorców mają wspierać nowe rozwiązania. (...)”

Kasowy PIT będzie dobrowolną formą rozliczeń, którą podatnik będzie wybierał składając w tym celu oświadczenie naczelnikowi urzędu skarbowego. W przypadku wyboru metody kasowej podatnik będzie obowiązany ją stosować przez cały rok podatkowy. Złożone oświadczenie o wyborze kasowego PIT będzie skutkowało również w latach następnych, do czasu rezygnacji.

Jak czytamy w informacji zamieszczonej na rządowej stronie internetowej (www.gov.pl) dotyczącej ww. projektu:

„(...) Dzięki nowym przepisom przedsiębiorcy będą płacić podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero po faktycznym otrzymaniu zapłaty za wydany towar albo wykonaną usługę oraz potrącać koszty uzyskania przychodów w dacie zapłaty za otrzymany towar lub wykonaną usługę.

Po upływie 2 lat, licząc od dnia wystawienia faktury, przedsiębiorcy będą musieli rozpoznać przychód z działalności gospodarczej, nawet jeżeli nie otrzymają od kontrahentów zapłaty za wydany towar lub wykonaną usługę. (...)”

Z projektu wynika, że metoda kasowa nie będzie miała zastosowania do przychodów z odpłatnego zbycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Rozwiązania dotyczące kasowego PIT mają wejść w życie 1 stycznia 2025 r. Do tematu tego będziemy wracać na łamach naszego czasopisma na dalszym etapie prac legislacyjnych.

3. Nowe rozporządzenie w sprawie dodatkowych danych przekazywanych w ramach JPK_CIT

Ministerstwo Finansów opracowało rozporządzenie w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (patrz: rozporządzenie z dnia 16 sierpnia 2024 r., dostępne na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji; www.rcl.gov.pl (nr 825).

Nowe rozporządzenie ma charakter techniczny, regulujący zakres danych wykazywanych przez podatników i ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. – co ma bezpośredni związek z wejściem w życie w tym samym terminie obowiązków dotyczących pierwszej grupy podatników w zakresie przekazywania JPK_CIT – na podstawie art. 9 ust. 1c i 1e ustawy o PDOP.

Zgodnie z rozporządzeniem, informacje przekazywane właściwemu urzędowi skarbowemu (księgi rachunkowe) powinny zostać uzupełnione dodatkowo o takie dane, jak:

- numer identyfikacji podatkowej kontrahenta podatnika, o ile został nadany,
- numer identyfikujący fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur (dalej: KSeF), o ile został nadany do dnia przekazania księgi – wyłącznie w przypadku wystawionych przez podatnika faktur stanowiących dowód księgowy,

- znaczniki identyfikujące konta ksiąg,
- dane potwierdzające nabycie, wytworzenie lub wykreślenie danego środka trwałego lub danej wartości niematerialnej i prawnej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- wysokość różnicy pomiędzy wynikiem finansowym ustalonym na podstawie przepisów o rachunkowości a podstawą opodatkowania ustaloną na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.

Co istotne, księgi za rok podatkowy (albo rok obrotowy – w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi), który rozpoczyna się po dniu 31 grudnia 2024 r., a przed dniem 1 stycznia 2026 r. mogą nie być uzupełniane o ww. dodatkowe dane (z wyłączeniem znaczników identyfikujących konta ksiąg).

Obowiązek przekazania danych dotyczących nabycia, wytworzenia lub wykreślenia z ewidencji środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej generalnie nie będzie miał zastosowania w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji przed dniem 1 stycznia 2025 r. Wyłączeniu temu nie będą jednak podlegały: numer identyfikujący fakturę w KSeF oraz data wykreślenia z ewidencji danego środka trwałego lub danej wartości niematerialnej i prawnej.

Wprowadzenie dodatkowych danych ma na celu zapewnienie porównywalności pomiędzy składanymi w przyszłości ewidencjami a sprawozdaniami finansowymi, danymi z JPK_VAT oraz informacjami z systemu KSeF.

Przypomnijmy, że nowe obowiązki w zakresie JPK będą realizowane – według następującego harmonogramu – za lata podatkowe rozpoczynające się po:

- 31 grudnia 2024 r. w przypadku podatkowych grup kapitałowych oraz podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro (struktura logiczna JPK_KR),
- 31 grudnia 2025 r. w przypadku podatników CIT (innych niż ww.) obowiązanych przesyłać ewidencję JPK_VAT oraz podatników PIT/PPE/PPL obowiązanych przesyłać ewidencję JPK_VAT (struktury logiczne JPK_KR, JPK_PKPiR oraz JPK_EWP),
- 31 grudnia 2026 r. w przypadku pozostałych podatników CIT oraz PIT/PPE/PPL (struktury logiczne JPK_KR, JPK_PKPiR oraz JPK_EWP).

Więcej na ten temat napiszemy w jednym z najbliższych numerów BI (na dzień oddania niniejszego numeru BI do druku rozporządzenie nie było jeszcze opublikowane).

4. Więcej podmiotów będzie musiało stosować kasy rejestrujące

Generalnie podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych muszą sprzedaż ewidencjonować w kasie rejestrującej. Są jednak pewne zwolnienia w tym zakresie. Zostały one określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605). Obecne zwolnienia z kas obowiązują jednak tylko do końca 2024 r. Wszystko jednak wskazuje na to, że większość z nich będzie obowiązywała przez kolejne dwa lata (2025-2026). Tak wynika z projektu rozporządzenia w ww. sprawie (projekt z dnia 14 sierpnia br. dostępny na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji www.rcl.gov.pl; nr z wykazu prac legislacyjnych 875). Przykładowo, planuje się utrzymanie limitu zwolnienia podmiotowego z kas

rejestrujących (20.000 zł). Nadal ma też obowiązywać większość zwolnień przedmiotowych z ewidencjonowania (określonych w załączniku do ww. rozporządzenia). Są jednak też planowane pewne zmiany. Najważniejsze z nich wskazujemy w dalszej części artykułu.

Likwidacja zwolnień przedmiotowych i nowe zwolnienie

Obecnie zwolnienia przedmiotowe z ewidencjonowania dotyczą m.in. (patrz: poz. 39-40 załącznika do ww. rozporządzenia):

- 1) dostawy towarów dokonywanej przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar,
- 2) świadczenia usług przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach, lub innej formie (bezgotówkowej), jeżeli z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę lub czynność jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności zapłata dotyczyła.

Planuje się likwidację ww. zwolnień z ewidencjonowania, ale dopiero od 2026 r.

Przewidziano natomiast nowe zwolnienie z kas – ma ono dotyczyć sprzedaży dokonywanej przez podatników bez siedziby w Polsce, którzy będą korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT na podstawie nowego art. 113a ustawy o VAT (tzw. unijne zwolnienie podmiotowe).

Rozszerzenie katalogu czynności objętych bezwzględnym obowiązkiem ewidencjonowania

Czynności, które muszą być obowiązkowo ewidencjonowane w kasie rejestrującej, określa § 4 ww. rozporządzenia. Katalog ww. czynności ma być rozszerzony – niektóre z nich będą musiały być ewidencjonowane już od 2025 r., a inne od 2026 r.

Nowe czynności objęte bezwzględnym obowiązkiem ewidencjonowania	
od 2025 r.	od 2026 r.
<p>dostawy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wyrobów klasyfikowanych do CN 2404 i 8543 40 (czyli papierosów elektronicznych, produktów zawierających tytoń itp.) oraz wyrobów z konopi (rodzaj: Cannabis) klasyfikowanych do CN 1211, przeznaczonych do palenia lub do wdychania bez spalania, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów, – wyrobów zawierających w swym składzie alkohol etylowy o objętościowej mocy powyżej 50% objętości, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, w tym rozpuszczalników, płynów odkażających, rozcieńczalników farb, płynów do odmrażania, – węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych 	<ol style="list-style-type: none"> 1) dostawy towarów przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar; 2) świadczenie usług: <ul style="list-style-type: none"> – parkingu samochodów i innych pojazdów, – przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie lub banknotach, lub innej formie (bezgotówkowej); nie ma to dotyczyć usług publicznego transportu zbiorowego

Zaznaczamy, że jest to dopiero projekt rozporządzenia. Nie wiadomo, w jakim kształcie przepisy zostaną ostatecznie przyjęte. Do tematu będziemy wracać na łamach naszego czasopisma.

5. Opublikowano nowy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej ORD-IN

W Dzienniku Ustaw z 9 sierpnia 2024 r., pod poz. 1211, opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 lipca 2024 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Mocą tego rozporządzenia określono nowy wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-IN). Stanowi on załącznik do ww. rozporządzenia. Potrzeba określenia nowego wzoru wniosku wynika z dwóch zasadniczych powodów:

- 1) zmiany od dnia 1 lipca 2023 r. adresu siedziby Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (w nagłówku wniosku pozostawiono jedynie nazwę organu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i wykreślono adres jego siedziby, aby przy kolejnej zmianie tego adresu nie zachodziła konieczność ponownej aktualizacji wzoru; **uwaga!** od 1 lipca 2023 r. siedziba Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej mieści się pod adresem: ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała, a nie ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała – ma to istotne znaczenie w przypadku kierowania wniosków papierowych),
- 2) usprawnienia procesu zwrotu nienależnej opłaty za wniosek (dotychczasowa konstrukcja wniosku powodowała, że najprostszą metodą wyboru sposobu zwrotu opłaty było wskazanie na zwrot przekazem pocztowym na adres wypełniony w jednej z wcześniejszych części formularza; natomiast wybór sposobu zwrotu opłaty poprzez przelew na rachunek bankowy wymagało dodatkowo wpisania tego numeru rachunku bankowego i dlatego często zwrot ten był dokonywany przez KIS w formie przekazu pocztowego; aby uprościć osobom wypełniającym wniosek wybór sposobu zwrotu opłaty poprzez przelew bankowy, wprowadzono – jako jeden z możliwych do zaznaczenia sposobów zwrotu nienależnej opłaty – „zwrot na rachunek, z którego dokonano opłaty za wniosek”; wskazywanie we wniosku numeru rachunku bankowego lub rachunku w SKOK do zwrotu opłaty będzie wymagane jedynie w sytuacji, jeśli wnioskodawca zażąda zwrotu opłaty na inny rachunek bankowy niż ten, z którego dokonano opłaty za wniosek; **uwaga!** możliwe jest wskazanie do zwrotu opłaty nie tylko rachunku krajowego, ale również rachunku zagranicznego, czego nie przewidywał dotychczasowy wzór formularza; jednocześnie nowy wzór formularza zachowuje możliwość zwrotu opłaty w formie przekazu pocztowego).

Rozporządzenie w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, tj. 10 sierpnia 2024 r. Z dniem tym utraciło zaś moc dotychczasowe rozporządzenia w tej sprawie (Dz. U. poz. 2548).



Na ten temat pisaliśmy
w Biuletynie Informacyjnym nr 24
z 20.08.2024 r. na str. 9-10

Zaznaczamy dodatkowo, że zmianie uległ także wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-WS) i wniosek o wydanie interpretacji ogólnej (ORD-OG).

6. Opublikowano ustawę wprowadzającą tzw. rentę wdowią

W Dzienniku Ustaw z 16 sierpnia 2024 r., pod poz. 1243, opublikowano ustawę z dnia 26 lipca 2024 r. o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz niektórych innych ustaw. Ustawą tą wprowadza się tzw. rentę wdowią, czyli możliwość pobierania łącznie renty rodzinnej oraz innego świadczenia emerytalno-rentowego (np. emerytury). W przypadku zbiegu prawa do świadczeń emerytalno-rentowych z rentą rodzinną, jedno – wybrane świadczenie – będzie wypłacane w całości, a drugie w docelowej wysokości 25%.

Osoba uprawniona będzie miała prawo do wypłaty świadczeń w zbiegu w przypadku:

- osiągnięcia (tzw. powszechnego) wieku emerytalnego, tj. 60 lat w przypadku kobiet i 65 lat w przypadku mężczyzn,
- pozostawania we wspólności małżeńskiej do dnia śmierci małżonka,
- nabycia prawa do renty rodzinnej po zmarłym małżonku nie wcześniej niż 5 lat przed osiągnięciem powszechnego wieku emerytalnego.

Osobie uprawnionej do renty rodzinnej oraz do innego świadczenia emerytalno-rentowego (np. emerytury), co do zasady, będzie się wypłacało, zależnie od jej wyboru:

- przysługującą rentę rodzinną oraz docelowo 25% świadczenia emerytalno-rentowego (np. emerytury) albo
- przysługujące świadczenie emerytalno-rentowe (np. emeryturę) oraz docelowo 25% renty rodzinnej.

Nieco inne zasady będą dotyczyły osób uprawnionych do renty rodzinnej oraz do zbiegu świadczeń, o którym mowa w art. 26 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych; Dz. U. z 2022 r. poz. 2189 (kwestię tę pomijamy).

Prawo do świadczeń w zbiegu i ich wypłaty lub wyłącznie ich wypłaty powstanie nie wcześniej niż od dnia 1 lipca 2025 r.

UWAGA! Drugie (wybrane) świadczenie w wysokości 25% będzie wypłacane dopiero od 1 stycznia 2027 r. W okresie przejściowym, tj. od 1 lipca 2025 r. do 31 grudnia 2026 r., wysokość drugiego świadczenia będzie wynosiła 15%.

Wysokość sumy świadczeń wypłacanych w zbiegu nie będzie mogła przekroczyć trzykrotności kwoty najniższej emerytury.

Ustalenie zbiegu świadczeń oraz ich wypłata będą następowały na wniosek osoby uprawnionej (wzór wniosku zostanie opublikowany na stronie podmiotowej ZUS).

Osoby, które będą spełniały warunki do wypłaty ww. świadczeń w zbiegu, będą mogły składać wnioski o ustalenie zbiegu świadczeń od dnia 1 stycznia 2025 r. W przypadku wniosków złożonych do dnia 30 czerwca 2025 r., prawo do wypłaty świadczeń w tym zbiegu powstanie jednak z dniem 1 lipca 2025 r.

Właściwe organy rentowe i organy emerytalne zobowiązane są do poinformowania osób pobierających świadczenia możliwe do wypłaty w zbiegu z rentą rodzinną o warunkach pobierania świadczeń w zbiegu.

Rada Ministrów dokona w 2028 r. weryfikacji wskaźnika wysokości świadczeń w zbiegu, w celu oceny możliwości i zasadności jego podwyższenia, uwzględniając na tle sytuacji społeczno-gospodarczej kraju sytuację dochodową grup osób uprawnionych na mocy niniejszej ustawy do wypłaty świadczeń w zbiegu.

Ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. (z pewnymi wyjątkami, które weszły w życie z dniem 31 sierpnia 2024 r.).

7. Rejestracja w systemie SENT przewozów dokonywanych przez firmy spoza UE – już od 1 listopada 2024 r.

Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy o zmianie ustawy o delegowaniu kierowców w transporcie drogowym oraz niektórych innych ustaw, przedłożony przez Ministra Infrastruktury. Mocą tej ustawy rząd przyspiesza wejście w życie obowiązku rejestracji

w systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (tzw. system SENT). Ma ono obowiązywać już od 1 listopada 2024 r. Dotyczy to przewoźników zagranicznych spoza UE, którzy wykonują międzynarodowe przewozy drogowe rzeczy. Rozwiązanie to ma na celu skuteczniejsze monitorowanie i kontrolowanie przewoźników zagranicznych i ma przyczynić się do wzmocnienia ochrony polskich przewoźników drogowych przed nieuczciwą i nierówną konkurencją z krajów spoza UE.

W komunikacie zamieszczonym na stronie internetowej (www.gov.pl) Minister Finansów wskazał najważniejsze rozwiązania ww. ustawy:

„(...)

- *Przyspieszenie wejścia w życie przepisów o elektronicznej kontroli zezwoleń zagranicznych w systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (tzw. system SENT).
Rozwiązanie będzie dotyczyć przewoźników zagranicznych, którzy wykonują międzynarodowe przewozy drogowe rzeczy.*
- *Obowiązek rejestracji w systemie SENT będzie dotyczyć:*
 - *od 1 listopada 2024 r. – przewoźników, którzy nie mają siedziby w państwie członkowskim UE, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwie członkowskim EFTA,*
 - *od 1 stycznia 2025 r. – przewoźników z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państw członkowskich EFTA. Chodzi o osoby, które wykonują na terenie Polski przewóz drogowy do lub z państwa spoza UE na podstawie zezwolenia wymaganego przepisami umowy międzynarodowej wiążącej Polskę i to państwo.*
- *3 lata (do 31.08.2027 r.) będzie przedłużony okres przejściowy na spełnienie warunku posiadania akredytacji kuratora oświaty przez Ośrodek Szkolenia Kierowców oraz wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego.
Pozwoli to na utrzymanie na dotychczasowym poziomie liczby podmiotów, które są uprawnione do:*
 - *prowadzenia kursów dla kandydatów na instruktorów nauki jazdy,*
 - *prowadzenia warsztatów doskonalenia zawodowego dla instruktorów i wykładowców nauki jazdy;*
 - *wydawania nieodpłatnie kart rowerowych;*
 - *prowadzenia szkoleń kandydatów na kierowców w formie nauczania na odległość.”*

III. ZAGADNIENIA OPRACOWANE KOMPLEKSOWO

1. Ekwiwalent za używanie odzieży roboczej i obuwia pracowników – podatki, składki ZUS i ewidencja księgową

W praktyce pracodawcy, którzy są zobowiązani zapewnić pracownikom odzież i obuwie robocze – w ramach realizacji obowiązków wynikających z przepisów bhp – w zamian wypłacają pracownikom ekwiwalent pieniężny za używanie przez tych pracowników ich własnej odzieży i obuwia roboczego. W tym artykule przedstawiamy, jak taki ekwiwalent rozliczyć dla celów podatkowych, składek ZUS oraz jak go ująć w księgach rachunkowych pracodawcy.

1.1. Podstawa prawna wypłaty pracownikom ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego

Możliwość wypłaty ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego

W pierwszej kolejności należy wskazać, że pracodawca ponosi odpowiedzialność za stan bezpieczeństwa i higieny pracy (bhp) w zakładzie pracy. W ramach realizacji tego obowiązku jest on zobowiązany do podejmowania różnego rodzaju działań, m.in. ma on obowiązek – na podstawie art. 237⁷ Kodeksu pracy – dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach:

- jeżeli odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu,
- ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy.

Pracodawca ustala rodzaje środków ochrony indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, których stosowanie na określonych stanowiskach jest niezbędne na potrzeby realizacji ww. obowiązku z zakresu bhp.



Pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się używanie przez pracowników, za ich zgodą, własnej odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania bhp. W takim przypadku pracodawca wypłaca ekwiwalent pieniężny w wysokości uwzględniającej ich aktualne ceny.

Jeśli pracownik nie wyrazi zgody na używanie własnej odzieży czy obuwia roboczego, to pracodawca musi zapewnić tę odzież/obuwie pracownikowi. Na obowiązek ten nie wpływa to, czy inni pracownicy wyrazili zgodę na używanie własnej odzieży czy obuwia roboczego. Taką zgodę musi bowiem wyrazić każdy z pracowników zatrudnionych na stanowisku, w przypadku którego wymagane jest stosowanie ww. odzieży/obuwia.

A zatem, pracodawca może wypłacać pracownikowi ekwiwalent pieniężny z tytułu użytkowania przez nich własnej odzieży i obuwia roboczego tylko wtedy, gdy zostaną spełnione łącznie dwa warunki, tj.:

- 1) w przepisach zakładowych ustalone zostały stanowiska, na których dopuszczalne jest używanie przez pracowników własnej odzieży i obuwia roboczego oraz
- 2) pracownik wyrazi zgodę na używanie własnej odzieży i obuwia roboczego w zamian za wspomniany ekwiwalent.

Warto dodać, że skoro jednym z warunków uprawniających pracodawcę do wypłaty ww. ekwiwalentu pieniężnego (w zamian za zapewnienie odzieży/obuwia przez pracodawcę) jest wyrażenie na to zgody pracownika, to zasadne jest uzyskanie od pracownika stosownego oświadczenia w celu uniknięcia ewentualnych wątpliwości w tym zakresie w trakcie kontroli.

Należy zaznaczyć, że nie jest możliwe używanie przez pracowników własnej odzieży i obuwia roboczego, nawet za ich zgodą, w przypadku pracowników pracujących na stanowiskach, na których są wykonywane prace związane z bezpośrednią obsługą maszyn i innych urządzeń technicznych albo prace powodujące intensywne brudzenie lub skażenie odzieży i obuwia roboczego środkami chemicznymi lub promieniotwórczymi albo materiałami biologicznie zakaźnymi (art. 237⁷ § 3 Kodeksu pracy).

Wysokość ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego

W przepisach prawa pracy nie określono, w jaki sposób pracodawca ma ustalać wysokość ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego pracownika. Określono

jedynie, jak już w skazano w tym artykule, że ekwiwalent pieniężny wypłaca się w wysokości uwzględniającej aktualne ceny ww. odzieży/obuwia. W praktyce oznacza, że powinno się tu stosować ich aktualne ceny rynkowe. Kwestie te pracodawca powinien wziąć pod uwagę określając wysokość omawianego ekwiwalentu w przepisach zakładowych. Przy określaniu kwoty tego ekwiwalentu pracodawca powinien, w naszej opinii, wziąć pod uwagę:

- ilość i rodzaj odzieży i obuwia roboczego przysługujących na danym stanowisku, wynikające z norm zakładowych,
- wyznaczony w tych normach czasookres użytkowania danego rodzaju odzieży i obuwia,
- aktualne ceny poszczególnych składników obowiązujące na rynku lokalnym.

Termin wypłaty ekwiwalentu nie został wskazany w przepisach prawa pracy. Kwestie te powinien uregulować pracodawca w przepisach wewnętrznych np. przyjmując, że ekwiwalent ten będzie wypłacany w terminach pokrywających się z koniecznością zakupu nowej odzieży/obuwia, który jest zbieżny z okresem ich zużywania się.

1.2. PIT pracownika i składki ZUS z tytułu otrzymania ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego

Otrzymanie ekwiwalentu a PIT pracownika

Zasadniczo wszelkie wypłaty, jakie pracownik uzyskuje od pracodawcy w związku z łączącym go z pracodawcą stosunkiem pracy, stanowiące dla pracownika przysporzenie, są kwalifikowane do przychodów pracownika ze stosunku pracy (pomijamy tu ewentualną kwestię darowizn). Otrzymując zatem od pracodawcy ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, pracownik uzyskuje ww. przychód.



Wolne od podatku dochodowego są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o PDOF).

Powyższe zwolnienie ma zastosowanie m.in. do wypłaconych pracownikom ekwiwalentów za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS: z 4 lipca 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.393.2023.1.AK, z 29 listopada 2022 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.944.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Interpretacje urzędowe dostępne w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

2022.2.JK3, z 16 września 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4011.495.2022.3.KW, a także z 23 czerwca 2022 r., nr 0115-KDIT2.4011.183.2022.1.RS.

Jak czytamy przykładowo w pierwszej z tych interpretacji:

„(...) Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stawiają szczególnych wymogów dla możliwości zwolnienia od opodatkowania ekwiwalentów za takie świadczenia jak przykładowo wypłacany przez pracodawcę ekwiwalent za pranie odzieży. Warunkiem zwolnienia jest wyłącznie to, by prawo do ekwiwalentu i zasady jego przyznawania wynikały z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw.

(...) wypłacany w związku z zatrudnieniem w ramach umowy o pracę ekwiwalent za używanie własnej odzieży jako roboczej oraz ekwiwalent za pranie odzieży roboczej we wła-

snym zakresie pracownikom, którym zgodnie z przepisami o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz Kodeksem pracy mają Państwo obowiązek zapewnić odzież ochronną, stanowić będzie dla nich przychód ze stosunku pracy (...). Przychód ten jednak będzie podlegał zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Jeśli więc zgodnie z przepisami prawa pracy (a zwłaszcza przepisami bhp) pracodawca wypłaci pracownikom ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, to nie będzie zobowiązany – jako płatnik – do pobierania zaliczki na PIT pracownika od wartości ww. świadczenia.

Składki ZUS

Zasadniczo podstawę wymiaru składek ZUS stanowi – w przypadku pracownika – uzyskany przez niego przychód ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o PDOF, z pewnymi wyjątkami.

Co istotne, nie stanowi podstawy wymiaru składek ZUS m.in. wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bhp oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego. Tak wynika z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728 ze zm.).

W sytuacji zatem, gdy pracodawca wypłaci pracownikowi ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego zgodnie z przepisami o bhp (uwzględniając m.in. cenę rynkową zakupu ww. odzieży/obuwia), to **ekwiwalent wypłacony na takich zasadach nie będzie stanowił podstawy wymiaru składek ZUS.**

1.3. Ekwiwalent za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika a koszty podatkowe pracodawcy i VAT

Ekwiwalent za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika a koszty podatkowe

W ustawie o PDOP brak jest regulacji, które w sposób szczególny odnoszą się do ujmowania w kosztach podatkowych ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika. Stosuje się tu zatem zasadę ogólną, zgodnie z którą do kosztów uzyskania przychodów zalicza się takie koszty, które:

- zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- nie zostały z tych kosztów wyłączone na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF.

