

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO



rok XXVII (2024)

ISSN 1429 - 3986

DWUTYGODNIK

01.09.2024 r.

Nr 17 (617)

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ	str. 4
1. Wydatki na motywację pracowników w kosztach podatkowych	str. 4
1.1. Ogólne zasady rozliczania kosztów	str. 4
1.2. Szkolenia i kursy	str. 6
1.3. Poprawa kondycji fizycznej	str. 6
1.4. Opieka zdrowotna	str. 6
1.5. Prezenty rzeczowe	str. 7
1.6. System kafeteryjny benefitów	str. 8
1.7. Imprezy integracyjne	str. 8
1.8. Polisy ubezpieczeniowe	str. 9
1.9. Programy motywacyjne oparte na akcjach	str. 10
2. Zapowiedź zmian w ustawach podatkowych – zmiany porządkujące, eliminujące rozbieżności interpretacyjne oraz uszczelniające	str. 11
3. Rząd przyjął projekt ustawy dotyczącej kasowego PIT	str. 12
II. ZMIANY PRZEPISÓW PRAWNYCH	str. 13
1. Przepisy wprowadzające Prawo komunikacji elektronicznej	str. 13
2. Likwidacja Akademii Kopernikańskiej i Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika oraz zwolnienia PIT	str. 13
III. PRZYCHODY I KOSZTY W FIRMIE	str. 14
1. Strata bilansowa pokryta z kapitału zapasowego a hipotetyczne odsetki w kosztach podatkowych	str. 14
2. Odsetki za opóźnienie w zapłacie za zbywane akcje to przychód z innych źródeł przychodów	str. 15
3. Wartość vouchera przychodem	str. 17
4. Limitowanie kosztów dotyczących leasingowanego samochodu osobowego – problem z forum dyskusyjnego (www.forum.gofin.pl)	str. 18
5. Zasiedzenie nieruchomości – przychody w CIT	str. 20

6. Odszkodowanie za nienależyte wykonanie umowy bez związku z przychodem – wyrok NSA.....	str.	21
7. Skutki podatkowe sprzedaży pakietów umożliwiających korzystanie z usług wynajmu – interpretacja indywidualna organu podatkowego.....	str.	23
IV. ROZLICZANIE PODATKU PRZEZ PŁATNIKA	str.	25
1. Zwrot kosztów używania prywatnego samochodu pracownika w podróży służbowej	str.	25
1.1. Ustalenie wysokości zwrotu kosztów przejazdu	str.	25
1.2. Przychód ze stosunku pracy	str.	26
1.3. Rozliczenie składkowe	str.	26
2. Obowiązki płatnika – relacja z dyżuru telefonicznego.....	str.	28
2.1. Umowa zlecenia zawarta z przedsiębiorcą.....	str.	28
2.2. Koszty pracownicze w informacji PIT-11	str.	28
2.3. Pobór podatku od odprawy emerytalnej	str.	29
2.4. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia z umowy o dzieło	str.	29
2.5. Koszty uzyskania przychodów u członka zarządu	str.	30
2.6. Dofinansowanie wypoczynku dziecka i wczasów pod gruszą.....	str.	30
2.7. Złożenie przez pracownika wniosku o stosowanie 32% stawki podatku...str.	31	
3. Opodatkowanie premii za polecenie nowego pracownika – interpretacja indywidualna organu podatkowego	str.	32
V. MAJĄTEK TRWAŁY	str.	33
1. Amortyzacja wynajętego samochodu osobowego	str.	33
2. Odpisy amortyzacyjne od domków kempingowych.....	str.	34
3. Koszt próbnego rozruchu zwiększa wartość początkową środka trwałego – wyrok WSA.....	str.	36
VI. VADEMECUM PRZEDSIĘBIORCY	str.	38
1. Korekta przychodu w związku z orzeczeniem sądu stwierdzającym zawiżenie świadczenia pieniężnego za wykonane usługi	str.	38
2. Strata z tytułu likwidacji nie w pełni zamortyzowanego środka trwałego.....	str.	39
2.1. Ograniczenia w rozliczaniu kosztów.....	str.	40
2.2. Ujęcie w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.....	str.	41
3. Relacja z dyżuru telefonicznego.....	str.	41
3.1. Faktura za niezrealizowaną dostawę towaru.....	str.	41
3.2. Sprzedaż środka trwałego w przypadku zawieszony działalności	str.	42
3.3. Rozliczenie z małżonkiem a zaliczka na podatek u przedsiębiorcy	str.	43
3.4. Wykup auta z leasingu do majątku wspólnego małżonków	str.	43
3.5. Zwolnienie od podatku u pracownika w wieku emerytalnym.....	str.	44
3.6. Posezonowa wyprzedaż towaru	str.	45
4. Norweski VAT przychodem podatkowym – interpretacja indywidualna organu podatkowego	str.	45

VII. OPODATKOWANIE DOCHODÓW UZYSKANYCH ZA GRANICĄ...str. 47	
1. Zwolnienia przedmiotowe od podatku dochodowego dedykowane osobom czasowo przebywającym za granicą	str. 47
1.1. Przychody z tytułu stosunku pracy i stosunków pokrewnych.....	str. 47
1.2. Dochody ze stypendiów i ryczałty dla osób skierowanych do pracy dydaktycznej za granicą	str. 48
1.3. Dochody marynarzy uzyskane z pracy na wodach międzynarodowych ...	str. 49
1.4. Przychody kierowców.....	str. 50
2. Sprzedaż mieszkania w Niemczech a podatek dochodowy	str. 51
3. Leasing laptopów od zagranicznej firmy z podatkiem u źródła – wyrok WSA..	str. 52
VIII. ULGI, ODLICZENIA, ZWOLNIENIA PODATKOWE.....str. 53	
1. Odliczenia z tytułu przekazanych darowizn określonych w przepisach o podatku dochodowym.....	str. 53
1.1. Rodzajowy zakres darowizn i podatnicy uprawnieni do ich odliczania ...	str. 53
1.2. Limit odliczenia	str. 54
1.3. Forma przekazania i dokumentowanie	str. 55
1.4. Ustalenie wartości darowizn rzeczowych	str. 55
1.5. Status obdarowanego	str. 56
1.6. Rzeczywiste wykorzystanie darowizny	str. 58
2. 3-letni termin na realizację ulgi termomodernizacyjnej – problem z forum dyskusyjnego (www.forum.gofin.pl)	str. 59
IX. INNE ZAGADNIENIA PODATKOWEstr. 60	
1. Opodatkowanie zysku komandytariusza.....	str. 60
2. Odsetki z tytułu lokowania środków przez fundację rodzinną	str. 62
3. Dochód opodatkowany estońskim CIT należy ustalać w oparciu o wartość brutto – wyrok WSA.....	str. 63
X. CZYTELNICY PYTAJĄstr. 65	
1. Sprzedaż udziałów w spółce z o.o.	str. 65
2. Wypłata zaliczki na poczet dywidendy przez spółkę opodatkowaną ryczałtem od dochodów spółek.....	str. 65
3. Rower w firmowych kosztach	str. 66
4. Ujęcie w podatkowej księdze polisy ubezpieczeniowej.....	str. 66
5. Wycena należności od zagranicznych kontrahentów wpływających na rachunek walutowy	str. 67



PRENUMERATA 2025

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO PRACY

Najwyższy poziom merytoryczny Czasopism
– najniższe ceny, atrakcyjne przywileje !

Sprawdź szczegóły na sklep.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226; ost. zm. w Dz. U. poz. 863) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805; ost. zm. w Dz. U. z 2024 r. poz. 1222) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

1. Wydatki na motywację pracowników w kosztach podatkowych

Jednym z kluczowych elementów pozwalających zatrzymać pracowników i przyciągnąć uwagę potencjalnych pracowników jest system benefitów pracowniczych. W niniejszym artykule omawiamy możliwość ujęcia w kosztach podatkowych wydatków z tym związanych.

1.1. Ogólne zasady rozliczania kosztów

W myśl art. 22 ust. 1 updof i art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych odpowiednio w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updop.

Co do zasady, każdy wydatek poniesiony przez podatnika wymaga indywidualnej analizy wszystkich okoliczności, które zachodzą w konkretnym stanie faktycznym. W tym celu podatnik powinien dysponować dowodami, zawierającymi niezbędne informacje do stwierdzenia celowości i racjonalności poniesionego wydatku oraz jego związku z przychodem (zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów).

Kosztem uzyskania przychodów będzie więc taki koszt, który spełnia łącznie następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których ustawa nie uważa za koszty uzyskania przychodów.

Omawiana kwestia wymaga odniesienia się do niektórych uregulowań zawartych w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updop.

Do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, z nieistotnym tu wyjątkiem (art. 23 ust. 1 pkt 42 updof i art. 16 ust. 1 pkt 45 updop), Wymaga podkreślenia, że organy podatkowe odnoszą te przepisy do sytuacji, gdy pracodawca finan-

suje świadczenia na rzecz pracowników ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 stycznia 2024 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.782.2023.2.MM: „(...) jeżeli wydatki na zorganizowanie imprez integracyjnych, wyjazdów integracyjnych będą sfinansowane ze środków funduszu świadczeń socjalnych, nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów w związku z ich enumeratywnym wyłączeniem z kosztów podatkowych”.

Ze względu na to wyłączenie, w dalszej części artykułu przyjmujemy założenie, że omawiane koszty sfinansowane są ze środków obrotowych, a nie ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Dla Prenumeratorów GOFIN	
	Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 11 updog i art. 16 ust. 1 pkt 14 updog, z kosztów podatkowych (z pewnymi wyjątkami) wyłączone są darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju. Ponadto do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych (art. 23 ust. 1 pkt 23 updog i art. 16 ust. 1 pkt 28 updog). Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 lutego 2024 r., nr 0114-KDIP-2-1.4010.724.2023.1.DK: „(...) reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu wykreowania pozytywnego wizerunku podatnika. Co istotne, działania o charakterze reprezentacyjnym podejmowane są w stosunku do podmiotów lub ich przedstawicieli zewnętrznych. Pojęcie reprezentacji nie obejmuje natomiast tych działań, które podejmowane są w stosunku do własnych pracowników oraz współpracowników”. Zatem przepisy te nie znajdują zastosowania do wydatków pracodawcy ponoszonych na dodatkowe (pozapłacowe) świadczenia dla pracowników.

Do najczęściej wykorzystywanych pozapłacowych narzędzi motywacyjnych należą m.in.:

- szkolenia i kursy,
- karnety na zajęcia sportowe (np. na fitness, siłownię, basen),
- vouchery na zakupy,
- bilety na wydarzenia kulturalne,
- vouchery do SPA,
- wycieczki krajowe i zagraniczne,
- karty podarunkowe,
- dodatkowe ubezpieczenia,
- akcje,
- okolicznościowe prezenty,
- imprezy firmowe.

Dokonując kwalifikacji kosztów uzyskania przychodów, powinno się brać pod uwagę przeznaczenie wydatku (jego celowość, zasadność dla funkcjonowania podmiotu) oraz potencjalną możliwość przyczynienia się wydatku do osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Jeśli pracodawca ponosi (ze środków obrotowych) wydatki na dodatkowe (pozapłacowe) świadczenia dla pracowników, mające na celu zmotywowanie ich do jak najwydajniejszej pracy, zwiążanie ich z firmą, ograniczenie absencji pracowniczej, zapewnienie jak najbardziej komfortowych warunków pracy itp., to nie ma przeszkód, aby wydatki te zaliczył do kosztów uzyskania przychodów (z uwzględnieniem wspomnianych wcześniej wyłączeń). Wykazują one bowiem związek (z reguły pośredni) z przychodami pracodawcy. Podkreślić należy, że każdy wydatek wymaga indywidualnej oceny.

1.2. Szkolenia i kursy

Szkolenia i kursy rozwijające kompetencje zawodowe, jak również inne umiejętności (np. znajomość języka obcego) mogą być elementem pozafinansowej motywacji pracowników. Wydatki na takie szkolenia i kursy wpływają na większą motywację pracowników do pracy oraz atrakcyjność oferty zatrudnienia, co może przyczynić się do zwiększenia przychodów pracodawcy. Mogą więc u pracodawcy stanowić koszty uzyskania przychodów.

1.3. Poprawa kondycji fizycznej

Dodatkowymi (pозapłacowymi) świadczeniami dla pracowników może być np. umożliwienie im korzystania na terenie zakładu z firmowej siłowni/sauny/gabinetu do masażu, zajęć antystresowych, relaksacyjnych, itp.

Z interpretacji indywidualnych organów podatkowych wynika, że ponoszone przez pracodawców na te cele wydatki mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Takie wydatki służą pozyskaniu oraz zachowaniu w szeregach firmy dobrych pracowników. Są wyrazem dbałości pracodawcy o ich zdrowie fizyczne. W związku z tym nie ma przeszkód w ujęciu ich w kosztach podatkowych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 13 lutego 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.777.2022.2.SG uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, że: *„Udostępnienie pracownikom przez Spółkę siłowni służy zarówno samym pracownikom, jak również w sposób pośredni pracodawcy – korzystanie przez pracowników z firmowej siłowni zmniejsza ryzyko spadku kreatywności, produktywności, wydajności w pracy, a tym samym polepsza zdolność pracowników do świadczenia (...) usług, będących zasadniczym przedmiotem działalności gospodarczej Podatnika. Tym samym (...), w sposób pośredni, może potencjalnie przyczynić się do zwiększenia osiągniętych przez Spółkę przychodów, gdyż jej podstawowym »kapitałem« są pracownicy, a od ich wydajności w pracy zależą przychody Wnioskodawcy”.*

Zaznaczamy, że zakupione do siłowni urządzenia mogą spełniać kryteria uznania ich za środki trwałe. W tym przypadku wydatki, jakie poniesie pracodawca na wyposażenie siłowni, będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w formie odpisów amortyzacyjnych. Jeśli wartość poszczególnych urządzeń stanowiących odrębny środek trwały nie będzie przekraczać 10.000 zł, to może wybrać jedno z trzech rozwiązań:

- nie ujmować go w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie dokonywać od niego odpisów amortyzacyjnych, tylko odnieść wydatki poniesione na jego nabycie w koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania (art. 22d ust. 1 updog i art. 16d ust. 1 updog),
- ująć go w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i zamortyzować jednorazowo w miesiącu oddania do użytkowania albo w miesiącu następnym (art. 22f ust. 3 updog i art. 16f ust. 3 updog),
- ująć go w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i amortyzować na ogólnych zasadach (art. 22f ust. 3 updog i art. 16f ust. 3 updog).

1.4. Opieka zdrowotna

W ramach programów motywacyjnych pracodawcy oferują prywatne usługi medyczne (tzw. pakiety medyczne). W skład pakietu wykupionego przez firmę w prywatnym ośrodku medycznym mogą wchodzić usługi typu: badania okresowe, szczepienia przeciwko grypie, konsultacje u wybranych specjalistów, wizyty domowe. Beneficjentami tych usług mogą być

pracownicy i członkowie ich rodzin oraz partnerzy życiowi pracowników, a także byli pracownicy będący emerytami.

Wydatki na pakiety medyczne podlegają ocenie w aspekcie art. 22 ust. 1 updof lub art. 15 ust. 1 updop, tj. celowości, zasadności oraz potencjalnej możliwości przyczynienia się przedmiotowych wydatków do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zapewnienie pracownikom możliwości korzystania z szerokiego zakresu opieki zdrowotnej (niż tylko w zakresie medycyny pracy) w ramach pakietów medycznych, przyczynia się do zmniejszenia absencji pracowników z powodu chorób, bądź konieczności opieki nad chorymi członkami rodzin. Trudno im odmówić przede wszystkim charakteru motywacyjnego, co oznacza, że mogą się przyczynić do zwiększania wydajności pracy mającej w dalszej perspektywie przełożenie na przychody pracodawcy. W związku z tym nie ma przeszkód w ujęciu ich w kosztach podatkowych. Organy podatkowe dopuszczają możliwość obciążania kosztów również wydatkami na pakiety medyczne dla członków rodzin pracowników oraz ich partnerów życiowych (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 sierpnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.342.2022.2.ŚS).

1.5. Prezenty rzeczowe

Coraz więcej firm występuje z wnioskami do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o interpretację w sprawie prezentów dla pracowników. Przedsiębiorcy chcą wynagradzać pracowników za ich pracę dla firmy, ale tak, żeby nie trzeba było potrącać zaliczek na PIT ani składek ZUS. Argumentują, że upominki są darowiznami. Według aktualnego stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe, upominki przekazywane pracownikom/dzieciom pracowników z okazji np. świąt, Dnia Dziecka, czy okoliczności takich jak narodziny dziecka, ślub pracownika, niestanowiące formy dodatkowego wynagrodzenia, są darowizną (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lutego 2024 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.1141.2023.1.JK3).

Podkreślenia wymaga, że jeśli przekazane upominki zostaną uznane za darowizny, to pracodawca, na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 11 updof i art. 16 ust. 1 pkt 14 updop, nie może zaliczyć do kosztów wydatków poniesionych na ich nabycie.

Resort finansów w piśmie przesłanym do naszego Wydawnictwa 29 maja 2024 r. wyjaśnił, że o możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu decyduje treść art. 15 updop, który określa, że 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 updop. Oznacza to, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 updop, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Natomiast na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14 updop z kosztów podatkowych (z pewnymi wyjątkami) wyłączone są darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju (analogiczny przepis funkcjonuje na gruncie ustawy o PIT, jest nim art. 23 ust. 1 pkt 11). Dla prawidłowej oceny, jakiego rodzaju świadczenie otrzymuje pracownik i (lub) członek jego rodziny, a w konsekwencji, jakie skutki podatkowe z tego wynikają, należy za każdym razem analizować charakter czynności, ich powtarzalność, ekwiwalentność. Również w danych okolicznościach istotne jest, jakie są źródła finansowania przekazywanych rzeczy, określanych jako upominki czy prezenty. Stąd każdą sprawę Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej rozpatruje indywidualnie. W przypadku świadczeń w postaci upominków rzeczowych dla pracowników z okazji świąt, Dnia Dziecka, czy okoliczności

takich jak narodziny dziecka, ślub pracownika, które przede wszystkim nie stanowią dla pracowników dodatkowej formy gratyfikacji za wykonaną pracę, uznaje, że ich otrzymanie stanowi darowiznę. Za odmienny przypadek należy uznać otrzymywanie świadczeń, które są związane z wykonywaniem obowiązków służbowych (np. zależą od zaangażowania pracowników). W tym drugim przypadku pracodawca może poniesione wydatki na zakup prezentów dla pracowników ująć w kosztach uzyskania przychodów.

1.6. System kafeteryjny benefitów

System kafeteryjny to platforma internetowa, na której pracownicy otrzymują środki w postaci punktów (np. 1 punkt = 1 złoty) i mogą je wymienić na dostęp do różnych usług lub zniżek na produkty lub zakupy w konkretnej sieci sklepów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 26 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.204.2024.4.BJ stwierdził, że: „*Wprowadzenie dostępu pracowników do Platformy kafeteryjnej (...) 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*”. Wskazał, że z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.244.2024.3.IK wydanej na gruncie ustawy o VAT, wynika, że podatnikowi nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem w ramach systemu kafeteryjnego bonów, ponieważ przyznawane pracownikom bony nie będą miały związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą opodatkowaną (mają/będą miały charakter konsumpcyjny i będą związane z zaspokajaniem potrzeb osobistych pracowników). W konsekwencji kosztem uzyskania przychodów może być wartość brutto z faktur dokumentujących zakup bonów nieodpłatnie przekazywanych następnie pracownikom.

1.7. Imprezy integracyjne

Imprezy integracyjne dla pracowników mają na celu wspólne spędzenie czasu, integrację, budowanie pozytywnej atmosfery w miejscu pracy. Wydatki ponoszone przez pracodawcę na ten cel, np. zakup usług hotelowych, oprawy muzycznej, innych atrakcji rozrywkowych (warsztaty, gry zespołowe itp.), kulturalnych (kino, teatr), cateringowych, napojów i posiłków pracodawca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Zaliczanie do kosztów wydatków ponoszonych w związku z organizacją imprez integracyjnych dla pracowników zasadniczo nie jest kwestionowane przez organy podatkowe, gdy impreza jest sfinansowana ze środków obrotowych pracodawcy i służy wzmocnieniu pozytywnych relacji między pracownikami, kształtowaniu lojalnej postawy wobec pracodawcy oraz podnoszeniu motywacji do pracy. W takim przypadku bowiem może to pośrednio wpływać na osiągnięcie przychodów u pracodawcy.

Pracodawca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów niepodlegający odliczeniu VAT od wydatków na imprezy firmowe, np. od usługi gastronomicznej (zob. art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. a updog i art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a updog).

Gdyby na imprezie firmowej podawany był alkohol, to wydatków na jego zakup firma nie mogłaby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Według organów podatkowych zakup alkoholu nie ma związku (nawet pośredniego) z przychodami pracodawcy (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 maja 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.30.2023.5.KM).