Ponadto przyjmuje się, że do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone koszty, które są racjonalne, ekonomicznie uzasadnione oraz właściwie udokumentowane.

Ekwiwalent za używanie przez pracownika własnej odzieży i obuwia roboczego nie został wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ww. przepisów. Może być on zatem ujęty w tych kosztach, jeśli wykazuje związek z przychodami podatnika (tu: pracodawcy), tj. jeśli został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania/za-

bezpieczenia źródła przychodów. W naszej opinii, cel poniesienia wydatku nie jest wątpliwy, gdy konieczność wypłaty pracownikom ekwiwalentu wynika z przepisów prawa pracy. Brak wypłaty takiego ekwiwalentu skutkowałby naruszeniem przepisów prawa pracy (w zakresie bhp), co byłoby działaniem nieracjonalnym i ekonomicznie nieuzasadnionym.

Uwzględniając powyższe, **wypłacony pracownikowi – zgodnie z przepisami bhp – ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, jako wydatek racjonalny i ekonomicznie uzasadniony, może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy.**

Tak też wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 20 września 2022 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.418.2022.7.IM, w której organ podatkowy stwierdził:

„(...) wydatki poniesione przez Wnioskodawcę w postaci ekwiwalentu za pranie i używanie odzieży roboczej na stanowisku kierowcy skalkulowane, zgodnie z cenami rynkowymi w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, nie znajdują się w katalogu zawartym w art. 16 ust. 1 updop oraz wykazują związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

(...) stwierdzić należy, że ekwiwalent za pranie i używanie odzieży roboczej na stanowisku kierowcy skalkulowany, zgodnie z cenami rynkowymi w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, będzie kosztem uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ust. 1 podatku dochodowego od osób prawnych. (...)”

Moment ujęcia ekwiwalentu w kosztach podatkowych

Uwzględniając fakt, iż ekwiwalent za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika stanowi dla tego pracownika przychód ze stosunku pracy (zwolniony z PIT), to w naszej opinii taki ekwiwalent powinien zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy na tych samych zasadach (w zakresie momentu) jak inne należności ze stosunku pracy (np. wynagrodzenia). Potwierdzeniem słuszności tego stanowiska może być nadal aktualna interpretacja indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 sierpnia 2013 r., nr ILPB3/423-213/13-2/JG. Interpretacja ta wprawdzie odnosiła się do ekwiwalentu za pranie odzieży, jednakże podobnie będzie w przypadku ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika, ze względu na podobny charakter tych świadczeń.

Uzupełniająco dodajmy, że należności ze stosunku pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi podlegają one ujęciu w kosztach podatkowych w miesiącu, w którym zostaną wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika. Tak wynika z art. 15 ust. 4g oraz art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 22 ust. 6ba i art. 23 ust. 1 pkt 55 ustawy o PDOF.

Jak już wskazaliśmy w części dotyczącej prawa pracy, termin wypłaty ww. ekwiwalentu powinien zostać ustalony w przepisach zakładowych pracodawcy. Ustalenie tego terminu oraz terminowość wypłaty będzie wpływała na moment ujęcia tego ekwiwalentu w kosztach podatkowych pracodawcy.

Ekwiwalent za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika a VAT

W sytuacji gdy pracodawca wypłaca pracownikowi ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, to takie zdarzenie jest poza zakresem ustawy o VAT. Nie mamy tu bowiem do czynienia ani z dostawą towarów, ani ze świadczeniem usług.

Trzeba też zaznaczyć, że jeśli pracownik kupił odzież czy obuwie robocze w celu używania ich na potrzeby wykonywania powierzonych mu obowiązków (w ramach stosunku pracy), to pracodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia VAT od zakupu ww. odzieży/obuwia. Ewentualna faktura dokumentująca zakup ww. odzieży/obuwia powinna być wystawiona na dane pracownika a nie na pracodawcę. Nawet gdyby faktura została omyłkowo wystawiona na dane pracodawcy, to również wtedy nie przysługiwałoby mu prawo do odliczenia wykazanej na tej fakturze kwoty VAT.

1.4. Ewidencja księgowa ekwiwalentu za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika

Na gruncie ustawy o rachunkowości ekwiwalenty za używanie odzieży i obuwia roboczego pracownika, wypłacane pracownikom zgodnie z przepisami prawa pracy, obciążają koszty działalności operacyjnej jednostki (pracodawcy).

Ekwiwalenty te mogą zostać zaksięgowane na odpowiednim koncie kosztów rodzajowych, np. na koncie 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” albo na koncie 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”. Ekwiwalent ten może zostać ujęty w księgach rachunkowych jednostki w następujący sposób (na przykładzie jednostki ewidencjonującej koszty działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5):

1. Wartość należnego ekwiwalentu:

- **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” albo **konto 40-6** „Pozostałe koszty rodzajowe”,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

i równolegle:

- **Wn odpowiednie konto zespołu 5**,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

2. Wypłata ekwiwalentu pracownikowi (np. na podstawie wyciągu bankowego):

- **Wn konto 23-4**,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub **konto 10** „Kasa”.

Dodajmy, że podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) wynagrodzenia w gotówce i w naturze ujmują w PKPiR w kolumnie 12 „Wynagrodzenie w gotówce i naturze”. Tak wynika z objaśnień do tej kolumny (zawartych w ww. rozporządzeniu). Naszym zdaniem, ekwiwalent wypłacony za używanie odzieży i obuwia roboczego nie jest takim wynagrodzeniem, mimo że jest należnością ze stosunku pracy. W związku z tym ww. ekwiwalent zasadne jest ująć w kolumnie 13 „Pozostałe wydatki”.

2. Skonto w VAT – zmniejszenie zobowiązania w VAT w ujęciu podatkowym i ewidencja księgowa

W określonych okolicznościach podatnik może zapłacić do urzędu skarbowego mniejszą kwotę zobowiązania podatkowego w VAT, niż wynika to z rozliczenia tego podatku (tj. z JPK_VAT). Jest to tzw. skonto w VAT. W tym artykule wyjaśniamy, kiedy skonto może być zastosowane, jakie wywołuje skutki na gruncie PIT/CIT i jak je ująć w księgach rachunkowych.

Nie odnosimy się tu do skonta rozumianego jako obniżkę ceny w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty dokonanej przez kontrahenta.

2.1. Zasady stosowania skonta w VAT

Kiedy przysługuje skonto VAT?

Zasady stosowania skonta w VAT określa art. 108d ustawy o VAT. Z tego przepisu wynika, że jeżeli podatnik zapłaci zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT w całości z tzw. rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty podatku, kwotę tego zobowiązania może odpowiednio obniżyć (skonto). Kwotę tego obniżenia ustala się według ustawowego wzoru (piszemy o tym dalej).

Zaznaczamy, że skorzystanie ze skonta jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika.

„(...) w celu zastosowania skonta należy równocześnie spełnić trzy warunki:

- 1. jednorazowa zapłata całości zobowiązania;*
- 2. w całości z rachunku VAT;*
- 3. przed terminem zapłaty wynikającym z ustawy. (...)”*

(Objaśnienia podatkowe z 29 czerwca 2018 r., pt. „Stosowanie mechanizmu podzielonej płatności (MPP)”

Również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 18 maja 2018 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.104.2018.2.KBR potwierdził, że tylko zapłata całego zobowiązania podatkowego z rachunku VAT uprawnia do zastosowania skonta. Jeżeli więc podatnik zapłaci tylko część zobowiązania z rachunku VAT (np. ze względu na niewystarczające środki na tym rachunku), a pozostałą część zapłaci z rachunku bankowego („zwykłego”), skonto nie przysługuje. W ww. interpretacji czytamy:

„(...) w art. 108d ust. 1 ustawy (...) wskazano, że podatnik może obniżyć kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku (...), jeżeli zapłata zobowiązania podatkowego z tytułu podatku następuje w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty podatku. Powyższe regulacja wyklucza zatem możliwość skorzystania z prawa do obniżenia kwoty zobowiązania w sytuacji, gdy podatnik nie dysponuje na rachunku VAT środkami wystarczającymi dla pokrycia zobowiązania w całości. Nie jest bowiem możliwe pokrycie zobowiązania w części z rachunku VAT oraz w części z innego rachunku należącego do spółki, przy jednoczesnym zachowaniu prawa do obniżenia kwoty zobowiązania, o którym mowa w art. 108d ust. 1 ustawy (...)”

Złożenie deklaracji VAT (JPK_VAT)

Z przepisów nie wynika, aby do zastosowania skonta konieczne było złożenie deklaracji VAT przed ustawowym terminem (przepisy zobowiązują jedynie do „przedterminowej” zapłaty zobowiązania podatkowego). Przyjmuje się jednak, że skoro skonto ustala się od kwoty zobowiązania podatkowego, to musi ono wynikać z deklaracji. Nie może to być kwota przybliżona wynikająca z ksiąg podatkowych podatnika. To oznacza, że aby skorzystać ze skonta także deklarację VAT (JPK_VAT) trzeba złożyć przed ustawowym terminem do jej złożenia. W deklaracji tej (w informacjach dodatkowych w poz. 67) trzeba wskazać, że w danym okresie rozliczeniowym podatnik skorzystał ze skonta. Tak uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 17 października 2018 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.553.2018.1.AW, a także WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 27 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 1162/18 (orzeczenie prawomocne).

UWAGA! W deklaracji VAT wskazuje się jedynie informację o skorzystaniu ze skonta – nie wykazuje się natomiast kwoty zobowiązania podatkowego po jego obniżeniu o skonto.

INFORMACJE DODATKOWE				
Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w (zaznaczyć właściwe kwadraty):	63. <input type="checkbox"/> art. 119 ustawy	64. <input type="checkbox"/> art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy	65. <input type="checkbox"/> art. 122 ustawy	66. <input type="checkbox"/> art. 136 ustawy
Podatnik ułatwiał w okresie rozliczeniowym dokonanie czynności, o których mowa w art. 109b ust. 4 ustawy				660. <input type="checkbox"/> 1. tak
Podatnik korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108d ustawy				67. <input checked="" type="checkbox"/> 1. tak

Wyliczenie kwoty skonta

Skonto, czyli obniżkę zobowiązania podatkowego w VAT, ustala się według wzoru:

$$S = Z \times r \times \frac{n}{360}$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

S – kwotę, o którą obniża się kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku,

Z – kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku wynikającą z deklaracji podatkowej przed obniżeniem tego zobowiązania,

r – stopę referencyjną Narodowego Banku Polskiego obowiązującą na dwa dni robocze przed dniem zapłaty podatku (**uwaga!** na dzień oddania tego numeru BI do druku stopa referencyjna NBP wynosi 5,75%),

n – liczbę dni od dnia, w którym obciążono rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, z wyłączeniem tego dnia, do dnia, w którym upływa termin zapłaty podatku, włącznie z tym dniem.

Kwotę skonta zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

Wyliczenie skonta w VAT pokazano na przykładzie.

Przykład

Podatnik rozlicza VAT miesięcznie. W deklaracji VAT (w JPK_VAT) za lipiec br. podatnik wykazał VAT do zapłaty w wysokości 100.000 zł. Deklarację za ten miesiąc podatnik złożył 6 sierpnia br. i w tym dniu zapłacił zobowiązanie podatkowe z rachunku VAT pomniejszając je o skonto. Ponieważ podatnik zapłacił VAT 20 dni przed ustawowym terminem (termin ten upłynął 26 sierpnia br. – 25 sierpnia br. to niedziela), skonto – w zaokrągleniu – wyniosło 319 zł, co wynika z wyliczenia:

$$S = 100.000 \text{ zł} \times 5,75\% \times \frac{20}{360} = 319,44 \text{ zł (w zaokrągleniu: 319 zł)}$$

Ostatecznie podatnik zapłacił do urzędu skarbowego kwotę 99.681 zł, tj. 100.000 zł – 319 zł.



W celu ustalenia wysokości skonta w VAT można skorzystać z kalkulatora dostępnego na naszej stronie internetowej www.kalkulatory.gofin.pl.

Wyliczenia z kalkulatora, w oparciu o dane z ww. przykładu, pokazano poniżej.

Kalkulator kwoty zmniejszającej zobowiązanie podatkowe przy zapłacie z rachunku VAT (art. 108d ustawy o VAT) – SPLIT PAYMENT	
Okres rozliczeniowy, którego dotyczy zobowiązanie:	Lipiec 2024
Kwota zobowiązania podatkowego:	100 000,00 zł
Data zapłaty zobowiązania:	06.08.2024, wtorek
Termin płatności podatku VAT:	26.08.2024, poniedziałek
Kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe:	319 zł

Korekta deklaracji VAT a kwota skonta

Może zdarzyć się, że podatnik musi skorygować deklarację za okres rozliczeniowy, za który skorzystał ze skonta. Czy wówczas traci prawo do skonta? A jeżeli nie – czy kwotę skonta należy odpowiednio pomniejszyć (gdy zobowiązanie podatkowe ulegnie obniżeniu)? Z takim pytaniem nasze Wydawnictwo zwróciło się do Ministerstwa Finansów (dalej: MF). Z odpowiedzi MF z 18 grudnia 2018 r. wynika, że nawet jeżeli w wyniku korekty deklaracji VAT zobowiązanie podatkowe ulegnie obniżeniu, podatnik zachowuje prawo do skonta w tej samej wysokości, z jakiej skorzystał z niego pierwotnie, pod warunkiem jednak, że kwota skonta nie przewyższa tego skorygowanego zobowiązania. MF wyjaśniło:

„(...) jeżeli podatnik składając korektę deklaracji zmniejsza wysokość zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy na wcześniejszym etapie, czyli na etapie deklaracji pierwotnej zastosowano tzw. skonto, to kwota obniżki uzyskana przez podatnika nie ulega zmianie do czasu, aż wykazana w korekcie deklaracji kwota do zapłaty będzie niższa niż kwota uzyskanego skonta. Wówczas dopiero nastąpi zmiana wysokości obniżki do deklarowanej w korekcie kwoty podatku do wpłaty. (...)”

Dla zobrazowania powyższego MF podało następujący przykład:

„(...) w deklaracji pierwotnej wykazano kwotę do zapłaty w wysokości 1.000 zł. Wysokość wyliczonego skonta wynosi 10 zł. Faktyczna kwota do zapłaty wynosi zatem 990 zł.

W deklaracji korygującej zmniejszono kwotę zobowiązania i wynosi ono 500 zł. Wartość wyliczonego skonta pozostaje bez zmian i nadal wynosi 10 zł. Faktyczna kwota do zapłaty w wyniku złożonej korekty wynosi zatem 490 zł. Kwota nadpłaty podlegająca zwrotowi z urzędu skarbowego wynosi 500 zł.

Jeżeli podatnik przykładowo złożyłby kolejną korektę deklaracji zmniejszając ponownie kwotę zobowiązania do wysokości 4 zł, w takim przypadku kwota do zapłaty będzie niższa niż kwota uzyskanego wcześniej skonta (skonto wynosiło 10 zł), a zatem wysokość skonta ulegnie zmniejszeniu do kwoty 4 zł, czyli do wysokości kwoty do zapłaty z drugiej korekty. Po rozliczeniu drugiej korekty kwota nadpłaty podlegająca zwrotowi z urzędu skarbowego wynosi 490 zł.

Natomiast w sytuacji, gdy podatnik składając korektę zwiększa wysokość zobowiązania podatkowego po zastosowaniu skonta, wówczas kwota skonta uzyskanego przez podatnika przy deklaracji pierwotnej jest zachowana bez zmian.”

2.2. Zastosowanie skonta w VAT – skutki w PIT/CIT

Do skutków w PIT/CIT, jakie występują w przypadku zastosowania skonta w VAT, odniosło się MF w przywołanych już objaśnieniach podatkowych z 29 czerwca 2018 r., gdzie wprost wskazano:

„(...) Zastosowanie obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT z tytułu wcześniejszej jednorazowej zapłaty w całości z rachunku VAT **nie powoduje powstania przychodu dla celów podatków dochodowych z tego tytułu** (podkreśl. red.) (...)”.

Choć MF nie wskazało podstawy prawnej ww. twierdzenia, to – naszym zdaniem – zastosowanie może tu mieć art. 14 ust. 3 pkt 7 ustawy o PDOF i art. 12 ust. 4 pkt 10a ustawy o PDOP. Z tych przepisów wynika m.in., że do przychodów nie zalicza się zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów/przepisów o VAT.

2.3. Zmniejszenie zobowiązania w VAT – ujęcie księgowe

W ujęciu bilansowym zastosowanie skonta w VAT skutkuje powstaniem przychodu. Stanowi on dla jednostki przychód związany pośrednio z działalnością operacyjną i jako taki podlega zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości). W księgach rachunkowych powinny wówczas pojawić się np. następujące zapisy:

- **Wn konto 22-0** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Przykład

Dane jak w przykładzie poprzednim, tj. zakładamy, że w deklaracji VAT podatnik wykazał VAT do zapłaty (zobowiązanie podatkowe) w wysokości 100.000 zł, a kwota skonta wyniosła 319 zł. Podatnik zapłacił do urzędu skarbowego kwotę zobowiązania podatkowego pomniejszoną o kwotę skonta, czyli 99.681 zł.

Dekretacja:

Zdarzenie	Kwota (w zł)	konto	
		Wn	Ma
1. WB – zapłata z rachunku VAT zobowiązania wobec urzędu skarbowego pomniejszonego o skonto:	99.681	22-0	13-0/2
2. PK – kwota skonta z tytułu wcześniejszej wpłaty VAT do urzędu skarbowego:	319	22-0	76-0

Księgowania:

Konto 22-0 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”		Konto 13-0/2 „Rachunek bankowy (rachunek VAT)”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne (niepodatkowe)”	
(1) 99.681 zł	100.000 zł (S.p.)	(S.p.) X	99.681 zł (1)		319 zł (2)
(2) 319 zł					

IV. PODATEK VAT

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361), zwanej dalej „ustawą o VAT”.

1. Wybrane interpretacje w sprawie VAT

1.1. Dzierżawa nieruchomości rolnej na cele rekreacyjno-wypoczynkowe a zwolnienie z VAT

Dzierżawa nieruchomości rolnej nie będzie zwolniona z VAT, jeżeli zostanie przeznaczona na cele inne niż rolnicze, np. rekreacyjno-wypoczynkowe.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.347.2024.1.SR)

Stan faktyczny

Starosta reprezentujący Skarb Państwa planował wydzierżawić w trybie bezprzetargowym część nieruchomości niezabudowanej. Przeznaczenie przedmiotowej części działki w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego to teren rolniczy oraz częściowo teren wód powierzchniowych śródlądowych, zbiornik wodny. Na nieruchomości znajdowały się naturalne zbiorniki wodne zarybiane i wykorzystywane do amatorskiego połowu ryb, rekreacji wędkarskiej, wypoczynku nad wodą, organizowania konkursów i zawodów wędkarskich.

Zapytano, czy dzierżawa części ww. działki (terenu rolniczego i terenu wód powierzchniowych) będzie podlegać zwolnieniu z VAT.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy przypomniał, że opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Czynność podlega opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy jest wykonywana w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie. Ponadto dana czynność (stanowiąca dostawę towarów lub świadczenia usług w świetle ustawy o VAT) podlega opodatkowaniu VAT wtedy, gdy wykonana jest przez podatnika. Nie uznaje się natomiast za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych.

Z powołanego przepisu wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami VAT jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy itp., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). Tylko w tym zakresie ich czynności mają bowiem charakter działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

Biorąc pod uwagę fakt, że dzierżawa jest niewątpliwie czynnością cywilnoprawną (a nie publicznoprawną) organ podatkowy uznał, iż dla tej czynności organ władzy publicznej (wydzierżawiający) występuje w charakterze podatnika VAT. Zatem odpłatne udostępnianie na podstawie umowy dzierżawy działki będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

Następnie organ odniósł się do kwestii zastosowania zwolnienia z VAT w oparciu o § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r. poz. 955 ze zm.). W oparciu o ten przepis, zwalnia się od podatku dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze. Organ podkreślił, że **usługa dzierżawy gruntu przeznaczonego na cele rolnicze korzysta ze zwolnienia z VAT, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek co do przedmiotu i celu takiej umowy. Podatnik VAT będzie zatem korzystać z tego zwolnienia, jeśli zawarta zostanie umowa dzierżawy gruntu, która w swojej treści zawierać będzie m.in. postanowienia, z których w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że dzierżawiony grunt jest przeznaczony wyłącznie na cele rolnicze.**

Organ zaznaczył, że przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia „cele rolnicze”, jednakże w art. 2 pkt 15 ustawy o VAT zdefiniowana została działalność rolnicza, przez którą rozumie się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), a także świadczenie usług rolniczych. Zdaniem organu, posiłkując się tą definicji należy uznać, że gruntem przeznaczonym na cele rolnicze jest grunt, który wydzierżawiający przekazał na cele m.in. gospodarki leśnej, łowieckiej czy rybackiej. Zatem **decydujące znaczenie w kwestii możliwości zwolnienia z VAT czynności dzierżawy gruntów jest ich faktyczne przeznaczenie przez dzierżawcę – na cele rolnicze. Bez znaczenia pozostaje natomiast przeznaczenie tych gruntów w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, czy też ewidencji gruntów.**

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy organ uznał, że:

„(...) Przeznaczona do dzierżawy część działki (...) jest niezabudowana, pokryta trawą i zadrzewieniami. Na nieruchomości znajdują się naturalne zbiorniki wodne zarybiane i wykorzystywane do amatorskiego połowu ryb, rekreacji wędkarskiej (...), wypoczynku nad wodą, organizowania konkursów i zawodów wędkarskich.

Zatem biorąc pod uwagę powyższe informacje stwierdzić należy, że dzierżawiona część działki (...) nie będzie przeznaczona wyłącznie na cele rolnicze, ale również na cele rekreacyjno-wypoczynkowe oraz sportowe.

Tym samym planowana dzierżawa części działki (...) nie będzie korzystać ze zwolnienia od podatku VAT zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. (...)”

1.2. Porada dietetyczna nie zawsze zwolniona z VAT – zmiana stanowiska KIS

Zwolnienie z VAT nie przysługuje w przypadku świadczenia usług polegających na udzielaniu indywidualnych porad dietetycznych on-line, układaniu indywidualnych jadłospisów na rzecz osób zdrowych oraz sprzedaży gotowych jadłospisów, poradników dietetycznych i przepisów w formie ebooków, sprzedaży poradników i szkoleń w formie gotowych nagrań i nagrań audio.

(interpretacja zmieniająca Szefa KAS z 9 lipca 2024 r., nr DOP7.8101.33.2024.FMLM)

Stan faktyczny

Czynny podatnik VAT świadczył usługi polegające na udzielaniu indywidualnych porad dietetycznych on-line, układaniu indywidualnych jadłospisów, sprzedaży gotowych jadłospisów, poradników dietetycznych i przepisów w formie ebooków, sprzedaży poradników i szkoleń w formie gotowych nagrań. Usługi te były świadczone w ramach zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2024 r. poz. 799 ze zm.). Podatnik ukończył bowiem studia z zakresu dietetyki klinicznej. Głównym celem czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej była opieka medyczna służąca profilaktyce, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Podatnik wskazał, że usługi oferowane w ramach prowadzonej działalności miały na celu poprawę zdrowia osób chorych, zmagających się z otyłością, cukrzycą, czy z problemami z jelitami. Było to więc ratowanie i przywracanie zdrowia. Z kolei osoby zdrowe korzystające z usług mogły zapobiec ewentualnym chorobom, dowiedzieć się o racjonalnym żywieniu oraz poprawić swoje nawyki żywieniowe, a więc usługi te służyły profilaktyce i poprawie zdrowia.

Konsultacje dietetyczne prowadzone on-line oraz układane indywidualnie jadłospisy, dostosowane były do stanu zdrowia danego klienta i oparte na wynikach badań. Dobierana dieta miała zmniejszyć/wyeliminować dolegliwości chorobowe. Z kolei sprzedaż gotowych jadłospisów, poradników dietetycznych i przepisów w formie ebooków, poradników i szkoleń w formie nagrań audio miała na celu naukę prawidłowego odżywiania, edukację w zakresie zapobiegania bądź rozwoju chorób i promocję zdrowego trybu życia. Produkty te miały charakter uniwersalny, grono odbiorców było więc nieograniczone, a tym samym więcej osób mogło z nich skorzystać i dowiedzieć się o prawidłowym żywieniu. W związku z powyższym służyły one profilaktyce i poprawie zdrowia oraz były uzupełnieniem działalności związanej z prowadzeniem konsultacji dietetycznych.