1.8. Polisy ubezpieczeniowe

Ubezpieczenie na życie

Możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych składek opłacanych na polisy ubezpieczeniowe pracowników uzależniona została od określonych warunków. Wydatki na takie ubezpieczenia należy rozpatrywać pod kątem art. 23 ust. 1 pkt 57 updog lub art. 16 ust. 1 pkt 59 updog. Przepisy te stanowią, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników. Przy czym, na zasadzie wyjątku za koszt uzyskania przychodu mogą być uznane składki spełniające następujące warunki:

- a) umowa ubezpieczenia dotyczy ryzyk wymienionych w dziale I w grupach 1, 3 i 5 oraz w dziale II w grupach 1 i 2 załącznika do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 838),
- b) uprawnionym do otrzymania świadczenia z tytułu umowy ubezpieczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
 - wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie.

Zatem kosztem uzyskania przychodów, po spełnieniu dodatkowych warunków, mogą być opłacone przez pracodawcę składki ubezpieczeniowe z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, które są wymienione w załączniku do ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, tj.:

- ubezpieczenia na życie (dział I, grupa 1),
- ubezpieczenia na życie, jeżeli są związane z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym, a także ubezpieczenia na życie, w których świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w oparciu o określone indeksy lub inne wartości bazowe (dział I, grupa 3),
- ubezpieczenia wypadkowe i chorobowe, jeżeli są uzupełnieniem ubezpieczeń wymienionych w grupach 1-4 (dział I, grupa 5),
- ubezpieczenia wypadku, w tym wypadku przy pracy i choroby zawodowej (dział II, grupa 1),
- ubezpieczenia choroby (dział II, grupa 2).

Nie będą natomiast kosztem uzyskania przychodów składki opłacone z tytułu umów ubezpieczenia innych niż wcześniej wymienione.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 16 maja 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.72.2024.3.EJ wyjaśnił:

„(...) możliwość zaliczenia przez pracodawcę do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez niego wydatków dotyczących składek w związku z zawartymi umowami ubezpieczenia, ustawodawca uzależnił od jednoczesnego spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w (...) art. 16 ust. 1 pkt 59 ustawy o CIT. Pierwsza wskazuje grupy umów ubezpieczenia, druga dotyczy uprawnionego do otrzymania świadczenia, którym nie może być pracodawca, natomiast zgodnie z trzecią, umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono winna wykluczać wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy, możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy, wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie. Należy podkreślić, że niespełnienie

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

tych przesłanek lub zmiana okoliczności faktycznych, w wyniku której przynajmniej jedna z nich przestaje być spełniona, skutkuje brakiem możliwości zaliczenia składek na ubezpieczenie do kosztów uzyskania przychodów”.

Tak więc aby składka na ubezpieczenie na życie pracowników finansowana przez pracodawcę mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- została zawarta lub odnowiona umowa ubezpieczenia,
- umowa ubezpieczenia dotyczyła ryzyka jednej z wcześniej wymienionych grup,
- umowa została zawarta z zachowaniem warunków określonych odpowiednio w art. 23 ust. 1 pkt 57 updof lub art. 16 ust. 1 pkt 59 updop.

Ubezpieczenie na życie z funduszem inwestycyjnym

Pracodawcy finansują niekiedy swoim pracownikom (w całości) składki na ubezpieczenie na życie z funduszem inwestycyjnym. Konstrukcja umowy takiego ubezpieczenia przewiduje podział składki opłacanej przez ubezpieczającego na dwie części:

- 1) część ochronną (ubezpieczeniową), gdzie funkcja ochronna ma być realizowana przez zapewnienie ubezpieczonemu w okresie ubezpieczenia ochrony na wypadek śmierci oraz innych zdarzeń ubezpieczeniowych, tj. choroby, wypadku,
- 2) część inwestycyjną – przeznaczoną na nabycie jednostek uczestnictwa ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego.

Składki opłacone przez pracodawcę z tytułu zawartej na rzecz pracownika umowy ubezpieczenia na życie z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym mogą stanowić koszty podatkowe, pod warunkiem wypełnienia wszystkich przesłanek wymienionych w art. 23 ust. 1 pkt 57 updof i art. 16 ust. 1 pkt 59 updop.

Według Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (interpretacja indywidualna z 16 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.67.2024.3.MM) składki opłacane przez pracodawcę na ubezpieczenie na życie z funduszem inwestycyjnym na rzecz pracownika mogą stanowić koszt uzyskania przychodów pracodawcy zarówno w części ochronnej, jak i części inwestycyjnej. W tym przypadku organ podatkowy odniósł się do sytuacji, w której celem objęcia pracowników ubezpieczeniem na życie z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym jest ich dodatkowa motywacja oraz zwiększenie lojalności wobec pracodawcy. Wnioskodawca wskazał, że ubezpieczony będzie mniej chętny do rezygnacji z pracy, w sytuacji gdy wnioskodawca będzie opłacać za niego składki ubezpieczeniowe z częścią kapitałową. Ubezpieczony będzie również pracował wydajniej, wiedząc, że jest objęty ochroną ubezpieczeniową, z której w razie zdarzenia ubezpieczeniowego skorzysta on lub uposażeni, jeśli ubezpieczony umrze.

1.9. Programy motywacyjne oparte na akcjach

Zazwyczaj głównym celem programów motywacyjnych, w ramach których pracownicy mają możliwość otrzymywania bądź nabywania po preferencyjnej cenie akcji spółki będącej pracodawcą lub spółki w stosunku do niej dominującej, jest zmniejszenie utraty pracowników, stworzenie powiązania interesów pracowników z interesami pracodawcy (poprzez udział pracowników w zyskach przedsiębiorstwa). Wydatki ponoszone przez pracodawcę w związku z uczestnictwem pracowników w takim programie stanowią koszty uzyskania przychodów. Potwierdzają to organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych (np. interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.16.2022.1.EJ).

2. Zapowiedź zmian w ustawach podatkowych – zmiany porządkujące, eliminujące rozbieżności interpretacyjne oraz uszczelniające

Na stronie <https://www.gov.pl/web/premier/wplip-rm> opublikowano informację o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD116 z wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów), zwanym dalej projektem. Z informacji tej wynika, że proponowane rozwiązania stanowią odpowiedź na istniejące obecnie potrzeby dotyczące:

- uporządkowania przepisów podatkowych,
- wyeliminowania wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych oraz
- uszczelnienia systemu podatkowego.

W tabeli prezentujemy zakres proponowanych zmian.

1. Zmiany korzystne dla podatników, w tym w szczególności:
<ul style="list-style-type: none"> a) modyfikacja zakresu zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, skutkująca objęciem nim dochodów wszystkich organizacji pozarządowych, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w części przeznaczonych na działalność określoną w art. 4 tej ustawy, z wyłączeniem działalności gospodarczej, b) zrównanie sytuacji podatkowej osób otrzymujących świadczenie wypłacane na zaspokojenie potrzeb rodziny (ustrój majątkowy między małżonkami nie będzie miał wpływu na opodatkowanie), c) objęcie zwolnieniem podatkowym kwoty odszkodowania wypłaconej poszkodowanemu przez ubezpieczającego w ramach franszyzy redukcyjnej, d) objęcie zwolnieniem podatkowym zapomóg otrzymywanych z uwagi na trudną sytuację materialną, e) objęcie ulgą wydatków termomodernizacyjnych ponoszonych w ramach projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego (tzw. projekty parasolowe), f) jednoznaczne wskazanie, że podatnik może pomniejszyć o straty z lat ubiegłych dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej, g) doprecyzowanie i zmiana niektórych przepisów w zakresie opodatkowania zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC), h) dotyczące zasad ustalania przychodów i kosztów w łączeniu spółek bez przyznania udziałów (akcji)
2. Zmiany uszczelniające, w tym w szczególności:
<ul style="list-style-type: none"> a) zmiany uszczelniające regulacje dotyczące opodatkowania fundacji rodzinnej, b) zmiany w preferencji IP Box – wprowadzenie wymogu zatrudnienia, c) zmiany w daninie solidarnościowej – poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o kwalifikowane dochody opodatkowane IP Box oraz o świadczenia beneficjentów otrzymane z fundacji rodzinnej, d) dotyczące działań restrukturyzacyjnych, tj. przekształcenia spółek, a także dotyczące zmniejszenia wartości udziałów (akcji), czy wymiany udziałów, e) dotyczące odliczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej
3. Zmiany techniczne, porządkujące i doprecyzowujące brzmienie przepisów, w tym w szczególności:
<ul style="list-style-type: none"> a) likwidacja duplikujących się zwolnień od podatku stypendiów przyznawanych studentom przez jednostki samorządu terytorialnego, b) likwidacja wątpliwości interpretacyjnych w zakresie rozumienia zwrotu „środki finansowe” użytego w objętej zwolnieniem od podatku pomocy udzielonej w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, c) doprecyzowanie niektórych przepisów dotyczący cen transferowych,

- d) 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 zrekompensowaniu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent,
- e) zmiana dotycząca danych stanowiących podstawę zasilenia zeznań podatkowych w usłudze Twój e-PIT,
- f) uporządkowanie przepisu normującego zwolnienie przedmiotowe dla świadczenia mieszkaniowego przewidzianego, na zasadzie praw nabytych, w ustawie o Służbie Ochrony Państwa,
- g) wprowadzenie regulacji precyzujących zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w celu usprawnienia stosowania opodatkowania według tej formy,
- h) dotyczące działań restrukturyzacyjnych

Z podanej informacji o projekcie wynika, że zaprezentowane zmiany: *„Realizują (...) ustalenia programowe obecnego rządu dotyczące budowy prostego, przyjaznego i zrozumiałego systemu podatkowego”*.

Planowany termin przyjęcia projektu przez Radę Ministrów określono na III/IV kwartał 2024 r.

3. Rząd przyjął projekt ustawy dotyczącej kasowego PIT

Ministerstwo Finansów na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/wiadomosci-poinformowalo> o przyjęciu przez Radę Ministrów projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (nr UA2 z wykazu prac legislacyjnych). Poprzedni tytuł tego projektu brzmiał: projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Projekt obejmuje m.in. rozwiązania legislacyjne w zakresie kasowego PIT.

Ministerstwo poinformowało, że kasowy PIT będą mogli wybrać przedsiębiorcy, którzy wykonują działalność wyłącznie samodzielnie, jeżeli ich przychody z tej działalności w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły kwoty odpowiadającej równowartości 250 tys. euro. Rozwiązanie dotyczyć będzie także przedsiębiorców, którzy rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej.

Dzięki nowym przepisom przedsiębiorcy będą płacić PIT dopiero po faktycznym otrzymaniu zapłaty za wydany towar albo wykonaną usługę oraz potrącać koszty uzyskania przychodów po dokonaniu zapłaty za otrzymany towar lub wykonaną usługę. Niemniej jednak po upływie 2 lat, licząc od dnia wystawienia faktury, będą musieli rozpoznać przychód z działalności gospodarczej, nawet jeśli nie otrzymają od kontrahentów zapłaty za wydany towar lub wykonaną usługę.

Rozwiązania w zakresie kasowego PIT mają znaleźć odpowiednie zastosowanie do podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Planowany termin wejścia w życie nowych przepisów to 1 stycznia 2025 r.

Szerzej na ten temat pisaliśmy w Przeglądzie Podatku Dochodowego nr 12 z 2024 r., w artykule pt. „Projekt zmian przepisów w zakresie kasowego rozliczania przychodów i kosztów podatkowych”, wskazując w nim m.in. na warunki, jakie podatnik będzie musiał spełnić oraz ograniczenia w zakresie możliwości wyboru takiej formy rozliczeń.

II. ZMIANY PRZEPISÓW PRAWNYCH

1. Przepisy wprowadzające Prawo komunikacji elektronicznej

W Dz. U. z 2024 r. pod poz. 1221 opublikowano ustawę z dnia 12 lipca 2024 r. Prawo komunikacji elektronicznej, a pod poz. 1222 – ustawę z dnia 12 lipca 2024 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo komunikacji elektronicznej, zwaną dalej ustawą wprowadzającą.

W efekcie wydanych aktów prawnych, Prawo telekomunikacyjne zostało zastąpione Prawem komunikacji elektronicznej. Konieczność uchwalenia osobnej ustawy, tj. ustawy wprowadzającej wynikała z wielości zmian niezbędnych do wprowadzenia w odrębnych ustawach związanych z nowym Prawem komunikacji elektronicznej. Nowelizacja tych innych ustaw ma głównie charakter dostosowujący. Polega na zastąpieniu dotychczasowego odsyłania w nich do ustawy Prawo telekomunikacyjne odsyłaniem do ustawy Prawo komunikacji elektronicznej. Tak też się dzieje w przypadku przepisów ustawy o CIT – w art. 15 w ust. 1q updog pkt 1 i 2 uzyskują nowe brzmienie.

Zgodnie z nową treścią art. 15 ust. 1q updog, u przedsiębiorców telekomunikacyjnych kosztem uzyskania przychodów są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) kwota dopłaty, o której mowa w art. 369 ust. 1 ustawy z dnia 12 lipca 2024 r. – Prawo komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1221),
- 2) kwota rocznej opłaty telekomunikacyjnej, o której mowa w art. 23 ust. 1 ustawy wymienionej w pkt 1.

Ustawa Prawo komunikacji elektronicznej oraz ustawa wprowadzająca, z pewnymi wyjątkami (niedotyczącymi ustawy o CIT), wejdą w życie **10 listopada 2024 r.**

2. Likwidacja Akademii Kopernikańskiej i Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika oraz zwolnienia PIT

Na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji został udostępniony projekt ustawy o likwidacji Akademii Kopernikańskiej i Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika (nr UD84 z wykazu prac legislacyjnych). Zakłada on likwidację Akademii Kopernikańskiej i Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika, utworzonych ustawą z dnia 28 kwietnia 2022 r. o Akademii Kopernikańskiej (Dz. U. z 2024 r. poz. 463). W związku z tym, z dniem wejścia w życie projektowanej ustawy wygasną umowy na finansowanie Stypendiów Kopernikańskich oraz Grantów Mikołaja Kopernika, o których mowa w art. 35 ust. 1 ustawy o Akademii Kopernikańskiej.

Obecnie w ramach Stypendiów Kopernikańskich są przyznawane:

- 1) stypendia na prowadzenie badań naukowych lub prac rozwojowych,
- 2) dofinansowanie projektów badawczych,
- 3) stypendia lub dofinansowanie zagranicznych staży badawczych

– realizowanych przez młodych naukowców w rozumieniu art. 360 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.


Przyznawane są też Granty Mikołaja Kopernika naukowcom o uznanej pozycji międzynarodowej, realizującym ważne projekty badawcze.

Przychody z tytułu nagród, stypendiów i grantów przyznawanych na podstawie ustawy o Akademii Kopernikańskiej korzystają ze zwolnienia od podatku (art. 21 ust. 1 pkt 39g updog). Omawiany projekt ustawy z uwagi na likwidację wymienionych placówek zakłada uchylenie tego zwolnienia.

III. PRZYCHODY I KOSZTY W FIRMIE

1. Strata bilansowa pokryta z kapitału zapasowego a hipotetyczne odsetki w kosztach podatkowych

Spółka z o.o. wypracowany w 2021 r. zysk przekazała w 2022 r. na kapitał zapasowy. Z tego tytułu skorzystała z możliwości uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów tzw. hipotetycznych odsetek. Zaliczyła je do kosztów w 2022 r., 2023 r. i 2024 r. W 2022 r. również osiągnęła zysk, który w 2023 r. przeznaczyła na kapitał zapasowy. Rok 2023 zamknął się stratą bilansową. Spółka pokryła ją zyskiem z kapitału zapasowego odpowiadającym zyskowi wypracowanemu w 2022 r. Czy w tej sytuacji zachowała prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów wymienionych odsetek hipotetycznych?

 Pokrycie straty za 2023 r. z kapitału zapasowego w części odpowiadającej zyskowi wypracowanemu w 2022 r., nie pozbawiło spółki prawa do zachowania hipotetycznych odsetek w kosztach uzyskania przychodów, gdyż odsetki te zostały naliczone w związku z zyskiem wypracowanym w 2021 r., a nie w 2022 r.

W zakresie zysku przekazywanego na kapitał zapasowy przepis art. 15cb ust. 1 pkt 2 updop stanowi, że w spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Taki koszt przysługuje w roku podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, do limitu 250.000 zł w roku podatkowym (art. 15cb ust. 2 i 3 updop).

Jeśli zysk jest przeznaczony na pokrycie straty bilansowej, wówczas omawiany koszt nie przysługuje (art. 15cb ust. 4 updop).

Co istotne, uwzględnienie hipotetycznych odsetek w kosztach uzyskania przychodów jest możliwe, jeśli podział i wypłata zysku nie następuje wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce (art. 15cb ust. 5 updop).

Odnosząc się do treści art. 15cb ust. 5 updop, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.300.2024.1.JKU zauważył, że: „Przepisy ustawy o CIT nie zawierają szczegółowych regulacji odnoszących się do sposobu postępowania w sytuacji zaliczenia odsetek do kosztów na podstawie art. 15cb ust. 1 updop, a następnie przeznaczenia zysku na pokrycie straty bilansowej przed upływem 3 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku. Brak jest w takiej sytuacji podstaw aby korygować te koszty wstecz. Korekty należy zatem dokonać na bieżąco, to jest w dacie przeznaczenia zatrzymanego zysku na pokrycie straty bilansowej przed upływem 3 letniego terminu, poprzez zwiększenie przychodów stosownie do treści art. 15cb ust. 7 updop”.

Wracając natomiast do istoty rozpatrywanej sprawy, należy uznać, że w analizowanym przypadku przysługuje spółce prawo do uwzględnienia odsetek hipotetycznych w kosztach


uzyskania przychodów w latach 2022-2024, tj. w roku podniesienia kapitału zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, gdyż podstawę kalkulacji tych odsetek stanowi zysk za 2021 r. przekazany w 2022 r. na kapitał zapasowy. Natomiast strata została pokryta zyskiem wypracowanym w 2022 r. przekazanym na kapitał zapasowy w 2023 r.

Gdyby strata bilansowa za 2023 r. była pokryta zyskiem za 2021 r., to wówczas w momencie podjęcia uchwały o przekazaniu zysku na pokrycie tej straty spółka powinna rozpoznać przychód w wysokości odpowiadającej kwocie hipotetycznych odsetek zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.

Organ podatkowy w powołanej wcześniej interpretacji indywidualnej zwrócił uwagę, że w przypadku przekazania zysku na pokrycie straty, z podjętej w tej sprawie uchwały musi wyraźnie wynikać, z której części zysku strata bilansowa jest pokrywana.

2. Odsetki za opóźnienie w zapłacie za zbywane akcje to przychód z innych źródeł przychodów

Spółka komandytowo-akcyjna sprzedała akcje. Nabywca nie zapłacił za nie w wyznaczonym terminie, w związku z tym spółka naliczyła odsetki za zwłokę. Do którego źródła przychodów powinna zaliczyć te odsetki, gdy je otrzyma?

 Spółka powinna zakwalifikować otrzymane odsetki do przychodów z innych źródeł przychodów.

Na podstawie art. 7 ust. 1 updop, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b updop, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Katalog przychodów z zysków kapitałowych określony jest w art. 7b updop. Jest to katalog zamknięty, co oznacza, że tylko tytuły w nim wymienione składają się na to źródło przychodów.

W myśl art. 7b updop, za przychody z zysków kapitałowych uważa się m.in.:

- 1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b updop, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:
 - a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
 - b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
 - c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 updop, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
- 2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 updop, wkładu niepieniężnego,
- 3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 updop, w tym:
 - przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
 - przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów.

W katalogu zysków kapitałowych, o którym mowa w powołanym art. 7b updog nie zostały wymienione odsetki naliczane za czas opóźnienia w zapłacie ceny za akcje. Przychodem z tego źródła przychodów są jednak przychody ze zbycia akcji. Pojawia się wątpliwość, czy odsetki należy włączyć do świadczenia głównego (przychodów ze zbycia akcji) i traktować na równi z tym świadczeniem?

Takiej kwestii dotyczyła uchwała NSA w składzie 7 sędziów z 6 czerwca 2016 r., sygn. akt II FPS 2/16. Wprawdzie podjęta została na gruncie przepisów ustawy o PIT, jednak z uwagi na fakt, że katalog przychodów z zysków kapitałowych, o którym mowa w art. 7b updog i katalog przychodów z kapitałów pieniężnych, o którym mowa w art. 17 updog cechuje znaczne podobieństwo, tezy tej uchwały mogą posłużyć do rozstrzygnięcia problemu w zakresie CIT.

Dla Prenumeratorów GOFIN	
	Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

NSA uznał w niej, że: „(...) odsetki za opóźnienie w zapłacie powstają z mocy ustawy, nie zaś czynności prawnej, a czynność prawna, zobowiązująca do spełnienia świadczenia w określonym terminie, jest zdarzeniem jedynie pośrednio mającym wpływ na ich powstanie. Po powstaniu odsetki stają się długiem samodzielnym, niezależnym od długu głównego.

(...) Skoro bezpośrednią podstawą powstania roszczenia o zapłatę odsetek za opóźnienie za zbyte odpłatnie akcje, udziały, papiery wartościowe jest przepis ustawy (art. 481 § 1 K.c.), to przychód z tytułu odsetek nie stanowi przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.f. Z mocy art. 17 ust. 2 w zw. z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodem jest bowiem cena akcji, udziałów czy papierów wartościowych określona w umowie i pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. (...) Skoro ustawodawca ograniczył pojęcie przychodu z odpłatnego zbycia akcji, udziałów i papierów wartościowych do pojęcia ceny nabycia określonej w umowie, to nie ma podstaw do rozszerzania pojęcia przychodu o ewentualne odsetki za opóźnienie w zapłacie. Przepis ustawy podatkowej ma w tym wypadku bezwzględne pierwszeństwo przed regułami wynikającymi z przepisów Kodeksu cywilnego. Ponadto (...) także w prawie cywilnym odsetki za opóźnienie, jeśli już powstaną, odrywają się od długu głównego i przedawniają się według odrębnych reguł. Wygaśnięcie długu głównego nie powoduje także jednoczesnego wygaśnięcia długu ubocznego. Wynik wykładni systemowej zewnętrznej potwierdza zatem wynik wykładni literalnej i systemowej wewnętrznej, że odsetki za opóźnienie w zapłacie ceny za akcje, udziały i papiery wartościowe nie są przychodem ze źródła kapitały pieniężne”.

(...) Skoro bezpośrednią podstawą powstania roszczenia o zapłatę odsetek za opóźnienie za zbyte odpłatnie akcje, udziały, papiery wartościowe jest przepis ustawy (art. 481 § 1 K.c.), to przychód z tytułu odsetek nie stanowi przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.f. Z mocy art. 17 ust. 2 w zw. z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodem jest bowiem cena akcji, udziałów czy papierów wartościowych określona w umowie i pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. (...) Skoro ustawodawca ograniczył pojęcie przychodu z odpłatnego zbycia akcji, udziałów i papierów wartościowych do pojęcia ceny nabycia określonej w umowie, to nie ma podstaw do rozszerzania pojęcia przychodu o ewentualne odsetki za opóźnienie w zapłacie. Przepis ustawy podatkowej ma w tym wypadku bezwzględne pierwszeństwo przed regułami wynikającymi z przepisów Kodeksu cywilnego. Ponadto (...) także w prawie cywilnym odsetki za opóźnienie, jeśli już powstaną, odrywają się od długu głównego i przedawniają się według odrębnych reguł. Wygaśnięcie długu głównego nie powoduje także jednoczesnego wygaśnięcia długu ubocznego. Wynik wykładni systemowej zewnętrznej potwierdza zatem wynik wykładni literalnej i systemowej wewnętrznej, że odsetki za opóźnienie w zapłacie ceny za akcje, udziały i papiery wartościowe nie są przychodem ze źródła kapitały pieniężne”.

Tak więc w rozpatrywanej sprawie przychodem z zysków kapitałowych, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a updog jest cena, którą sprzedawca akcji otrzymuje od ich nabywcy za przeniesienie własności tych akcji na jego rzecz na podstawie umowy sprzedaży akcji (art. 535 § 1 K.c. w związku z art. 337 § 1 K.s.h.). Natomiast odsetki za opóźnienie w uregulowaniu tej ceny są świadczeniem dodatkowym, ubocznym, którego otrzymanie skutkuje powstaniem przychodu z innych źródeł przychodów. Takie stanowisko na gruncie CIT wyraził też Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 23 lipca 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.198.2021.2.ANK, w której wskazał, że: „(...) odsetki są świadczeniem ubocznym, pozostającym w ścisłym związku z należnością główną, jednak źródło ich powstania różni się zasadniczo od źródła powstania długu głównego. Dlatego też nie można utożsamiać odsetek ze świadczeniem głównym (np. odpłatnym zbyciem), bowiem wierzyciel może ich żądać dopiero, jeżeli dłużnik opóźni się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego. Odsetki mają charakter uboczny względem świadczenia głównego – są skutkiem niewykonania zobowiązań.


W rozpatrywanej sprawie świadczeniem głównym jest sprzedaż akcji, zaś odsetki są świadczeniem dodatkowym, ubocznym, tj. należnością z tytułu zwłoki w zapłacie świad-

czenia głównego, które będą wypłacane na mocy art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego zgodnie z zawartym Porozumieniem.

Reasumując zgodzić należy się ze stanowiskiem Wnioskodawcy zgodnie z którym SPZOO powinna zakwalifikować, na gruncie Ustawy o CIT, otrzymaną po dniu planowanego połączenia kwotę odsetek do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych”.

3. Wartość vouchera przychodem

Spółka z o.o. otrzymała od kontrahenta voucher o określonej wartości jako zadośćuczynienie za opóźnienie w uregulowaniu przez kontrahenta należności za kupiony od niej towar. Wykorzysta go, „płacąc nim” przy nabywaniu u kontrahenta farb potrzebnych do pomalowania pomieszczeń biurowych spółki. W którym momencie powinna opodatkować wartość otrzymanego vouchera?

 Wartość vouchera podlega opodatkowaniu w miesiącu jego otrzymania.

Voucher jest dokumentem, który poświadcza przysługujące jego posiadaczowi określone uprawnienia. W tym przypadku jest substytutem pieniądza – umożliwia dokonanie nim zapłaty za towar nabyty w firmie kontrahenta.

Na gruncie podatku dochodowego tego rodzaju świadczenie należy postrzegać jako uzyskanie przysporzenia mającego konkretny wymiar finansowy, a więc w rezultacie uzyskanie przychodu podatkowego.

Należy zauważyć, że ustawodawca nie zdefiniował pojęcia przychodu. W art. 12 ust. 1 updop wskazał jedynie przykładowy katalog przysporzeń skutkujących powstaniem przychodów do celów podatkowych.

Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 updop, przychodami, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 3 i 4 oraz art. 14 updop, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Przychodami związanymi z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągniętymi w roku podatkowym, a także przychodami uzyskanymi z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 updop, są także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont (art. 12 ust. 3 updop).

Natomiast kwestie związane z momentem powstania przychodu uregulowane zostały w art. 12 ust. 3a, 3c-3f updop.

W myśl art. 12 ust. 3a updop, za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

Jeśli jednak:

- usługa rozliczana jest w okresach rozliczeniowych – za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku (art. 12 ust. 3c updop),
- przedmiotem dostawy jest energia elektryczna, cieplna czy gaz przewodowy – za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku (art. 12 ust. 3d w związku z ust. 3c updop),

- następuje realizacja praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych
 - za datę uzyskania przychodu uznaje się moment realizacji tych praw (art. 12 ust. 3f updop),
- do przychodu nie da się zastosować żadnego z wymienionych dotychczas przepisów – za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty (art. 12 ust. 3e updop).

Z opisu sprawy wynika, że spółka otrzymała od kontrahenta voucher o określonej wartości jako rekompensatę za opóźnienie w uregulowaniu na jej rzecz należności.

Voucherem tym spółka zamierza „pokryć” część kosztów remontu pomieszczeń biurowych, wykorzystując go przy nabywaniu od kontrahenta farb do pomalowania tych pomieszczeń.

W tych okolicznościach voucher pełni funkcję substytutu pieniądza. W rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 1 updop jest to „otrzymana wartość pieniężna”. Spółka w dacie otrzymania vouchera nabyła prawo do jego realizacji, co oznacza, że z tym dniem postawiona została do jej dyspozycji wartość pieniężna w wysokości wartości nominalnej vouchera. Z tym też dniem uzyskała przychód podlegający opodatkowaniu (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 sierpnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.132.2023.1.EJ). Bez znaczenia pozostaje sposób i termin wykorzystania vouchera.

4. Limitowanie kosztów dotyczących leasingowanego samochodu osobowego – problem z forum dyskusyjnego (www.forum.gofin.pl)

[1498411] Temat poruszany już wiele razy, ale czy ktoś czytał wyrok WSA z 7.02.2024? Jak go rozumieć? Jak to w końcu jest – czy do ustalenia proporcji kosztów leasingu wykup jest odrębną transakcją? Dla przykładu auto wartość początkowa netto 220.000 zł i wykup 50.000 zł netto to do ustalenia proporcji mamy 150.000 zł i 245.300 zł (cała wartość początkowa + 50% VAT), czy 150.000 zł i 209.100 zł (wartość początkowa – wykup + 50% VAT)?

Wypowiedzi uczestników forum

Brak wypowiedzi.

Komentarz redakcji

Prawdopodobnie uczestnik forum miał na myśli wyrok WSA w Białymstoku z 7 lutego 2024 r., sygn. akt I SA/Bk 490/23, w którym Sąd rozpatrywał skargę podatnika na interpretację organu podatkowego dotyczącą sporu na tle uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów opłat leasingowych z tytułu leasingu operacyjnego samochodu osobowego o wartości przekraczającej 150.000 zł.



Dla Prenumeratorów GOFIN

Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

Jak wynika z treści art. 23 ust. 1 pkt 47a updof, w przypadku zawarcia umowy leasingu,

najmu, dzierżawy lub innej umowę o podobnym charakterze, której przedmiotem jest samochód osobowy – nie uważa się za koszty podatkowe opłat wynikających z takiej umowy (z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego) w wysokości przekraczającej ich część – ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł (kwota 225.000 zł, jeśli przedmiotem umowy jest samochód elektryczny lub z napędem wodorowym

– art. 23 ust. 5e updof) pozostaje do wartości samochodu osobowego. Kwota ta obejmuje także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług (art. 23 ust. 5a updof). Przy czym ograniczenie to stosuje się do tej części opłaty leasingowej, która stanowi spłatę wartości samochodu (art. 23 ust. 5c updof).

Podatnik (skarżący) doszedł do wniosku, że skoro ograniczeniu podlegają opłaty z tytułu korzystania z samochodu w części stanowiącej spłatę wartości samochodu, to tylko te opłaty należy uwzględnić przy ustalaniu wartości samochodu na potrzeby obliczenia proporcji z uwzględnieniem limitu 150.000 zł. W wartości tej nie powinno się ujmować kwoty wykupu przewidzianej w umowie leasingu, gdyż ta kwota nie jest rozliczana w kosztach w trakcie używania leasingowanego pojazdu. Jest to odrębne świadczenie na rzecz leasingodawcy, w ramach którego podatnik (leasingobiorca) wykupi przedmiot leasingu na własność.

Organ podatkowy nie zgodził się z tym stanowiskiem. Również Sąd, do którego trafiła skarga podatnika na interpretację tego organu – oddalił ją. WSA w wydanym orzeczeniu uznał, że: „(...) zawarcie umowy leasingu operacyjnego, której przedmiotem jest samochód osobowy o wartości powyżej 150.000 zł, skutkuje tym, że leasingobiorca do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjmuje wartość samochodu osobowego ustaloną jako wartość netto wynikającą z umowy powiększoną o podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi dla korzystającego podatku naliczonego oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi korzystającemu nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług”.

Uwzględniając rozstrzygnięcie Sądu oraz posługując się danymi zawartymi w pytaniu fowrowicza, w tym przypadku w celu ustalenia proporcji, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 47a updof należy wziąć pod uwagę dwie wielkości: 150.000 zł i 245.300 zł. Proporcja wyrażona procentowo wynosi 61,15%.

Oznacza to, że kwota wynosząca 61,15% części kapitałowej raty leasingowej może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Warto przy okazji zauważyć, że w przypadku wykupu samochodu z leasingu i wykorzystywania go na potrzeby prowadzonej działalności jako środek trwały, również może znaleźć zastosowanie limit 150.000 zł/225.000 zł. Jest on jednak niezależny od wcześniej omówionego (na co wskazał również WSA w zaprezentowanym wyroku). Jest to limit wynikający z art. 23 ust. 1 pkt 4 updof. Zgodnie z tym przepisem nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 22a-22o updof, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- a) 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 875 ze zm.) oraz w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem napędzanym wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy,
- b) 150.000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Reasumując, w przypadku leasingowanych samochodów osobowych, które są następnie nabywane przez leasingobiorców i stanowią środki trwałe w firmie, ustawodawca przewidział dwa limity. Są one stosowane niezależnie od siebie. Jeden z nich odnosi się do rat leasingo-

wych w części stanowiącej spłatę wartości samochodu osobowego (część odsetkowa raty jest kosztem podatkowym w pełnej wysokości, tzn. nie podlega limitowaniu). Drugi stosowany jest w przypadku wykupu pojazdu z leasingu i zaliczenia go do środków trwałych. Służy ustaleniu wysokości odpisów amortyzacyjnych kwalifikowanych do kosztów uzyskania przychodów, jeśli wartość początkowa (w praktyce cena wykupu) samochodu osobowego przekracza 150.000 zł/225.000 zł.

5. Zasiedzenie nieruchomości – przychody w CIT

Zasiedzenie – instytucja prawa cywilnego

Na podstawie art. 172 Kodeksu cywilnego, posiadacz nieruchomości niebędący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od lat dwudziestu jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze (zasiedzenie). Po upływie lat trzydziestu posiadacz nieruchomości nabywa jej własność, choćby uzyskał posiadanie w złej wierze. Posiadacz samoistny to osoba, która wykonuje władztwo nad rzeczą w sposób właściwy dla właściciela, np. wykonuje remonty, płaci od niej podatki.

Zwróć uwagę!

Zasiedzenie charakteryzuje się tym, że posiadacz samoistny danej rzeczy nabywa ją legalnie w wyniku upływu okresu posiadania. Długość tego okresu jest uzależniona od dobrej lub złej wiary posiadacza.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.603.2023.2.MBD wyjaśnił, że na skutek zasiedzenia dotychczasowy posiadacz samoistny, czyli ten, który faktycznie włada rzeczą jak właściciel, legalnie nabywa własność na skutek upływu czasu i może żądać, aby stwierdził to sąd w orzeczeniu. Nabycie własności jest nabyciem pierwotnym. Oznacza to, że orzeczenie sądu ma jedynie charakter deklaratoryjny. Wydanie orzeczenia przez sąd nie

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

jest warunkiem nabycia prawa własności. Nabywa się je po spełnieniu przesłanek określonych w przepisach Kodeksu cywilnego. Orzeczenie sądu stanowi jednak dowód takiego nabycia, na który będzie się można powołać w celu wykazania prawa własności rzeczy. Poza tym jest podstawą wpisu nowego właściciela do księgi wieczystej.

jest warunkiem nabycia prawa własności. Nabywa się je po spełnieniu przesłanek określonych w przepisach Kodeksu cywilnego. Orzeczenie sądu stanowi jednak dowód takiego nabycia, na który będzie się można powołać w celu wykazania prawa własności rzeczy. Poza tym jest podstawą wpisu nowego właściciela do księgi wieczystej.

Skutki w podatku dochodowym

Nabycie nieruchomości przez zasiedzenie skutkuje uzyskaniem przysporzenia majątkowego, które w świetle przepisów ustawy o CIT jest przychodem podlegającym opodatkowaniu. Ma do niego zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 2 updop, na podstawie którego podatnik ma obowiązek zaliczać do przychodów podatkowych:

- wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także
- wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także
- wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe i instytucje gospodarki budżetowej w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich

związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarządek lub używanie.

W tym przypadku mamy do czynienia z nieodpłatnym otrzymaniem rzeczy.

Wartość powstałego z tego tytułu przychodu należy ustalić w oparciu o art. 12 ust. 5 updop. Z jego treści wynika, że wartość rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie, 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 ich uzyskania, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 6b updop, które tutaj pomijamy.

Momentem uzyskania przychodu z tego tytułu jest moment nabycia prawa własności.

Przykład

Spółka z o.o. nabyła grunt w drodze zasiedzenia. Miało to miejsce w styczniu 2018 r. Fakt ten potwierdził sąd w wydanym w marcu 2021 r. orzeczeniu. Jednak spółka nie opodatkowała tego przychodu, co powinno nastąpić w 2018 r. Spółka zobowiązana jest złożyć korektę zeznania CIT-8 za 2018 r., ujmując w nim wartość uzyskanego przychodu w polu przeznaczonym do wpisywania przychodów z innych źródeł przychodów, ustalić wysokość dochodu oraz podatek należny i wpłacić zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę. Jeśli spółka za 2018 r. poniosła stratę podatkową z innych źródeł przychodów, to strata ta ulegnie zmniejszeniu. Może się też okazać, że kwota uzyskanego przychodu z tytułu zasiedzenia nieruchomości będzie na tyle wysoka, że strata ulegnie zmniejszeniu do 0 i wręcz pojawi się dochód do opodatkowania. Wówczas również wystąpi zaległość z tytułu podatku dochodowego, którą należy uregulować wraz z odsetkami za zwłokę.

Przypominamy, że zobowiązania podatkowe ulegają przedawnieniu generalnie z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). Gdyby spółka, o której mowa w przykładzie nabyła nieruchomość w 2017 r., to w 2024 r. zobowiązanie z tytułu CIT nie wystąpi, gdyż uległo przedawnieniu. Przedawnienie zobowiązania nastąpiłoby z upływem 2023 r.

6. Odszkodowanie za nienależyte wykonanie umowy bez związku z przychodem – wyrok NSA

Celem poniesienia przez spółkę wydatku na poczet odszkodowania z tytułu odpowiedzialności kontraktowej wynikającej z zawartej ze szpitalem umowy dzierżawy jest zaspokojenie roszczenia w zakresie odszkodowania (usankcjonowanego wyrokiem sądu powszechnego), a nie uzyskanie przychodu. W tej sytuacji nie można uznać, że poniesienie tego wydatku miało na celu uzyskanie, zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodu spółki.

Tak wynika z wyroku NSA z 5 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 1285/22.


Spółka wraz z innym podmiotem (jako członkowie konsorcjum) zawarła ze szpitalem umowę dzierżawy budynku oraz urządzeń w tym budynku. Następnie dzierżawcy zawarli umowę poddzierżawy tego budynku. W wyniku działania poddzierżawcy powstała szkoda w substancji budynku spalarni, a linia technologiczna okazała się uszkodzona wskutek nie-

prawidłowej eksploatacji. Po upływie terminu obowiązywania umowy dzierżawy, przedmiot umowy został przekazany szpitalowi. Protokół zdawczo-odbiorczy wykazał, że linia technologiczna jest niekompletna i uszkodzona, co uniemożliwia ponowne jej uruchomienie. Wobec odpowiedzialności określonej umową dzierżawy, za ten stan odpowiadała spółka, mimo że niewłaściwa eksploatacja leżała po stronie poddzierżawcy. Na tej podstawie szpital wytoczył powództwo odszkodowawcze przeciwko dzierżawcom i poddzierżawcy. Sąd okręgowy zasądził od spółki (dzierżawcy) odszkodowanie na rzecz szpitala z tytułu nienależytego wykonania umowy dzierżawy.

Zdaniem spółki koszt z tytułu zasądzonego odszkodowania w ramach odpowiedzialności kontraktowej za nienależyte wykonanie umowy dzierżawy będzie stanowić koszt uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ust. 1 updog. Spółka zauważyła, że ponosi odpowiedzialność za działania osób trzecich, którym powierzyła wykonywanie zobowiązań umownych. To poddzierżawca doprowadził do powstania szkody w sposób zawiniony i umyślny, czyli świadomie zrealizował swoją aktywność, która implikowała powstanie szkody.

Organ podatkowy nie zgodził się ze stanowiskiem spółki. Zauważył, że to spółka jako strona umowy dzierżawy zobligowana była względem wydzierżawiającego do zachowania przedmiotu dzierżawy w stanie niepogorszonym z zastrzeżeniem zwykłego zużycia.

W ocenie organu wskazany wydatek stanowi sankcję za brak wywiązania się z warunków umowy dzierżawy i jest ściśle powiązany z dochodzeniem roszczeń przez szpital, a nie z przedmiotem opodatkowanej działalności gospodarczej spółki. W konsekwencji wydatek ten nie spełnia przesłanek pozwalających na uznanie go za koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 updog.

Dla Prenumeratorów GOFIN	
	Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

WSA, do którego trafiła skarga spółki, oddalił tę skargę. Przyznał rację organowi podatkowemu. Potwierdził, że nie sposób uznać, iż poniesienie tego wydatku przyczyni się do osiągnięcia, zabezpieczenia bądź zachowania źródła przychodu.

Również NSA oddalił skargę kasacyjną spółki. Wprawdzie stwierdził, że w okolicznościach niniejszej sprawy przedmiotowego odszkodowania nie sposób przyporządkować do wydatków wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów opisanych w art. 16 ust. 1 pkt 22 updog, ale jednocześnie zaznaczył, że sam fakt niewymienienia określonego wydatku w art. 16 ust. 1 updog, nie może przesądzać automatycznie o możliwości uwzględnienia tego wydatku przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Koniecznym jest wykazanie związku ponoszonych kosztów z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą oraz uzyskiwanym z tej działalności przychodem (lub zachowaniem albo zabezpieczeniem tego źródła).