Podatnik zapytał, czy ww. usługi świadczone zarówno dla osób z problemami zdrowotnymi, jak i osób zdrowych korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c) ustawy o VAT.

Interpretacja indywidualna

Dyrektor KIS przypomniał, że art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c) ustawy o VAT przewiduje zwolnienie z VAT dla usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczonych w ramach wykonywania zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej.

Organ uznał, że świadczone przez dietetyka usługi polegające na udzielaniu indywidualnych porad dietetycznych on-line i układaniu indywidualnych jadłospisów (zarówno dla osób

z problemami zdrowotnymi, jak i osób zdrowych) korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu. Zwolnienia tego nie można natomiast zastosować w przypadku usług polegających na sprzedaży gotowych jadłospisów, poradników dietetycznych i przepisów w formie ebooków oraz sprzedaży poradników i szkoleń w formie gotowych nagrań i nagrań audio, gdyż nie stanowią one usług w zakresie opieki medycznej, służącej profilaktyce zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Zdaniem organu, usługi te mają charakter informacyjny i edukacyjny, nie wiążą się natomiast z oceną konkretnego przypadku danego pacjenta (podatnik nie weryfikuje aktualnych wyników badań pacjenta ani nie przeprowadza wywiadu medycznego). Głównym celem ww. usług nie jest opieka medyczna, lecz udzielanie ogólnych porad w zakresie zdrowego żywienia.

Stanowisko Szefa KAS

Szef KAS zmienił interpretację indywidualną Dyrektora KIS. Uznał bowiem, że jest ona nieprawidłowa.

Szef KAS podkreślił, że zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c) ustawy o VAT ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, w konsekwencji niespełnienie chociażby jednej z wymienionych przesłanek powoduje, że zwolnienie od podatku VAT nie znajduje zastosowania.

W odniesieniu do podmiotowego warunku zwolnienia z VAT, mając na uwadze rozporządzenie w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania Szef KAS uznał, że zawód dietetyka (legitymującego się nabyciem fachowych kwalifikacji) uznany jest za zawód medyczny. Zatem w niniejszej sprawie spełniona jest przesłanka podmiotowa.

Odnosząc się do przesłanki przedmiotowej, tj. o ile służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia Szef KAS wskazał, że ze zwolnienia mogą korzystać tylko te czynności (usługi), które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (lecniczy). W związku z tym każdorazowo należy poddawać analizie, jaki cel przyświeca danej usłudze świadczonej na rzecz pacjenta. Szef KAS podkreślił, że w sytuacjach, gdzie nie ma bezpośredniego związku z leczeniem – nie ma prawa do zastosowania zwolnienia z VAT. Jeżeli głównym celem usług medycznych nie jest ochrona, w tym zachowanie lub odtworzenie zdrowia, ale raczej udzielanie pewnych porad, nie będzie miało zastosowania zwolnienie od podatku.

Powołując się na przepisy Dyrektywy VAT i orzecznictwo TSUE Szef KAS uznał, że świadczone przez dietetyków usługi, np. polegające na prowadzeniu konsultacji dietetycznych, tworzeniu indywidualnie dopasowanych jadłospisów, czy też wydawaniu zaleceń żywieniowych dla osób chorych/z problemami zdrowotnymi, mają charakter profilaktyki i naprawy zdrowia, stanowią więc usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT. Natomiast celu zapobiegania chorobie, jej diagnozowania i leczenia oraz przywracania zdrowia, nie mają porady dietetyczne świadczone na rzecz osób zdrowych, chcących wyrobić/poprawić własne nawyki żywieniowe, poprawić lub zachować zdrowie oraz profilaktykę zachorowań, uzyskać wiedzę na temat zdrowej i zbilansowanej diety, czy też zadbać o sylwetkę. Zdaniem Szefa KAS, należy zatem rozróżnić stosowanie zwolnienia z VAT od tego, czy usługi te wykonywane są na rzecz osób chorych/zmagających się z problemami zdrowotnymi, czy też osób zdrowych chcących zadbać o profilaktykę oraz utrzymanie dobrego stanu zdrowia.

Szef KAS zauważył także, iż usługi polegające na sprzedaży gotowych jadłospisów, ebooków kulinarnych, poradników i szkoleń w formie gotowych nagrań i nagrań audio – zarówno dla osób z problemami zdrowotnymi, jak i osób zdrowych – nie korzystają ze zwolnienia od

podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c) ww. ustawy. W tym przypadku, pomimo spełnienia przesłanki podmiotowej, nie jest spełniona przesłanka przedmiotowa uprawniająca do zastosowania tego zwolnienia. Głównym celem usług świadczonych w opisany powyżej sposób (sprzedaż gotowych produktów) nie jest opieka medyczna, lecz udzielanie ogólnych porad w zakresie zdrowego żywienia i zdrowego trybu życia. Usługi te nie zapewniają możliwości oceny stanu zdrowia konkretnego pacjenta w celu postawienia prawidłowej diagnozy oraz zaproponowania odpowiedniego, dostosowanego do wymogów konkretnej osoby, postępowania dietetycznego i terapeutycznego, a zatem nie można ich uznać za usługi opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, niezależnie od tego, czy korzystają z nich osoby z problemami zdrowotnymi, czy też osoby zdrowe.

Ostatecznie Szef KAS wskazał, że:

- usługi polegające na **udzielaniu indywidualnych porad dietetycznych on-line, układaniu indywidualnych jadłospisów dla osób z problemami zdrowotnymi**, korzystają ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c) ustawy o VAT – w tym przypadku jest spełniona zarówno przesłanka podmiotowa, jak i przedmiotowa,
- usługi polegające na **udzielaniu indywidualnych porad dietetycznych on-line, układaniu indywidualnych jadłospisów na rzecz osób zdrowych, a także usługi polegające na sprzedaży gotowych jadłospisów, poradników dietetycznych i przepisów w formie ebooków, sprzedaży poradników i szkoleń w formie gotowych nagrań i nagrań audio zarówno dla osób z problemami zdrowotnymi, jak i osób zdrowych**, nie korzystają ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie ww. przepisu – w tym przypadku pomimo spełnienia przesłanki podmiotowej nie jest spełniona przesłanka przedmiotowa.

Od redakcji:

Zaznaczamy, że Szef KAS zaprezentował podobne stanowisko także w dwóch innych interpretacjach zmieniających (patrz: interpretacja zmieniająca z 18 października 2023 r., nr DOP7.8101.71.2022.FMLM i z 10 lipca 2024 r., nr DOP7.8101.40.2024.FMLM). Na temat pierwszej z nich pisaliśmy w BI nr 9 z 20 marca 2024 r.

Podkreślamy, że stanowisko Szefa KAS jest bardzo rygorystyczne, gdyż pomija ono aspekt profilaktyki i zachowania zdrowia (wskazany w art. 43 ust. 1 pkt 19 ww. ustawy), a z nim możemy mieć – naszym zdaniem – do czynienia w przypadku osób zdrowych, tak jak wskazał podatnik występujący z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Niemniej jednak biorąc pod uwagę interpretacje Szefa KAS należy przyjąć, że usługi dietetyczne korzystają ze zwolnienia z VAT wyłącznie wówczas, gdy są świadczone na rzecz osób z problemami zdrowotnymi w celu poprawy ich zdrowia. Natomiast, jeżeli usługi te są świadczone dla osób zdrowych, to ww. zwolnienie z VAT nie przysługuje.

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Samochód osobowy czy ciężarowy – klasyfikacja dla celów VAT i podatku dochodowego

- ✉ *Na potrzeby działalności gospodarczej opodatkowanej VAT kupiliśmy samochód (będzie on w firmie środkiem trwałym). Z dowodu rejestracyjnego wynika, że jest to samochód ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony. Czy ten samochód dla celów VAT i PIT należy traktować jak osobowy czy ciężarowy?*

W sytuacji, o której mowa w pytaniu, należy stosować regulacje VAT i PIT analogiczne, jakie obowiązują dla samochodu osobowego (przy założeniu, że nie jest to samochód o szczególnej konstrukcji, czy samochód specjalny).

Podatek VAT

Na początku należy zaznaczyć, że dla celów VAT nie ma definicji samochodu osobowego ani ciężarowego. W ustawie o VAT zawarto natomiast definicję „pojazdu samochodowego”. Ustalenie, czy mamy do czynienia z takim pojazdem jest bardzo istotne, gdyż od wydatków na pojazdy samochodowe można odliczać jedynie 50% kwoty VAT. Przyjmuje się bowiem, że taki pojazd jest (lub potencjalnie może być) wykorzystywany nie tylko do celów służbowych, ale także celów prywatnych podatnika, pracownika czy innych osób. Prawo do odliczania 100% kwoty przysługuje tylko po spełnieniu dodatkowych warunków (głównie: prowadzeniu ewidencji przebiegu pojazdu i złożeniu do naczelnika urzędu skarbowego informacji VAT-26 o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do celów służbowych). Takich ograniczeń w odliczaniu VAT nie ma natomiast w stosunku do pojazdów innych niż pojazdy samochodowe (oczywiście, jeżeli pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do czynności opodatkowanych).



Zgodnie z art. 2 pkt 34 ustawy o VAT, przez pojazd samochodowy rozumie się pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej (DMC) nieprzekraczającej 3,5 tony.

Z art. 2 pkt 33 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1251) wynika natomiast, że pojazdem samochodowym jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego.

Uwzględniając powyższe należy uznać, że dla celów VAT pojazdem samochodowym jest niewątpliwie samochód osobowy, ale takim pojazdem może być też samochód ciężarowy, o ile jego DMC nie przekracza 3,5 tony.

Z pytania wynika, że DMC pojazdu, który podatnik zakupił, nie przekracza 3,5 tony (wynosi równo 3,5 tony). To oznacza, że taki pojazd – dla celów VAT – należy uznać za pojazd samochodowy. Od wydatków na taki pojazd podatnik może więc generalnie odliczać 50% kwoty VAT (jeżeli m.in. nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu), czyli analogicznie, jak od wydatków na samochód osobowy. Nie ma znaczenia, że z dowodu rejestracyjnego wynika, iż jest to samochód ciężarowy.

Co jedynie warto zaznaczyć – gdyby pojazd, o którym mowa w pytaniu, miał szczególną konstrukcję (np. był to pojazd typu wielozadaniowy, van), to po przeprowadzeniu dodatkowego badania technicznego i uzyskaniu wpisu w dowodzie rejestracyjnym, od wydatków na ten pojazd podatnik mógłby odliczać 100% kwoty VAT, bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu i składania do naczelnika urzędu skarbowego informacji VAT-26.



Wzór informacji VAT-26 dostępny
w dziale Podatek VAT
w programie DRUKI Gofin

Podatek dochodowy

Nieco inaczej uregulowana jest kwestia samochodów w przepisach o podatku dochodowym (PIT i CIT). Ustawy o PDOF i PDOP zawierają definicję „samochodu osobowego” i dla takich pojazdów wprowadzają ograniczenia w zaliczaniu wydatków do kosztów podatkowych

(np. wydatki z tytułu używania firmowego samochodu osobowego podatnik może zaliczać do kosztów podatkowych jedynie w 75% ich wartości, a odpisy amortyzacyjne mogą być kosztem podatkowym w ramach limitu 150.000/225.000 zł – ten drugi limit dotyczy samochodów elektrycznych lub napędzanych wodorem).



Zgodnie z art. 5a pkt 19a ustawy o PDOF (i art. 4a pkt 9a ustawy o PDOP), przez samochód osobowy należy rozumieć 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 samochodów o szczególnej konstrukcji (np. pojazdów typu wielozadaniowy, van – dla których przeprowadza się dodatkowe badanie techniczne) i pojazdów specjalnych).

Zatem także dla celów PIT (i CIT) przy klasyfikacji pojazdu istotna jest jego DMC. Skoro w omawianej sprawie DMC nie przekracza 3,5 tony (wynosi równo 3,5 tony), dla celów podatku dochodowego samochód, o którym mowa w pytaniu, należy uznać za osobowy (przy założeniu, że nie jest to pojazd o szczególnej konstrukcji, czy samochód specjalny). W konsekwencji np. wydatki związane z użytkowaniem tego pojazdu mogą być generalnie zaliczane do kosztów podatkowych w ramach limitu 75%. Gdyby jednak pojazd ten był używany wyłącznie do celów firmowych (podatnik prowadziłaby ewidencję przebiegu pojazdu – tę samą, o której mowa w części VAT), ww. wydatki na ten samochód mogłyby być zaliczane do kosztów podatkowych w pełnej wysokości (**uwaga!** wymóg prowadzenia ww. ewidencji nie dotyczy m.in. podatników zwolnionych z VAT).

2.2. Ujęcie sprzedaży na rzecz osób prywatnych w JPK_VAT

✉ ***Jestem czynnym podatnikiem VAT. Dotychczas wykonywałem usługi wyłącznie na rzecz podatników. Rozszerzam jednak zakres działalności o sprzedaż towarów na rzecz osób prywatnych. Sprzedaż ta będzie opodatkowana stawką 23% VAT. Nie posiadam kasy rejestrującej i zamierzam korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania sprzedaży w kasie z uwagi na obroty. W jaki sposób taką sprzedaż powinienem ująć w JPK_VAT?***

Sprzedaż na rzecz osób prywatnych, która nie jest ewidencjonowana w kasie rejestrującej, co do zasady, powinna być ujęta w JPK_VAT zapisem zbiorczym (z oznaczeniem „WEW”).

Zasady dokumentowania sprzedaży na rzecz osób prywatnych

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (dalej: osób prywatnych) są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Mogą oni jednak korzystać ze zwolnień z tego obowiązku wskazanych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605).

Podatnicy rozpoczynający w 2024 r. sprzedaż na rzecz osób prywatnych zwolnieni są z ewidencjonowania w danym roku podatkowym, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczy w danym roku, w proporcji do okresu wykonywania

tych czynności, kwoty 20.000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia). Z pytania wynika, że z tego zwolnienia zamierza korzystać Czytelnik. Powinien on jednak pamiętać, że jeżeli w trakcie roku wartość sprzedaży dla osób prywatnych przekroczy ww. limit liczony proporcjonalnie do okresu wykonywania sprzedaży w 2024 r., to zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym wartość sprzedaży przekroczy ten limit (§ 5 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. rozporządzenia).

Zaznaczamy ponadto, że w przypadku sprzedaży niektórych towarów (świadczenia niektórych usług) nie można korzystać ze zwolnień z ewidencjonowania sprzedaży w kasie. Wśród nich wymieniono m.in. (patrz: § 4 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia) sprzedaż komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych oraz silników elektrycznych, prądnic i transformatorów (PKWiU ex 26 i ex 27.11), sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1). Zakładamy jednak, że Czytelnik nie zamierza dokonywać sprzedaży objętej bezwzględnym obowiązkiem ewidencjonowania w kasie.

Nadmieniamy dodatkowo, że ustawodawca nie nakłada na podatników obowiązku wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT. Niemniej jednak podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą taką sprzedaż na żądanie nabywcy niebędącego podatnikiem, jeżeli żądanie jej wystawienia zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Powyższe wynika z art. 106b ust. 3 ustawy o VAT.

Ujmowanie sprzedaży w JPK_VAT

Szczegółowy zakres danych zawartych w JPK_VAT oraz sposób jego wypełniania wskazano w rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 ze zm.).

Odnosząc się do ujmowania sprzedaży w JPK_VAT, Ministerstwo Finansów (dalej: MF) wyjaśniło na swojej stronie internetowej (www.gov.pl), że **sprzedaż na rzecz osób prywatnych nieewidencjonowaną w kasie rejestrującej podatnik powinien ujmować w JPK_VAT zbiorczo, z oznaczeniem „WEW”**. Jeśli do tej sprzedaży zostanie później wystawiona faktura na żądanie nabywcy, to takiej faktury nie należy ujmować w JPK_VAT. Natomiast gdyby podatnik korzystający ze zwolnień z ewidencjonowania obrotu w kasie wystawiał faktury do każdej sprzedaży na rzecz osób prywatnych (pomimo braku takiego obowiązku), wówczas w JPK_VAT powinien on wykazywać te faktury odrębnymi zapisami. Takiego wyjaśnienia MF udzieliło także w odpowiedzi z 20 listopada 2020 r. na pytanie naszego Wydawnictwa.

2.3. Prawo do odliczenia VAT z faktur przechowywanych wyłącznie elektronicznie

- Spółka z o.o. (czynny podatnik VAT) otrzymuje ogromną ilość faktur papierowych i elektronicznych. Z uwagi na wysokie koszty archiwizowania dokumentów spółka rozważa przechowywanie faktur zakupu wyłącznie w formie elektronicznej. Dokumenty otrzymywane przez spółkę w wersji papierowej, po ich formalnej weryfikacji, będą skanowane do nieedytowalnego formatu PDF i przechowywane w systemie komputerowym, który zapewni ich bezpieczeństwo, a na koniec zostaną zniszczone. Czy spółka będzie miała prawo do odliczania VAT z faktur otrzymywanych papierowo, które będą przechowywane wyłącznie elektronicznie?*

W sytuacji opisanej w pytaniu podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT pod warunkiem zachowania autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktur.

Autentyczność, integralność treści i czytelność faktury

Faktura to podstawowy dokument służący do rozliczania VAT. Sprzedawca za pomocą faktury dokumentuje dokonaną sprzedaż, natomiast dla nabywcy stanowi ona podstawę do odliczenia podatku.

Należy podkreślić, że podatnik zobowiązany jest do zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktur. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury. Natomiast przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług. Tak stanowi art. 106m ustawy o VAT.

Organy podatkowe wyjaśniają, że dla potrzeb VAT:

- pojęcie „kontrola biznesowa” należy rozumieć jako proces, za pośrednictwem którego podatnik tworzy, wdraża oraz aktualizuje dostateczny poziom pewności co do tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy faktury (autentyczność pochodzenia), w zakresie tego, że nie zmieniono danych dotyczących podatku VAT (integralność treści) oraz w zakresie czytelności faktury od momentu wystawienia/otrzymania faktury, aż do końca okresu przechowywania; kontrola biznesowa powinna dawać pewną ścieżkę kontrolną, dzięki której można powiązać fakturę ze stanowiącą podstawę jej wystawienia, dostawą towarów bądź usługą; kontrole biznesowe powinny być odpowiednie do wielkości działalności i rodzaju podatnika oraz powinny uwzględniać ilość i wartość transakcji, jak również ilość i rodzaj dostawców lub usługodawców oraz nabywców lub usługobiorców,
- pojęcie „wiarygodna ścieżka audytu” oznacza, że związek pomiędzy dokumentami uzupełniającymi oraz realizowanymi transakcjami jest łatwy do prześledzenia (dzięki posiadaniu dostatecznych danych dla powiązania dokumentów), zgodny z ustalonymi w przedsiębiorstwie procedurami oraz odzwierciedla procesy, które faktycznie miały miejsce; ścieżka audytu dla celów podatku VAT powinna zapewnić możliwy do skontrolowania związek pomiędzy fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług tak, aby umożliwić sprawdzenie, czy faktura odzwierciedla to, że dostawa towarów lub świadczenie usług miało miejsce (przy czym środki – przy wykorzystaniu których podatnik może wykazać powyższy związek – pozostawia się uznaniu podatnika).

Przechowywanie faktur

Stosownie do art. 112 ustawy o VAT, podatnicy są – co do zasady – obowiązani przechowywać ewidencje prowadzone dla celów rozliczania podatku oraz wszystkie dokumenty, w szczególności faktury, związane z tym rozliczaniem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Z kolei z art. 112a tej ustawy wynika, że podatnicy powinni przechowywać wystawione przez siebie lub w swoim imieniu faktury (w tym faktury wystawione ponownie,) oraz otrzymane faktury (w tym faktury wystawione ponownie) w podziale na okresy rozliczeniowe, w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia lub otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto podatnicy zapewniają naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej lub Szefowi KAS na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur sprzedaży i zakupu, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej – również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych.

W interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.209.2024.2.PJ Dyrektor KIS podkreślił, że podatnik, który zamierza archiwizować faktury papierowe wyłącznie elektronicznie, zachowa prawo do odliczenia VAT. W interpretacji wskazano, że:

Dla Prenumeratorów GOFIN	
	Informacje urzędowe dostępne w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

„(...) regulacje prawne dopuszczają możliwość przechowywania faktur w formie elektronicznej w dowolny sposób, który – jak tego wymaga ustawodawca – ma zapewniać przechowywanie faktur w podziale na okresy rozliczeniowe, w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto podatnik zobowiązany jest zapewnić odpowiednim organom na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej – również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych. Faktury otrzymane w formie papierowej również mogą być przechowywane w formie elektronicznej w dowolny sposób, przy czym sposób ten powinien odpowiadać wymogom wskazanym przez ustawodawcę (art. 106m oraz art. 112a ustawy). (...)”

Warto w tym miejscu wspomnieć także o interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 14 lipca 2023 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.194.2023.2.ID. Organ uznał bowiem za niedopuszczalne przechowywanie przez podatnika otrzymanych w formie papierowej faktur zakupowych, jako dających prawo do odliczenia podatku VAT, wyłącznie w formie elektronicznej i niszczenie ich papierowych oryginałów, gdy nie będą spełnione – wskazane w art. 112a w związku z art. 106m ustawy o VAT – przesłanki dotyczące przechowywania faktur. W sytuacji opisanej przez podatnika, faktury papierowe miały być bowiem niszczone przed sprawdzaniem ich pod względem merytorycznym i formalnym, tzn. przed sprawdzeniem ich poprawności, autentyczności pochodzenia oraz integralności treści. W interpretacji tej czytamy:

„(...) warunki wynikające z art. 112a w zw. z art. 106m ustawy (o VAT – przyp. red.), dotyczące przechowywania faktur w formie elektronicznej, spełnione zostaną wyłącznie w sytuacji, gdy Wnioskodawca zapewni kompleksowe realizowane przez niego procesy składające się na kontrole biznesowe, obejmujące kilkietapowe działania dokonane przez różne osoby w ramach ścieżki obiegu faktury przed zniszczeniem formy papierowej faktury. (...)”

Biorąc powyższe pod uwagę, w sytuacji opisanej w pytaniu, **podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z faktur przechowywanych elektronicznie pod warunkiem zachowania autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktur.**

2.4. Dom wykorzystywany częściowo w działalności gospodarczej – prawo do odliczenia VAT od wydatków na jego budowę

- ☒ *Prowadzę działalność gospodarczą i jestem czynnym podatnikiem VAT. Wykonuję wyłącznie czynności opodatkowane VAT. Planuję budowę domu, którego parter będzie wykorzystywany na potrzeby prowadzonej działalności (m.in. biuro do spotkań z klientami, magazyn, archiwum dokumentów). Czy będę miał prawo odliczyć VAT od wydatków na budowę domu w części proporcjonalnie związanej z działalnością?*

Czytelnik będzie miał prawo odliczyć VAT od zakupu towarów/usług związanych z budową domu, które da się bezpośrednio przyporządkować do części nieruchomości wykorzystywanej w działalności, a także od takich zakupów, których nie da się w ten sposób przyporządkować (wówczas odliczenie będzie przysługiwało według udziału procentowego, w jakim dom będzie wykorzystywany do celów tej działalności).

Ustawowe zasady odliczania VAT

Czynny podatnik VAT ma prawo odliczyć VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz pod warunkiem niezastnienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do odliczenia VAT (np. prawo to nie przysługuje, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku).

Ponadto ustawodawca doprecyzował, że w przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej. Tak stanowi art. 86 ust. 7b ustawy o VAT.

Wydatki na budowę domu – odliczanie VAT

Dokonując odliczenia VAT od wydatków na budowę domu wykorzystywanego częściowo w działalności gospodarczej, a częściowo do celów mieszkaniowych, podatnik powinien przyporządkować ponoszone wydatki do poszczególnych czynności (działalności gospodarczej lub celów mieszkaniowych). W przypadku zakupu towarów/usług, które można przyporządkować bezpośrednio do części nieruchomości wykorzystywanej w działalności gospodarczej, podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia 100% kwoty VAT ponieważ w pytaniu wskazano, że wykonuje on wyłącznie czynności opodatkowane VAT. Natomiast w przypadku wydatków przyporządkowanych bezpośrednio do części przeznaczonej na cele mieszkaniowe, podatnik nie będzie miał prawa do odliczenia VAT.

Trzecią kategorią wydatków – jakie mogą się w tej sytuacji pojawić – będą wydatki, których nie da się jednoznacznie przypisać do konkretnych części nieruchomości (tj. części wykorzystywanej do działalności gospodarczej bądź części mieszkaniowej). W przypadku tych wydatków podatnik będzie uprawniony do odliczenia VAT na podstawie udziału procento-

wego, w jakim ta nieruchomość będzie wykorzystywana do celów prowadzonej działalności gospodarczej (ww. art. 86 ust. 7b ustawy o VAT).

Zaprezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 28 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.714.2023.1.MGO. Warto wspomnieć, że organ podatkowy wyjaśnił, iż prawidłowe określenie udziału procentowego, o którym mowa w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, a w konsekwencji części podatku naliczonego związanej ze sprzedażą opodatkowaną, należy do podatnika. Natomiast ocena prawidłowości przyjętych rozwiązań może nastąpić jedynie w drodze przeprowadzonego postępowania podatkowego. Ponadto odnosząc się do rodzaju ponoszonych wydatków Dyrektor KIS podkreślił, że istnieje grupa zakupów, które nie mogą być uznane za związane z działalnością gospodarczą, gdyż ponoszą je osoby fizyczne niezależnie od tego, czy prowadzą działalność gospodarczą, czy też takiej działalności nie prowadzą. Są to typowe zakupy osobiste, konsumpcyjne (np. dotyczące zapewnienia sobie, na własne potrzeby, odpowiednich warunków mieszkaniowych). Zakupy o charakterze osobistym w szczególności mogą dotyczyć funkcjonowania, eksploatacji i utrzymania mieszkania bądź wydzielonych w nim pomieszczeń na cele prywatne. Prywatnego charakteru tego rodzaju zakupów przeznaczonych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych nie zmienia również korzystanie z domu i jego części wykorzystywanych również do działalności gospodarczej. W interpretacji czytamy:

„(...) Jedynie w przypadku, gdy wybudowany przez Pana budynek jako całość lub wyodrębnione w tym budynku pomieszczenia (części) będą służyły tylko i wyłącznie dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, implikującej obrót opodatkowany i jednocześnie nie będą służyły celom osobistym, nie będzie przeszkodą do odliczenia części podatku naliczonego od zakupów związanych z budową. (...)”

Podobnie uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 23 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.207.2023.2.MGO. Interpretację tę cytowaliśmy w Serwisie Podatkowym nr 12 z 10 grudnia 2023 r.

V. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805; ostatnia zmiana w Dz. U. z 2024 r. poz. 854), zwanej dalej „ustawą o PDOP”.

1. Wydatki na bony przekazane nieodpłatnie pracownikom w kosztach podatkowych pracodawcy – interpretacja KIS

Wydatki na bony (stanowiące dla celów VAT bony jednego przeznaczenia), przekazywane nieodpłatnie pracownikom w ramach tzw. programu kafeteryjnego, stanowią koszty podatkowe pracodawcy, wykazują one bowiem związek z jego przychodami. Wydatki te pracodawca może zaliczyć do kosztów podatkowych w kwocie brutto (nie przysługuje mu bowiem prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących zakup tych bonów).

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.204.2024.4.BJ)

Stan faktyczny i stanowisko podatnika

W rozpatrywanej sprawie spółka z o.o. planowała wprowadzić tzw. program kafeteryjny obsługiwany przez podmiot zewnętrzny (operatora), niepowiązany ze spółką. Program ten byłby finansowany ze środków obrotowych spółki. W ramach tego programu, pracownikom byłyby przekazywane punkty uprawniające do nabycia określonych produktów i usług za pośrednictwem strony internetowej programu kafeteryjnego. Istniałaby też możliwość wymiany zgromadzonych przez pracownika punktów na bony, gdyby ilość zebranych przez niego punktów była niewystarczająca do nabycia wybranego produktu/usługi i pracownik dopłaciłby brakującą kwotę z własnych środków. Rozliczenie spółki z ww. operatorem programu odbywałoby się co miesiąc; operator wystawiałby na spółkę fakturę za bony (uznawane dla celów VAT za bony jednego przeznaczenia), na które pracownicy wymieniliby punkty w danym miesiącu. Gdyby wartość bonu została opłacona częściowo punktami od pracodawcy, a częściowo przelewem z prywatnego rachunku bankowego pracownika, część „dopłacona” nie byłaby odzwierciedlona na fakturze wystawionej przez operatora na spółkę. Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup ww. bonów.

Zdaniem spółki, wydatki poniesione na ww. bony jednego przeznaczenia mogłyby stanowić koszty uzyskania przychodów, gdyż wykazywałyby związek z jej przychodami. Ze względu na to, iż spółce nie przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT z faktury (co potwierdza otrzymana przez spółkę interpretacja indywidualna), wartość ww. bonów stanowiłaby w spółce koszt podatkowy w kwocie brutto.

O potwierdzenie słuszności swojego stanowiska spółka wystąpiła z wnioskiem o interpretację indywidualną w tej sprawie.

Stanowisko Dyrektora KIS

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za prawidłowe i przypomniał, że – zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP – 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 ww. ustawy.

Jak wskazał Dyrektor KIS, ww. definicja kosztu podatkowego ma charakter ogólny, w związku z czym każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. Natomiast w pozostałych przypadkach należy zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

• Możliwość ujęcia w kosztach podatkowych wydatków na bony dla pracowników

Dyrektor KIS wskazał, że w omawianej sytuacji nie ma zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o PDOP, na podstawie którego wyłączono z kosztów uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Wynika to z tego, że o ww. reprezentacji można mówić wyłącznie w odniesieniu do działań skierowanych do podmiotów/przedstawicieli zewnętrznych. Pojęcie reprezentacji nie obejmuje natomiast tych działań, które podejmowane są w stosunku do własnych pracowników. Nie stosuje się tu także art. 16 ust. 1 pkt 45 ww. ustawy wyłączonego z kosztów podatkowych wydatki pracodawcy na działalność socjalną, o której

mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (z wyjątkami niemającymi znaczenia w omawianej sytuacji).

Zdaniem organu podatkowego, wydatki na bony (jednego przeznaczenia) przekazane pracownikom nieodpłatnie w ramach programu kafeteryjnego, wykazują związek z przychodami spółki (pracodawcy). Wydatki te spółka może zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Jak stwierdził organ podatkowy:

„(...) Jak wskazali Państwo we własnym stanowisku, kapitał ludzki ma kluczowe znaczenie dla sukcesu przedsiębiorcy i przyczynia się znacząco, o ile nie decydująco, do ekonomicznego sukcesu w perspektywie długoterminowej. Wprowadzenie dostępu pracowników do platformy kafeteryjnej w formie opisanej w niniejszym wniosku wpływa pozytywnie nie tylko na pozyskiwanie pracowników, ale także ich utrzymanie. Mniejsza rotacja zatrudnionych, zwiększona motywacja i satysfakcja z pracy, a co za tym idzie identyfikacja z pracodawcą przyczyniają się pośrednio do możliwości osiągnięcia wyższych przychodów.

(...) wśród kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów są także tzw. koszty pracownicze obejmujące m.in. świadczenia wypłacane na rzecz pracowników wraz z narzutami, wszelkiego rodzaju nagrody, premie i diety, ale również i inne wydatki ponoszone na rzecz pracowników, które w sposób pośredni wpływają na zwiększenie czasu i efektywność wykonywania obowiązków służbowych, są wyrazem troski spółki o zdrowie osób zatrudnionych, mogą korzystnie wpływać na zdrowie i samopoczucie pracowników spółki, mają na celu wzrost motywacji i zaangażowania osób zatrudnionych w wykonywanie ich służbowych obowiązków oraz wzrost efektywności wykonywanej przez nich pracy oraz są czynnikiem przyczyniającym się do zwiększenia lojalności osób zatrudnionych wobec spółki i postrzegania spółki jako atrakcyjnego pracodawcy.

(...) Odnosząc powyższe rozważania do opisu zdarzenia (...) przedstawionego we wniosku stwierdzić należy, że macie Państwo prawo zaliczyć wydatki poniesione na nieodpłatnie przekazane pracownikom bony jednego przeznaczenia do kosztów uzyskania przychodów. (...)”

• Bony jednego przeznaczenia – koszt podatkowy w kwocie brutto czy netto?

Nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów podatku VAT, przy czym kosztem podatkowym może być m.in. VAT naliczony (art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy o PDOP):

- jeżeli podatnik jest zwolniony z VAT lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT – jeżeli VAT naliczony nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Jak wskazał organ podatkowy, ww. przepis daje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów VAT naliczonego, o ile podatnikowi nie przysługuje prawo do jego odliczenia. Przepis ten nie dotyczy natomiast sytuacji, w których podatnik miał możliwość skorzystania z odliczenia w VAT, ale z niej nie skorzystał.

Skoro w omawianej sytuacji spółce nie przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup ww. bonów jednego przeznaczenia (co potwierdza otrzymana przez spółkę interpretacja indywidualna wydana na gruncie VAT), to kwota tego podatku może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem organu podatkowego:

„(...) naliczony podatek od towarów i usług niepodlegający odliczeniu od kwoty podatku należnego może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów (...), o ile dotyczy wy-

datków, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

W związku z powyższym zgodzić należy się z Państwa stanowiskiem, zgodnie z którym **kosztem uzyskania przychodów będzie dla Państwa wartość brutto z faktur dokumentujących zakup bonów jednego przeznaczenia nieodpłatnie przekazywanych następnie pracownikom** (podkreśl. red.). (...)”

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Moment zaliczenia do kosztów podatkowych należności nieściągalnej – dla celów CIT

- ✉ *Spółka z o.o. posiada niezapłaconą nieprzedawnioną wierzytelność od kontrahenta krajowego z tytułu sprzedaży towarów (wartość tej wierzytelności w kwocie netto była zarachowana do przychodów należnych). W 2023 r. spółka otrzymała postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na brak majątku dłużnika, ale nie odpisała wówczas wierzytelności licząc, że odzyska od dłużnika tę wierzytelność. Obecnie jednak spółka postanowiła odpisać ww. wierzytelność jako nieściągalną. Czy wartość tej wierzytelności (nadal nieprzedawnionej) stanowi koszt uzyskania przychodów w 2023 r. czy w 2024 r.?*

W sytuacji, o której mowa w pytaniu, wartość nieprzedawnionej wierzytelności nieściągalnej może zostać zaliczona do kosztów podatkowych (w kwocie netto wierzytelności) w 2024 r.

Wierzytelności nieściągalne w kosztach podatkowych

Co do zasady, wierzytelności odpisane jako nieściągalne nie stanowią kosztów podatkowych dla celów CIT, poza wyjątkami wprost wskazanymi przez ustawodawcę. Kosztem podatkowym mogą być bowiem np. wierzytelności w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została odpowiednio udokumentowana, tj. w sposób określony w art. 16 ust. 2 ustawy o PDOP. Jednym z „ustawowych” sposobów udokumentowania nieściągalności wierzytelności jest postanowienie o nieściągalności, uznane przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu, wydane przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego. W praktyce takim postanowieniem może być wskazane w pytaniu postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na brak majątku dłużnika (wydane w trybie art. 824 § 1 pkt 3 Kodeksu postępowania cywilnego).

UWAGA! Kosztem podatkowym nie mogą być wierzytelności odpisane jako przedawnione (art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy o PDOP).

Co ważne, wierzytelność nieściągalna może być kosztem podatkowym w kwocie netto, tj. w kwocie, w jakiej została zarachowana uprzednio do przychodów należnych.

Należy też dodać, że jeżeli w odniesieniu do ww. wierzytelności podatnik skorzystał wcześniej z ulgi na złe długi dla celów CIT, to wartości tej wierzytelności nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (zob. art. 18f ust. 12 ustawy o PDOP).

Moment ujęcia w kosztach podatkowych wierzytelności nieściągalnych

W ustawie o PDOP nie wskazano wprost, w którym momencie podatnicy mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalne. Uznaje się, że następuje to w dacie łącznego spełnienia dwóch warunków, tj.:

- 1) wierzytelność powinna być odpisana jako nieściągalna (powinien być dokonany odpowiedni zapis w księgach rachunkowych) oraz
- 2) nieściągalność wierzytelności powinna być udokumentowana w odpowiedni sposób.

Jeśli ww. warunki zostaną spełnione w różnych latach podatkowych, zaliczenie wierzytelności nieściągalnej do kosztów uzyskania przychodów będzie możliwe w roku podatkowym, w którym spełniony zostanie drugi (tj. późniejszy) z warunków.

Takie stanowisko prezentują organy podatkowe, np. Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych:

- z 9 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.266.2024.2.BS:
„(...) jesteście Państwo uprawnieni do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu (...) wartości netto wierzytelności, o których mowa w stanie faktycznym, każdorazowo za rok, w którym spełniony zostanie ostatni z warunków, tj. wierzytelność została odpisana jako nieściągalna w księgach rachunkowych lub nieściągalność wierzytelności zostanie udokumentowana w sposób określony w art. 16 ust. 2 ustawy o CIT. (...)”
- z 25 maja 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.116.2022.1.DD:
*„(...) w sytuacji gdy najpierw dokonano odpisu wierzytelności jako nieściągalnej, a następnie nieściągalność tej wierzytelności została odpowiednio udokumentowana, zaliczenie do kosztów podatkowych następuje w momencie udokumentowania w sposób, o którym mowa w art. 16 ust. 2 updog.
 Natomiast, gdy nieściągalność wierzytelności została udokumentowana wcześniej niż dokonano ich ewidencyjnego odpisania, to odpisaną wierzytelność zalicza się do kosztów podatkowych w roku, w którym nastąpił odpis wierzytelności jako nieściągalnej.
 (...) wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana, mogą być zaliczone do kosztów podatkowych wyłącznie do daty przedawnienia tych wierzytelności.
 (...)”*

Uwzględniając powyższe, **w sytuacji o której mowa w pytaniu, wartość wierzytelności nieściągalnej (nieprzedawnionej) może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów – w kwocie netto wierzytelności – w 2024 r.** W tym bowiem roku podatkowym były spełnione wszystkie przesłanki do ujęcia ww. wierzytelności w kosztach podatkowych, tj. nieściągalność wierzytelności była już udokumentowana i została odpisana jako nieściągalna, tj. został dokonany odpowiedni zapis w księgach rachunkowych spółki.

Dodajmy, że jeśli na wierzytelność nieściągalną utworzono wcześniej odpis aktualizujący, zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, to uznanie ww. wierzytelności za nieściągalną skutkuje koniecznością wykazania z tego tytułu przychodu u podatnika (wierzyciela) – w wysokości odpisu aktualizującego zaliczonego do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 1 pkt 4d ustawy o PDOP).

2.2. Wybór estońskiego CIT – dopełnienie obowiązków informacyjnych

- Rok podatkowy spółki z o.o. jest zbieżny z rokiem kalendarzowym. Dotychczas spółka była opodatkowana tzw. klasycznym CIT. Czy jest możliwe „przejsie” na estoński CIT wstecz, np. czy składając korektę zeznania CIT-8 za 2023 r. spółka może, zaznaczając w tej korekcie odpowiednią pozycję, wybrać estoński CIT od 1 stycznia 2024 r.? Czy taki wybór będzie skuteczny?**

Nie. W tym przypadku nie będzie można uznać, że spółka przeszła skutecznie na estoński CIT od 1 stycznia 2024 r.

Wybór estońskiego CIT

Podatnicy CIT, którzy zamiast tzw. klasycznego CIT chcą wybrać ryczałt od dochodów spółek, tj. tzw. estoński CIT, muszą spełnić szereg warunków. Jednym z nich jest złożenie zawiadomienia o wyborze tej formy opodatkowania do właściwego naczelnika urzędu skarbowego – w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany estońskim CIT (zob. art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOP). Zawiadomienie to składa się na druku ZAW-RD.

W przypadku zatem podatników CIT, których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym i którzy zamierzali wybrać estoński CIT od 1 stycznia 2024 r., powinni byli złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego ww. zawiadomienie w terminie do 31 stycznia 2024 r.

UWAGA! Podatnicy mogą wybrać opodatkowanie estońskim CIT również przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania estoński CIT zamkną księgi rachunkowe oraz sporządzą sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania estońskim CIT (zob. art. 28j ust. 5 ustawy o PDOP).

Jeżeli podatnik wybrał estoński CIT przed upływem przyjętego roku podatkowego, to za pierwszy rok podatkowy opodatkowania estońskim CIT uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego (art. 28e ust. 2 ww. ustawy).

Warto przywołać tu interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 26 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.249.2024.2.END, w której organ podatkowy stwierdził:

„(...) Decyzja o przejściu na estoński CIT w trakcie roku podatkowego oznacza jego skrócenie. Rozpoczęcie stosowania przepisów (...) o ryczałcie od dochodów spółek, skutkuje koniecznością zamknięcia ksiąg podatkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego – w konsekwencji rozpoczyna się nowy rok podatkowy. (...)”

Należy zaznaczyć, że możliwość wyboru estońskiego CIT przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego:

- oznacza, że podatnik może w trakcie trwającego roku podatkowego zmienić swój model opodatkowania i „przejsć” z klasycznego CIT na estoński CIT, np. od 1 lipca, sierpnia, września itd.,
- nie oznacza, że podatnik może dokonać wyboru estońskiego CIT wstecz, tj., że może wybrać estoński CIT np. od 1 stycznia danego roku podatkowego, składając ww. zawiadomienie np. w połowie tego roku.

Możliwość wyboru estońskiego CIT poprzez zaznaczenie odpowiedniej pozycji w korekcie zeznania CIT-8

W formularzu CIT-8 (obecnie wersja 33), który składa się zarówno jako zeznanie, jak i jego korektę, w części L „Informacje dodatkowe” podatnicy zaznaczają właściwy kwadrat w celu wykazania, czy podatnik w roku podatkowym następującym po roku, za który składa zeznanie



Wzory druków CIT-8 i ZAW-RD dostępne w dziale Podatek dochodowy w programie DRUKI Gofin

CIT-8 (lub jego korektę), rozpoczyna opodatkowanie

wanie estońskim CIT, czy też nie. Jest to tylko informacja. Z przepisów nie wynika, aby w taki sposób podatnik mógł dokonać wyboru estońskiego CIT. Jak już bowiem wskazano, aby podatnik skutecznie wybrał estoński CIT, musi m.in. złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w odpowiednim terminie zawiadomienie ZAW-RD.

Podsumowanie

Aby w sytuacji, o której mowa w pytaniu, spółka „przeszła” skutecznie na estoński CIT od 1 stycznia 2024 r., to powinna była złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie ZAW-RD w terminie do 31 stycznia 2024 r. Skoro spółka nie dopełniła tego obowiązku, to nie ma już możliwości „przejścia” na estoński CIT od 1 stycznia br.

Spółka może jednak „przejsć” na estoński CIT także w trakcie 2024 r., np. od 1 września/października br. itd., o ile oczywiście zostaną spełnione wszystkie warunki do skutecznego wyboru tej formy opodatkowania.



Na ten temat pisaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 19 z 01.07.2024 r. na str. 42-44

2.3. Zapłata, faktura i dostawa towarów w ramach eksportu w jednym miesiącu – wycena dla celów CIT i VAT

- Spółka z o.o. dokonuje sprzedaży towarów na rzecz kontrahenta spoza UE. Fakturę dokumentującą eksport towarów spółka wystawiła 2 lipca 2024 r., a kontrahent zapłacił za ten towar 16 lipca br. Do dostawy doszło pod koniec lipca br. Jaki kurs waluty obcej spółka powinna zastosować do wyceny przychodu z tytułu ww. sprzedaży dla celów CIT oraz jaki kurs waluty obcej zastosować dla celów VAT?***

W omawianej sytuacji do wyceny przychodu ze sprzedaży towarów spółka powinna, w naszej opinii, zastosować średni kurs NBP z 1 lipca br., tj. z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury (przychód podatkowy powstał bowiem w dacie wystawienia faktury). Uważamy, że kurs ten będzie właściwy również do wyceny ww. sprzedaży dla celów VAT.

Wycena przychodu w walucie obcej dla celów CIT

W przypadku gdy przychód z tytułu sprzedaży towarów (w tym w ramach eksportu) został wyrażony w walucie obcej, to należy go przeliczyć na złote. W tym celu stosuje się kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Tak wynika z art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP (i odpowiednio art. 11a ust. 1 ustawy o PDOF). Należy zatem ustalić moment powstania ww. przychodu.

Za datę powstania przychodu uważa się zasadniczo – w przypadku sprzedaży towarów – dzień jego wydania, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

Ta z czynności, która wystąpi jako pierwsza, wyznaczy moment powstania przychodu.

Do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (pomiędzy tu wpłaty na poczet dostaw towarów i usług, podlegających zarejestrowaniu przy zasto-

sowaniu kasy rejestrującej). Ta wynika z art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOP (i art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOF).

Organy podatkowe wskazują, że powyższe wyłączenie z przychodów ma zastosowanie do zaliczek/przedpłat, tj. wpłat, które nie mają charakteru definitywnego/ostatecznego i podlegają zwrotowi. Natomiast zapłaty o charakterze definitywnym stanowią przychód podatkowy. Jak przykładowo czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 9 października 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.415.2023.1.END:

„(...) Przepiszenie uważane za przychód podatkowy musi mieć charakter definitywny, podczas gdy kwoty niestanowiące przychodu na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT, nie mają takiego charakteru ze względu na możliwość ich zwrotu przed terminem dostawy towaru, na poczet której zostały wpłacone – przy zachowaniu warunków właściwych dla danego rodzaju przedpłaty. Fakt, że dana wpłata stanowi zadatek lub zaliczkę na poczet konkretnej dostawy towaru, która zostanie wykonana w przyszłości, musi zatem wynikać z postanowień zawartej umowy i powinien znaleźć odzwierciedlenie w jej treści.

(...) zapłata „z góry” za wykonanie usługi w następnych okresach sprawozdawczych, mająca ostateczny i definitywny charakter, związana z uregulowaniem należności przed wykonaniem usługi, nie może być potraktowana jako nieuznana za przychody podatkowe i wpłaty na poczet usług, które będą wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (...). Otrzymana zapłata (uregulowana należność) niemająca charakteru zaliczki (przedpłaty), podlegająca w późniejszym terminie rozliczeniu, jest przychodem (podkreśl. red.) (...).”

Warto dodać, że przychód podatkowy nie powstaje także w dacie wystawienia tzw. faktury zaliczkowej, dokumentującej zaliczkę/przedpłatę.

W pytaniu wskazano, że spółka wystawiła fakturę na rzecz kontrahenta zagranicznego oraz otrzymała zapłatę jeszcze przed wydaniem (dostawą) towaru na rzecz kontrahenta zagranicznego, przy czym wszystkie te zdarzenia miały miejsce w jednym miesiącu, tj. w lipcu 2024 r. Z treści pytania można wnioskować, że w omawianej sytuacji spółka najpierw wystawiła „zwykłą” fakturę (tj. niedokumentującą zaliczki/przedpłaty), następnie kontrahent zapłacił „z góry” za towar, a dopiero potem doszło do wydania towaru. W takim przypadku zasadne jest uznać, że **przychód podatkowy powstał w dacie wystawienia faktury**. Biorąc jednak pod uwagę fakt, iż wszystkie ww. zdarzenia nastąpiły w tym samym miesiącu, to na potrzeby ustalenia momentu powstania przychodu dla celów CIT nie ma większego znaczenia, które z tych zdarzeń spowodowało „jako pierwsze” powstanie przychodu. Może to mieć jednak znaczenie na potrzeby wyceny tego przychodu wyrażonego w walucie obcej.

Uznając, że w omawianej sytuacji spółka uzyskała przychód (z tytułu sprzedaży towarów w ramach eksportu) w dniu wystawienia faktury, to do wyceny tego przychodu stosuje ona średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia ww. faktury. Jeśli zatem spółka wystawiła fakturę – w walucie obcej – w dniu 2 lipca 2024 r., to do przeliczenia na złote tego przychodu powinna zastosować średni kurs NBP z 1 lipca br.

Wycena dla celów VAT

Zgodnie z art. 31a ustawy o VAT:

- kwoty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (lub można zastosować odpowiedni kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny),

- jeśli podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego (a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej), przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury (lub właściwy kurs wymiany EBC),
- kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania określone w walucie obcej mogą być przeliczane przez podatnika na złote zgodnie z zasadami przeliczania przychodu określonego w walucie obcej wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, obowiązującymi tego podatnika na potrzeby rozliczania danej transakcji.

Powyższe zasady mają zastosowanie także do sprzedaży towarów w ramach eksportu.

W przypadku eksportu towaru obowiązek podatkowy powstaje – na zasadach ogólnych – w momencie dostawy towaru lub z chwilą otrzymania całości/części zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru (w odniesieniu do otrzymanej kwoty).

W sytuacji, o której mowa w pytaniu, obowiązek podatkowy w VAT powstał w dacie otrzymania zapłaty, tj. w dniu 16 lipca 2024 r. Uwzględniając fakt, że wcześniej – tj. 2 lipca br. – spółka wystawiła fakturę, to **do wyceny podstawy opodatkowania dla celów VAT spółka powinna zastosować średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia tej faktury, tj. średni kurs NBP z 1 lipca br.** Ten sam kurs waluty obcej spółka zastosowałaby, gdyby do wyceny podstawy opodatkowania VAT stosowała przepisy o podatku dochodowym.