Dokonując analizy art. 15 ust. 1 updog, uznał, że celem poniesienia przez spółkę wydatków na wypłatę odszkodowania z tytułu odpowiedzialności kontraktowej wynikającej z zawartej ze szpitalem umowy dzierżawy jest zaspokojenie roszczenia w zakresie odszkodowania (usankcjonowanego wyrokiem sądu powszechnego), a nie uzyskanie przychodu. Trafnie w tym zakresie Sąd pierwszej instancji wskazał, że nie ma racjonalnego związku pomiędzy wydatkiem na wypłatę odszkodowania i przychodami spółki. Nie sposób dopatrzeć się takiego związku także z przychodami, które spółka zamierza osiągnąć w przyszłości. Przedmiot umowy dzierżawy został ostatecznie przekazany wydzierżawiającemu, a ze stanu faktycznego nie wynika, że zostanie zawarta kolejna umowa dzierżawy, w oparciu o którą spółka będzie prowadzić działalność gospodarczą. Poza tym spółka, podejmując decyzję dotyczącą poddzierżawy, powinna liczyć się z konsekwencjami wynikającymi z takiej decyzji. Wydatek,

o którym mowa we wniosku stanowi sankcję za brak wywiązania się z warunków umowy dzierżawy i jest ściśle powiązany z dochodzeniem roszczeń przez wydierżawiającego, a nie z przedmiotem opodatkowanej działalności gospodarczej spółki.

Konsekwencją tego jest konstatacja, że wydatek nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów.

7. Skutki podatkowe sprzedaży pakietów umożliwiających korzystanie z usług wynajmu – interpretacja indywidualna organu podatkowego

Przychody ze sprzedaży pakietów zapewniających klientom możliwość korzystania z usług wynajmu mogą być rozliczane w okresach rozliczeniowych. Koszty takich pakietów mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na dzień ujęcia w księgach rachunkowych.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.262.2024.2.KW.

Spółka będzie sprzedawać klientom pakiety obejmujące krótkoterminowe usługi wynajmu obiektów (apartamentów). Będą one służyć pracownikom klientów spółki do świadczenia pracy zdalnej. Przychodem spółki z tego tytułu będzie opłata subskrypcyjna (abonament). Będzie ona miała formę zryczałtowaną. Na jej wysokość nie będzie miała wpływu okoliczność, czy pracownicy klienta rzeczywiście skorzystali z wykupionego pakietu, a jeśli skorzystali, to w jakim stopniu. Spółka nie będzie właścicielem udostępnianych apartamentów. W tym celu zawrze umowy współpracy z partnerami (właścicielami obiektów). Opłata subskrypcyjna będzie płatna cyklicznie w równej wysokości, za każdy miesiąc (przyjęty zostanie miesięczny okres rozliczeniowy) na podstawie faktury wystawionej przez spółkę na 10 dni przed końcem każdego miesiąca w trakcie obowiązywania pakietu. Wysokość opłaty będzie taka sama przez cały okres trwania wykupionego pakietu i w tym zakresie nie będzie powiązana z kosztami ponoszonymi przez spółkę, gdyż partnerom będzie przysługiwało wynagrodzenie wyłącznie za faktycznie zrealizowane usługi wynajmu. Faktury na rzecz spółki będą wystawiane przez partnerów po zrealizowaniu usługi, tj. po zakończeniu pobytu.

Na tle takiego stanu przyszłego pojawiły się pytania:

- 1) czy opłaty ponoszone przez klienta na rzecz spółki za świadczone przez nią usługi powinny być rozpoznawane po stronie przychodów w okresach rozliczeniowych?
- 2) czy wydatki ponoszone na rzecz partnerów będą tzw. kosztami bezpośrednimi, czy pośrednimi?

W celu rozstrzygnięcia tych wątpliwości spółka zwróciła się z wnioskiem do organu podatkowego o wydanie interpretacji indywidualnej w jej sprawie. We wniosku zaprezentowała swoje stanowisko.

Ad 1

Stosownie do treści art. 12 ust. 3c updop, w przypadku gdy strony ustalą, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rza-

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

dziej niż raz w roku. Zatem regulacja ta uzależnia moment powstania przychodu od ustalenia przez strony okresów rozliczeniowych.

W praktyce przepis ten obejmuje swym zakresem (choć nie zostało to wprost w nim wyrażone) usługi o tzw. charakterze ciągłym. Celnie zdefiniował takie usługi WSA w Krakowie w wyroku z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 201/21, w którym wskazał: *„Cechą charakterystyczną usługi świadczonej w sposób ciągły jest to, że świadczenia w ramach tej usługi trwają dłuższy czas i tworzą funkcjonalną całość. W odniesieniu do usług ciągłych nie można powiedzieć, że upływ pewnego okresu pozwala uznać usługę za wykonaną pomimo jej dalszego świadczenia co oznacza, że wykonywana jest nieprzerwanie przez czas trwania umowy i w której jednoznacznie można określić jedynie moment rozpoczęcia jej świadczenia, natomiast moment jej zakończenia rozumianego jako definitywne wykonanie, nie jest z góry określony”*.

W przypadku spółki:

- świadczone przez nią usługi będą polegać na nieprzerwanej gotowości/umożliwieniu/zapewnieniu klientowi, przez cały okres obowiązywania pakietu, skorzystania z krótkoterminowego najmu miejsc do pracy zdalnej,
- opłaty, w stałej wysokości, będą uiszczane przez klienta, zgodnie z treścią zawartej umowy, cyklicznie za miesięczne okresy rozliczeniowe (wystąpi przesłanka określenia przez strony w umowie okresu rozliczeniowego).

W rezultacie będziemy mieć tu do czynienia z usługami, które będą trwać przez pewien okres, a opłaty za nie będą pobierane w stałych okresach rozliczeniowych określonych w umowie.

W związku z tym, w ocenie spółki, opłaty należne od klienta powinny być rozpoznawane jako przychody w ostatnim dniu każdego miesięcznego okresu rozliczeniowego przyjętego w umowie.

Ad 2

Zgodnie z ugruntowanym poglądem, kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami są takie wydatki, których poniesienie przekłada się wprost (w sposób bezpośredni) na uzyskanie konkretnych przychodów. Natomiast, do kosztów „pośrednich” zalicza się wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych przychodach, a więc takie, którym nie można przypisać konkretnego przychodu, jakkolwiek ich poniesienie warunkuje ich uzyskanie, np. koszty ogólne zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami. Tym samym, nie jest możliwe ustalenie, w którym okresie bądź roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich kosztów.

W ocenie spółki omawiane wydatki nie będą bezpośrednio związane z konkretnym przychodem, gdyż wysokość rozpoznawanego przez spółkę przychodu nie będzie bezpośrednio zależna od wysokości ponoszonego wydatku. Dla obrazu można wskazać na sytuację, w której pracownik klienta, mimo posiadanego uprawnienia, nie skorzysta w danym okresie rozliczeniowym z pobytu. Mimo to klient będzie zobowiązany do wniesienia opłaty stanowiącej przychód spółki, a spółka nie poniesie kosztu na rzecz partnera, gdyż w rzeczywistości usługa nie zostanie wykonana. W efekcie, przychód spółki będzie „oderwany” od danego kosztu.


Podsumowując, według spółki wydatki ponoszone na rzecz partnerów będą stanowić koszty „pośrednie” i jako takie, zgodnie z treścią art. 15 ust. 4d i 4e updop powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w dniu ujęcia w księgach rachunkowych.

Organ podatkowy w obu przypadkach uznał stanowisko spółki za prawidłowe i odstąpił od uzasadnienia prawnego tej oceny.

IV. ROZLICZANIE PODATKU PRZEZ PŁATNIKA

1. Zwrot kosztów używania prywatnego samochodu pracownika w podróży służbowej

Pracownicy spółki podczas krajowych podróży służbowych wykorzystują prywatne samochody osobowe. W związku z tym zwracamy im koszty przejazdu ustalone na podstawie tzw. kilometrówki. Czy kwota tego zwrotu podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 Kwota zwrotu kosztów przejazdu prywatnym samochodem osobowym w krajowej podróży służbowej ustalona na podstawie tzw. kilometrówki jest wolna od podatku i składek ZUS, gdy stawka za jeden kilometr przebiegu pojazdu nie przewyższa stawki określonej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury.

1.1. Ustalenie wysokości zwrotu kosztów przejazdu

Zwróć uwagę!

Pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. Tak wynika z art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy. Wśród takich należności jest zwrot kosztów przejazdów.

Decyzję, jakim środkiem transportu pracownik odbędzie krajową podróż służbową, podejmuje pracodawca. Na wniosek pracownika może on wyrazić zgodę na przejazd w podróży m.in. samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy. Wynika to z § 3 ust. 1 i 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2190), zwanego dalej rozporządzeniem w sprawie podróży służbowej.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Tekst rozporządzenia o podróży służbowej dostępny w serwisie www.przepisy.gofin.pl

Pracownikowi, który odbył podróż służbową samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy, np. swoim prywatnym samochodem, przysługuje zwrot kosztów używania tego samochodu. Kwotę zwrotu ustala się w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu, ustalonej przez pracodawcę, która nie może być wyższa niż określona w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.), zwanego dalej rozporządzeniem Ministra Infrastruktury. Stawka za 1 km przebiegu pojazdu dla samochodu osobowego:

- o pojemności skokowej silnika do 900 cm³ wynosi 0,89 zł,
- o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³ wynosi 1,15 zł.

1.2. Przychód ze stosunku pracy

Kwota otrzymana przez pracownika z tytułu zwrotu kosztów używania prywatnego samochodu w podróży służbowej jest u niego przychodem ze stosunku pracy. Przychód ten może jednak korzystać ze zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof. Na podstawie tego przepisu wolne od podatku są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

Odrębnymi przepisami, o których mowa wcześniej są m.in. przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. W rezultacie otrzymana przez pracownika kwota kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu jest zwolniona od podatku, gdy stawka za jeden kilometr nie przewyższa stawki określonej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury.

Zastosowanie przez pracodawcę korzystniejszych niż wynikające z tego rozporządzenia stawek za kilometr przebiegu pojazdu oznacza konieczność opodatkowania nadwyżki wypłaconej ponad limit kilometrówki obliczonej z zastosowaniem stawek wskazanych w tym rozporządzeniu. Kwotę takiej nadwyżki pracodawca jest wówczas zobowiązany doliczyć pracownikowi do innych jego przychodów ze stosunku pracy osiągniętych w danym miesiącu i łączną ich wartość opodatkować.

1.3. Rozliczenie składkowe

W sytuacji gdy kwota zwróconych pracownikowi kosztów przejazdu w podróży służbowej własnym samochodem zostanie dokonana według stawek nieprzekraczających tych, które zostały określone w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury, to nie stanowi ona podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Tak wynika z § 2 ust. 1 pkt 15 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.) oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.).

Natomiast jeżeli kwota zwróconych pracownikowi kosztów przejazdu własnym samochodem w czasie podróży służbowej będzie ustalona z zastosowaniem stawek przekraczających stawki określone w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury, to nadwyżka należności wypłacona pracownikowi ponad limit wynikający z rozliczenia, będzie podlegała oskładkowaniu. Kwotę nadwyżki pracodawca jest wówczas zobowiązany doliczyć pracownikowi do pozostałych jego przychodów stanowiących podstawę wymiaru składek ZUS i od łącznej ich wartości naliczyć składki społeczne i składkę zdrowotną.

Przykład

W sierpniu 2024 r. pracownik odbył krajową podróż służbową trwającą dwie doby. Po zakończeniu tej podróży przedstawił pracodawcy tzw. kilometrówkę,

z której wynika, że przejechał 500 km samochodem osobowym o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³. Z tytułu tej podróży pracodawca wypłacił pracownikowi diety w kwocie 90 zł (2 doby x 45 zł) oraz zwrócił mu koszty przejazdu.

Przypadek I – do ustalenia kosztów przejazdu zastosowano stawkę za 1 km przebiegu określoną w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury i zwrócono z tego tytułu kwotę 575 zł (500 km x 1,15 zł), która jest wolna od podatku i nie podlega oskładkowaniu.

Przypadek II – do ustalenia kosztów przejazdu zastosowano stawkę za 1 km przebiegu w wysokości 1,50 zł i zwrócono z tego tytułu kwotę 750 zł (500 km x 1,50 zł), z czego wolna od podatku i składek ZUS jest kwota 575 zł (500 km x 1,15 zł), natomiast kwota 175 zł (750 zł – 575 zł) podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu.

Pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za pracę w kwocie 7.000 zł, podstawowe koszty uzyskania przychodów oraz kwota zmniejszająca podatek w wysokości 300 zł.

Obciążenia podatkowo-składkowe w sierpniu 2024 r. przedstawiają się następująco:

Wiersz	Wyszczególnienie	Przypadek I	Przypadek II
		kwota (zł)	
1	Wynagrodzenie za pracę	7.000,00	7.000,00
2	Zwrot kosztów przejazdu podlegający opodatkowaniu i oskładkowaniu	–	175,00
3	Diety i zwrot kosztów przejazdu wolne od podatku i składek ZUS (90 zł + 575 zł)	665,00	665,00
4	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1 + wiersz 2)	7.000,00	7.175,00
5	Składki na ubezpieczenia społeczne [(wiersz 4 x 9,76%) + (wiersz 4 x 1,50%) + (wiersz 4 x 2,45%)]	959,70	983,70
6	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 5)	6.040,30	6.191,30
7	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 6 x 9%)	543,63	557,22
8	Koszty uzyskania przychodu	250,00	250,00
9	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 8 – wiersz 5)	5.790,00	5.941,00
10	Zaliczka na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych [(wiersz 9 x 12%) – 300 zł]	395,00	413,00
11	Do wypłaty pracownikowi (wiersz 1 + wiersz 2 + wiersz 3 – wiersz 5 – wiersz 7 – wiersz 10)	5.766,67	5.886,08

2. Obowiązki płatnika – relacja z dyżuru telefonicznego

2.1. Umowa zlecenia zawarta z przedsiębiorcą

Spółka z o.o. zawarła umowę zlecenia z osobą fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą. Usługi wykonywane w ramach tej umowy wchodziły w zakres działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę. Czy od kwot wypłaconych tej osobie z tytułu umowy zlecenia powinniśmy pobrać zaliczkę na podatek dochodowy?

☞ Nie należy pobierać zaliczki od umowy zlecenia zawartej z przedsiębiorcą, jeżeli złoży on oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi wchodziły w zakres prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia uzyskiwane m.in. od osoby prawnej (tu: spółki z o.o.) stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście. Wyjątkiem są przychody uzyskane na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze. Tak wynika z art. 13 pkt 8 lit. a upodof.

Do opodatkowania przychodów z umowy zlecenia, co do zasady, obowiązany jest zleceniodawca. Jeżeli jednak posiada on złożone przez podatnika (zleceniobiorcę) oświadczenie, z którego wynika, że wykonywane przez niego usługi wchodziły w zakres prowadzonej działalności gospodarczej, to nie pełni obowiązków płatnika, a co za tym idzie, nie pobiera zaliczki na podatek od należności wypłaconych z tytułu umowy zlecenia. Tak stanowi art. 41 ust. 2 upodof.

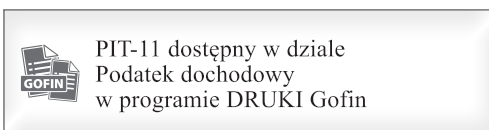
2.2. Koszty pracownicze w informacji PIT-11

W 2024 r. w związku ze zmianą terminu wypłaty wynagrodzeń w jednym miesiącu wynagrodzenie pracownicze nie zostało wypłacone. Tym samym pracownikowi nie uwzględniono w tym miesiącu kosztów uzyskania przychodów (ma stosowane koszty w wysokości 250 zł). Jaką kwotę kosztów za 2024 r. pracodawca powinien wykazać w informacji PIT-11?

☞ W PIT-11 za 2024 r. należy wykazać koszty faktycznie zastosowane w 2024 r.

Pracodawca (płatnik) przy obliczaniu zaliczki na podatek od pracowniczych należności, może uwzględniać:

- zryczałtowane koszty uzyskania przychodów w wysokości 250 zł albo 300 zł, o których mowa w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 upodof, lub
- 50% koszty uzyskania przychodów wymienione w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 upodof.



W informacji PIT-11 wykazuje się koszty faktycznie uwzględnione przez płatnika przy poborze zaliczki. Tak wynika z objaśnień zamieszczonych w tej informacji. Zatem w opisanym przypadku skoro płatnik w trakcie roku uwzględnił koszty uzyskania przychodu za jedenaście miesięcy, to powinien je wykazać w PIT-11 w kwocie 2.750 zł.

Nie oznacza to jednak, że koszty nieuwzględnione przez pracodawcę w trakcie roku przepadają. Koszty te może uwzględnić pracownik w składanym przez siebie zeznaniu podatkowym. Pracownik ma więc prawo do wykazania kosztów uzyskania przychodów za dwanaście miesięcy.

2.3. Pobór podatku od odprawy emerytalnej


Pracownik niebawem przejdzie na emeryturę. Czy od wypłaconej mu odprawy emerytalnej należy pobrać zaliczkę na podatek, czy 10% zryczałtowany podatek dochodowy?

 Od odprawy emerytalnej należy pobrać zaliczkę na podatek.

Sposób opodatkowania należności wypłacanych osobom przechodzącym na emeryturę zależy przede wszystkim od tego, co jest podstawą otrzymania takich należności. Odprawa emerytalna jest świadczeniem, które może otrzymać tylko pracownik przechodzący na emeryturę. Stanowi więc przychód ze stosunku pracy. Oznacza to, że należy ją opodatkować na zasadach przewidzianych w art. 32 updof. Płatnik obowiązany jest więc pobrać zaliczkę na podatek. Nie powinien natomiast pobierać zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4 updof. Przepis ten stanowi, że z tytułu świadczeń otrzymanych m.in. przez emerytów w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem pracy, pobiera się 10% zryczałtowany podatek dochodowy.

2.4. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia z umowy o dzieło

Osobie wykonującej usługi na podstawie umowy o dzieło przedsiębiorca wypłacił w sierpniu 2024 r. zaliczkę na poczet wynagrodzenia. Pozostała część wynagrodzenia zostanie wypłacona we wrześniu br. W którym miesiącu należy odprowadzić zaliczkę na podatek do urzędu skarbowego?


 Zaliczkę na podatek należy pobrać od wypłaty dokonanej w sierpniu i we wrześniu. Zaliczkę pobraną w sierpniu trzeba odprowadzić do urzędu skarbowego do 20 września, a pobraną we wrześniu – do 21 października.

Przychód z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy o dzieło powstaje w dacie otrzymania lub postawienia do dyspozycji wykonawcy dzieła pieniędzy i wartości pieniężnych oraz otrzymania świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Tak wynika z art. 11 ust. 1 updof. Zatem nawet zaliczkowa wypłata wynagrodzenia z umowy o dzieło jest u wykonawcy dzieła przychodem, który należy opodatkować.

Zaliczkę na podatek pobraną od każdej wypłaty wynagrodzenia wykonawcy dzieła, płatnik obowiązany jest wpłacić do urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym ją pobrał. Oznacza to, że zaliczkę na podatek od wynagrodzenia wypłaconego zaliczkowo w sierpniu 2024 r. płatnik obowiązany jest wpłacić do urzędu skarbowego w terminie do 20 września 2024 r. Natomiast zaliczkę na podatek od pozostałej części wynagrodzenia, tj. tej, która będzie wypłacona we wrześniu br., należy przekazać do urzędu skarbowego w terminie do 21 października 2024 r. (20 października 2024 r. przypada w niedzielę).

2.5. Koszty uzyskania przychodów u członka zarządu

Spółka z o.o. zatrudnia na podstawie powołania członka zarządu mającego miejsce zamieszkania na terytorium Polski. Czy przy obliczaniu zaliczki na podatek od wynagrodzenia takiej osoby należy zastosować koszty uzyskania przychodów w kwocie 250 zł czy 20%?


 W opisanym przypadku należy zastosować koszty w kwocie 250 zł.

Gdy członek zarządu pełni swą funkcję na podstawie powołania, przychody uzyskiwane przez niego z tego tytułu kwalifikuje się do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 7 updof. Na podstawie tego przepisu do przychodów z działalności wykonywanej osobiście zalicza się przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych.

Zaliczkę na podatek dochodowy od wynagrodzenia członka zarządu pełniącego swą funkcję na podstawie powołania i mającego miejsce zamieszkania w Polsce, oblicza się na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 updof. Z przepisu tego wynika, że płatnik obowiązany jest przysługujące członkowi zarządu wynagrodzenie pomniejszać o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 updof, tj. o kwotę 250 zł. Warto dodać, że członkowi zarządu pełniącemu swą funkcję na podstawie powołania nie można zastosować podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w kwocie 300 zł (nawet jeśli siedziba spółki znajduje się w innej miejscowości niż miejsce zamieszkania członka zarządu) ani kosztów procentowych. Przepisy ustawy o PIT nie przewidują bowiem takiej możliwości.

2.6. Dofinansowanie wypoczynku dziecka i wczasów pod gruszą

Pracownik otrzymał z ZFŚS dofinansowanie do wypoczynku małoletniego dziecka i wczasów pod gruszą. Jaki jest limit zwolnienia od podatku dla wypłaconych świadczeń?

 Dofinansowanie z ZFŚS do wypoczynku małoletniego dziecka pracownika jest wolne od podatku dochodowego w pełnej wypłaconej wysokości. Natomiast dofinansowanie z ZFŚS do wczasów pod gruszą jest wolne od podatku do kwoty 1.000 zł, pod warunkiem, że pracownik od początku 2024 r. nie otrzymał innych świadczeń wolnych od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof.

Otrzymanie przez pracownika dofinansowania z ZFŚS do wypoczynku małoletniego dziecka i do wczasów pod gruszą generuje u niego przychód ze stosunku pracy. Przychodem takim są bowiem m.in. wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. Przychody z obu tych tytułów, po spełnieniu ustawowych warunków, mogą być jednak zwolnione od podatku.

Dofinansowanie wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18 może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 updof. W myśl tego przepisu wolne od podatku dochodowego są dopłaty do: wypoczynku zorganizowanego przez pod-

mioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – dzieci i młodzieży do lat 18:

- z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
- z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.000 zł (nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu).


Z kolei wypłacone pracownikowi dofinansowanie do wczasów pod gruszą może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Jest to możliwe, gdy łącznie są spełnione następujące warunki:

- dofinansowanie jest wynikiem działalności socjalnej określonej w przepisach o ZFŚS,
- dofinansowanie pochodzi w całości ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych,
- wartość dofinansowania wraz z innymi świadczeniami zwolnionymi od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof otrzymanymi przez pracownika od początku 2024 r. nie przekroczyła kwoty 1.000 zł (nadwyżka ponad tę kwotę jest opodatkowana).

Przedstawione zwolnienia od podatku funkcjonują odrębnie. Stąd wniosek jak na wstępie.

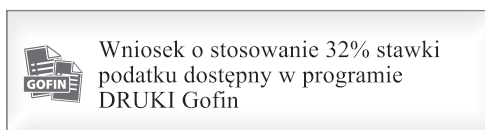
2.7. Złożenie przez pracownika wniosku o stosowanie 32% stawki podatku

Pracownik, którego dochód nie przekroczył 120.000 zł, chce, aby zakład pracy pobierał mu zaliczki na podatek według 32% stawki zamiast 12%. Czy wniosek taki można złożyć za pomocą druku PIT-2?

 Za pomocą **PIT-2** nie można złożyć wniosku o stosowanie 32% stawki podatku.

Stosowanie wyższej stawki podatku, gdy dochód pracownika nie przekroczył od początku roku u danego płatnika kwoty 120.000 zł, możliwe jest na wniosek złożony przez pracownika. Posiadając taki wniosek, płatnik oblicza i pobiera w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy, stosując zamiast najniższej stawki określonej w skali podatkowej, tj. 12%, wyższą stawkę podatkową określoną w tej skali, czyli 32%. Tak wynika z art. 41a updof.

Przepisy ustawy o PIT nie określają wzoru wniosku o stosowanie 32% stawki podatku. Stanowią natomiast, że oświadczenia i wnioski mające wpływ na obliczenie zaliczki podatnik składa płatnikowi na piśmie albo w inny sposób przyjęty u danego płatnika (art. 31a ust. 1 updof). Przy czym na druku **PIT-2** można złożyć tylko te oświadczenia i wnioski, o których mowa w art. 31b ust. 1, art. 32 ust. 3 i 6-8 oraz art. 41 ust. 11 updof. Wśród nich nie ma jednak wniosku o stosowanie 32% stawki podatku. Tak więc za pomocą **PIT-2** nie można złożyć tego wniosku.



3. Opodatkowanie premii za polecenie nowego pracownika – interpretacja indywidualna organu podatkowego

Wyłacone jednorazowe premie pieniężne za polecenie nowego pracownika lub współpracownika są u osób polecających przychodem z innych źródeł, ponieważ program rekomendacji pracowniczych jest skierowany do różnych grup uczestników (pracowników, zleceniobiorców oraz osób współpracujących na podstawie umowy o współpracy w ramach prowadzonej działalności). Ponadto zasady działania programu określone są w regulaminie i podane do wiadomości w sposób zwyczajowo przyjęty w firmie, a nie określone w umowie o pracę czy też w umowie cywilnoprawnej.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 lipca 2024 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.595.2024.1.DJ.

Spółka wypłaca jednorazowe premie pieniężne za polecenie nowego pracownika lub współpracownika. Program rekomendacji pracowniczych jest skierowany do różnych grup uczestników (pracowników oraz osób współpracujących w ramach umowy zlecenia lub prowadzonej działalności). Zasady działania programu określone są w regulaminie i podane do wiadomości w sposób zwyczajowo przyjęty w firmie. Nie są one określone w umowie o pracę czy też w umowie cywilnoprawnej. Aktualnie premie są opodatkowywane. Do organu podatkowego spółka zwróciła się o potwierdzenie, że prawidłowym działaniem będzie potraktowanie premii jako przychodu z innych źródeł i zaprzestanie przez nią pobierania zaliczki na podatek.

Na wstępie organ podatkowy zauważył, że w opisanym stanie faktycznym wypłacone osobom polecającym świadczenie pieniężne (premia pieniężna) stanowi u tych osób przychód podlegający opodatkowaniu. Jest to przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 updog. Taka kwalifikacja przychodu powoduje, że spółka nie jest zobowiązana do pobierania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłacanych świadczeń pieniężnych. Ciążą na niej jednak obowiązki informacyjne w zakresie sporządzenia i przekazania osobom polecającym oraz właściwemu urzędowi skarbowemu informacji o uzyskanych przychodach z innych źródeł, zgodnie z art. 42a ust. 1 updog, tj. **PIT-11**.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl


W interpretacji tej możemy przeczytać: „*Uznaniem (...), że ze względu na fakt, że program rekomendacji pracowniczych jest skierowany*

do różnych grup uczestników (rekomendującymi kandydatów na stanowiska pracownicze w procesie rekrutacyjnym mogą być zarówno pracownicy Spółki zatrudnieni w ramach umowy o pracę lub osoby współpracujące w ramach umowy zlecenia lub umowy o współpracy w ramach prowadzonej działalności) oraz ze względu na fakt, że jak sami Państwo wskazali we wniosku: (...) Zasady działania programu rekomendacji pracowniczych określone są w regulaminie Spółki i podane do wiadomości pracowników w sposób zwyczajowo przyjęty w firmie (nie są one określone/wskazane w umowie o pracę czy też w umowie cywilnoprawnej) – to wypłacone świadczenie osobom polecającym, będącym przedmiotem Państwa zapytania (tj. pracownikom Spółki zatrudnionym w ramach umowy o pracę lub osobom współpracującym w ramach umów cywilnoprawnych) stanowi dla nich przychód ze źródła przychodu – »inne źródła«, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 powołanej ustawy (updog – przyp. red.). Zatem, należy zgodzić się z Państwem, że prawidłowym działaniem będzie zaprzestanie pobierania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tego tytułu”.

V. MAJĄTEK TRWAŁY

1. Amortyzacja wynajętego samochodu osobowego

Spółka z o.o. posiada samochód osobowy, który w 2023 r. został zaliczony do środków trwałych. Odpisy amortyzacyjne były ujmowane w kosztach w ramach limitu. Obecnie zmieniła przeznaczenie samochodu na wynajem długoterminowy. Przedmiotem działalności spółki nie jest wynajem samochodów. Czy po przeznaczeniu samochodu osobowego na wynajem długoterminowy nadal obowiązuje limit amortyzacji podatkowej w wysokości 150.000 zł?

 W tym przypadku odpisy amortyzacyjne od wynajętego samochodu osobowego nadal podlegają ograniczeniu w zaliczaniu ich do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z art. 15 ust. 1 updop, 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 updop.

Wśród kosztów uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z przepisami art. 16a-16m updop. Tak wynika z art. 15 ust. 6 updop.

Z kolei amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c updop, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 updop, zwane środkami trwałymi (art. 16a ust. 1 updop).

Ponieważ problem poruszony w pytaniu dotyczy samochodu osobowego, trzeba zaznaczyć, że ustawodawca ograniczył w określonych przypadkach wysokość odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 4 updop, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywane według zasad określonych w art. 16a-16m updop, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 875 ze zm.) oraz w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem napędzanym wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy,
- 150.000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.


Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spółka jest właścicielem samochodu osobowego (środka trwałego) niebędącego pojazdem elektrycznym ani napędzanym wodorem. Jego wartość przekracza kwotę 150.000 zł. Samochód ten był wykorzystywany przez spółkę

na potrzeby prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Spółka postanowiła wynająć ten pojazd. Wynajem nie stanowi przedmiotu jej działalności. Fakt ten ma istotne znaczenie, bowiem w myśl art. 16 ust. 5b updop wymienionych limitów nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1 updop, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika.

Ponieważ wynajem samochodów osobowych (środków trwałych) nie stanowi przedmiotu działalności spółki, to dokonywane odpisy amortyzacyjne, tak jak dotychczas, podlegają ograniczeniu w zaliczaniu ich do kosztów uzyskania przychodów (nie ma znaczenia, czy jest to najem krótko czy długoterminowy).

2. Odpisy amortyzacyjne od domków kempingowych

Kupiłem domki kempingowe z przeznaczeniem na wynajem krótkoterminowy. Przychody z wynajmu będą rozliczał w działalności gospodarczej. Czy mam prawo zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nabytych domków, które mają status „budynków niemieszkalnych” i sklasyfikowałem je do rodzaju 109 KŚT?

 Podatnik ma prawo zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nabytych domków kempingowych, które mają status „budynków niemieszkalnych” i sklasyfikowane zostały przez podatnika do rodzaju 109 KŚT.

Koszty z tytułu amortyzacji środków trwałych

Jak stanowi art. 22 ust. 8 updof, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne).

Środkami trwałymi podlegającymi amortyzacji są m.in. budynki oraz lokale będące odrębną własnością, które posiadają cechy określone w art. 22a ust. 1 updof. Istotne jest zatem, aby:

- stanowiły własność lub współwłasność podatnika,
- były nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,
- były kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- były wykorzystywane na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej lub oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

Ponadto przewidywany okres ich używania powinien być dłuższy niż rok.


Z art. 22c pkt 2 updof (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.) wynika, że amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy.

Przepisy wprowadzające tę regulację przewidywały możliwość amortyzacji wymienionych nieruchomości mieszkalnych nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r. w okresie przejściowym, tj. do 31 grudnia 2022 r. Całkowity zakaz amortyzacji takich nieruchomości obowiązuje od 1 stycznia 2023 r.

Nie wprowadzono natomiast ograniczeń przy zaliczaniu do kosztów podatkowych odpisów od wartości początkowych budynków, budowli oraz lokali, innych niż mieszkalne.

Znając symbol KŚT danego składnika majątku, można na jego podstawie określić, czy nadal podlega on amortyzacji jako budynek/lokal niemieszkalny. Obowiązek odpowiedniej klasyfikacji środka trwałego spoczywa na podmiocie gospodarczym (podatniku). Odnosząc się do informacji wynikającej z opisu stanu faktycznego, potwierdzamy, że domek kempingowy może zostać sklasyfikowany w rodzaju 109 KŚT „Pozostałe budynki niemieszkalne”. Jak wynika z opisu do tego rodzaju zawartego w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz. U. poz. 1864, rodzaj ten obejmuje m.in.: schroniska młodzieżowe, górskie, domki kempingowe, domy wypoczynkowe oraz pozostałe budynki zakwaterowania turystycznego.

Dla Prenumeratorów GOFIN


 Klasyfikacja Środków Trwałych
 dostępna w serwisie
www.klasyfikacje.gofin.pl

Amortyzacja metodą liniową

W myśl art. 22h ust. 1 pkt 1 updof, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), 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.

Stosownie do art. 22h ust. 2 updof, podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji. Jednocześnie podatnik ma obowiązek stosować wybraną metodę do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Podstawową metodą amortyzacji budynków niemieszkalnych jest metoda liniowa przy zastosowaniu stawki z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych (stanowiącego załącznik nr 1 do ustawy o PIT), zwanego dalej także Wykazem. W odniesieniu do budynków nie ma możliwości stosowania degresywnej i jednorazowej metody amortyzacji. Natomiast istnieje możliwość amortyzacji według stawek indywidualnych.

Liniowa metoda amortyzacji polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie od wartości początkowej począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wprowadzono je do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których, zgodnie z art. 23 ust. 1 updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Wynika tak z art. 22i ust. 1 i art. 22h ust. 1 pkt 1 updof.

Dodajmy, że dla środków trwałych wykorzystywanych sezonowo zasady dotyczące odpisów amortyzacyjnych zostały określone w art. 22h ust. 1 pkt 3 updof. Jak wskazano w tym przepisie, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w okresie wykorzystywania wymienionych środków trwałych, ustalając wysokość odpisu miesięcznego przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych:

- 1) przez liczbę miesięcy w sezonie albo
- 2) przez 12 miesięcy.

Stawka amortyzacyjna

W oparciu o art. 22i ust. 1 updof, odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie. Stawki amortyzacyjne ustalone w Wykazie są przyporządkowane do określonych symboli KŚT. Jeżeli podatnik prawidłowo zakwalifikował przedmiotowe domki kempingowe do rodzaju 109 KŚT – Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem, to stawka amortyzacyjna dla tych środków trwałych wynosi 10%.

3. Koszt próbnego rozruchu zwiększa wartość początkową środka trwałego – wyrok WSA

Wydatki na zakup gazu poniesione w związku z przeprowadzeniem rozruchu próbnego, spółka powinna zaliczyć do kosztów wytworzenia środka trwałego. Natomiast nie mogą być one bezpośrednio zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów.

Tak wynika z wyroku WSA w Rzeszowie z 6 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Rz 148/24 (orzeczenie nieprawomocne).

Spółka prowadzi działalność gospodarczą, której celem jest realizacja zadań własnych gminy. Do jej zakresu należy świadczenie usług związanych z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usług związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, a także usług wytwarzania i zaopatrywania w parę wodną i gorącą wodę. Na potrzeby tej działalności zrealizowała budowę instalacji kogeneracyjnej. Przed oddaniem do użytkowania tej instalacji niezbędne było sprawdzenie poprawności działania zainstalowanych silników oraz całości instalacji, w tym pod względem bezpieczeństwa. Nowo wybudowana instalacja kogeneracyjna została włączona w miejski system ciepłowniczy. Przeprowadzanie rozruchów próbnych wiązało się z poniesieniem przez spółkę kosztów nabycia paliwa gazowego zużytego na potrzeby rozruchów i prób. Rozruchy próbne pozwoliły na produkcję ciepła i energii elektrycznej. Energia cieplna została wprowadzona do miejskiej sieci ciepłowniczej, stanowiąc produkt podlegający sprzedaży w ramach podstawowej działalności operacyjnej spółki. Wytworzone w ramach rozruchu ciepło zostało sprzedane odbiorcom finalnym, tym samym, którym spółka dostarczała ciepło w ramach podstawowej działalności, stanowiąc bieżący przychód podatkowy spółki.

We wniosku o interpretację indywidualną spółka zapytała, czy koszty zakupu gazu zużytego na próbne rozruchy instalacji układu kogeneracyjnego stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodami zrealizowanymi ze sprzedaży energii cieplnej wytworzonej w ramach rozruchu próbnego i uznane za bieżące koszty podatkowe zgodnie z art. 15 ust. 4 updop, czyli koszty okresu, w którym zostały uzyskane przychody z nimi związane? Jej zdaniem koszty zakupu gazu zużytego na próbne rozruchy instalacji układu kogeneracyjnego stanowią koszty bezpośrednio związane z konkretnymi przychodami zrealizowanymi ze sprzedaży energii cieplnej wytworzonej w ramach rozruchu próbnego i stanowią bezpośrednio koszty podatkowe zgodnie z art. 15 ust. 4 updop, czyli koszty okresu, w którym zostały uzyskane przychody z nimi związane.

Organ podatkowy uznał, że wszystkie wydatki, które mają związek z wytworzeniem środka trwałego, a więc poniesione od momentu rozpoczęcia inwestycji aż do momentu przekazania środka trwałego do używania, z wyjątkiem kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ustawy, powinny być uwzględnione w wartości początkowej środka trwałego i rozliczone w kosztach uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne od jego wartości początkowej. W ocenie organu wydatki na zakup gazu zużytego na rozruch instalacji kogeneracji są nierozdzielnie związane z wytworzeniem środka trwałego, bo bez rozruchu próbnego nie byłoby możliwe przyjęcie instalacji do eksploatacji.

Spółka wniosła skargę do WSA, który podzielił stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, że wydatki na zakup gazu poniesione w związku z przeprowadzeniem rozruchu próbnego, spółka powinna zaliczyć do kosztów wytworzenia środka trwałego.

Zdaniem Sądu wydatki na jego nabycie zostały poniesione w związku z przeprowadzeniem rozruchu próbnego i w celu budowy instalacji kogeneracji, która po rozpoczęciu używania będzie generowała przychody. Racjonalnym jest więc zaliczenie tych wydatków do wartości początkowej środka trwałego i rozliczenie ich w formie odpisów amortyzacyjnych, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów.

Od redakcji

Z art. 16g ust. 4 updog wynika, że do kosztów wytworzenia środka trwałego zalicza się również „inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych”. W konsekwencji katalog wydatków poniesionych w związku z wytworzeniem środka trwałego jest otwarty. To z kolei rodzi pole do interpretacji przypadku zakupu materiału (np. paliwa) zużytego na rozruch wytworzonego środka trwałego.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 24 grudnia 2015 r., nr IPPB6/4510-338/15-2/AZ czytamy, że koszty rozruchu dotyczące wydatków bezpośrednio związanych ze świadczeniem usług magazynowania paliw płynnych i uzyskanych przed datą przyjęcia inwestycji terminala naftowego do użytkowania przychodów nie powinny być ujęte w wartości początkowej wytworzonych środków trwałych w ramach zrealizowanej inwestycji budowy terminala naftowego. Powinny natomiast stanowić koszt bezpośredni lub pośredni koszt uzyskania przychodu, w zależności od tego, czy spółka będzie w stanie powiązać go bezpośrednio z przychodem.

W Przeglądzie Podatku Dochodowego nr 10 z 2021 r., w artykule pt. „Produkcja próbna a wartość początkowa środka trwałego” zajęliśmy stanowisko, że wydatki ponoszone w związku z rozruchem próbnym zwiększyłyby wartość początkową środka trwałego, jeśli efekty produkcji testowej nie byłyby sprzedane. Natomiast w opisanym stanie faktycznym wytworzony produkt był sprzedany. Wobec tego wskazaliśmy, że koszty gazu ziemnego zużytego w czasie rozruchu instalacji produkującej energię elektryczną i ciepłą należy łączyć z produkcją tej energii. Ponieważ są to koszty bezpośrednio związane z przychodami ze sprzedaży tych produktów, to potrącalne są w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały przez podatnika odpowiadające im przychody.


Pragniemy jednak zwrócić uwagę, że aktualnie prezentowane przez organy podatkowe stanowisko zakłada, że wydatki na zakup paliwa służące do próbnego uruchomienia środka trwałego przed oddaniem go do użytku nie są kosztami bezpośrednio ujmowanymi w księgach, lecz stanowią element składowy kosztu wytworzenia, a zatem wydatki te są rozliczane poprzez odpisy amortyzacyjne. Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 3 sierpnia 2023 r., nr 0111-KDIB-1-1.4010.326.2023.2.AND i z 20 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.772.2023.1.AND. W ostatniej z wymienionych interpretacji organ podatkowy wyjaśnił skutki podatkowe sprzedaży produktów gotowych wytworzonych na skutek rozruchu technologicznego w następujący sposób: „(...) skoro koszty rozruchu technologicznego, zostały zaliczone do wartości początkowej środka trwałego, to koszty uzyskania przychodów związane z wytworzeniem półproduktów i produktów gotowych nadających się w części do sprzedaży zostaną rozliczone w czasie w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku sprzedaży półproduktów i produktów gotowych wytworzonych w fazie rozruchu technologicznego, ewentualny przychód nie zmniejszy wartości początkowej środków trwałych i powinien zostać rozpoznany na zasadach ogólnych, tj. w dniu wydania rzeczy (wyrobu gotowego lub półproduktu), jednak nie później niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności”.