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226; ostatnia zmiana w Dz. U. z 2024 r. poz. 863), zwanej dalej „ustawą o PDOF”.

1. Korzystanie ze służbowego telefonu komórkowego w celach prywatnych a przychód pracownika – interpretacja KIS

Korzystanie przez pracowników ze służbowych telefonów komórkowych w celach prywatnych nie powoduje po ich stronie powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu w sytuacji, gdy pracodawca nie ma możliwości jednoznacznego określenia wartości przychodu przypadającego na konkretnego pracownika w związku z wykorzystaniem przez niego takiego telefonu.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.534.2024.1.JM)

Stan faktyczny

Spółka będąca operatorem sieci komórkowych udostępniała swoim pracownikom służbowe telefony komórkowe. Telefony te były podstawowym narzędziem pracy przeznaczonym do kontaktu zarówno pomiędzy pracownikami spółki, jak również ich kontaktów z innymi pod-

miotami czy klientami spółki. Spółka wyraziła zgodę na korzystanie z tych telefonów również w celach prywatnych. Telefony były przekazywane wszystkim pracownikom, bez względu na zajmowane stanowisko oraz charakter pracy. Były one przekazywane wyłącznie na okres trwania umowy o pracę i przez cały czas pozostawały własnością spółki. Zasady przekazywania pracownikom ww. telefonów i korzystania z nich zostały określone w wewnętrznej procedurze spółki. Telefony były wydawane pracownikom razem z kartami SIM działającymi w taryfie nielimitowanej.

Spółka nie kontrolowała, w jakim stopniu telefony komórkowe były używane przez jej pracowników do celów prywatnych. Wskazała, iż pozyskanie i weryfikowanie takich informacji powodowałoby obciążanie dodatkową pracą administracyjną wyznaczonych pracowników spółki.

Początkowo, z tytułu korzystania z ww. telefonów do celów prywatnych spółka określała pracownikom zryczałtowaną (stałą) kwotę, którą doliczała im do przychodów i opodatkowywała. Jednak z czasem uznała, że takie postępowanie było niewłaściwe w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, gdyż była to kwota szacowana i nieprzypisana konkretnie do danego pracownika, a do ogółu pracowników. Spółka powzięła zatem wątpliwość, czy w związku z korzystaniem przez pracowników z ww. telefonów w celach prywatnych powstaje u nich przychód podlegający opodatkowaniu. Zapytała o to organ podatkowy.

Stanowisko Dyrektora KIS

Dyrektor KIS wskazał, iż przychodami ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Zgodnie z ukształtowaną w orzecznictwie definicją pojęcia „nieodpłatnego świadczenia” – w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym – generalnie uważa się za nie każde zdarzenie prawne i zjawisko gospodarcze, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku danej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Przysporzenie to może polegać na zwiększeniu majątku (aktywów) bądź uniknięciu jego pomniejszenia (zaoszczędzeniu wydatków).

Organ podatkowy wyjaśnił, iż podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy świadczenie nieodpłatne stanowi przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej lub wymiernego zaoszczędzenia wydatku. Powołał się przy tym na ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego, w którym uznano, iż za przychód pracownika z tytułu „innych nieodpłatnych świadczeń” mogą być uznane takie świadczenia, które:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,

- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej przez spółkę organ podatkowy wskazał:

„(...) W okolicznościach analizowanej sprawy spółka nie ma (...) możliwości określenia wysokości powstałego przychodu dla pracownika.

W przypadku telefonów komórkowych, w sytuacji wykonywania połączeń prywatnych, z uwagi na brak określenia w umowie kosztu jednej minuty połączenia krajowego, wysłania wiadomości SMS i MMS oraz za transmisję danych, nie jest możliwe ustalenie (na podstawie bilingu) kosztów przeprowadzonych rozmów prywatnych. Podzielenie ryczałtowej kwoty abonamentu przez ilość wykazanych w bilingu rozmów, wiadomości SMS i MMS oraz transmisji danych, prowadziłoby do nieuprawnionego różnicowania wartości tego samego świadczenia, bowiem w zależności od ilości przeprowadzonych rozmów, wysłanych wiadomości SMS i MMS oraz wykorzystanego transferu danych, wartość ta byłaby różna, podczas gdy ogólna kwota abonamentu jest taka sama.

Zatem w sytuacji braku możliwości jednoznacznego określenia przychodu przypadającego na konkretnego pracownika w związku z wykorzystaniem przez pracownika telefonu służbowego zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych, po stronie takiego pracownika nie powstaje przychód (...) podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (podkreśl. red.).

W konsekwencji spółka jako płatnik nie jest zobowiązana do obliczenia i pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tego tytułu. (...)

Od redakcji:

Podobne stanowisko Dyrektor KIS zajął w interpretacji indywidualnej z 19 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.535.2024.1.JM, wydanej w sprawie ustalenia, czy u pracowników powstanie przychód w związku z korzystaniem przez nich ze służbowych ruterów przenośnych, które miały zapewnić im dostęp do internetu przede wszystkim w celach służbowych, przy czym mogli oni również korzystać z niego w celach prywatnych. Dyrektor KIS uznał, że:

„(...) w sytuacji braku możliwości jednoznacznego określenia przychodu przypadającego na konkretnego pracownika w związku z wykorzystaniem przez pracownika routera zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych, po stronie takiego pracownika nie powstaje przychód (...) podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. (...)”

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Kwota zmniejszająca podatek i podwyższone koszty pracownicze przy wypłacie dokonywanej po ustaniu stosunku pracy

- W naszej firmie wynagrodzenia pracowników za dany miesiąc są płatne 10. dnia następnego miesiąca. We wrześniu 2024 r. wypłacimy wynagrodzenie pracownikowi, z którym umowa o pracę została rozwiązana 31 sierpnia br. Pracownik ten miał złożony PIT-2 o stosowaniu mu kwoty zmniejszającej podatek w wysokości 300 zł oraz podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Czy rozliczając wynagrodzenie tej osoby wypłacone we wrześniu br., tj. po ustaniu stosunku pracy, powinniśmy zastosować kwotę zmniejszającą i podwyższone koszty?***

Przy obliczaniu zaliczki na podatek od wynagrodzenia wypłaconego byłemu pracownikowi (po ustaniu stosunku pracy), pracodawca nie stosuje już kwoty zmniejszającej podatek oraz podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, chyba że osoba ta złoży pracodawcy „nowe” oświadczenie w tej sprawie.

Oświadczenia i wnioski złożone przez pracownika mające wpływ na wysokość naliczanej mu przez pracodawcę miesięcznej zaliczki na podatek, zasadniczo przestają obowiązywać po ustaniu stosunku pracy. Kwestię tę reguluje art. 31a ust. 7 ustawy o PDOF, w myśl którego płatnik przy obliczaniu zaliczki na podatek po ustaniu stosunku prawnego stanowiącego podstawę dokonywania przez niego świadczeń podatnikowi, pomija oświadczenia i wnioski złożone uprzednio przez podatnika. Przepis ten zawiera jednak pewne wyjątki. Dotyczą one wniosków o:

- obliczanie zaliczek bez stosowania ulgi dla młodych,
- niestosowanie pracowniczych kosztów uzyskania przychodów,
- rezygnacji ze stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli podatnik złożył taki wniosek, płatnik stosuje go również po ustaniu stosunku prawnego stanowiącego podstawę dokonania wypłaty świadczenia.

Tak samo wynika z objaśnień podatkowych Ministerstwa Finansów z 30 grudnia 2022 r., pt. „Oświadczenia i wnioski mające wpływ na wysokość zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczanych przez płatników tego podatku” (objaśnienia te opisaliśmy w BI nr 3 z 20 stycznia 2023 r.).

Zatem, w sytuacji gdy pracownik złożył pracodawcy oświadczenie (np. PIT-2) o stosowaniu mu kwoty zmniejszającej podatek oraz podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, to przy obliczaniu zaliczki na podatek od wynagrodzenia wypłaconego tej osobie po ustaniu stosunku, pracodawca – co do zasady – nie stosuje już kwoty zmniejszającej podatek oraz podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Przy czym, jak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 23 marca 2023 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.1095.2022.2.MN, podatnik po ustaniu stosunku pracy może złożyć płatnikowi „nowe” oświadczenie. Organ podatkowy w interpretacji tej stwierdził, że:

„(...) Sam fakt ustania stosunku prawnego pomiędzy stronami danej umowy nie powoduje, że strony tego stosunku przestają być w relacji płatnik – podatnik.

Literalne brzmienie przepisu nie wyklucza możliwości składania wniosków i oświadczeń po ustaniu stosunku prawnego będących podstawą wypłaty podatnikowi należnych mu świadczeń.

Wobec powyższego – po ustaniu danego stosunku prawnego – podatnik nie traci uprawnień do złożenia płatnikowi oświadczeń i wniosków, które mogłyby mieć wpływ na obliczenie zaliczki na podatek dochodowy od świadczeń dokonywanych po ustaniu ww. stosunku. (...)”

Podsumowanie

W świetle powyższego, jeśli byłby pracownik chciałby, aby był pracodawca przy obliczaniu zaliczki na podatek od wynagrodzenia wypłaconego mu po ustaniu zatrudnienia zastosował kwotę zmniejszającą podatek i podwyższone koszty uzyskania przychodów, może on złożyć „ponownie” oświadczenie w tej sprawie.

2.2. Zatrzymanie części zaliczki na poczet świadczonej usługi a przychód podatkowy

- ☒ *Przedsiębiorca świadczy usługi stolarskie (montaż schodów). Od klientów, z którymi zawiera umowy na montaż schodów, pobiera zaliczki na materiał, który musi zakupić, aby wykonać schody. Pozostała kwota jest wplacana po wykonaniu usługi. Czy w przypadku, gdy klient się rozmyśli i zrezygnuje z usługi, przedsiębiorca może zwrócić tylko część zaliczki (tj. po potrąceniu kosztów materiału i wykonanej pracy)? Kiedy w takim przypadku powstaje przychód podatkowy?*

W sytuacji wskazanej w pytaniu przedsiębiorca może zatrzymać część zaliczki. Na moment tego zatrzymania powinien rozpoznać przychód podatkowy.

Regulacje kodeksowe

Do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061) o zleceniu. Tego typu umowy są z zasady odpłatne, chyba że z umowy lub okoliczności wynika coś innego. Jeżeli nie ma obowiązującej taryfy, a nie umówiono się o wysokość wynagrodzenia, należy się wynagrodzenie odpowiadające wykonanej pracy. W razie usługi odpłatnej wynagrodzenie usługodawcy należy się zasadniczo dopiero po jej wykonaniu. Kwestia ta może jednak zostać uregulowana odmiennie przez strony umowy.

Zgodnie z art. 743 K.c., jeżeli wykonanie usługi wymaga wydatków, usługobiorca powinien na żądanie usługodawcy udzielić mu odpowiedniej zaliczki. Kwestia rozliczenia zaliczki stała się przedmiotem wyroku Sądu Najwyższego z dnia 21 kwietnia 2017 r. wydanego w sprawie o sygn. akt I CSK 371/16. W uzasadnieniu przywołanego orzeczenia zostało wskazane, że w przypadku gdy dający zlecenie udzielił zaliczki zleceniobiorcy na wydatki związane z wykonaniem zlecenia, która to zaliczka następnie została przeznaczona przez przyjmującego zlecenie na wydatki związane z realizacją zlecenia, wówczas dającemu zlecenie nie przysługuje roszczenie o zwrot zaliczki. Może on jednak domagać się wydania wszystkiego tego co przyjmujący zlecenie nabył we własnym imieniu przy wykonywaniu zlecenia. W przypadku natomiast zaniechania lub nienależytego wykonania tego obowiązku, zleceniodawcy przysługuje roszczenie odszkodowawcze. Zwrotu zaliczki można się domagać jedynie, gdy nie zostanie ona wydatkowana w całości lub w części na realizację zlecenia przyjętego przez zleceniobiorcę. Powyższe stanowisko odnosi się również do rozliczenia zaliczki udzielonej przy zawarciu umowy o świadczenie usług.

Niezależnie od powyższego, stosownie do art. 746 K.c., usługobiorca może w każdym czasie wypowiedzieć umowę o świadczenie usług. Niemniej jednak w takim przypadku ma obowiązek zwrócić usługodawcy wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania usługi. W razie usługi odpłatnej ma on ponadto obowiązek uiścić usługodawcy część wynagrodzenia odpowiadającą jego dotychczasowym czynnościom, a jeżeli wypowiedzenie nastąpiło bez ważnego powodu, powinien także naprawić szkodę. Roszczenia z tytułu zaliczek udzielonych osobom, które stale lub w zakresie działalności przedsiębiorstwa trudnią się czynnościami danego rodzaju przedawniają się z upływem 2 lat.

Mając na względzie przywołane przepisy należy uznać, że dopuszczalne jest zatrzymanie zaliczki przez usługodawcę, mimo niewykonania usługi z uwagi na wypowiedzenie umowy przez usługobiorcę.

Zatrzymanie zaliczki a PIT

W myśl art. 14 ust. 1 ustawy o PDOF, przychodami z działalności gospodarczej są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Zgodnie z ogólną zasadą określającą moment powstania przychodu z działalności gospodarczej, uregulowaną w art. 14 ust. 1c ustawy o PDOF, za datę powstania ww. przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOF, do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. Wyjątkiem są tu wpłaty na poczet dostaw towarów i usług podlegające zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadku pobrania których za datę powstania przychodu podatnik może uznać dzień pobrania takiej wpłaty, o czym stanowi art. 14 ust. 1j ww. ustawy (kwestię tę tu pomijamy zakładając, że przepis ten nie ma zastosowania w omawianej sprawie).

Wśród organów podatkowych przyjęto się stanowisko, zgodnie z którym o kwalifikacji



otrzymanej zapłaty (zaliczki/przedpłaty) jako przychodu podatkowego decyduje charakter tej zapłaty. Przykładowo, Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 15 czerwca 2022 r., nr O114-KDIP3-1.4011.457.2022.1.MS2 wyjaśnił, że:

„(...) Przyniesienie uważane za przychód podatkowy musi mieć charakter definitywny, podczas gdy przedpłata, zaliczka nie mają takiego charakteru ze względu na każdorazową możliwość ich zwrotu przed terminem wykonania usług, na poczet których zostały wpłacone. Fakt, że dana wpłata stanowi zaliczkę (przedpłatę) na poczet konkretnej usługi, która zostanie wykonana w następnym okresie sprawozdawczym, musi zatem wynikać z postanowień zawartej umowy i powinien znaleźć odzwierciedlenie w treści dokumentacji.

Co do zasady zatem, kwoty otrzymanych zaliczek nie stanowią przychodu dla celów podatku dochodowego. Jeżeli jednak otrzymana zapłata ma charakter definitywny i ostateczny, tj. z góry następuje zapłata za zakupiony towar lub wykonanie usługi, to (...) zapłata ta jako związana z uregulowaniem należności przed wysłaniem towaru lub wykonaniem usługi, nie może być potraktowana jako nieuznana za przychody podatkowe (...). Otrzymana zapłata (uregulowana należność) niemająca charakteru zaliczki (przedpłaty), podlegającej późniejszym terminie rozliczeniu lub zwrotowi, stanowi bowiem już w momencie jej otrzymania lub utraty przez nią charakteru zaliczki – przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. (...)”

Przychodami z działalności gospodarczej mogą być zatem wyłącznie te należności, które mają definitywny i trwały charakter. Otrzymanie zaliczki – co do zasady – nie powoduje więc powstania przychodu podatkowego. W naszej ocenie, tak należy również traktować zaliczki wpłacane na poczet wykonania usługi, o której mowa w pytaniu. Na moment otrzymania zaliczki, wpłata taka nie ma bowiem charakteru trwałego (definitywnego) i podlega rozliczeniu przy ustalaniu ostatecznej kwoty należności (bądź w momencie rezygnacji z wykonania usługi). Tym samym w omawianej sytuacji, jeśli usługa zostanie zakończona

(zrealizowana), przychód powstanie w dacie wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi (chyba że wcześniej zostanie wystawiona faktura albo uregulowana należność). Natomiast w sytuacji, gdyby doszło do „zerwania” umowy i przedsiębiorca zatrzymał część otrzymanej wcześniej zaliczki (bądź całą jej kwotę) tytułem zakupionych materiałów/wykonanej pracy, to na moment zatrzymania tej kwoty powinien rozpoznać w tej części przychód podatkowy.

2.3. Udostępnienie nieruchomości spółce cywilnej przez wspólników, którzy są jej współwłaścicielami

☒ *Dwie osoby fizyczne założyły spółkę cywilną. Dysponują oni nieruchomością „warsztatową”. Jej współwłaścicielami są cztery osoby fizyczne (dwa małżeństwa), tj. wspólnicy spółki cywilnej i ich małżonki. Jaką czynność mają podjąć wspólnicy, aby mogli korzystać z tej nieruchomości na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej w ramach spółki cywilnej? Czy może być to najem lub użyczenie? A jeśli tak – jakie skutki w podatku dochodowym powstaną w sytuacji zawarcia jednej z takich umów?*

Użyczenie/najem nieruchomości spółce cywilnej – regulacje kodeksowe

Wspólnicy będący dwójką z czwórki współwłaścicieli nieruchomości „warsztatowej” mogą ją wynająć lub użyczyć spółce. Przy tym w przypadku spółki cywilnej należy mieć na uwadze, że spółka ta na gruncie prawa cywilnego jest wyłącznie umową łączącą wspólników, nie jest natomiast podmiotem prawa odrębnym od nich. Dlatego też stronami zawieranych umów są wszyscy wspólnicy. Spółka cywilna nie może we własnym imieniu nabywać praw, w tym własności nieruchomości i innych praw rzeczowych. Nabywcami mogą być wspólnicy. Co istotne, ich majątek objęty jest szczególnym reżimem prawnym, tj. współwłasnością łączną, do której należy stosować przepisy Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061) dotyczące spółki cywilnej, w tym w szczególności art. 863 K.c.

Dopuszczalne jest użyczenie czy wynajęcie tej nieruchomości wspólnikom spółki cywilnej odpowiednio na podstawie umowy użyczenia czy umowy najmu. W takim przypadku stronami umowy będą jako:

– użyczający/wynajmujący – w zależności od decyzji współwłaścicieli wszyscy jej współwłaściciele (4 osoby) albo tylko ci współwłaściciele, którzy są wspólnikami za zgodą swoich małżonek na użyczenie/wynajem nieruchomości zgodnie z art. 36 § 2 i art. 37 § 1 pkt 1 K.r.o. (2 osoby)

i

– biorący w użyczenie/najemcy – wspólnicy spółki cywilnej (2 osoby).

Są to te same osoby (częściowo te same osoby), ale w praktyce taka umowa jest dopuszczalna w przypadku wspólników spółki cywilnej, których majątek jest wyodrębniony na zasadach wskazanych w art. 863 K.c. (współwłasność łączna wspólników spółki cywilnej). NSA przesądził, że organy podatkowe są uprawnione do oceniania ich skutków podatkowych (wyrok NSA z 2 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2627/16).

Są też inne opcje. Dotyczą one ustanowienia użytkowania (ograniczonego prawa rzeczowego), czy wniesienia wkładu do używania albo na własność. W świetle art. 862 K.c., jeżeli wspólnik zobowiązał się wnieść do spółki własność rzeczy (w tym np. udział we współwłasności nieruchomości), do wykonania tego zobowiązania, jak również do odpowiedzialności

z tytułu rękojmi oraz do niebezpieczeństwa utraty lub uszkodzenia rzeczy stosuje się odpowiednio przepisy o sprzedaży. Jeżeli rzeczy mają być wniesione tylko do używania, stosuje się odpowiednio w powyższym zakresie przepisy o najmie.

Przy przeniesieniu prawa własności (wniesieniu udziału nieruchomości do majątku wspólnego współników spółki cywilnej) konieczne jest zachowanie formy aktu notarialnego. Wówczas nieruchomość do spółki cywilnej wnoszą małżonkowie będący współnikami, za zgodą swoich współmałżonków (art. 36 § 2 i art. 37 § 1 pkt 1 K.r.o. – regulacje te dotyczą sytuacji, gdy udział w nieruchomości objęty jest majątkiem wspólnym małżonków, a zatem gdy istnieje między nimi wspólność ustawowa). Na skutek tej czynności zmieni się krąg współwłaścicieli, tj. współwłaścicielami nieruchomości zostaną współnicy spółki cywilnej, nieruchomość objęta zostanie majątkiem wspólnym współników na zasadach wynikających z art. 863 K.c.

Zgoda drugiego małżonka (innego niż tego, który jest współnikiem) jest potrzebna także w sytuacji, gdy nieruchomość ma być wniesiona jako wkład „tylko” do używania (art. 37 § 1 pkt 1 K.r.o.), z tym że wówczas nie ma konieczności zachowania formy aktu notarialnego.

Wspólnicy będą mogli korzystać z nieruchomości też, gdy właściciel/-le nieruchomości ustanowi/-ą na ich rzecz ograniczone prawo rzeczowe jej użytkowania, tj. prawo do jej używania i pobierania pożytków (art. 244 i następne K.c.). W takim przypadku niezbędne jest dochowanie formy aktu notarialnego dla oświadczenia właściciela ustanawiającego prawo.

Udostępnienie nieruchomości spółce cywilnej – skutki w PIT

W przypadku spółki cywilnej osób fizycznych podatnikami takiej spółki są jej wspólnicy, a nie ta spółka. Osoby takie, na podstawie art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o PDOF, przychody i koszty uzyskania przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną ustalają proporcjonalnie do ich prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

• Umowa użyczenia

W sytuacji korzystania z nieruchomości na podstawie umowy użyczenia – dla celów podatku dochodowego – zawarcie takiej umowy zasadniczo skutkuje powstaniem przychodu z nieodpłatnych świadczeń u osoby biorącej rzecz do używania. Jeśli rzecz ta jest wykorzystywana na potrzeby działalności gospodarczej biorącego, to takie świadczenie kwalifikuje się u niego do przychodów z tej działalności (art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PDOF).

Z pisma Ministerstwa Finansów (dalej: MF) z 12 stycznia 2018 r. stanowiącego odpowiedź na pytanie naszego Wydawnictwa w zakresie skutków podatkowych w przypadku nieodpłatnego udostępnienia rzeczy spółce cywilnej przez jej współnika wynika, że przysporzenie z tego tytułu powstaje u pozostałych współników (przychód nie powstaje u współnika, który udostępnił tę rzecz, gdyż jest to świadczenie na rzecz samego siebie).

W sytuacji opisanej w pytaniu najprostszym rozwiązaniem byłoby, aby użyczającymi byli jedynie wspólnicy spółki (za zgodą małżonek). W tym przypadku – w naszej opinii – przychód powstanie u każdego współnika korzystającego z „obcej” części nieruchomości, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku.

Wartość przychodu z ww. nieodpłatnego świadczenia (udostępnienia lokalu/budynku) należy ustalić uwzględniając równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu/budynku.

Naszym zdaniem, wartość przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia u każdego wspólnika należy ustalić przyjmując wartość świadczenia od drugiego wspólnika i następnie zastosować proporcję udziałów w spółce, co obrazuje poniższy przykład.

Przykład

Wspólnicy spółki cywilnej (niespokrewnione osoby fizyczne) są właścicielami nieruchomości (budynku warsztatowego), każdy z nich po 1/2 udziału w tej nieruchomości. Udział w ww. spółce każdego z nich wynosi po 50%. Wspólnicy użyczyli tę nieruchomość spółce cywilnej do prowadzenia w niej działalności spółki.

Równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego budynku wynosi 2.000 zł/m-c.

Z uwagi na to, iż udziały w nieruchomości i udziały w spółce każdego ze wspólników są równe, naszym zdaniem, każdy z nich powinien ustalić miesięczny przychód w wysokości 500 zł, tj.: $2.000 \text{ zł} \times 1/2$ (udział w nieruchomości) $\times 1/2$ (udział w zysku spółki).

Należy wspomnieć, iż w przypadku gdyby stronami umowy użyczenia były osoby zaliczone do I lub II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, wartość ww. przychodu korzystałaby ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o PODOF. Przypomnijmy, iż do grupy I zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów, natomiast do grupy II – zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych.

• Umowa najmu

Odnosząc się do umowy najmu ww. nieruchomości należy wskazać, iż MF w odpowiedzi z 28 marca 2018 r. przesłanej do naszego Wydawnictwa wyjaśniło, że z uwagi na brak podmiotowości prawnej spółki cywilnej, wydatki poniesione na wynajęcie np. lokalu od jednego ze wspólników takiej spółki nie mogą stanowić kosztów podatkowych dla tego wspólnika. Uiszczanie czynszu najmu w tej części należy uznać za świadczenie wspólnika spółki cywilnej na rzecz samego siebie. Natomiast u pozostałych wspólników czynsz najmu jest kosztem uzyskania przychodów.