VI. VADEMECUM PRZEDSIĘBIORCY

1. Korekta przychodu w związku z orzeczeniem sądu stwierdzającym zawyżenie świadczenia pieniężnego za wykonane usługi

Za wykonane usługi budowlane podatnik wystawił fakturę, a jej wartość wykazał w rozliczeniu podatkowym jako przychód należny. Kontrahent zakwestionował jednak wysokość świadczenia. Po trwającym kilka lat sporze sądowym podatnik, w związku z uprawomocnieniem się wyroku stwierdzającego zawyżenie wysokości wynagrodzenia należnego za wykonane usługi, wystawił fakturę korygującą. Czy w tej sytuacji może skorygować przychód podatkowy?

 Tak. Korekty przychodu należy dokonać w dacie wystawienia faktury korygującej.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zagadnienie dotyczące korekty przychodu podatkowego regulują przepisy art. 14 ust. 1m-1p. Zgodnie z przyjętymi w nich rozwiązaniami, w przypadku gdy korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli w tym okresie rozliczeniowym podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas należy zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Z zaprezentowanych regulacji wynika, że moment dokonania korekty po stronie przychodów jest uzależniony od przyczyny wystawienia faktury korygującej (lub innego dokumentu). W sytuacji, w której korekta spowodowana jest:

- błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką – korekty należy dokonać ze skutkiem „wstecz”,
- innymi okolicznościami niż błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka – korekty należy dokonać „na bieżąco”.

Pojęcia zastosowane na określenie tych kryteriów nie zostały zdefiniowane, jednak praktyka organów podatkowych wskazuje, że przyjmują one, iż:

- „błąd rachunkowy” to sytuacja, w której wystąpi błąd w toku wykonywania obliczeń, np. błędne podanie na fakturze cen lub wartości towarów,
- „inna oczywista omyłka” oznacza inny oczywisty błąd, który nie jest jednocześnie błędem rachunkowym; „omyłka” może się wiązać np. z błędem polegającym albo na nieprawidłowym wystawieniu albo nieprawidłowym ujęciu dowodu księgowego; okoliczność taka musi mieć charakter pierwotny.

Takie rozumienie pojęć przedstawił m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 1 kwietnia 2019 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.68.2019.2.AG.

W sytuacji, o której mowa w pytaniu przyczyną wystawienia faktury korygującej jest sądowe

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

orzeczenie rozstrzygające spór o wysokość świadczenia ustalonego przez podatnika jako wynagrodzenie należne za wykonane usługi budowlane. Takie zdarzenie nie kwalifikuje się jako oczywista omyłka ani błąd rachunkowy.

W analizowanym przypadku mamy więc do czynienia z wystawieniem faktury korygującej z powodu zdarzeń, które zaistniały w okresie późniejszym, już po wystawieniu faktury pierwotnej. Oznacza to, że na podstawie wystawionej faktury korygującej podatnik może dokonać zapisów zmniejszających przychody (lub odpowiednio – zwiększających koszty uzyskania przychodów) w bieżącym okresie rozliczeniowym, tj. w dacie wystawienia tej faktury.

Mając jednak na uwadze, że w rozpatrywanym przypadku korekta przychodu jest rezultatem orzeczenia sądu kończącego kilkuletni spór między podatnikiem i kontrahentem, należy przypomnieć o zastrzeżeniu zawartym w art. 14 ust. 1o pkt 1 updof. Stanowi on, że przepisów art. 14 ust. 1m i 1n updof nie stosuje się do korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu. Zagadnienie przedawnienia zobowiązań podatkowych regulują przepisy Ordynacji podatkowej. Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Gdyby zatem sprawa dotyczyła przedawnionego zobowiązania podatkowego, wówczas podatnik nie miałby już możliwości skorygowania przychodu.


Przykład

Podatnik w 2019 r. wykonał usługę budowlaną na rzecz kontrahenta i wystawił fakturę określającą wysokość należnego świadczenia. Wartość należności (bez VAT) wykazał jako przychód należny, który uwzględnił przy obliczaniu zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2019 r.

Kontrahent uiścił tylko część należności, kwestionując wysokość ustalonego świadczenia. W związku z zaistniałym sporem, skierował przeciwko podatnikowi powództwo do sądu o stwierdzenie zawyżenia świadczenia należnego. Korzystne dla kontrahenta orzeczenie sądu uprawomocniło się w sierpniu 2024 r. Na jego podstawie podatnik wystawił w sierpniu 2024 r. fakturę korygującą. Mając na uwadze, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym za 2019 r. nie uległo przedawnieniu (zobowiązanie za ten rok przedawnia się 31 grudnia 2025 r.), może dokonać korekty zmniejszającej przychody w sierpniu 2024 r.

2. Strata z tytułu likwidacji nie w pełni zamortyzowanego środka trwałego

W wyniku awarii (będącej następstwem niezawinionych zdarzeń) została uszkodzona maszyna stanowiąca środek trwały. Z uwagi na nieopłacalność naprawy zostanie ona zlikwidowana (zezłomowana). Czy niezamortyzowaną wartość początkową tego środka trwałego można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów? Jak wykazać to zdarzenie w podatkowej księdze?

 Niezamortyzowaną wartość środka trwałego, likwidowanego ze względu na jego zniszczenie, podatnik może ująć jako koszt uzyskania przychodów w podatkowej księdze w kolumnie 13.

2.1. Ograniczenia w rozliczaniu kosztów

W rozumieniu art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w katalogu określającym wyłączenia z kategorii kosztów podatkowych zawartym w art. 23 updof.

W katalogu tym znajdują się regulacje odnoszące się m.in. do strat dotyczących środków trwałych. I tak, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 updof (art. 23 ust. 1 pkt 5 updof),
- strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności (art. 23 ust. 1 pkt 6 updof).

W kontekście sprawy przedstawionej przez podatnika analiza wymaga art. 23 ust. 1 pkt 6 updof. Jego literalne brzmienie wskazuje, że odnosi się on do przypadków, w których:

- ma miejsce zmiana rodzaju prowadzonej działalności i zdarzenie to skutkuje utratą przydatności środka trwałego,
- likwidacja środka trwałego jest konsekwencją utraty jego przydatności gospodarczej.

Natomiast straty związane z likwidacją środków trwałych uwarunkowaną innymi okolicznościami mogą stanowić koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Na potwierdzenie tego stanowiska warto przywołać wyrok NSA z 20 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 612/12, w którym czytamy, że: „(...) strata w środkach trwałych, podobnie zresztą jak każdy inny wchodzący w rachubę jako koszt uzyskania przychodów wydatek, powinien przejść »test« na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f, pod kątem pozostawania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami osiąganymi przez podatnika”.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

Uwzględniając treść art. 23 ust. 1 pkt 6 updof, Sąd podkreślił, że stratę należy powiązać z bezpośrednią przyczyną jej powstania, tj. likwidacją

nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli utraciły one przydatność gospodarczą z innych powodów niż zmiana rodzaju działalności. Przyjął, że: „*Likwidacją środka trwałego (...) uprawniającą do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów straty z tego tytułu, będzie takie tylko wyzbycie się tych środków (...), które jest racjonalne i ekonomicznie uzasadnione z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej i będzie miało związek z przychodami w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Na prawidłowość takiego kierunku wykładni, tj. uwzględniającej ekonomiczne aspekty wyborów dokonywanych przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, wskazuje także zawarte w art. 23 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. sformułowanie »(...) utraciły przydatność gospodarczą (...)«.* Przez utratę przydatności gospodarczej środków trwałych (inwestycji w obcych środkach trwałych) należy rozumieć, nie tylko ich fizyczne zużycie, np. w wyniku długotrwałej eksploatacji, a więc utratę cech zapewniających zdolność do użytku, brak opłacalności dalszego korzystania z nich, ale także jak to ma miejsce w rozpatrywanej sprawie brak możliwości postępowania się nimi na skutek rozwiązania umowy dzierżawy przez wdzierżawiającego”.

Podobne stanowisko (w tym na gruncie analogicznych regulacji zawartych w art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 6 updof) wyrażają organy podatkowe (por. interpretację indywi-

dualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 października 2021 r., nr 0113-KDIPT-2-1.4011.835.2021.1.MM i z 8 maja 2020 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.63.2020.1.ANK).

2.2. Ujęcie w podatkowej księdze przychodów i rozchodów

W analizowanej sprawie, niezależnie od woli i działań podejmowanych przez podatnika, wystąpiło zdarzenie, którego skutkiem było zniszczenie nie w pełni umorzonego środka trwałego. Jak podnosi podatnik, ze względów ekonomicznych naprawa maszyny jest nieopłacalna, stąd nosi się on z zamiarem jej likwidacji (złomowania).

Okoliczności stanu faktycznego wskazują jednoznacznie, że przyczyną utraty przydatności gospodarczej maszyny jest jej zniszczenie w następstwie niezawinionych zdarzeń, a nie zmiana rodzaju działalności prowadzonej przez podatnika. Co więcej, to w kontekście tej działalności i możliwości jej kontynuowania podatnik ocenia, że decyzja o naprawie maszyny jest nieopłacalna, i w aspekcie ekonomicznym słuszną decyzją będzie likwidacja środka trwałego. Zasadny jest więc wniosek, że w sytuacji podatnika nie znajdzie zastosowania art. 23 ust. 1 pkt 6 updof, a tym samym możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów straty w środku trwałym, odpowiadającej jego wartości początkowej niepokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych.

Wymaga zauważenia, że rozliczenie straty jako kosztu podatkowego powinno nastąpić w związku z likwidacją środka trwałego. Samo postawienie środka trwałego w stan likwidacji nie wyznacza więc momentu ustalenia kosztu i dokonania zapisu w podatkowej księdze. Przez likwidację rozumie się jednak nie tylko fizyczne unicestwienie, lecz także usunięcie środka trwałego z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych z powodu definitywnej utraty przydatności gospodarczej (np. zniszczenia, pozbycia się). W praktyce więc w miesiącu postawienia maszyny w stan likwidacji (tj. wycofania z eksploatacji) podatnik powinien podjąć decyzję o zaprzestaniu dokonywania odpisów. Jednocześnie w prowadzonej w tym miesiącu księdze w kolumnie 13 „pozostałe wydatki” należy wpisać ostatni odpis amortyzacyjny.

Z kolei likwidację maszyny podatnik powinien potwierdzić, sporządzając we własnym zakresie protokół likwidacji, odpowiadający wymogom dowodu księgowego określonym w § 11 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). Załącznikami do tego protokołu mogą być dokumenty potwierdzające utylizację czy złomowanie. Nieumorzoną wartość maszyny można ująć w dacie tego protokołu i na jego podstawie, w kolumnie 13 podatkowej księgi. Zlikwidowaną maszynę należy też wykreślić z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

3. Relacja z dyżuru telefonicznego

3.1. Faktura za niezrealizowaną dostawę towaru

W sierpniu br. otrzymałem fakturę, wystawioną w tym miesiącu, która potwierdza zakup towarów handlowych. Dostawa towarów zostanie jednak zrealizowana dopiero we wrześniu. Czy postąpiłem prawidłowo, wpisując w sierpniu koszt zakupu towarów do podatkowej księgi?




Tak, koszt powstał w dacie wystawienia faktury i pod tą datą podlegał ujęciu w podatkowej księdze, niezależnie od terminu realizacji dostawy zakupionego towaru.

W myśl § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych wpisuje się do księgi, z zastrzeżeniem § 27 rozporządzenia, niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży. U podatnika wystąpiła sytuacja, że dostawa towarów ma mieć miejsce po wystawieniu i otrzymaniu faktury zakupu. W takim przypadku należy zastosować zasadę wyrażoną w art. 22 ust. 6b updof. W jej myśl u podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

Skoro zatem koszt związany z zakupem towaru został udokumentowany fakturą wystawioną w sierpniu 2024 r., to ujęcie tego kosztu w księdze na podstawie i pod datą tej faktury należy ocenić jako prawidłowe.

3.2. Sprzedaż środka trwałego w przypadku zawieszony działalności

Zawiesiłem wykonywanie działalności gospodarczej, ale jestem zmuszony do sprzedaży nie w pełni zamortyzowanego środka trwałego. Czy aby sprzedać ten składnik majątku, muszę wznowić działalność? Kiedy rozliczyć podatek od transakcji i jakich zapisów dokonać w podatkowej księdze?

 Podatnik może zbyć środek trwały w okresie zawieszenia, a rozliczenia transakcji dokona po wznowieniu działalności lub w zeznaniu. Będzie jednak musiał wykazać przychód i koszty jego uzyskania odpowiednio w kolumnie 8 i 13 podatkowej księgi prowadzonej za miesiąc dokonania transakcji.

Przedsiębiorca niezatrudniający pracowników, który zawiesza wykonywanie działalności gospodarczej na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236), nie może w tym okresie wykonywać działalności gospodarczej i osiągać bieżących przychodów z jej prowadzenia. Dopuszcza się jednak możliwość dokonania w tym okresie sprzedaży środka trwałego (art. 25 ust. 2 pkt 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców). Zatem aby sprzedać środek trwały, podatnik nie musi wznowiać działalności gospodarczej. Nie będzie również zobowiązany do obliczenia i wpłaty zaliczki na podatek za okres rozliczeniowy, w którym wystąpi dochód ze zbycia środka trwałego. Skutkiem zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej w zakresie podatku dochodowego jest bowiem zwolnienie z obowiązku obliczenia i wpłaty zaliczki na podatek za okres objęty zawieszeniem (art. 44 ust. 10 updof).


Osiągnięty przychód oraz poniesione koszty należy uwzględnić przy obliczaniu zaliczki na podatek należnej za pierwszy miesiąc wznowienia działalności. Gdyby jednak zawieszenie działalności trwało do końca roku podatkowego, w którym sprzedano środek trwały, wówczas rozliczenia należy dokonać w zeznaniu.

Wymaga podkreślenia, że zawieszenie działalności gospodarczej nie zwalnia od prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Tym samym podatnik będzie zobligowany ująć w tej księdze:

- w kolumnie 8 „pozostałe przychody” – wartość przychodu uzyskanego ze sprzedaży danego środka trwałego,
- w kolumnie 13 „pozostałe wydatki” – niezamortyzowaną wartość początkową tego składnika majątku.

3.3. Rozliczenie z małżonkiem a zaliczka na podatek u przedsiębiorcy

Od bieżących dochodów z działalności gospodarczej płacę co miesiąc zaliczki na podatek obliczane przy zastosowaniu skali podatkowej. Moje dochody przekroczyły próg podatkowy i muszę obliczać zaliczkę według 32% stawki podatku. Czy fakt, że w zeznaniu będę rozliczał dochody wspólnie z żoną, ma wpływ na sposób obliczenia zaliczki?


 Nie. Okoliczność, że przedsiębiorca spełnia warunki i zamierza skorzystać z opodatkowania dochodów wspólnie z małżonkiem, nie ma wpływu na sposób obliczania przez niego zaliczek na podatek z tytułu prowadzonej działalności.

Na przedsiębiorcy (osobie fizycznej) ciąży obowiązek obliczania we własnym zakresie i wpłacania bez wezwania zaliczek na podatek dochodowy. Co do zasady, zaliczki te oblicza się za miesięczne okresy rozliczeniowe, a sposób ich obliczenia jest uregulowany w ustawie o PIT. W tym zakresie, gdy podatnik stosuje opodatkowanie według skali podatkowej, zastosowanie ma art. 44 ust. 3 updof. Z pkt 2 tego przepisu wynika, że zaliczkę oblicza od dochodu według zasad określonych w art. 26 i art. 27 updof. Z uwzględnienia ostatniego z powołanych przepisów wynika, że zaliczkę oblicza się, stosując 12% stawkę podatku do dochodu w wysokości nieprzekraczającej 120.000 zł oraz przy zastosowaniu 32% stawki podatku od nadwyżki dochodu uzyskanego ponad tę kwotę.

W powołanych przepisach brak jest natomiast odniesienia do kwestii potencjalnego korzystania przez podatnika z preferencyjnego opodatkowania dochodów małżonków w rozliczeniu za rok podatkowy. Oznacza to, że w przypadku przedsiębiorcy (inaczej niż np. u osoby zatrudnionej na etacie) okoliczność wspólnego rozliczenia dochodów małżonków nie modyfikuje sposobu obliczania zaliczek na podatek od dochodu osiąganego z działalności gospodarczej.

3.4. Wykup auta z leasingu do majątku wspólnego małżonków

Podatnik pozostaje w związku małżeńskim, w którym panuje ustrój wspólności majątkowej. W 2023 r. do majątku wspólnego wykupił samochód osobowy po upływie okresu obowiązywania umowy leasingu, którą zawarł w ramach działalności gospodarczej. Czy w razie zbycia samochodu przez małżonków w 2024 r., wykazaniu i opodatkowaniu w działalności podatnika będzie podlegała tylko przypadająca mu część przychodu (połowa)?

 Nie, w takim przypadku podatek od całości uzyskanego przychodu będzie musiał rozliczyć podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.


Zgodnie z regulacjami prawa rodzinnego, z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa), która obejmuje przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (art. 31 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego). Ta zasada obowiązuje również, gdy przedmioty majątkowe są nabywane w ramach działalności gospodarczej, którą małżonek prowadzi we własnym imieniu i na własną rzecz. W takim jednak przypadku przedmioty te są objęte szczególnym reżimem na gruncie przepisów podatkowych. W szczególności należy zwrócić uwagę, że wyłączeniu podlega zasada wyrażona w art. 8 ust. 1 updof, z której wynika, że przychody m.in. ze wspólnej własności są rozliczane proporcjonalnie do udziału

we własności. Ponadto nie można przychodów uzyskanych ze zbycia takich składników majątku kwalifikować do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 updof, nawet jeżeli są zbywane poza działalnością gospodarczą, na co wskazuje art. 14 ust. 2 pkt 19 w związku z art. 10 ust. 2 pkt 4 updof. Z przepisów tych wynika, że przychody z odpłatnego zbycia składników będących rzeczami ruchomymi, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą na podstawie umowy leasingu operacyjnego, stanowią przychody z działalności gospodarczej. Przychód taki powstaje nawet, jeśli przed zbyciem składniki te zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki te zostały wycofane z działalności, i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat.

Zatem w sytuacji przedstawionej przez podatnika należy stwierdzić, że jeżeli po zakończeniu umowy leasingu wykupił on samochód osobowy, który w ramach tej umowy wykorzystywał na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, to podatkowe skutki jego zbycia będzie należało oceniać zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 19 updof. Tak więc będzie on musiał rozliczyć podatek dochodowy od całego przychodu, na zasadach określonych dla prowadzonej działalności gospodarczej.

3.5. Zwolnienie od podatku u pracownika w wieku emerytalnym

Pracownica w trakcie 2024 r. ukończyła wiek emerytalny i nadal pracuje. Nie pobiera świadczeń z ZUS. Czy ma prawo do zwolnienia dla aktywnych seniorów, jeżeli obecnie zaliczka na podatek obliczana jest jej przy zastosowaniu stawki podatku w wysokości 32%?


 Przy ocenie prawa do zastosowania ulgi dotychczasowy przychód pracownicy nie ma znaczenia. Zwolnieniem mogą być objęte przychody z pracy, które uzyskuje od ukończenia 60 roku życia, do kwoty nieprzekraczającej w roku podatkowym 85.528 zł.

Z art. 31a ust. 5 i 8 updof wynika, że pracodawca, jako płatnik, przy obliczaniu zaliczek na podatek od dochodów ze stosunku pracy, może stosować tzw. ulgę dla aktywnych seniorów najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymał od pracownika na piśmie oświadczenie, że spełnia on warunki do korzystania z tej preferencji. Warunki te określa art. 21 ust. 1 pkt 154 updof. Z jego treści wynika, że wolne od podatku dochodowego są przychody m.in. ze stosunku pracy, otrzymane przez podatnika po ukończeniu 60 roku życia w przypadku kobiety i 65 roku życia w przypadku mężczyzny, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł. Konieczne jest również, by podatnik-senior podlegał ubezpieczeniom społecznym z tytułu osiągania tych przychodów, oraz pomimo nabycia uprawnienia, nie pobierał świadczeń emerytalno-rentowych, o których mowa w tym przepisie.

Dla zastosowania omawianego zwolnienia nie ma znaczenia, ile wyniosły przychody podatnika uzyskane od początku roku do ukończenia 60 roku życia w przypadku kobiety i 65 roku życia w przypadku mężczyzny. Przychody te podlegały opodatkowaniu i nie mają wpływu na limit zwolnienia. Wysokość limitu nie podlega ograniczeniu również ze względu na fakt, że prawo do zwolnienia podatnik uzyskał w trakcie roku podatkowego. Ta okoliczność może jednak spowodować, że ulga nie zostanie „skonsumowana” w pełnym zakresie. Stanie się tak, jeżeli przychody z pracy jakie pracownik osiągnie od ukończenia wymaganego wieku do końca tego roku podatkowego, będą niższe od kwoty tego limitu.