Podobnie jak w przypadku umowy użyczenia, z uwagi na to, że współwłaścicielami lokalu są dwaj wspólnicy (łącznie z małżonkami, które – jak zakładamy – wyrażą zgodę na najem), koszty uzyskania przychodu z tytułu wydatków na wynajem nieruchomości (w części, w jakiej ten drugi wspólnik jest jej współwłaścicielem) należy rozpoznać u każdego wspólnika ww. spółki, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku.

Należy dodać, że zawarcie umowy najmu będzie również skutkowało powstaniem przychodu z tego tytułu u każdej osoby będącej współwłaścicielem tej nieruchomości (w części, w jakiej nie będzie to świadczenie dla samego siebie). Przychód ten będzie kwalifikowany do przychodów z najmu składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą – tzw. najmu prywatnego, określonych w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PODOF. Dochody osiągnięte przez podatników z ww. źródła są opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym (art. 9a ust. 6 ww. ustawy).

VII. ŚRODKI TRWAŁE

1. Wartość początkowa oraz amortyzacja środków trwałych otrzymanych w spadku – interpretacja KIS

Wartość początkową środków trwałych nabytych w drodze spadku należy określić według wartości rynkowej z dnia nabycia spadku. Naliczane następnie odpisy amortyzacyjne od takich środków trwałych stanowią będą koszty uzyskania przychodów. Nie znajduje tu zastosowania zasada kontynuacji amortyzacji.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 lipca 2024 r., nr 0115-KDIT3.4011.502.2024.1.PS)

Stan faktyczny oraz stanowisko podatnika

Podatnik jako zarządca sukcesyjny w firmie po zmarłym ojcu (zajmującej się działalnością polegającą na wynajmie lokali) posiadał jako środki trwałe lokale użytkowe, od których dokonywał odpisów amortyzacyjnych. Podatnik zamierzał po zamknięciu firmy ojca jako jedyny spadkobierca osobiście kontynuować działalność gospodarczą, w związku z czym zwrócił się do organu podatkowego z następującymi pytaniami:

- 1) Czy jako spadkobierca będzie mógł nadal amortyzować lokale na zasadzie kontynuacji, czy wprowadzić je do ewidencji środków trwałych od nowa?
- 2) Jeśli amortyzacja będzie mogła być naliczana od nowa, to jak ustalić wartość początkową? Czy to powinna być ta sama wartość, która była w firmie ojca?
- 3) Z jaką datą należy przyjąć środki trwałe do firmy?
- 4) Jaką stawkę amortyzacji należy przyjąć?

Zdaniem podatnika, ma on prawo jako spadkobierca do pełnej amortyzacji środków trwałych, których wartość powinna zostać ustalona w oparciu o wartość rynkową z dnia otwarcia spadku (śmierci spadkodawcy). Natomiast rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych powinno się rozpocząć z miesiącem następującym po miesiącu wprowadzenia składników do ewidencji środków trwałych, zaś wpis do tej ewidencji powinien nastąpić najpóźniej w miesiącu oddania ich do używania w prowadzonej działalności.

W kwestii stawki amortyzacyjnej zasadniczo powinna ona wynieść 2,5% rocznie.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe i jednocześnie przypomniał, że stosownie do art. 22g ust. 1 pkt 3 i ust. 8 ustawy o PDOF, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

Natomiast w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny zastosowanie znajdzie art. 22g ust. 15 ww. ustawy o PDOF. Na podstawie tego przepisu, łączną wartość początkową nabytych w taki sposób środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn.

Jak zaznaczył organ podatkowy, wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych, o której mowa w przywołanym przepisie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Odnosząc się zatem do sposobu ustalenia wartości początkowej środków trwałych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, którego działalność w omawianym przypadku będzie kontynuował podatnik, organ podatkowy wskazał, że w przedmiotowej sprawie należy ustalić tak, jakby ojciec przed śmiercią nie amortyzował tych środków trwałych, ponieważ nie znajdzie tu zastosowania zasada kontynuacji wartości początkowej oraz odpisów amortyzacyjnych. Innymi słowy, nabyte w drodze spadku środki trwałe wchodzące uprzednio w skład przedsiębiorstwa w spadku, w ocenie organu podatkowego, należy wycenić według wartości rynkowej z dnia nabycia spadku, z uwzględnieniem ww. art. 22g ust. 15 ustawy.

W kwestii dokonywania odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy przywołał art. 22 ust. 8 ustawy o PDOF, zgodnie z którym kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o. Wskazując na konieczność uwzględnienia art. 23 ustawy organ podatkowy przywołał art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) ww. ustawy, z którego wynika, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku.

Organ podatkowy podkreślił, że w zakresie pojęcia „nabycie w drodze spadku” mieszczą się te sytuacje, w których własność przechodzi na spadkobiercę w drodze dziedziczenia, w wyniku zdarzenia, jakim jest otwarcie spadku (śmierć spadkodawcy).

Natomiast nieodpłatnego nabycia rzeczy i praw majątkowych w wyniku np. umowy o dział spadku nie należy traktować w taki sam sposób, jak nabycie w drodze dziedziczenia. Dział spadku jest bowiem zniesieniem współwłasności, co może doprowadzić do nabycia rzeczy lub praw ponad odziedziczony udział w spadku. W sytuacji, w której spadkobierca – w wyniku działu spadku – nabywa prawa ponad udział przez siebie odziedziczony, dochodzi do przejścia praw majątkowych, które wcześniej w drodze spadku przeszły na innego spadkobiercę. Zgodnie z teorią prawa rzeczowego, przyznanie danej osobie na wyłączną własność rzeczy w drodze zniesienia współwłasności, podziału majątku wspólnego czy działu spadku, jest nabyciem tych rzeczy.

Zatem nabycie nieodpłatnie, np. w drodze działu spadku, nie daje możliwości zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast od wartości początkowej środków trwałych, które nabyto w drodze spadku odpisy amortyzacyjne mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Tak więc w omawianej sprawie odpisy amortyzacyjne od nabytych w spadku środków trwałych stanowić będą koszty uzyskania przychodów. Organ podatkowy ponadto stwierdził, że rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych powinno nastąpić z miesiącem następującym po miesiącu wprowadzenia środków trwałych do ewidencji środków trwałych, zaś wpis do tej ewidencji powinien nastąpić najpóźniej w miesiącu oddania ich do użytkowania.

Odnosząc się do kwestii stawek amortyzacyjnych organ podatkowy zauważył, że stosownie do art. 22i ust. 1 ustawy o PDOF, odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych, który dla budynków niemieszkalnych wyznacza stawkę amortyzacji równą 2,5% rocznie.

2. Jednorazowy odpis amortyzacyjny środka trwałego używanego sezonowo

W lipcu 2024 r. nabyliśmy i wprowadziliśmy do ewidencji urządzenie, które będzie wykorzystywane wyłącznie w okresie letnim (czerwiec – wrzesień br.). Czy mając na uwadze fakt szczególnych regulacji stosowanych przy amortyzacji sezonowej dopuszczalnym jest dokonanie od wartości początkowej takiego urządzenia jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, ograniczonego limitem 100.000 zł? Jeżeli tak, to kiedy można taki odpis naliczyć?

Środek trwały używany sezonowo – na ogólnych zasadach – może zostać zamortyzowany m.in. w ramach jednorazowego odpisu ograniczonego limitem 100.000 zł. Dokonuje się go nie wcześniej niż w miesiącu, w którym nabyty środek trwały zostaje wprowadzony do ewidencji. Należy jednak pamiętać, że w takim przypadku jednorazowy odpis stosuje się wyłącznie do nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT.

2.1. Podstawowe zasady amortyzacji środków trwałych używanych sezonowo

Zgodnie z generalną zasadą, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji środków trwałych, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (por. art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF i art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP).

W odniesieniu do środków trwałych używanych sezonowo obowiązują szczególne przepisy, z których wynika, że odpisów amortyzacyjnych od używanych sezonowo środków trwałych dokonuje się w okresie ich wykorzystywania, przy czym wysokość miesięcznego odpisu ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku. Należy pamiętać, że ten drugi sposób wydłuża okres amortyzacji środka trwałego w porównaniu do sposobu pierwszego, a także „zwykłej” (miesięcznej) amortyzacji liniowej (por. art. 22h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF i art. 16h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOP).

Odnosząc powyższe do sytuacji, o której mowa w pytaniu, podatnik mógłby rozpocząć naliczanie amortyzacji na ogólnych zasadach dotyczących środków trwałych używanych sezonowo od następnego miesiąca po jego wprowadzeniu do ewidencji, czyli od sierpnia br. W 2024 r. podatnik mógłby dokonać poza odpisem za sierpień br. kolejnego odpisu za wrzesień br., co oznacza, że w bieżącym roku środek trwały byłby amortyzowany przez dwa miesiące (tj. sierpień br. i wrzesień br.). Miesięczny odpis byłby ustalony – zgodnie z wy-

borem podatnika – poprzez podzielenie rocznej amortyzacji ustalonej według metody liniowej przez liczbę miesięcy w sezonie (tu: 4 m-ce) albo podzielenie rocznej amortyzacji przez 12 miesięcy.

Na ogólnych zasadach, w przypadku gdy wartość początkowa środka trwałego używanego sezonowo nie przekracza 10.000 zł, podatnicy mogą również – zamiast amortyzacji liniowej – dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania środka trwałego do używania albo w miesiącu następnym. Mogą również nie dokonywać amortyzacji, a wydatki poniesione na nabycie środka trwałego odnieść w koszty uzyskania przychodów miesiąca, w którym oddano go do używania.

2.2. Jednorazowy odpis amortyzacyjny w przypadku sezonowego wykorzystania środka trwałego

Nie ulega wątpliwości, że oprócz ww. szczególnych zasad amortyzacji środków trwałych używanych sezonowo podatnicy mogą w odniesieniu do takich środków trwałych stosować jednorazowe odpisy amortyzacyjne. Mogą to być wymienione w pytaniu jednorazowe odpisy ograniczone limitem 100.000 zł albo zamiennie jednorazowe odpisy przeznaczone dla małych podatników oraz podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej ograniczone limitem 50.000 euro (w 2024 r. limit ten w przeliczeniu na złote wynosi 230.000 zł).

Przypomnijmy że:

- jednorazowe odpisy ograniczone limitem 100.000 zł mają zastosowanie do wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych. Kwota 100.000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów,
- jednorazowo odpisy ograniczone limitem 50.000 euro (w 2024 r. 230.000 zł) mogą być stosowane do wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych.

Zaznaczmy, że niezależnie, czy jednorazowy odpis amortyzacyjny zostanie ograniczony limitem w wysokości 100.000 zł czy 50.000 euro, odpisu dokonuje się nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Jeżeli odpis jednorazowy nie „pokryje” całej wartości początkowej środka trwałego, dalszych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się – na ww. zasadach dotyczących sezonowych środków trwałych – od następnego roku podatkowego.

W przypadku jednorazowego odpisu ograniczonego limitem w wysokości 100.000 zł odpowiedniemu uwzględnieniu musi podlegać ewentualna wpłata na poczet nabycia środka trwałego, o ile taka wpłata została dokonana oraz zaliczono ją do kosztów uzyskania przychodów.

Przykład

W lipcu 2024 r. podatnik bez dokonywania wpłat zaliczkowych zakupił i wprowadził do ewidencji, w celu wykorzystania w działalności sezonowej w okresie czerwiec-wrzesień br., fabrycznie nowe urządzenie, które zostało zaliczone do środków trwałych i sklasyfikowane w grupie 5 KŚT o wartości początkowej 180.000 zł.

Jednorazowy odpis amortyzacyjny ograniczony limitem 100.000 zł został dokonany w lipcu br., tj. w miesiącu wprowadzenia urządzenia do ewidencji środków trwałych.

Kolejnych odpisów niezamortyzowanej części wartości początkowej podatnik dokona dopiero w okresie czerwiec-wrzesień 2025 r.

Przyjmując, że stawka amortyzacyjna takiego środka trwałego, zgodnie z Wykazem rocznych stawek amortyzacyjnych wynosi 20% rocznie, ustalenie odpisów amortyzacyjnych za 2025 r. będzie mogło przebiegać następująco:

1) roczny odpis według metody liniowej za cały rok:

$$180.000 \text{ zł} \times 20\% = 36.000 \text{ zł},$$

2) miesięczny odpis amortyzacji sezonowej w 2025 r. (naliczany przez 4 miesiące sezonu) – ustalony zgodnie z wyborem podatnika:

a) przez podzielenie rocznej amortyzacji liniowej przez liczbę miesięcy w sezonie (tu: 4 miesiące): $36.000 \text{ zł} : 4 = 9.000 \text{ zł}$ albo

b) przez podzielenie rocznej amortyzacji liniowej przez 12 miesięcy: $36.000 \text{ zł} : 12 = 3.000 \text{ zł}$.

Podobnie będą przebiegały odpisy w kolejnych latach podatkowych, aż do pełnego zamortyzowania, co nastąpi – przy założeniu 20% stawki amortyzacyjnej oraz podziale rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie – najwcześniej w 2027 r.

VIII. INNE PODATKI I OPŁATY

1. NSA w uchwale rozstrzygnie, jak ustalać podstawę opodatkowania PCC przy przekształceniu spółek

Opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (PCC) podlegają m.in. umowy spółki i jej zmiany (jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania tym podatkiem). Stawka podatku od ww. czynności wynosi 0,5%.

Tak wynika z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) i pkt 2 oraz art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 295).

Umowa spółki oraz jej zmiana podlega ww. podatkowi, jeżeli w chwili dokonania czynności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej znajduje się:

- 1) w przypadku spółki osobowej – siedziba tej spółki;
- 2) w przypadku spółki kapitałowej:
 - a) rzeczywisty ośrodek zarządzania albo
 - b) siedziba tej spółki – jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

Za zmianę umowy spółki rozumie się m.in. przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Podstawą opodatkowania jest wówczas wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapi-

Dla Prenumeratorów GOFIN



Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie www.przepisy.gofin.pl

tałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia (patrz: art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f) ww. ustawy). Przy czym część wkładów, która była wcześniej opodatkowana PCC, jest zwolniona od tego podatku (art. 9 pkt 11 lit. a) ww. ustawy).

W praktyce są jednak spory, jak ustalać ww. podstawę opodatkowania PCC w przypadku zmiany formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej, np. przekształcenia spółki osobowej w inną spółkę osobową. Wątpliwość dotyczy tego, czy PCC trzeba zapłacić tylko od zwiększonego majątku spółki powstałej z przekształcenia (tj. od nowych wkładów do spółki), czy od całego majątku przekształcanej spółki (poza wkładami już opodatkowanymi). Sprawa okazała się na tyle wątpliwa, że będzie rozstrzygana przez NSA w uchwale 7 sędziów (patrz: postanowienie NSA z 26 czerwca 2024 r., sygn. akt III FSK 1234/22). NSA w składzie poszerzonym ma odpowiedzieć na pytanie:

„(...) Czy w przypadku przekształcenia spółki osobowej w inną spółkę osobową, pod pojęciem wkładów, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f) ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (...) należy rozumieć wyłącznie wkłady wniesione przez współników spółki, czy również mienie nabyte przez spółkę przekształcaną w czasie jej istnienia, w rozumieniu art. 28 Kodeksu spółek handlowych (...).”

Do czasu rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia prawnego NSA odroczył rozpoznanie sprawy.

2. Darowizna nieruchomości należącej do wspólnego majątku małżeńskiego a zwolnienie z podatku – interpretacja KIS

Otrzymanie w formie darowizny nieruchomości należącej do wspólnego majątku małżeńskiego siostry i szwagra, na podstawie umowy zawartej z siostrą, za zgodą szwagra, podlega zwolnieniu z podatku od spadków i darowizn w całości.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4015.123.2024.1.ASZ)

Stan faktyczny

Wnioskodawczyni miała otrzymać od siostry, w drodze umowy darowizny, m.in. dwie działki z rozpoczętymi budowlami domów. Nieruchomości te wchodziły w skład wspólności majątkowej małżeńskiej siostry i jej męża. Mąż siostry miał wyrazić zgodę na dokonanie ww. darowizny.

Wnioskodawczyni zapytała organ podatkowy, czy dokonana na jej rzecz darowizna nieruchomości należących do wspólnego majątku małżeńskiego siostry i szwagra będzie w całości zwolniona z podatku od spadków i darowizn. Jej zdaniem, cała wartość dokonanej darowizny powinna podlegać zwolnieniu z ww. podatku, gdyż umowa darowizny będzie zawarta wyłącznie między siostrami, a szwagier jedynie wyraził zgodę na dokonanie darowizny.

Stanowisko Dyrektora KIS

Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawczyni za prawidłowe. Wskazał, iż podatkwowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. darowizny, polecenia darczyńcy (art. 1

ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn; Dz. U. z 2024 r. poz. 596).

W myśl art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Dyrektor KIS wyjaśnił, że darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu przysporzenia majątkowego bez ekwiwalentu i polega najczęściej na przesunięciu jakiegoś dobra majątkowego z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego. Świadczenie ma charakter nieodpłatny, gdy druga strona umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Do zawarcia umowy darowizny, tak jak każdej innej umowy, niezbędne jest zgodne oświadczenie złożone przez obie strony umowy. Umowa darowizny dochodzi do skutku dopiero z chwilą złożenia oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny.

Na gruncie podatku od spadków i darowizn obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Przy nabyciu w drodze darowizny obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, zwolnione od podatku jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku (z pewnym zastrzeżeniem).

Obowiązek ww. zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy:

- wartość majątku ostatnio nabytego doliczona do wartości majątku nabytego dotychczas od tej samej osoby lub po tej samej osobie w roku, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, i w okresie 5 lat poprzedzających ten rok nie przekracza kwoty wolnej od podatku, określonej w art. 9 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy (obecnie 36.120 zł) lub
- nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron.

Stosownie do art. 158 K.c., umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. To samo dotyczy umowy przenoszącej własność, która zostaje zawarta w celu wykonania istniejącego uprzednio zobowiązania do przeniesienia własności nieruchomości; zobowiązanie powinno być w akcie wymienione.

Zgodnie z art. 37 § 1 pkt 4 oraz § 2 i 4 ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania darowizny z majątku wspólnego, z wyjątkiem drobnych darowizn zwyczajowo przyjętych. Ważność umowy, która została zawarta przez jednego z małżonków bez wymaganej zgody drugiego, zależy od potwierdzenia umowy przez drugiego małżonka. Jednostronna czynność prawna dokonana bez wymaganej zgody drugiego małżonka jest nieważna.

Odnosząc się do sytuacji Wnioskodawczyni organ podatkowy stwierdził:

„(...) w kontekście opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn przedmiotowej darowizny zgoda taka (drugiego małżonka, o której mowa w ww. przepisach K.r.o. – przyp. red.) będzie neutralna podatkowo; w żaden sposób nie powodując, iż mąż Pani siostry stanie się

stroną umowy darowizny zawartej między Panią a Pani siostrą. Z treści przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego wynika bowiem, że zgoda małżonka jest niezbędna dla stwierdzenia ważności jednostronnej czynności drugiego małżonka, w przypadku gdy jej przedmiotem są składniki objęte wspólnością majątkową. Z faktu tego nie można jednak wywodzić, że wyrażając taką zgodę drugi z małżonków również staje się stroną umowy darowizny.

Podsumowując, dokonanie darowizny działek (...) przez Pani siostrę na Pani rzecz z majątku wspólnego Pani siostry i jej męża, za zgodą męża, będzie w całości podlegało zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. (...)”

IX. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE

1. Wypłata czternastych emerytur – informacja ZUS

ZUS w dniu 13 sierpnia 2024 r. na swojej stronie internetowej (www.zus.pl) zamieścił informację na temat terminu wypłaty pierwszych czternastych emerytur. Jak czytamy w tej informacji:

„We wrześniu ZUS wypłaci czternaste emerytury. Niektórzy seniorzy dostaną je wcześniej, bo już pod koniec sierpnia.

Kolejne dodatkowe roczne świadczenie pieniężne dla emerytów i rencistów od ubiegłego roku jest wpisane na stałe do kalendarza wypłat świadczeniobiorców. Miesiąc wypłaty określa za każdym razem Rada Ministrów nie później niż do 31 października danego roku. W tym roku tzw. czternastka zostanie wypłacona we wrześniu. Niektórzy seniorzy dostaną ją wcześniej.

Czternasta emerytura będzie wypłacana z urzędu. Nie trzeba będzie składać żadnych wniosków. Osoby uprawnione, czyli takie, które mają prawo do świadczenia długoterminowego na dzień 31 sierpnia 2024 r., otrzymają ją wraz z emeryturą, rentą czy innym świadczeniem długoterminowym przysługującym za wrzesień. Ponieważ 1 września w tym roku wypada w niedzielę, osoby, które powinny dostać świadczenie tego dnia, dostaną je wcześniej – ZUS wypłaci pieniądze w piątek 30 sierpnia.

W tym roku czternastka w pełnej wysokości wyniesie 1.780,96 zł brutto, czyli tyle, ile wynosi obecnie minimalna emerytura. Na pełną kwotę mogą liczyć osoby, których świadczenie podstawowe, np. emerytura lub renta, nie przekracza 2.900 zł brutto. W przypadku osób ze świadczeniem głównym między 2.900 zł a 4.630,96 zł brutto, czternastka zostanie zmniejszona zgodnie z zasadą złotówka za złotówkę. Na przykład do emerytury 3.500 zł brutto, czternastka będzie przysługiwać w kwocie mniejszej o 600 zł, czyli 1.180,96 zł brutto. Świadczenie nie będzie jednak przyznawane, jeśli kwota czternastej emerytury będzie niższa niż 50 zł. To oznacza, że czternastki nie otrzymają osoby, których emerytura czy renta jest wyższa od kwoty 4.630,96 zł brutto. Czternastki nie otrzymają osoby ze świadczeniem, którego wypłata będzie zawieszona na dzień badania prawa do czternastki (31 sierpnia 2024 r.), np. z powodu przekroczenia limitów dorabiania.

Czternasta będzie wolna od potrąceń, np. zajęć komorniczych. Nie będzie wliczać się do dochodu przy ubieganiu się o pomoc społeczną, alimenty czy 500 plus dla osób niesamodzielnymi. Ze świadczenia zostaną pobrane tylko składka zdrowotna i zaliczka na podatek dochodowy. Emeryt, który otrzymuje świadczenie w kwocie minimalnej (1.780,96 zł brutto) otrzyma dwie wypłaty w kwocie łącznie 3.114,35 zł netto. (...)”

2. Rekompensata z tytułu rozwiązania stosunku pracy a zwolnienie ze składek ZUS – interpretacja ZUS

Kwota dobrowolnej rekompensaty wypłaconej zwalnianemu pracownikowi nie podlega składkom ZUS, jeśli jej wypłata pozostaje w bezpośrednim oraz nierozzerwalnym związku z rozwiązaniem stosunku pracy.

(interpretacja indywidualna ZUS Oddział w Lublinie z 5 lipca 2024 r., znak: DI/200000/43/616/2024)

Stan faktyczny

Przedsiębiorca planował rozwiązać z pracownikiem umowę o pracę na mocy porozumienia stron. Oprócz należnych świadczeń ze stosunku pracy zamierzał wypłacić temu pracownikowi rekompensatę z tytułu rozwiązania umowy o pracę w wysokości pięciokrotności jego wynagrodzenia określonego w umowie o pracę. Przedsiębiorca, z uwagi na stan zatrudnienia, nie był obowiązany do utworzenia regulaminu wynagradzania. Warunki umowy o pracę nie przewidywały zasad naliczania i wypłacania tego typu rekompensat. Wypłata ww. rekompensaty miała nastąpić na zasadzie pełnej dobrowolności w bezpośrednim związku z rozwiązaniem umowy o pracę. Decyzja o wypłacie tego świadczenia miała wynikać z treści porozumienia stron zawartego z pracownikiem w sprawie rozwiązania z nim umowy o pracę, w ramach swobody umów. Wypłata rekompensaty miała nastąpić w dwóch transzach.

Przedsiębiorca zapytał organ rentowy, czy kwota ww. rekompensaty będzie stanowiła podstawę wymiaru składek ZUS dla zwalnianego pracownika.

Stanowisko ZUS

Organ rentowy wskazał, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o PDOF, osiągany przez nich u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z wyłączeniem m.in. przychodów wymienionych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728 ze zm.), zwanego rozporządzeniem składkowym. Zgodnie z § 2 pkt 3 tego rozporządzenia, podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowią odprawy, odszkodowania i rekompensaty wypłacane pracownikom z tytułu wygaśnięcia lub rozwiązania stosunku pracy, w tym z tytułu rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, nieuzasadnionego lub niezgodnego z prawem wypowiedzenia umowy o pracę lub rozwiązania jej bez wypowiedzenia, skrócenia okresu jej wypowiedzenia, niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy.

Organ rentowy wyjaśnił, iż katalog świadczeń wyłączonych z podstawy wymiaru składek ZUS zawarty w ww. przepisie ma charakter otwarty. Powyższe wyłączenie nie dotyczy tylko odpraw czy odszkodowań przysługujących na podstawie przepisów powszechnie obowiązujących, ale również wynikających z porozumień negocjowanych ze związkami zawodowymi na poziomie zakładu pracy lub indywidualnych porozumień zawieranych ze zwalnianymi pracownikami. Decydującą przesłanką w kontekście zwolnienia określonego świadczenia z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne uznaje się istnienie nierozzerwalnej więzi pomiędzy rozwiązaniem stosunku pracy a powstaniem roszczenia o wypłatę określo-

nego świadczenia (bez względu na jego nazwę). Celem ww. świadczenia winno być zrekomensowanie pracownikowi faktu utraty zatrudnienia. Zatem, w przypadku gdy wypłata np. odprawy, odszkodowania czy rekompensaty, pozostaje w bezpośrednim oraz nierozzerwalnym związku z rozwiązaniem lub wygaśnięciem stosunku pracy, ww. § 2 pkt 3 rozporządzenia składkowego znajduje zastosowanie.

Odnosząc się do sytuacji wnioskodawcy organ rentowy stwierdził:

„(...) świadczenie w postaci rekompensaty, jaką zamierza wypłacić pracownikowi przedsiębiorca w związku z podpisaniem przez pracownika umowy o rozwiązaniu umowy o pracę za porozumieniem stron zawartego z pracodawcą, nie będzie stanowiło podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, co powoduje dla przedsiębiorcy również brak obowiązku opłacenia składek na ww. ubezpieczenia. (...)”

Od redakcji:

Podobnie organ rentowy uznał w interpretacji indywidualnej z 11 stycznia 2021 r., znak: DI/100000/43/882/2020 czy z 4 grudnia 2020 r., znak: WPI/200000/43/904/2020.

3. Zapomoga wypłacona pracownikowi w określonych okolicznościach bez składek ZUS

Pracownik naszego zakładu pracy miał wypadek nad jeziorem. Jego obrażenia są na tyle poważne, że będzie przebywał na długim zwolnieniu lekarskim. Pracodawca zamierza przyznać mu zapomogę pieniężną, która choć trochę zrekomensuje jego leczenie. Czy kwota przekazanego wsparcia będzie zwolniona z obciążeń składkowych w ZUS?

Tak. W tym przypadku okoliczności wypłaconego pracownikowi wsparcia finansowego (tu: zapomoga pieniężna) pozwolą na zwolnienie go ze składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w ZUS.

Przyznana i wypłacona zapomoga pieniężna stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o PDOF. Za przychody ze stosunku pracy – w myśl art. 12 ww. ustawy – uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, jak również świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, a także inne nieodpłatne świadczenia lub świadczenia częściowo odpłatne. Stanowią one dla pracownika podstawę wymiaru składek ZUS.

Z treści wskazanej w pytaniu wynika, iż przekazane pracownikowi wsparcie finansowe zostanie wypłacone w związku ze zdarzeniem losowym (wypadek nad jeziorem). Świadczenie to spełnia warunki dla zwolnienia go z podstawy wymiaru składek w ZUS na podstawie § 2 ust. 1 pkt 22 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728 ze zm.).

Dla Prenumeratorów GOFIN



Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie www.przepisy.gofin.pl

Przepis ten zwalnia z podstawy wymiaru składek w ZUS zapomogi losowe wypłacane w przypadku klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby (nie tylko pracownika, ale także członka jego rodziny) lub indywidualnych zdarzeń losowych. Co ważne, zapomoga wypłacana pracownikowi w powyższych okolicznościach korzysta ze zwolnienia składowego bez ograniczenia kwotowego.

X. PRAWO PRACY

1. Charakter umowy w celu przygotowania zawodowego i uprawnienia urlopowe młodocianego

1) Zatrudniliśmy od 1 września 2024 r. pracownika młodocianego. Uczy się w szkole branżowej (1 rok), więc podpisaliśmy z nim umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego. Byliśmy przekonani, że jest to umowa na czas określony, na 3 lata, jednak otrzymaliśmy informację, że zatrudniliśmy tego młodocianego na czas nieokreślony. Czy faktycznie tak jest?

Umowa o pracę w celu przygotowania zawodowego zawierana z pracownikiem młodocianym jest traktowana jako umowa o pracę na czas nieokreślony. Nie stoi temu na przeszkodzie fakt, że w umowie tej wskazany jest okres przygotowania zawodowego młodocianego (powiązany z okresem nauki w szkole).

Młodociani nieposiadający kwalifikacji zawodowych generalnie powinni być zatrudniani na podstawie umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego. Pierwszeństwo tego rodzaju umowy przy zatrudnianiu młodocianych ma związek z koniecznością uzyskania przez nich wspomnianych kwalifikacji, co wymaga łączenia pracy z nauką w szkole. Z tego względu umowa w celu przygotowania zawodowego cechuje się szczególną stabilnością zatrudnienia. Stabilność ta przejawia się m.in. w tym, że jest to umowa, do której stosuje się – z małymi wyjątkami – przepisy o umowie o pracę na czas nieokreślony (art. 194 K.p.).

Jednym z elementów umowy w celu przygotowania zawodowego jest zapis wskazujący konkretny okres (na ogół 3-letni) pobierania przez młodocianego nauki w szkole – umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego są bowiem generalnie zawierane w terminie przyjęć kandydatów do zasadniczych szkół zawodowych (branżowych). Niekiedy pracodawcy wywodzą z takiego zapisu wnioski, że z młodocianym zawarto umowę na czas określony. Jednak zapis o przygotowaniu zawodowym znajduje się w tej umowie wyłącznie z uwagi na to, że wymaga tego art. 195 § 1 K.p. Wprowadza on obowiązek wskazania w umowie w celu przygotowania zawodowego m.in. czasu trwania i miejsca odbywania przygotowania zawodowego. Przepis ten nie uchyla regulacji z art. 194 K.p., zgodnie z którą umowa o pracę w celu przygotowania zawodowego należy do umów na czas nieokreślony.

Tylko w nielicznych przypadkach pracodawcy zatrudniający młodocianych mogą z nimi zawierać umowę o pracę w celu nauki zawodu na czas określony. Takie sytuacje reguluje § 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie przygotowania zawodowego młodocianych i ich wynagradzania (Dz. U. z 2018 r. poz. 2010 ze zm.). Pracodawca na mocy tego przepisu może zawrzeć umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego na czas określony, jednak pod warunkiem, że zatrudnia w celu nauki zawodu większą liczbę młodocianych niż to wynika z jego potrzeb. Umowa musi wówczas obejmować co najmniej okres przygotowania zawodowego. Zakładamy, że w sytuacji przedstawionej w pytaniu taki przypadek nie miał miejsca.

2) *Jaki wymiar urlopu wypoczynkowego przysługuje młodocianym zatrudnionym od 1 września 2024 r.? Czy nabywają urlop po każdym przepracowanym miesiącu (to zatrudnienie jest ich pierwszą pracą zawodową w życiu)?*

Do młodocianych nie mają zastosowania przepisy dotyczące nabywania prawa do urlopu wypoczynkowego w roku kalendarzowym, w którym pracownik po raz pierwszy podjął pracę w ramach stosunku pracy. Taki urlop, zwany niekiedy częściowym, nabywany jest z upływem każdego miesiąca pracy, w ramach wspomnianego roku kalendarzowego. Nabywanie uprawnień urlopowych przez pracowników młodocianych następuje jednak na odrębnych zasadach.

Jak wynika z art. 205 K.p., młodociany nabywa prawo do pierwszego urlopu z upływem 6 miesięcy od rozpoczęcia pierwszej pracy, w wymiarze 12 dni roboczych. Z upływem roku pracy, liczonego od momentu zatrudnienia młodocianego, uzyskuje on prawo do urlopu w wymiarze 26 dni roboczych. Prawo do urlopu po rocznym okresie zatrudnienia nabywane jest niezależnie od prawa do urlopu przysługującego po pół roku pracy. Oba wymiary podlegają sumowaniu i z upływem pierwszego roku nauki zawodu młodociany ma prawo do łącznej 38 dni roboczych urlopu wypoczynkowego (12 dni + 26 dni).

Pierwszy urlop młodocianego jest nabywany z dołu, po przepracowaniu wymaganego okresu. Upływ wymaganego okresu (tu: 6 miesięcy zatrudnienia) jest warunkiem nabycia przez młodocianego prawa do pierwszego urlopu. Jeśli w ciągu pierwszego roku zatrudnienia dojdzie do rozwiązania umowy o pracę, wymiar urlopu zależy od tego, czy młodociany przepracował 6 albo 12 miesięcy (patrz: przykład).

Przykład

Pracownik młodociany rozwiązał umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego w trybie porozumienia stron, po 3 miesiącach pierwszego roku nauki zawodu. Młodociany nie nabył prawa do urlopu, ponieważ nie przepracował wymaganych 6 miesięcy. Gdyby przepracował 6 miesięcy, ale nie przepracował roku, nabyłby prawo do 12 dni urlopu wypoczynkowego. Uzyskanie pełnej puli pierwszego urlopu (38 dni) wymaga przepracowania całego roku (najczęściej od 1 września danego roku do 31 sierpnia roku następnego).

Wymiar kolejnego urlopu pracownika młodocianego wynosi 26 dni roboczych. Prawo do kolejnego urlopu pracownik ten uzyskuje z dniem 1 stycznia każdego roku, o ile tego dnia pozostaje w zatrudnieniu albo w każdym innym pierwszym dniu zatrudnienia w danym roku kalendarzowym. Jednak w roku kalendarzowym, w którym kończy 18 lat, ma prawo do urlopu w wymiarze 20 dni roboczych, jeżeli prawo do urlopu uzyskał przed ukończeniem 18 lat (art. 205 § 2 K.p.).

Przykład

W dniu 1 września 2024 r. zatrudniono młodocianego na podstawie umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego. Pracownik ten nabędzie prawo do 12 dni urlopu z dniem 28 lutego 2025 r. (z upływem 6 miesięcy zatrudnienia), a prawo do 26 dni urlopu z upływem roku pracy, tj. z dniem 31 sierpnia 2025 r. Gdyby przed tym dniem ukończył 18 lat, po roku pracy przysługiwałby mu urlop w wymiarze 20 dni. W przypadku kontynuacji przygotowania zawodowego od 1 stycznia kolejnego roku (czyli od 2026 r.), w zależności od wieku, nabędzie on prawo do kolejnego urlopu w wymiarze 26 dni lub 20 dni.

Młodocianemu uczęszczającemu do szkoły należy udzielić urlopu w okresie ferii szkolnych. Natomiast młodocianemu uczęszczającemu do szkoły, który nie nabył prawa do urlopu przed feriami, należy na jego wniosek udzielić tego urlopu zaliczkowo (zaliczkowe udzielenie urlopu na poczet przyszłych uprawnień urlopowych nie oznacza, że pracownik nabył te uprawnienia przed upływem wymaganego okresu). Na wniosek młodocianego, ucznia szkoły dla pracujących, pracodawca jest obowiązany udzielić mu, w razie potrzeby, w okresie ferii szkolnych również urlopu bezpłatnego w wymiarze nieprzekraczającym łącznie z urlopem wypoczynkowym 2 miesięcy. Okres tego urlopu bezpłatnego podlega wliczeniu do okresu pracy, od którego zależą uprawnienia pracownicze (art. 205 § 4 K.p.).

2. Pobyt na urlopie wychowawczym a możliwość zastosowania dyscyplinarnej z powodu działań konkurencyjnych

Dwa miesiące po rozpoczęciu przez pracownika urlopu wychowawczego okazało się, że pracował on dla konkurencji (bez poinformowania nas o tym fakcie), w związku z czym chcemy z nim rozwiązać umowę o pracę w trybie dyscyplinarnym. Czy możemy zastosować ten tryb, jeżeli ze wspomnianą osobą nie została zawarta umowa o zakazie konkurencji i czy pobyt na urlopie wychowawczym nie będzie tu przeszkodą?

Brak umowy o zakazie konkurencji w trakcie zatrudnienia oraz pobyt pracownika na urlopie wychowawczym nie są przeszkodą do rozwiązania umowy o pracę w trybie bez wypowiedzenia, o ile spełnione będą warunki pozwalające na zastosowanie tego trybu.

Ostatnia ze zgłaszanych w pytaniu wątpliwości ma związek z faktem, iż na podstawie art. 186⁸ K.p. stosunek pracy pracownika korzystającego z urlopu wychowawczego podlega szczególnej ochronie. Zgodnie bowiem z § 1 przywołanego przepisu, pracodawca nie może wypowiedzieć ani rozwiązać umowy o pracę m.in. generalnie w okresie od dnia złożenia przez uprawnionego pracownika wniosku o udzielenie wspomnianego urlopu, aż do dnia jego zakończenia.

Jednocześnie jednak w art. 186⁸ § 2 K.p. dopuszczono możliwość rozwiązania przez pracodawcę umowy z takim pracownikiem m.in. wówczas, gdy zachodzą okoliczności uzasadniające rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Okoliczności, w których pracodawca może zastosować popularną dyscyplinarkę, określa art. 52 K.p. Jedną z nich jest ciężkie naruszenie przez pracownika podstawowych obowiązków pracowniczych. Te zaś wymienione są w art. 100 K.p. W opisanej sytuacji mogło dojść do naruszenia dwóch z nich, a mianowicie:

- 1) obowiązku dbałości o dobro zakładu pracy, ochrony jego mienia oraz zachowania w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę,
- 2) obowiązku przestrzegania tajemnicy określonej w odrębnych przepisach.

Pracownik, o którym mowa w pytaniu, pracował bez wiedzy pracodawcy dla konkurencji. Sam ten fakt nie może jednak stanowić podstawy do zastosowania zwolnienia dyscyplinarnego. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego, czego przykładem mogą być m.in. wyrok z dnia:

- 8 marca 2013 r., sygn. akt II PK 194/12:
„(...) Nie można przyjąć, że podejmowanie działalności konkurencyjnej lub też świadczenie pracy dla konkurenta jest automatycznie równoznaczne z naruszeniem obowiązku dbałości o dobro zakładu pracy.(...)”

- 4 marca 2020 r., sygn. akt I PK 45/19:

„(...) Pracownik, o ile nie ma zakazu ustawowego lub umownego, nie jest pozbawiony możliwości zatrudnienia u innego podmiotu i wykonywania takiej samej pracy (działalności gospodarczej) jak wykonywana u pracodawcy.” i dalej: „Nie jest uprawione zapatrywanie, że każde prowadzenie przez pracownika działalności podobnej lub takiej samej jak działalność pracodawcy jest automatycznie równoznaczne z naruszeniem art. 100 § 2 pkt 4 K.p. i uzasadnia od razu rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia”.

Żeby pracodawca mógł rozwiązać umowę o pracę w trybie dyscyplinarnym, musi wykazać, że w wyniku działalności konkurencyjnej wspomniany pracownik naruszył jego żywotne interesy lub wyrządził mu szkodę. Co ważne, zastosowanie tego trybu jest możliwe także wówczas, gdy strony nie zawarły umowy o zakazie konkurencji. Stanowisko takie reprezentuje SN w wyroku z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt II PK 158/14, wskazując, że:

„(...) Jeżeli strony stosunku pracy nie zawarły umowy o zakazie konkurencji, to naruszenie „szczególnej zasady lojalności pracownika względem pracodawcy” i/lub związana z tym utrata zaufania do pracownika uzasadnia rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika z powodu podjęcia działalności konkurencyjnej wobec pracodawcy (art. 52 § 1 pkt 1 K.p.) tylko wtedy, gdyby doszło do kwalifikowanego naruszenia istotnych interesów pracodawcy, które mogły narazić go na powstanie szkody (...).”

Z uzasadnienia do wspomnianego wyroku wynika, że naruszenie zakazu konkurencji w czasie trwania stosunku pracy, jeżeli strony nie zawarły odrębnej umowy o zakazie konkurencji, stanowi podstawę do wypowiedzenia umowy o pracę. Natomiast zastosowanie dyscyplinarki jest możliwe tylko wówczas, gdy pracodawca udowodni naruszenie swoich żywotnych lub istotnych interesów, wskazując pracownikowi konkretne zawinione przez niego przewinienia pracownicze. Okolicznościami lub przyczynami takimi nie mogą być ogólnikowe zarzuty wykonywania działalności konkurencyjnej przez pracownika, nawet jeśli uzasadniają one zarzut utraty zaufania.

Z uwagi na to, że od zwolnienia w trybie dyscyplinarnym pracownicy z reguły odwołują się do sądu, pracodawca powinien dokładnie przeanalizować – biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia – czy w tym przypadku rzeczywiście występują okoliczności pozwalające na zastosowanie dyscyplinarki. Jeżeli tak, to konkretne, a nie ogólnikowe, zarzuty powinny być wymienione w piśmie rozwiązującym umowę o pracę.

Natomiast fakt braku oddzielnej umowy o zakazie konkurencji oraz pobyt pracownika na urlopie wychowawczym nie będą miały tu znaczenia. Pracodawca powinien jednak pamiętać, że zgodnie z art. 52 § 2-3 K.p.:

- rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika nie może nastąpić po upływie jednego miesiąca od uzyskania informacji o okoliczności uzasadniającej zastosowanie tego trybu,
- przed podjęciem decyzji o rozwiązaniu umowy musi zasięgnąć opinii reprezentującej pracownika zakładowej organizacji związkowej (jeżeli występuje w zakładach pracy), informując ją o przyczynie uzasadniającej rozwiązanie umowy.

Ponadto w oświadczeniu o rozwiązaniu umowy pracodawca musi podać przyczynę uzasadniającą zastosowanie dyscyplinarki, która – jak wynika z powyższych wyjaśnień – nie może być ogólnikowa oraz umieścić pouczenie o przysługującym pracownikowi prawie odwołania się do sądu pracy.

XI. RACHUNKOWOŚĆ

1. Pozostawienie zysku za 2023 r. w spółce oraz ustalenie hipotetycznych odsetek

Zatwierdzone sprawozdania finansowego spółki z o.o. za 2023 r. wykazało zysk, który zgodnie z uchwałą wspólników w części został przeznaczony na podwyższenie kapitału zapasowego, w części na pokrycie strat z 2021 r., w części na zwiększenie ZFŚS, a w pozostałej części pozostawiony do późniejszego rozdysponowania. Jak ująć takie zdarzenie w księgach rachunkowych oraz czy pozostawienie zysku w spółce uprawnia do wykazania hipotetycznych odsetek? Jeżeli tak, to w jaki sposób ustalić takie odsetki oraz jak ująć je w księgach rachunkowych?

Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego zysk podlega przeksięgowaniu na konto służące do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego. Następnie, na podstawie uchwały o podziale wyniku, powinno nastąpić jego odpowiednie rozdysponowanie na zwiększenie kapitału zapasowego, pokrycie strat z lat ubiegłych oraz zwiększenie ZFŚS. Kwota nierozdysponowana powinna pozostać na koncie rozliczenia wyniku do późniejszego rozliczenia. Hipotetyczne odsetki mogą dotyczyć jedynie kwoty przekazanej na zwiększenie kapitału zapasowego. Odsetki takie, jako stanowiące kategorię wyłącznie podatkową, nie podlegają księgowaniu.

1.1. Zatwierdzenie sprawozdania finansowego za 2023 r. jako warunek podziału wyniku

Podstawowym warunkiem skutecznego prawnie podziału wyniku finansowego wynikającego z rocznego sprawozdania finansowego jest zatwierdzenie sprawozdania. Jak wskazano bowiem w art. 53 ustawy o rachunkowości, w przypadku jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, podział wyniku finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego poprzedzonego wydaniem opinii przez biegłego rewidenta o tym sprawozdaniu, bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Z kolei w jednostkach niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego, podział wyniku finansowego może nastąpić dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.

Co do zasady, roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Zatem roczne sprawozdania finansowe sporządzone na dzień bilansowy przypadający na 31 grudnia 2023 r., a więc za rok obrotowy pokrywający się z rokiem kalendarzowym, podlegały zatwierdzeniu do końca czerwca 2024 r.

Do momentu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, osiągnięty w poprzednim roku wynik pozostaje na koncie 86 „Wynik finansowy”. Dopiero w dacie zatwierdzenia sprawozdania finansowego wynik ten (za ubiegły rok obrotowy) przenosi się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Zapisów księgowych dokonuje się w księgach roku, w którym sprawozdanie zostało zatwierdzone.

1.2. Podział wyniku finansowego osiągniętego w 2023 r.

Przeprowadzając podział zysku wspólnicy spółki z o.o. powinni uwzględnić zapisy umowy spółki oraz przepisy Kodeksu spółek handlowych (dalej: K.s.h.).

Co do zasady, rozliczenie wyniku finansowego następuje na podstawie uchwały podjętej przez zgromadzenie wspólników lub bez odbycia takiego zgromadzenia w trybie pisemnym. Sposób podziału zysku (lub pokrycia straty) powinien jednoznacznie wynikać z treści uchwały dotyczącej tej kwestii.

Podział wyniku ujmuje się w księgach rachunkowych roku, w którym taką decyzję podjęto. Zatem w odniesieniu do zysku wynikającego z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za 2023 r., jego rozdysponowanie w 2024 r. podlega ujęciu w księgach rachunkowych 2024 r. W przypadku utworzenia lub podwyższenia kapitału zapasowego zapis towarzyszący rozliczeniu wyniku będzie następujący:

- **Wn konta 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk netto za 2023 r.),
- **Ma konta 81-1** „Kapitał zapasowy”.

Przypomnijmy, że kapitał zapasowy jest jednym z kapitałów własnych spółki z o.o. Generalnie tworzony jest dobrowolnie, tak jak w omawianym przypadku, tj. z wypracowanego zysku (por. art. 192 K.s.h.). Najczęściej celem jego utworzenia jest zabezpieczenie finansowania inwestycji (jako dodatkowe źródło finansowania aktywów). Innym celem może być również zabezpieczenie pokrycia ewentualnych przyszłych strat bilansowych.

Pokrycie z zysku za 2023 r. strat bilansowych z lat ubiegłych (tu: za 2021 r.) może zostać ujęte zapisem:

- **Wn konto 82** (w analityce: Zysk netto za 2023 r.),
- **Ma konto 82** (w analityce: Strata za 2021 r.).

Natomiast przy przekazaniu zysku na podwyższenie ZFŚS dekret księgowy będzie następujący:

- **Wn konto 82** (w analityce: Zysk netto za 2023 r.),
- **Ma konto 85** „Fundusze specjalne” (w analityce: ZFŚS).

Nierozliczona (nierozdysponowana) część wyniku finansowego do rozliczenia w przyszłych okresach pozostaje na koncie 82.

Przykład

Zatwierdzone sprawozdania finansowego spółki z o.o. za 2023 r. wykazywało zysk netto w kwocie 500.000 zł. Zgodnie z uchwałą wspólników dokonano jego podziału w następujący sposób:

- 200.000 zł zostało przekazane na kapitał zapasowy,
- 50.000 zł zostało przekazane na pokrycie straty bilansowej z 2021 r.,
- 100.000 zł zostało przekazane na podwyższenie ZFŚS.

Pozostałą niepodzieloną kwotę 150.000 zł pozostawiono do rozliczenia w późniejszym okresie.

Dekretacja w 2024 r.

Opis operacji:	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Przeniesienie wyniku finansowego za 2023 r. do rozliczenia:	500.000 zł	86	82
2. Przeznaczenie części zysku na podwyższenie kapitału zapasowego:	200.000 zł	82	81-1
3. Przeznaczenie części zysku na pokrycie straty bilansowej z 2021 r.:	50.000 zł	82	82
4. Przeznaczenie części zysku na podwyższenie ZFŚS:	100.000 zł	82	85

Księgowania w 2024 r.

Konto 86 „Wynik finansowy”		Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Wynik za 2023 r.)		Konto 81-1 „Kapitał zapasowy”	
(1)	500.000 zł 500.000 zł (S.p.)	(2)	200.000 zł 500.000 zł (1)		200.000 zł (2)
		(3)	50.000 zł		
		(4)	100.000 zł		
Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Strata za 2021 r.)		Konto 85 „Fundusze specjalne” (w analityce: ZFŚS)			
(S.p.)	50.000 zł 50.000 zł (3)			X (S.p.)	
					100.000 zł (4)

1.3. Podatkowe skutki i hipotetyczne odsetki z tytułu pozostawienia zysku

Utworzenie czy też podwyższenie kapitału zapasowego (także kapitału rezerwowego) z wypracowanego zysku jest neutralne podatkowo. Podobnie jest w przypadku przekazania środków na pokrycie strat bilansowych z lat ubiegłych, a także na podwyższenie ZFŚS. Oznacza to, że w związku z takimi operacjami nie powstanie w spółce ani u jej współników przychód podatkowy. Generalnie z tego tytułu nie powstaje również koszt podatkowy.