3.6. Posezonowa wyprzedaż towaru

Zamierzam wyprzedać niektóre towary, obniżając ich cenę poniżej kosztów zakupu. Za obniżką przemawia koniec sezonu letniego. Działanie to pozwoli na odzyskanie środków pieniężnych „zamrożonych” w tych towarach. Czy takie działanie jest akceptowalne na gruncie przepisów podatkowych?

 Tak. W celu minimalizacji ryzyka poniesienia straty z działalności podatnik może dokonywać obniżek ceny sprzedaży. Trzeba jednak właściwie udokumentować to zdarzenie.

Z prowadzeniem działalności gospodarczej wiąże się ryzyko poniesienia straty ekonomicznej, w sytuacji m.in. gdy nabyty towar nie znajdzie nabywców. Aby temu przeciwdziałać, przedsiębiorcy podejmują różne działania, w tym polegające na obniżce ceny. Obniżenie ceny sprzedaży towarów poniżej kosztów ich zakupu nie eliminuje straty ekonomicznej, niemniej ogranicza jej rozmiar, pozwalając odzyskać choć część środków pieniężnych wydatkowanych na zakup takich towarów.

Zasadniczo przepisy podatkowe nie sprzeciwiają się obniżeniu ceny sprzedaży towarów poniżej cen zakupu. Decyzja w tym zakresie pozostaje w gestii podatnika jako element swobody kontraktowania. Jednak zasadność odstąpienia od ustalenia ceny sprzedaży odpowiadającej cenom rynkowym wymaga udokumentowania przyczyn takiej decyzji, np. w sporządzonym na tę okoliczność protokole. Powinien on zawierać w szczególności nazwę towaru, cenę zakupu, cenę regularną i obniżoną, przyczyny dokonanej przeceny, datę i podpis podatnika. Uzupełniająco warto dodać, że obniżka ceny sprzedaży nie jest zdarzeniem wymagającym odnotowania w podatkowej księdze, w której podatnik ewidencjonuje faktyczne koszty poniesione na zakup przecenionego towaru oraz rzeczywisty przychód uzyskany z jego sprzedaży.

4. Norweski VAT przychodem podatkowym – interpretacja indywidualna organu podatkowego

Polski podatek VAT jest tożsamy z podatkiem od wartości dodanej obowiązującym w innych państwach Unii Europejskiej. Takiego statusu nie ma Norwegia będąca państwem stowarzyszonym. Z tego względu polski podatnik jako przychód do opodatkowania powinien wykazać przychody uzyskane z działalności wykonywanej w Norwegii w kwotach uwzględniających norweski VAT.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 lipca 2024 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.365.2024.3.WS.

Podatnik jako jednoosobowy przedsiębiorca stosuje opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. W ramach prowadzonej działalności na terenie Norwegii świadczy usługi dla angielskiego kontrahenta. Zgodnie z przepisami norweskimi musiał się zarejestrować jako podatnik od wartości dodanej. W rezultacie na fakturach za wykonane tam usługi dolicza 25% podatek od wartości dodanej, który odprowadza do norweskiego urzędu skarbowego.

W tym stanie sprawy podatnik chciał uzyskać potwierdzenie, że jego przychodem, podlegającym opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, jest kwota netto należności za usługi, a więc bez norweskiego VAT. Jego zdaniem za taką wykładnią przemawia fakt, że Norwegia, która nie jest państwem członkowskim Unii Europejskiej, należy

jednak do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Tym samym większość przepisów obowiązujących w UE dotyczy także Norwegii, a norweski podatek VAT jest traktowany jako podatek od wartości dodanej.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

Organ podatkowy uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Przypomniat, że opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają przychody osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej, o których mowa w art. 14 updof. Stanowi o tym art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.). Zatem przepis ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym należy interpretować, uwzględniając regulacje zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 14 ust. 1 updof, za przychód z działalności gospodarczej uważa się 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.

Wobec braku definicji pojęcia „podatek od towarów i usług” ustalonej na potrzeby podatku dochodowego, przyjmuje się je w rozumieniu nadanym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2024 r. poz. 361). Ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, a jednocześnie wskazuje na następujące znaczenie pojęć:

- „podatek od wartości dodanej” – podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą,
- terytorium państwa członkowskiego – terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej,
- terytorium Unii Europejskiej – terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej,
- terytorium państwa trzeciego – terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej.

Tak wynika z art. 2 pkt 3, 4, 5 i 11 ustawy o podatku od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę te regulacje, organ podatkowy stwierdził, że: „(...) sformułowanie »podatek od towarów i usług« jest określeniem podatku pośredniego funkcjonującego wyłącznie na terytorium Polski, który w przypadku innych państw funkcjonuje (obowiązuje) pod innymi nazwami. W przypadku państw członkowskich Unii Europejskiej funkcjonuje pod pojęciem podatku od wartości dodanej.

Norwegia to kraj stowarzyszony z Unią Europejską, nienależący do Unii Europejskiej. W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług Norwegię należy traktować jako terytorium państwa trzeciego. Podatek VAT nakładany zgodnie z przepisami obowiązującymi na terytorium Norwegii nie może być utożsamiany z polskim podatkiem od towarów i usług ani z podatkiem od wartości dodanej obowiązującym w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, o którym mowa w art. 2 pkt 11 ustawy o podatku od towarów i usług”.

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej przez podatnika, stwierdził zatem, że brak jest podstaw prawnych, aby uzyskane przez niego przychody, wynikające z faktur dokumentujących wykonanie usługi za granicą, pomniejszać o podatek rozliczany na terytorium Norwegii, gdyż nie jest on tożsamy z podatkiem od towarów i usług (nie jest tym podatkiem), o którym mowa w art. 14 ust. 1 updof. Prowadzi to do wniosku, że u podatnika przychodem jest wskazana na fakturach należność brutto (tj. uwzględniająca norweski podatek VAT).

VII. OPODATKOWANIE DOCHODÓW UZYSKANYCH ZA GRANICĄ

1. Zwolnienia przedmiotowe od podatku dochodowego dedykowane osobom czasowo przebywającym za granicą

1.1. Przychody z tytułu stosunku pracy i stosunków pokrewnych

Do przychodów uzyskanych z tytułu stosunku pracy (stosunków pokrewnych) przez pracownika oddelegowanego do pracy za granicę bądź zatrudnionego za granicą na podstawie umowy o pracę z tamtejszym pracodawcą – co do zasady – stosuje się zwolnienie od podatku określone w art. 21 ust. 1 pkt 20 updof. Przysługuje ono za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy (stosunku służbowym, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy), w kwocie odpowiadającej równowartości 30% diety przysługującej pracownikowi sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju. Wysokość diety uzależniona jest od kraju, w którym podatnik pracował. Kwoty diet określone są w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2190).

Ustalanie limitu kwoty wolnej od podatku

Dla celów wyliczenia kwoty omawianego zwolnienia należy brać pod uwagę dni, w których podatnik:

- przebywał za granicą (uwzględnia się soboty, niedziele oraz dni przyjazdu do kraju wykonywania pracy i wyjazdu z tego kraju),
- pozostawał w stosunku pracy (stosunku pokrewnym).

Z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 kwietnia 2024 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.104.2024.3.JM wynika, że: „Dieta nie przysługuje natomiast za te dni pobytu za granicą, w których osoba fizyczna przebywa na zwolnieniu lekarskim (ale jedynie za czas, w którym pobiera zasiłek pieniężny z ubezpieczenia społecznego, a nie wynagrodzenie za czas choroby, o którym mowa w Kodeksie pracy) lub jest na urlopie bezpłatnym (z uwagi na fakt, że w obu przypadkach nie jest spełniony warunek mówiący o uzyskiwaniu dochodów ze stosunku pracy) jak również za te dni, które nie są związane z pracą za granicą lecz dotyczą odbywania podróży. W przypadku przebywania pracownika na urlopie bezpłatnym bądź zwolnieniu lekarskim (za czas który pobiera zasiłek pieniężny z ubezpieczenia społecznego) nie jest spełniony warunek mówiący o uzyskiwaniu dochodów ze stosunku pracy i tym samym ww. okresu nie można zaliczać do dni pobytu pracownika przebywającego czasowo za granicą, za które przysługuje zwolnienie zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 20 ww. ustawy (updof – przyp. red.)”.

Przeliczanie kwoty wolnej od podatku na złote

Kwotę zwolnienia ustala się w walucie określonej dla państwa, w którym podatnik przebywał, uzyskując przychody ze stosunku pracy. O kwotę tę należy pomniejszyć przychody w walucie obcej. Tak ustaloną wartość przelicza się na złote.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Kursy średnie walut obcych ogłaszane przez NBP dostępne w serwisie www.wskazniki.gofin.pl

W zakresie przeliczania przychodu w walucie obcej na złote stosuje się zasadę określoną w art. 11a updof. Na podstawie tego przepisu wyrażone w walutach obcych przychody (np. z pracy najemnej za granicą) przelicza się

na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Podmioty wykluczone ze zwolnienia

Zwolnienie od PIT nie ma zastosowania m.in. do wynagrodzenia pracownika odbywającego podróż służbową poza granicami Polski (art. 21 ust. 15 pkt 1 updof). Nie stosuje się go również do przychodów otrzymanych przez kierowcę z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych na podstawie stosunku pracy lub umowy zlecenia (art. 21 ust. 15c updof).

Zwolnienie a metoda unikania podwójnego opodatkowania

Zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 20 updof przysługuje zarówno, w przypadku gdy dochody z pracy za granicą podlegają opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu metody proporcjonalnego odliczenia, jak i wtedy, gdy dochody te są w Polsce zwolnione od podatku, służąc jedynie ustaleniu stopy procentowej stosowanej do dochodu podlegającego opodatkowaniu (metoda wyłączenia z progresją).

1.2. Dochody ze stypendiów i ryczałty dla osób skierowanych do pracy dydaktycznej za granicą**Stypendia**

Na mocy art. 21 ust. 1 pkt 23a lit. a updof, wolna od podatku dochodowego jest część dochodów osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody z tytułu stypendiów – w wysokości stanowiącej równowartość diety z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju. Wysokość stanowiącą równowartość diety z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, określa powołane wcześniej rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

W interpretacji indywidualnej z 27 września 2019 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.423.2019.2.AK Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wyja-

śnił: „(...) termin stypendium użyty w treści art. 21 ust. 1 pkt 23a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć jako pomoc finansową w postaci okresowego świadczenia (głównie) pieniężnego spełnianego na rzecz oznaczonej osoby i mającego na celu wspieranie jej działań służących m.in. zdobywaniu wiedzy, twórczości naukowej, realizacji badań naukowych”. Odnosząc się do konkretnego stanu faktycznego, którego dotyczyła interpretacja, rozstrzygnął, że w pojęciu tym mieścić się będzie także stypendium wypłacone przez polską fundację na rzecz wybitnych studentów kształcących się na najlepszych zagranicznych uczelniach.

Ryczałty dla osób skierowanych do pracy dydaktycznej

W oparciu o art. 21 ust. 1 pkt 23a lit. b updof, wolna od podatku dochodowego jest część dochodów osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody za granicą. Przy czym stosownie do tej regulacji

zwolnione mogą być tylko konkretne ryczałty wypłacane z budżetu państwa w związku ze skierowaniem do pracy dydaktycznej za granicą, przyznane na podstawie odrębnych przepisów.

1.3. Dochody marynarzy uzyskane z pracy na wodach międzynarodowych

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23c updof, wolne od podatku dochodowego są dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, uzyskane z tytułu pracy na statkach morskich używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez okres co najmniej 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- a) holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- b) pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

Brak decyzji Komisji Europejskiej

W praktyce art. 21 ust. 1 pkt 23c updof w aktualnym brzmieniu wciąż nie może być stosowany. Zgodnie z przepisem zmieniającym (tj. art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. poz. 2123), powołany przepis w zaktualizowanym brzmieniu znajdzie zastosowanie do dochodów uzyskanych począwszy od roku wydania przez Komisję Europejską pozytywnej decyzji o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym.

Ponieważ taka decyzja nie została wydana, należy uznać za obowiązującą wersję przepisu sprzed 1 stycznia 2021 r. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 maja 2024 r., nr 0115-KDIT2.4011.158.2024.3.ENB. Czytamy w niej: „(...) do czasu uzyskania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej wobec nowego środka pomocowego, obowiązuje zwolnienie przedmiotowe w dotychczasowym kształcie. Mając zatem na uwadze, że do dnia dzisiejszego nie została wydana decyzja Komisji Europejskiej dotycząca nowelizacji zwolnienia przedmiotowego uznać należy, że w odniesieniu do wskazanych we wniosku dochodów należy dokonać analizy zwolnienia przedmiotowego w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r.”.

Aktualnie obowiązujące zwolnienie

W myśl art. 21 ust. 1 pkt 23c updof, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r., wolne od podatku są dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, uzyskane z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez okres co najmniej 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

Pragniemy zwrócić uwagę, że przed 1 stycznia 2021 r. powołany przepis dopuszczał zwolnienie przychodów osiągniętych jedynie przez tych marynarzy, którzy wykonywali pracę na wskazanych w ustawie statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

W celu zastosowania przedmiotowego zwolnienia trzeba również uwzględnić następujące przepisy:

- art. 21 ust. 35 updof – określa obowiązek złożenia stosownego zawiadomienia urzędowi skarbowemu do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym,
- art. 21 ust. 35b updof – reguluje zasady liczenia 183 dni pracy na statkach morskich,
- art. 21 ust. 35d i art. 5a pkt 47a i 48 updof – definiują pojęcia: armator, marynarz, żegluga międzynarodowa.

1.4. Przychody kierowców

Do przychodów uzyskanych przez kierowców z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych ma zastosowanie zwolnienie od podatku określone w art. 21 ust. 1 pkt 23d updof. Stosownie do tej regulacji wolny od podatku jest:

- a) przychód ze stosunku pracy oraz z umowy zlecenia otrzymany przez kierowcę z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych na podstawie tego stosunku lub tej umowy, w wysokości stanowiącej równowartość 20 euro za każdy dzień pobytu kierowcy za granicą, oraz
- b) zwrot kosztów:
 - noclegu odbywanego poza pojazdem,
 - podróży do miejsca rozpoczęcia międzynarodowego przewozu drogowego środkami transportu innymi niż pojazd będący w dyspozycji pracodawcy lub podmiotu, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy,
 - niezbędnych udokumentowanych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę bądź podmiot, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy, odpowiednio do uzasadnionych potrzeb w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę,
 - korzystania z urządzeń sanitarnych, określonych na podstawie średnich nieudokumentowanych kosztów takich usług oferowanych w ogólnodostępnych miejscach obsługi podróżnych w państwach, w których kierowca wykonuje zadania służbowe.

Na podstawie art. 26h ust. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców (Dz. U. z 2024 r. poz. 220), jeżeli okres pobytu kierowcy będzie krótszy niż 12 godzin, kwota stanowiąca równowartość 20 euro będzie ulegała zmniejszeniu do:

- 1/3 w przypadku pobytu do 8 godzin,
- 1/2 w przypadku pobytu ponad 8 do 12 godzin.


Jak stanowi art. 26h ust. 1 ustawy o czasie pracy kierowców, do dni pobytu za granicą, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23d updof, nie zalicza się:

- 1) dni urlopu wypoczynkowego,
- 2) okresu przebywania na zwolnieniu lekarskim od pracy z powodu choroby,
- 3) okresu korzystania z urlopu bezpłatnego.

W myśl art. 21 ust. 15c updof, zwolnienia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 i 20 updof (tj. dotyczące m.in. diet z tytułu podróży służbowych i wynagrodzeń pracowników oddelegowanych do pracy za granicę), nie mają zastosowania do przychodów otrzymanych przez kierowcę z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych na podstawie stosunku pracy lub umowy zlecenia.

2. Sprzedaż mieszkania w Niemczech a podatek dochodowy

W 2012 r. kupiliśmy z mężem mieszkanie w Berlinie. Mieszkaliśmy w nim przez 9 lat. W 2021 r. wróciliśmy na stałe do Polski. Mamy obywatelstwo polskie. W tym roku planujemy sprzedać to mieszkanie. Nie prowadzimy działalności gospodarczej. Czy z tytułu sprzedaży będziemy musieli zapłacić podatek w Polsce?

 Odpłatne zbycie mieszkania nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie. Wobec tego nie powstanie przychód w podatku dochodowym. Zatem nie będą Państwo płacić podatku w Polsce.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że są Państwo polskimi rezydentami podatkowymi. Zgodnie z art. 3 ust. 1 updof, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). W świetle tej regulacji podatnik, który ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski, ma obowiązek rozliczyć w Polsce całość swoich dochodów, osiągniętych zarówno w kraju, jak i za granicą.

Stosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Nieruchomość przeznaczona do sprzedaży położona jest w Niemczech. W tej sytuacji zastosowanie znajdują postanowienia przyjęte w umowie między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90).

Stosownie do art. 13 ust. 1 umowy, zyski osiągnane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie (w omawianej sytuacji w Polsce), z przeniesienia własności majątku nieruchomości w rozumieniu art. 6 umowy i położonego w drugim umawiającym się państwie (tu: w Niemczech), mogą być opodatkowane w tym drugim państwie (tj. w Niemczech).

Jak wynika z art. 6 ust. 2 umowy, określenie „majątek nieruchomy” posiada takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo umawiającego się państwa, w którym dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomości, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których stosuje się przepisy prawa powszechnego dotyczące nieruchomości gruntowych, prawa użytkowania nieruchomości, jak również prawa do stałych lub zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych.

Użyte w art. 13 ust. 1 umowy określenie „mogą być opodatkowane” nie zezwala na dowolne wybranie państwa, w którym dochód ten ma zostać opodatkowany, lecz oznacza, że zyski o których w nim mowa są opodatkowane w kraju miejsca położenia nieruchomości zawsze, o ile prawo podatkowe tego państwa przewiduje opodatkowanie takiego dochodu. Oprócz

Dla Prenumeratorów GOFIN



Teksty umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dostępne w serwisie www.przepisy.gofin.pl

tego, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym osoba osiągająca ten dochód ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, zgodnie z prawem tego państwa.

Podatek dochodowy

W ustawie o PIT jako jedno ze źródeł przychodów wymienia się odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c updog).

W konsekwencji sprzedaż nieruchomości położonej w Niemczech nabytej w 2012 r. nie generuje przychodu ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 updog, a co za tym idzie – kwota uzyskana z takiego zbycia nie podlega opodatkowaniu. W efekcie nie mają Państwo obowiązku wykazywania tej sprzedaży w polskiej deklaracji podatkowej.

3. Leasing laptopów od zagranicznej firmy z podatkiem u źródła – wyrok WSA

Laptopy spełniają kryterium urządzeń przemysłowych, dlatego wynagrodzenie z tytułu leasingu laptopów, które jest wypłacane zagranicznemu kontrahentowi, podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła.

Tak wynika z wyroku WSA w Poznaniu z 4 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Po 202/24 (orzeczenie nieprawomocne).

Spółka zawarła umowę leasingu sprzętu komputerowego. We wniosku o interpretację indywidualną zadała pytanie dotyczące prawidłowości stanowiska, zgodnie z którym laptopy nie spełniają kryteriów urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych z art. 21 ust. 1 pkt 1 updog, co skutkuje tym, że wynagrodzenie z tytułu leasingu takich urządzeń nie podlega tzw. opodatkowaniu u źródła. W jej opinii wykorzystanie laptopów wyłącznie do prac biurowych, które względem właściwego przedmiotu działalności gospodarczej mają jedynie znaczenie pomocnicze, wyklucza ich zaliczenie do kategorii urządzeń, o których mowa w powyższym przepisie, a co za tym idzie, nie ma obowiązku uiszczenia podatku u źródła od tego rodzaju należności wypłacanych na rzecz podmiotu zagranicznego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanej interpretacji indywidualnej uznał przedstawione przez skarżącą stanowisko za nieprawidłowe. W jego ocenie przedmiotowe laptopy należy zaliczyć do kategorii urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 updog. Oznacza to, że wynagrodzenie z tytułu leasingu tych urządzeń, które jest wypłacane zagranicznemu kontrahentowi, podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła, a na polskiej spółce ciąży z tego tytułu obowiązki płatnika.

Spółka wniosła skargę do WSA, który uznał ją za bezzasadną. Orzekł, że opodatkowanie należności z tytułu leasingu laptopów wynika z samego tylko faktu, iż wykazują one związek z prowadzoną działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa.



Dla Prenumeratorów GOFIN

Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

VIII. ULGI, ODLICZENIA, ZWOLNIENIA PODATKOWE

1. Odliczenia z tytułu przekazanych darowizn określonych w przepisach o podatku dochodowym

Podatnicy PIT i CIT nierzadko zobowiązują się do bezpłatnego świadczenia na rzecz innych podmiotów, którego dokonują kosztem swojego majątku. Gdy z wykonaniem świadczenia nie łączy się świadczenie wzajemne, spełnione są warunki jego uznania za darowiznę w rozumieniu art. 888 Kodeksu cywilnego. Wartość niektórych przekazanych darowizn można odliczyć od podstawy obliczenia podatku dochodowego.