Dodajmy jedynie, że na podstawie art. 15cb ustawy o PDOP, przekazanie zysku na kapitał zapasowy (lub rezerwowy) może uprawniać do wykazania kosztów uzyskania przychodów w wysokości „hipotetycznych odsetek”, jakie spółka zapłaciłaby za korzystanie z cudzego kapitału, w przypadku gdyby nie zdecydowała się na finansowanie własne. Z literalnego brzmienia przepisu wynika, że takich preferencji nie daje przekazanie zysku na podwyższenie ZFŚS, a także przekazanie środków na pokrycie strat bilansowych, czy pozostawienie zysku do rozliczenia w przyszłości.

Koszt z tytułu hipotetycznych odsetek ustala się jako kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o jeden punkt procentowy oraz kwoty:

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

Prawo do wykazania takich kosztów przysługuje m.in. w roku podwyższenia kapitału zapasowego (także rezerwowego) oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych. Zatem przekazanie na kapitał zapasowy w 2024 r. zysku za 2023 r. może uprawniać do zaliczenia do kosztów podatkowych dotyczących tego zysku – „hipotetycznych odsetek” – w latach 2024-2026. Co istotne, zaliczenie do kosztów podatkowych hipotetycznych odsetek dotyczących danego roku podatkowego następuje jednorazowo (już w trakcie roku podatkowego), tym samym wpływa na wysokość zaliczek na podatek dochodowy.

Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów z ww. tytułu, odliczona w roku podatkowym, nie może przekroczyć 250.000 zł.

Zatem w sytuacji, gdy zysk pytającej spółki z o.o. za 2023 r. został przekazany zgodnie z podjętą uchwałą w 2024 r. na kapitał zapasowy, to naliczone w takim przypadku hipotetyczne odsetki w wysokości nieprzekraczającej 250.000 zł mogą zwiększyć koszty podat-

kowe w 2024 r. oraz w dwóch kolejnych latach podatkowych, czyli w 2025 r. i w 2026 r. W każdym z tych lat należy stosować ww. limit 250.000 zł, co oznacza możliwość łącznego odliczenia w tych latach maksymalnie 750.000 zł.

Przykład

Wspólnicy spółki z o.o. w 2024 r. podjęli uchwałę o utworzeniu – z zysku za 2023 r. w kwocie 200.000 zł – kapitału zapasowego.

Uwzględniając wysokość stopy referencyjnej NBP z ostatniego dnia roboczego 2023 r. równej 5,75%, hipotetyczne odsetki, jakie mogą zwiększyć koszty podatkowe w 2023 r., należy ustalić w następujący sposób:

$$(5,75\% + 1\%) \times 200.000 \text{ zł} = 13.500 \text{ zł.}$$

Ponieważ wyliczone hipotetyczne odsetki są niższe od limitu 250.000 zł (przysługującego w danym roku podatkowym), spółka do kosztów uzyskania przychodów 2024 r. może zaliczyć pełną ich wartość, tj. 13.500 zł.

W taki sam sposób zostaną ustalone odsetki w dwóch kolejnych latach podatkowych, tj. w 2025 r. oraz w 2026 r. – inna może być jedynie wysokość stopy procentowej (obecnie organy podatkowe uważają bowiem, że w kolejnych dwóch latach trzyletniego okresu odliczania hipotetycznych odsetek należy stosować „nową” stopę referencyjną, obowiązującą w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego, w którym rozpoznano koszt podatkowy.

Co istotne, jeżeli kwota zysków przekazana m.in. na kapitał zapasowy (lub rezerwy) zostanie wypłacona przed upływem trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku, podatnik w roku dokonania zwrotu musi wykazać przychód odpowiadający wartości odliczonych kosztów.

Odnosząc to do przykładu, aby uniknąć konieczności wykazania przychodów, ewentualna wypłata zysku z kapitałów utworzonych w 2024 r. nie może nastąpić przed końcem 2027 r.

W zakresie rozliczenia omawianych odsetek dla celów bilansowych należy zauważyć, że takie odsetki nie spełniają definicji kosztu określonego w ustawie o rachunkowości. Wobec tego dla celów bilansowych nie powstaje koszt, który należałoby ująć w księgach rachunkowych. W efekcie odsetki takie są doliczane do kosztów podatkowych wyłącznie statystycznie. Nie wystąpi zatem problem ujmowania ewentualnej nadwyżki takich odsetek ponad limit 250.000 zł w ewidencji analitycznej jako NKUP.

W praktyce jednym z dopuszczalnych rozwiązań może być objęcie hipotetycznych odsetek ewidencją pozabilansową w ramach konta, np. o nazwie „Koszty hipotetycznych odsetek”, ewidencjonując kwotę odsetek zapisem jednostronnym po stronie Wn tego konta.



Na ten temat pisaliśmy m.in. w Biuletynie Informacyjnym nr 10 z 01.04.2024 r. na str. 38-40

2. Koszty remontu i ulepszenia inwestycji w nieruchomości wycenianej według wartości rynkowej

Jednostka (niebędąca spółką nieruchomościową) posiada budynek niemieszkalny zaliczany do inwestycji wycenianej według cen rynkowych. W lipcu 2024 r. poniesione zostały wydatki remontowe dotyczące zadaszania budynku. Natomiast w kolejnych miesiącach przewidywane są wydatki modernizacyjne wnętrza budynku. Jak rozliczyć takie nakłady dla celów bilansowych i podatkowych?

W przypadku nieruchomości inwestycyjnej wycenianej w oparciu o ceny rynkowe zarówno wydatki remontowe, jak i modernizacyjne podlegają zaliczeniu do pozostałych kosztów operacyjnych. Natomiast dla celów podatku dochodowego wydatki remontowe stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, zaś wydatki modernizacyjne wpływają na wartość początkową budynku i do kosztów uzyskania przychodów podlegają zaliczeniu za pośrednictwem odpisów amortyzacyjnych.

2.1. Definicja inwestycji oraz sposoby wyceny nieruchomości uznanych za inwestycje

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych, zalicza się do inwestycji. Przez korzyści ekonomiczne – np. z nieruchomości – należy rozumieć wzrost ich wartości, ale także pożytki uzyskiwane z ich najmu. Nieruchomości zakwalifikowane do inwestycji wycenia się, w myśl art. 28 ust. 1 pkt 1a ww. ustawy, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, według:

- a) zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, określonych w art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz w art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 ww. ustawy lub
- b) ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

Wybraną przez jednostkę metodę wyceny należy opisać w zasadach (polityce) rachunkowości tej jednostki.

Wycena nieruchomości według zasad przewidzianych dla środków trwałych oznacza wycenę w oparciu o cenę nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Natomiast jeżeli jednostka wycenia nieruchomości zaliczane do inwestycji według ceny rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej, to aktualizuje na każdy dzień bilansowy ich wartości do aktualnej ceny, uwzględniającej zarówno sytuację rynkową, jak i stan nieruchomości. Wycenę taką jednostka może przeprowadzić we własnym zakresie lub może jej dokonać rzeczoznawca.

2.2. Rozliczenie nakładów remontowych i ulepszeniowych w zależności od przyjętego sposobu wyceny inwestycji

W sytuacji gdy jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne według zasad określonych dla środków trwałych, nakłady poniesione na remont takich nieruchomości podlegają zaliczeniu bezpośrednio do kosztów okresu, zaś wydatki poniesione na ulepszenie ujmuje na zwiększenie wartości początkowej tych nieruchomości (por. art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Natomiast w przypadku, gdy nieruchomość wyceniana jest w oparciu o cenę rynkową (tak jak przyjęła pytająca jednostka) zarówno koszty remontów takich nieruchomości, jak i koszty ulepszeń wpływają na zmniejszenie wyniku okresu, w którym są ponoszone.

Jak wynika bowiem z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. c) ustawy o rachunkowości, koszty i przychody związane z utrzymywaniem nieruchomości zaliczanych do inwestycji wycenianych według cen rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej, w tym także wynikające z aktualizacji wartości tych nieruchomości, zalicza się do pozostałych kosztów bądź przychodów operacyjnych.

Tak więc wydatki remontowe i ulepszeniowe dotyczące inwestycji w nieruchomości w postaci budynku mogą zostać ujęte w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub **konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Zauważmy, że w takim przypadku skutek dokonania remontów oraz ulepszeń znajdzie swoje odzwierciedlenie w wartości rynkowej budynku, co przy wycenie bilansowej może skutkować podwyższeniem ich wartości. Efekt takiej wyceny może zostać ujęty w księgach rachunkowych zapisem: **Wn konto 04-1** „Inwestycje w nieruchomości” lub **04-9** „Odpisy aktualizujące wartość inwestycji w nieruchomości”, **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

2.3. Rozliczenie dla celów podatku dochodowego

Dla celów podatku dochodowego nakłady remontowe oraz ulepszeniowe, dotyczące składników majątku spełniających definicję środków trwałych – bez względu na fakt uznania ich dla celów bilansowych za inwestycje – rozlicza się na ogólnych zasadach odnoszących się do środków trwałych. Oznacza to, że wydatki uznane za remontowe podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, a wydatki ulepszeniowe należy rozliczać na podwyższenie wartości początkowej ulepszanego środka trwałego (tu: budynku niemieszkalnego), czego skutkiem jest ich późniejsze zaliczenie do kosztów podatkowych generalnie za pośrednictwem odpisów amortyzacyjnych.

Dodajmy, że środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji. Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10.000 zł (por. art. 16g ust. 13 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22g ust. 17 ustawy o PDOF).

Należy zwrócić uwagę, że bilansowe zakwalifikowanie nieruchomości do inwestycji wycenianej w oparciu o wartość rynkową, skutkujące nienaliczaniem bilansowych odpisów amortyzacyjnych, ma istotne znaczenie dla spółek nieruchomościowych. Otóż w spółkach takich podatkowe odpisy amortyzacyjne nie mogą podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w części przewyższającej odpis amortyzacyjny wpływający na wynik finansowy jednostki, czyli odpis bilansowy (por. art. 15 ust. 6 ustawy o PDOP oraz art. 22 ust. 8 ustawy o PDOF). W omawianym przypadku oznaczałoby to całkowity brak prawa do zaliczania odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowej nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów.

Zaznaczmy, że niezależnie od statusu podatnika wyłączeniu z amortyzacji podatkowej podlegają nieruchomości mieszkalne.

3. Zatrzymanie kaucji gwarancyjnej z tytułu należnego wykonania umowy – ujęcie bilansowe

Spółka z o.o. zleciła wybudowanie budynku, w którym będzie prowadziła działalność. Zgodnie z umową zatrzymano tytułem zabezpieczenia należytego wykonania umowy kaucję gwarancyjną (kwota znacząca), która będzie zwrócona po 30 miesiącach od podpisania protokołu końcowego, jeżeli nie wystąpią żadne roszczenia. Jak będzie należało wykazać zatrzymaną kaucję w bilansie?

Zatrzymana kwota kaucji gwarancyjnej pozostaje na koncie rozrachunkowym prowadzonym z wykonawcą. Po określonym w umowie terminie podlega ona zwrotowi, jeżeli nie zostanie wcześniej wykorzystana w celu pokrycia kosztów usunięcia wad i usterek. W bilansie zatrzymane kaucje podlegają wykazaniu jako zobowiązania (tu: długoterminowe).

W praktyce często stosowanym zabezpieczeniem ewentualnych roszczeń inwestora wynikających z usterek obiektu budowlanego jest tzw. kaucja gwarancyjna. Kwota zatrzymywana w ten sposób przez inwestora ma motywować wykonawcę zarówno do należytego wykonania robót budowlanych, jak i terminowego usuwania wad stwierdzonych w okresie rękojmi lub gwarancji. Konieczne jest jednak zapisanie wszystkich warunków w tym zakresie w umowie podpisanej pomiędzy wykonawcą a inwestorem. Dokładne określenie zasad funkcjonowania kaucji gwarancyjnej w umowie zapobiega ryzyku powstania ewentualnych sporów związanych z późniejszym zwrotem lub zatrzymaniem kaucji. Z umowy pomiędzy stronami powinno wynikać jasno, czego kaucja zabezpieczająca dotyczy, w jakiej wysokości oraz na jaki okres została ustanowiona.

Mechanizm kaucji gwarancyjnej polega na tym, że część wynagrodzenia należnego wykonawcy zostanie zatrzymana przez inwestora celem zabezpieczenia należytego wykonania umowy. Po określonym w umowie terminie podlega ona zwrotowi, chyba że zostanie wcześniej wykorzystana w celu pokrycia kosztów usunięcia usterek.

Oznacza to, że w księgach rachunkowych inwestora (tu: spółki z o.o.) zatrzymana kwota kaucji gwarancyjnej pozostaje na koncie rozrachunkowym prowadzonym z wykonawcą. Jest to zobowiązanie wobec wykonawcy, które ma charakter zwrotny i zostaje rozliczone po upływie okresu określonego w umowie.

W księgach rachunkowych inwestora fakturę wystawioną przez wykonawcę ujmują się według zasad ogólnych (pominięto VAT):

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Natomiast zapłata wykonawcy kwoty pomniejszonej o kaucję gwarancyjną powinna być ujęta:

- **Wn konto 24**,
- **Ma konto 13** „Rachunek bankowy”.

Powyższe księgowanie oznacza, że na koncie 24 pozostaje saldo w wysokości kwoty zatrzymanej kaucji gwarancyjnej. Saldo tego konta pozostaje nierozliczone do końca okresu określonego w umowie na zabezpieczenie prawidłowego wykonania usług budowlanych i usunięcia ewentualnych wad i usterek usług już wykonanych, w wysokości zatrzymanej kaucji gwarancyjnej.

Natomiast jeżeli chodzi o prezentację przedmiotowej kaucji w sprawozdaniu finansowym, to w myśl stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 1 sierpnia 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami, zobowiązania z tytułu zakupu składników wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych (w tym także zatrzymana przez inwestora kaucja gwarancyjna) wykazuje się w sprawozdaniu finansowym w pasywach bilansu – jako:

- 1) zobowiązania długoterminowe – w zależności od tego, czy są to zobowiązania wobec jednostki powiązanej, jednostki z zaangażowaniem w kapitale czy jednostek pozostałych – odpowiednio poz. B.II.1, B.II.2, B.II.3e bilansu – jeżeli termin ich wymagalności przekracza 12 miesięcy;
- 2) inne w ramach zobowiązań krótkoterminowych – w zależności od tego, czy są to zobowiązania wobec jednostki powiązanej, jednostki z zaangażowaniem w kapitale czy jednostek pozostałych – odpowiednio poz. B.III.1b, B.III.2b, B.III.3i bilansu – jeżeli termin ich wymagalności nie przekracza 12 miesięcy.

4. Ustalenie odroczonego podatku dochodowego przy leasingu samochodu osobowego o wartości powyżej 150.000 zł

Jak naliczyć podatek odroczony od leasingu samochodu osobowego o wartości powyżej 150.000 zł? Leasing jest podatkowo-operacyjny, a bilansowo-finansowy. Środek trwały został przyjęty na stan w wysokości sumy rat leasingowych (część kapitałowa) oraz nieodliczonej części VAT. Amortyzacja pojazdu nie stanowi kosztu podatkowego. W zobowiązaniach zaksięgowano sumę opłaty wstępnej, rat kapitałowych wraz z kwotą wykupu. Samochód został przyjęty na stan w listopadzie 2023 r.; roczna stawka amortyzacji to 20%. W jaki sposób wyliczyć podatek odroczony, jeśli część wartości powyżej 150 tys. stanowi różnicę trwałą?

W pytaniu przedstawiono sytuację, gdy leasingowany jest samochód osobowy na warunkach wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, tj. gdy jest to dla celów bilansowych leasing finansowy, ale z podatkowego punktu widzenia pozostaje leasingiem operacyjnym, zaś jednostka nie stosuje uproszczeń w kwalifikowaniu umów leasingowych. W takim przypadku:

- wartość początkowa środka trwałego (dla celów bilansowych) stanowi wartość samochodu wynikającą z umowy, powiększona o niepodlegający odliczeniu VAT od rat kapitałowych,
- naliczana od takiego obiektu inwentarzowego amortyzacja nie stanowi kosztu uzyskania przychodów,
- do kosztów uzyskania przychodów zalicza się:
 - a) fakturowane przez finansującego raty kapitałowe (w tym zaliczaną na poczet spłaty kapitału opłatę wstępną) z uwzględnieniem przypadającej na te kwoty części podatku naliczonego niepodlegającego odliczeniu – w wysokości możliwej do uznania za koszt podatkowy (tj. po uwzględnieniu limitu 150.000 zł),
 - b) część odsetkową rat kapitałowych z częścią przypadającego na nią niepodlegający odliczeniu VAT,
 - c) amortyzację auta po jego wykupie, jeśli zostanie zakwalifikowany do uznawanych podatkowo środków trwałych (przy czym tu obowiązuje nowy limit 150.000 zł).

Przy umowach leasingowych powstają zarówno aktywa z tytułu podatku odroczonego, jak i rezerwy. Wynika to z okoliczności istnienia w aktywach i w zobowiązaniach pozycji mających odmienną wartość bilansową i podatkową. Dodatkowo wystąpi jednak potrzeba wyeliminowania różnicy trwałej. Propozycję podejścia do takiej kalkulacji przedstawimy na przykładzie liczbowym.

Przykład

Przedmiotem leasingu podatkowo-operacyjnego jest samochód osobowy o wartości netto 218.000 zł. W tej kwocie zawiera się wartość wykupu pojazdu, tj. 30.000 zł netto. Powyższe kwoty z uwzględnieniem przypadającego na nie niepodlegającego odliczeniu VAT wynoszą odpowiednio: 243.070 zł i 33.450 zł. Pojazd przyjęto na stan w listopadzie 2023 r. i dla celów bilansowych jest amortyzowany stawką roczną 20%. Do końca 2023 r. uiszczono opłatę wstępną (20.000 zł netto, z uwzględnieniem nieodliczonego VAT 22.300 zł) oraz grudniową ratę kapitałowo-odsetkową (z kapitałem w kwocie 3.500 zł netto (z uwzględnieniem nieodliczanego VAT – 3.902,50 zł). Jednostka jest opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, stosuje więc stawkę 19%.

Kalkulacja podatku odroczonego:

- a) wartość bilansowa pojazdu na 31 grudnia 2023 r.: wartość początkowa 243.070 zł – 4.051,17 zł (grudniowy odpis amortyzacyjny) = 239.018,83 zł,
- b) wartość podatkowa pojazdu na 31 grudnia 2023 r.: 33.450 zł (taka wartość będzie mogła być zamortyzowana podatkowo po zakończeniu umowy leasingu i wykupie pojazdu),
- c) ustalenie dodatniej różnicy przejściowej: 239.018,83 zł – 33.450 zł = 205.568,83 zł,
- d) kwota rezerwy na odroczone CIT (w zaokrągleniu): 205.568,83 zł × 19% = 39.058 zł,
- e) wartość bilansowa zobowiązania leasingowego na dzień 31 grudnia 2023 r.: 243.070 zł – 22.300 zł – 3.902,50 zł = 216.867,50 zł,
- f) wartość podatkowa zobowiązania: 0 zł,
- g) wyłączenie z podstawy naliczenia aktywów różnicy o charakterze trwałym (raty kapitałowe w okresie trwania umowy, które nie obniżą CIT): raty do spłaty do końca podstawowego okresu umowy: 183.417,50 zł (tj. 216.867,50 zł – 33.450 zł), wyliczenie proporcji: $150.000 \text{ zł} / 243.070 \text{ zł} \times 100\% = 61,71\%$, tym samym różnica trwała: $100\% - 61,71\% = 38,29\%$, $183.417,50 \text{ zł} \times 38,29\% = 70.229,43 \text{ zł}$,
- h) różnica przejściowa ujemna (e – f – g): 146.638,07 zł,
- i) kwota aktywów z tytułu odroczonego CIT (w zaokrągleniu): 146.638,07 zł × 19% = 27.861 zł,
- j) podatek odroczony do ujęcia w rachunku zysków i strat: 39.058 zł – 27.861 zł = 11.196 zł (po stronie Wn konta wynikowego „podatek dochodowy – odroczone”).

5. Wniesienie aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Spółka z o.o. (Y) wniosła w drodze aportu do innej spółki z o.o. (X) zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP). W skład aportu weszły środki trwałe oraz środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym i w kasie dotyczące ZCP. Wartość księgowa ZCP wynosi 8 mln zł, wartość rynkowa 10 mln zł, natomiast wartość objętych udziałów w spółce z o.o. X wynosi 1 mln zł. W jaki sposób należy zaewidencjonować przedstawione zdarzenie w księgach rachunkowych spółki Y przekazującej aportem ZCP? Którą wartość spółka Y powinna przyjąć do ksiąg jako wartość nominalną objętych udziałów? Czy koszty aktu notarialnego powinny podwyższyć wartość objętych udziałów?

Wartość nominalną przyjętych udziałów będzie stanowiła kwota 1 mln złotych. Powinna ona zostać zwiększona o koszty notarialne, o ile przedstawiają one wartość istotną.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP). Można się posłużyć definicją, którą zawiera ustawa o PDOP w art. 4a pkt 4. Zgodnie z tym przepisem, zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Ponadto ustawa – Kodeks cywilny (art. 55¹) wskazuje, że przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

W myśl regulacji zawartych w ustawie – Kodeks spółek handlowych (K.s.h.), jeżeli wkładem do spółki z o.o. w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów (art. 158 § 1 K.s.h.). Z uwagi na fakt, że zorganizowana część przedsiębiorstwa jest to zespół składników niematerialnych i materialnych służących do prowadzenia działalności gospodarczej, który z reguły składa się z bardzo wielu elementów, wskazane jest, aby dokładny katalog aktywów i pasywów wchodzących w skład aportowanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowił załącznik do umowy pomiędzy wnoszącym a przyjmującym aport.

Należy mieć także na uwadze, iż zgodnie z art. 154 § 3 K.s.h., udziały nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego.

W świetle przepisów ustawy o rachunkowości spółka z o.o., która wniosła aportem do innej spółki z o.o. zorganizowaną część przedsiębiorstwa w zamian za udziały, udziały te ujmuje w księgach rachunkowych jako długoterminowe aktywa finansowe. W odpowiedzi nie odnosimy się do kwestii znacznej różnicy pomiędzy wartością wniesionego ZCP a wartością objętych udziałów, co wynika z informacji zawartych w pytaniu.

W spółce z o.o. jako jednostce wnoszącej aport należy wykسیęgować z ksiąg rachunkowych składniki aktywów będące przedmiotem aportu ZCP (jak wynika z pytania, są to środki trwałe oraz środki pieniężne). Wyksięgowanie składników aktywów wchodzących w skład ZCP następuje w ich wartościach księgowych.

A zatem operacje związane z wniesieniem do spółki z o.o. aportu w postaci ZCP mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych w następujący sposób:

1) wartość nominalna udziałów – przyjmujemy, że jest to 1 mln zł podane w pytaniu:

- **Wn konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;

2) wniesienie wkładu w postaci środka trwałego w zamian za udziały:

a) wykسیęgowanie dotychczasowego umorzenia:

- **Wn konto 07** „Odpisy umorzeniowe środka trwałego”,
- **Ma konto 01** „Środki trwałe”,

b) wartość netto (nieumorzona wartość) środka trwałego:

- **Wn konto 24**,
- **Ma konto 01** (mogą to być też konta np. 02 „Wartości niematerialne i prawne”, 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”, 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”, 08 „Środki trwałe w budowie”, 10 „Kasa”, 13 „Rachunek bieżący”, 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”, 20 „Rozrachunki z odbiorcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki”, 31 „Materiały”, 33 „Towary”).

Różnica dodatnia (z informacji zawartych w pytaniu wynika, że jest to różnica dodatnia powstała na koncie 24, której rozliczenie nastąpi w przyszłości (np. w momencie sprzedaży udziałów), księgowana jest zapisem:

- **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 24**.

Na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nabyte aktywa finansowe ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Z kolei za cenę nabycia, jak wynika z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przyjmuje się cenę zakupu składnika

aktywów obejmującą kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a powiększoną m.in. o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz o koszty związane bezpośrednio z zakupem składnika aktywów.

Dlatego koszty aktu notarialnego podwyższają wartość objętych udziałów ujętych na koncie 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”; mogą być one odniesione bezpośrednio w ciężar kosztów działalności operacyjnej – jeśli koszt aktu notarialnego uznany zostanie za nieistotny.

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH

Redakcja: Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@gofin.pl
<http://czasopismaksiegowych.pl/bi>

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

NAKLAD **16 950**



PRENUMERATA 2025 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2025	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2991 zł	33%	1997 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2242 zł	20%	1798 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	1347 zł	11%	1198 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2025		
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	598,00 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	420,00 zł	210,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	410,00 zł	205,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	408,00 zł	204,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	406,00 zł	203,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1798,00 zł	1121,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	548,00 zł	274,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) **oraz jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** – tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.