1.1. Rodzajowy zakres darowizn i podatnicy uprawnieni do ich odliczania

Katalog darowizn, których przekazanie daje prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania, zawierają przepisy art. 26 ust. 1 pkt 9 updog oraz art. 18 ust. 1 pkt 1, 7 i 8 updog. Ich zestawienie przedstawia tabela. Uwzględniono w niej również wpływ formy opodatkowania stosowanej przez podatników na możliwość dokonywania odliczeń poszczególnych darowizn.


Forma opodatkowania Rodzaj darowizny	Podatnicy PIT			Podatnicy CIT
	skala podatkowa	podatek liniowy	ryczałt ewidencjonowany	„klasyczny” CIT
na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego	✓	–	✓	✓
na cele kultu religijnego	✓	–	✓	✓
na cele kształcenia zawodowego	✓	✓	✓	✓
na cele krwiodawstwa	✓	–	✓	–
na cele zapewnienia przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie odbudowy Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla oraz kamienic przy ulicy Królewskiej w Warszawie	✓	–	✓	–

Z podanego zestawienia wynika, że darowizny ze wszystkich tytułów mogą odliczać ci spośród podatników PIT, którzy osiągną:

- dochody podlegające opodatkowaniu według skali podatkowej (art. 26 ust. 1 pkt 9 updog),
- przychody opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – Dz. U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.).

W przypadku stosowania opodatkowania podatkiem liniowym podatnicy PIT mogą natomiast odliczać wyłącznie darowizny przekazane na cele kształcenia zawodowego (art. 30c ust. 2 pkt 4 updog). Brak podstaw prawnych do odliczania przez takich podatników innych

darowizn, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 updof, potwierdza m.in. wyrok NSA z 7 października 2022 r., sygn. akt II FSK 63/20, w którym Sąd stwierdził, że: „(...) wybór metody opodatkowania na podstawie art. 30c u.p.d.o.f. i tym samym podleganie opodatkowaniu na podstawie tego przepisu wyklucza możliwość odliczenia darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego w przypadku wyboru stawki liniowej podatku dochodowego od osób fizycznych”.

Dla Prenumeratorów GOFIN	
	Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

Każdą darowiznę można odliczyć jeden raz. Oznacza to, że np. podatnicy opodatkowani według skali podatkowej nie mogą odliczać od dochodu darowizn, które odliczyli od przychodów na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, i odwrotnie.

Odliczeniu nie podlegają darowizny:

- zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (z wyjątkiem zaliczonych do kosztów darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie przekazanych na rzecz organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, co wynika z art. 52zo ust. 3 updof) albo
- zwrócone podatnikom w jakiegokolwiek formie.

Zwróć uwagę!

W myśl art. 26 ust. 5 updof i art. 18 ust. 1a updop, niedopuszczalne jest odliczanie darowizn poniesionych na rzecz:

- osób fizycznych oraz
- osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

1.2. Limit odliczenia

Darowizny na cele krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi, podlegają odliczeniu w wysokości iloczynu kwoty rekompensaty określonej przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi i li-trów oddanej krwi lub jej składników, nie więcej jednak niż kwota stanowiąca 6% dochodu/przychodu.

Pozostałe darowizny podlegają odliczeniu w wysokości faktycznie przekazanej, nie większej jednak niż kwota stanowiąca:

- 6% dochodu/przychodu – w przypadku podatników PIT,
- 10% dochodu – w przypadku podatników CIT.

Przy czym łączna kwota odliczeń z tytułu wszystkich darowizn, nie może być wyższa niż:

- 6% dochodu/przychodu – w odniesieniu do darowizn odliczanych przez podatników PIT (art. 26 ust. 5 updof),
- 10% dochodu – w odniesieniu do darowizn odliczanych przez podatników CIT (art. 18 ust. 1a updop).

Nie ma podstaw, by dochód (przychód) ustalany na potrzeby wyznaczenia maksymalnej kwoty darowizn podlegających odliczeniu, przyjmować po jego ewentualnym obniżeniu o straty z poprzednich lat podatkowych bądź po zmniejszeniu/zwiększeniu dokonany z innych tytułów.

1.3. Forma przekazania i dokumentowanie

Przekazywane darowizny mogą mieć różną formę. Zasadniczo dla skorzystania z odliczenia forma darowizny nie ma znaczenia. Jedynie w przypadku darowizny na cele kształcenia zawodowego, w art. 26 ust. 6a updof i art. 18 ust. 1ca updop zastrzeżono, że odliczenie stosuje się pod warunkiem, że przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, które są kompletne, zdatne do użytku oraz nie są starsze niż 12 lat.

Szczególną formę ma również darowizna na cele krwiodawstwa, gdzie przedmiotem jest krew lub jej składniki oddane nieodpłatnie przez honorowych dawców krwi zgodnie z ustawą o publicznej służbie krwi.

Forma przekazania darowizny ma natomiast znaczenie w kwestii jej dokumentowania, co obrazuje tabela.

Forma darowizny	Sposób udokumentowania
pieniężna	dowód wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy
niepieniężna	– dowód, z którego wynikają dane darczyńcy i wartość przekazanej darowizny oraz – oświadczenie obdarowanego o przyjęciu tej darowizny
krw lub jej składniki	zaświadczenie jednostki organizacyjnej realizującej zadania w zakresie pobierania krwi o ilości bezpłatnie oddanej krwi lub jej składników przez krwiodawcę

Warto dodać, że organy podatkowe akceptują możliwość odliczenia darowizn finansowanych przez pracowników, ale dokonywanych z konta należącego do pracodawcy, który jedynie pośredniczy w przekazywaniu obdarowanym środków finansowych pochodzących od pracowników. Przyjmują one, że w takim przypadku darczyńcy w celach dowodowych powinni:

- posiadać kopie oświadczenia (dyspozycji), na podstawie którego pracodawca potrąca i przekazuje darowizny, zawierające co najmniej dane darczyńcy, dane obdarowanego, kwotę darowizny i jej cel, oraz
- gromadzić dowody (np. paski płacowe), z których wynika, że pracodawca dokonał potrącenia zgodnie z takim oświadczeniem (dyspozycją),
- dysponować np. kopią przelewu, którą sporządza pracodawca obdarowanemu.

Takie stanowisko prezentuje m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 14 maja 2019 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.100.2019.1.AG.

1.4. Ustalenie wartości darowizn rzeczowych

Przedmiotem darowizny mogą być towary. Do takiej sytuacji odnoszą się art. 26 ust. 6 updof i art. 18 ust. 1b updop. Z ich uregulowań wynika, że jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług (VAT), za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z VAT, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o VAT z tytułu dokonania tej darowizny. Przy określaniu wartości tych darowizn należy stosować odpowiednio przepisy art. 19 updof

i art. 14 updop. Strony mogą więc określić w umowie wartość towarów, z tym że nie powinna ona odbiegać od cen rynkowych.

Przywołane przepisy nie poruszają kwestii ustalenia wartości darowizny, gdy podatnik

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

nie miał prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zakupie. Problem ten był przedmiotem wyjaśnień udzielonych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 września 2023 r., nr 0111-KDIB2-

1.4010.289.2023.1. Wynika z niej, że gdy zgodnie z przepisami o VAT z tytułu dokonania darowizny podatnikowi:

- przysługuje prawo do odliczenia VAT – kwota darowizny to wartość towaru obejmująca wartość netto tego towaru i wartość podatku VAT odpowiadająca różnicy kwoty VAT należnego i kwoty VAT naliczonego podlegającego odliczeniu,
- nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego – kwota darowizny to wartość towaru obejmująca wartość netto tego towaru i pełną kwotę VAT należnego.

O doprecyzowanie tego stanowiska w kwestii o jaki VAT należny chodzi, w sytuacji gdy darowizna nie podlega opodatkowaniu VAT, nasze Wydawnictwo wystąpiło do Ministerstwa Finansów. W odpowiedzi nadesłanej 13 grudnia 2023 r. czytamy, że: „(...) w przypadku podatnika, któremu nie przysługiwało prawo odliczenia VAT, wartość darowizny podlegającej odliczeniu, to wartość wynikająca z umowy darowizny (lub innego dokumentu poświadczającego przekazanie darowizny), która znacząco nie odbiega od ceny rynkowej.

(...) Takie same zasady ustalania wartości darowizny, oparte o art. 18 ust. 1, ust. 1b i 1c oraz art. 14 ustawy o CIT należy zastosować w odniesieniu do darowizny, której przedmiotem są wyroby własne podatnika”.

Z tego wynika, że gdy podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT, wartość darowizny odliczana od dochodu/przychodu to wartość brutto.

Przykład

Spółka z o.o. przekazała w formie darowizny uprzednio nabyte towary na rzecz Polskiego Czerwonego Krzyża. Towary te nabyła za kwotę 20.000 zł (plus VAT 4.600 zł). W dniu dokonania darowizny wartość rynkowa tych towarów wynosiła 23.000 zł netto plus VAT 5.290 zł.

Przypadek I – przy zakupie towaru spółka odliczyła VAT

Odliczeniu od dochodu polega darowizna w kwocie 23.690 zł (23.000 zł + 5.290 zł – 4.600 zł).

Przypadek II – przy zakupie towaru spółka nie odliczyła VAT

Odliczeniu od dochodu polega darowizna w kwocie 28.290 zł (23.000 zł + 5.290 zł).

1.5. Status obdarowanego

Analiza przepisów podatkowych regulujących odliczanie darowizn pokazuje, że istotnym czynnikiem, który warunkuje nabycie przez podatnika prawa do skorzystania z odliczenia, jest przekazanie darowizny na:

- rzecz określonego podmiotu (obdarowanego) oraz
- realizację celu preferowanego przez ustawodawcę.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę w szczególności na darowizny na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego. Tego rodzaju darowizny, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a updog i art. 18 ust. 1 pkt 1 updog, dają prawo zmniejszenia podstawy opodatkowania, gdy są przekazywane:

- na cele ze sfery zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2023 r. poz. 571 ze zm.),
- organizacjom wskazanym w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych.

Organizacje wskazane w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie	
organizacje pozarządowe	pozostałe organizacje
<p>osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia^{*)}, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> – nie są jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi, – nie działają w celu osiągnięcia zysku 	<ul style="list-style-type: none"> – osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego, – stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, – spółdzielnie socjalne, – spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników

^{*)} z wyjątkiem podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w tym m.in. fundacji utworzonych przez partie polityczne

Prawo do odliczenia darowizny na rzecz organizacji określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do EOG, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, przysługuje podatnikowi pod warunkiem:

- 1) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, realizującą cele określone w art. 4 tej ustawy i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych oraz
- 2) istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.

Wymaga podkreślenia, że oceniając prawo do odliczenia darowizny, organy podatkowe biorą pod uwagę w szczególności, czy obdarowane podmioty (np. fundacje i stowarzyszenia) nie działają w celu osiągania zysku. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 grudnia 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.442.2021.1.AW

czytamy, że: „(...) aby darowizna na mocy (...) art. 18 ust. 1 pkt 1 updog, podlegała odliczeniu od dochodu, musi spełniać dwie kumulatywne przesłanki. Powinna być przekazana na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, a obdarowanym musi być organizacja określona w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, prowadząca działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych.

W niniejszej sprawie nie zostanie spełniony warunek dotyczący podmiotu otrzymującego darowiznę, ponieważ wskazane przez Wnioskodawcę (...) fundacje lub stowarzyszenie, obok wpisu do Rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych ZOZ-ów Krajowego Rejestru Sądowego, będą też równolegle posiadały wpis do Rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Prowadzenie działalności gospodarczej już ze swej istoty jest działalnością zarobkową ukierunkowaną na chęć osiągnięcia zysku (...). Nie ma w przedmiotowej sprawie znaczenia, że zysk z działalności gospodarczej będzie przeznaczany wyłącznie na cele statutowe fundacji lub stowarzyszenia. Jeżeli fundacje lub stowarzyszenie będzie prowadzić zarówno działalność statutową non-profit, jak i działalność gospodarczą, to nie zostanie spełniony warunek niedziałania w celu osiągnięcia zysku, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie”.

1.6. Rzeczywiste wykorzystanie darowizny

Omawiając przesłanki odliczenia darowizn określonych w ustawach o podatku dochodowym, warto zwrócić uwagę również na okoliczność, że każda z tych darowizn ma służyć określonemu celowi. Jego realizacja pozostaje w gestii obdarowanego, ale może wywierać skutki także u darczyńcy. Wynika tak z wyroku NSA z 20 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FSK 706/20. Sprawa dotyczyła podatnika, który odliczył od dochodu darowiznę na cele kultu religijnego, którą przekazał na rzecz parafii rzymskokatolickiej. W toku postępowania podatkowego dowiedziono, że parafia była w trudnej sytuacji majątkowej i nie wykorzystwała przekazanych środków na cele kultu religijnego. W związku z tym organ podatkowy stwierdził brak podstaw do odliczenia od dochodu wpłat dokonanych na podstawie umów darowizny, które uznano za czynności pozorne. Stanowisko to poparł NSA, uchylając wyrok sądu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wydanego przez NSA wyroku można przeczytać: „(...) za wskazane w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. darowizny nie mogą być uznane darowizny, które tylko w założeniu darczyńcy miały cel ten realizować a w założeniu osoby działającej w imieniu obdarowanego podmiotu darowane pieniądze miały służyć zupełnie innym celom niezwiązanym z kultem religijnym. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia celowościowa tego przepisu wyklucza możliwość odliczenia na jego podstawie od dochodu darowizn pieniędzy, które po ich otrzymaniu przez obdarowanego przeznaczone zostały na inne cele niż cele kultu religijnego. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w których wykorzystanie ulgi na cele inne niż określone w umowie nastąpiło bezpośrednio po dokonaniu darowizny a z okoliczności sprawy wynika, że podmiot obdarowany nie miał zamiaru wykorzystania darowanych kwot na cele wskazane w tym przepisie. Odwołanie się do wykładni celowościowej tego przepisu jest uzasadnione celowym charakterem omawianej ulgi. Przyjęcie tak jak uczynił to sąd pierwszej instancji, że wykładnia omawianego przepisu prowadzi do wniosku, że jego zastosowanie jest możliwe w sytuacji, gdy podatnik dokona darowizny, która według jego intencji służyć ma celom kultu religijnego natomiast sposób wykorzystania tej darowizny przez obdarowanego jest irrelevantny, budzi oczywiste wątpliwości, gdyż prowadzić może do nadużyć prawa do omawianej ulgi i stanowić zachętę do wykorzystywania jej dla celów niezgodnych z prawem”.

2. 3-letni termin na realizację ulgi termomodernizacyjnej – problem z forum dyskusyjnego (www.forum.gofin.pl)

[1498637] *Mąż w 2019 r. założył panele fotowoltaiczne i skorzystał z ulgi podatkowej, czy w 2024 r. żona może skorzystać z ulgi na dokupienie paneli, czy już za późno, bo minęły 3 lata? Czy można traktować zakup przez żonę jako nową ulgę termomodernizacyjną?*

Wypowiedzi uczestników forum

Brak wypowiedzi.

Komentarz redakcji

Wydatki poniesione przez podatniczkę na instalację paneli fotowoltaicznych będą nowym przedsięwzięciem termomodernizacyjnym, którego realizacja w okresie trzech lat od dnia poniesienia pierwszego wydatku, da jej prawo do skorzystania z odliczenia od dochodu (przychodu) poniesionych wydatków.

Wyjaśnijmy, że zasady i warunki stosowania ulgi termomodernizacyjnej określa art. 26h updof. Z jego uregulowań wynika, że prawo do ulgi przysługuje podatnikowi (osobie fizycznej) będącemu właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego, który poniósł wydatki związane z realizacją w tym budynku przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w rozumieniu art. 5a pkt 18c updof.

Odliczeniem mogą być objęte wydatki wymienione w wykazie zamieszczonym w załączniku do rozporządzenia Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 273), w tym na zakup paneli fotowoltaicznych wraz z osprzętem i ich montaż. Konieczne jest udokumentowanie wydatków fakturami wystawionymi przez podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku.

Co do zasady, odliczenia dokonuje się w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki. Kwota odliczenia nie może przekroczyć 53.000 zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem. Ponadto aby zachować prawo do dokonania odliczenia, podatnik musi zakończyć przedsięwzięcie termomodernizacyjne w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniósł pierwszy związany z nim wydatek.


W kontekście wątpliwości przedstawionych przez uczestnika forum należy zaznaczyć, że nawet jeżeli podatnicy pozostają w związku małżeńskim, to ulga termomodernizacyjna na opisanych warunkach przysługuje osobno każdemu z małżonków.

W świetle regulacji zawartych w art. 26h updof uzasadniony jest wniosek, że skorzystanie z ulgi przez jednego z małżonków w związku ze sfinansowaniem i rozliczeniem w całości wydatków dotyczących danego przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, nie może ograniczać ani modyfikować warunków i zasad korzystania z ulgi przez drugiego małżonka. Pomimo więc, że w analizowanym przypadku żona w istocie dokona rozbudowy instalacji fotowoltaicznej zrealizowanej przez męża, to w jej przypadku będzie to nowe przedsięwzięcie termomodernizacyjne, a trzyletni termin na jego zakończenie należy liczyć od dnia poniesienia przez żonę pierwszego wydatku. Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 7 czerwca 2023 r., nr 0113-KDIPT2-2.4011.283.2023.2.AKU.

IX. INNE ZAGADNIENIA PODATKOWE

1. Opodatkowanie zysku komandytariusza

Osoba fizyczna – komandytariusz spółki z o.o. spółki komandytowej uzyska dywidendę w wysokości 40.000 zł. Czy dywidenda ta może korzystać ze zwolnienia od podatku?

 Przepisy ustawy o PIT na zasadach w niej określonych przewidują możliwość zwolnienia dywidendy od PIT. Szczegóły w dalszej części opracowania.

Spółka z o.o. spółka komandytowa to spółka komandytowa, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Od 1 stycznia 2021 r. (albo od 1 maja 2021 r.) spółki komandytowe stały się podatnikami CIT. Pomimo że spółka komandytowa nie ma statusu osoby prawnej, przychody uzyskiwane przez wspólników z tytułu uczestnictwa w takiej spółce podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym analogicznie, jak przychody z udziału w zyskach osób prawnych. Z treści art. 5a pkt 31 updof wynika bowiem, że przez udział w zyskach osób prawnych należy także rozumieć udział w zyskach spółki:

- komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej, mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP,
- niemającej osobowości prawnej mającej siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- jawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Wysokość podatku i jego pobór

U wspólnika (tu: komandytariusza) będącego osobą fizyczną udział w zyskach osób prawnych stanowi przychód z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updof.

Uzyskanego przychodu nie pomniejsza się o koszty uzyskania (art. 30a ust. 6 updof). Podlega on opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 30a ust. 1 pkt 4 updof).

Podatek pobiera spółka, która na podstawie art. 41 ust. 4 updof pełni w takim przypadku rolę płatnika PIT. Pobrany podatek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym go pobrano powinien trafić na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

Przesłanki zwolnienia od podatku

Na zasadzie wyjątku płatnik nie pobiera podatku, jeżeli są spełnione warunki określone przez ustawodawcę.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 51a updof, wolne od podatku są kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z wyjąt-

kiem przychodów uzyskiwanych przez komandytariusza z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie więcej jednak niż 60.000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Przy czym na mocy art. 21 ust. 40 updog zwolnienia od podatku nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
- 2) jest członkiem zarządu:
 - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 updog z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

W analizowanym przypadku osoba fizyczna – komandytariusz spółki z o.o. spółki komandytowej ma uzyskać przychód z tytułu udziału w zyskach spółki (potocznie zwany dywidendą) w wysokości 40.000 zł. Może on korzystać ze zwolnienia od podatku, jeśli spełnione są ustawowe warunki. Kwota zwolnienia wynosi 50% dywidendy nie więcej niż 60.000 zł. Oznacza to, że dywidenda w kwocie 40.000 zł może być wolna od podatku w wysokości 20.000 zł.

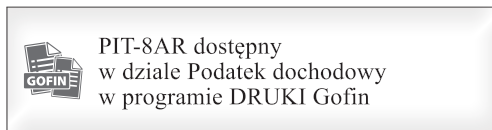
Zysk wypracowany przed laty

Dla ścisłości przypominamy, że w oparciu o art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2123), do dochodów współników spółki komandytowej uzyskanych z udziału w zyskach takiej spółki, osiągniętych przez tę spółkę przed dniem, w którym stała się ona podatnikiem CIT, stosuje się przepisy ustawy o PIT i ustawy o CIT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem CIT.

Przed tym dniem spółka komandytowa była transparentna podatkowo. Podatnikami podatku dochodowego byli poszczególni współnicy spółki komandytowej (osoby fizyczne/osoby prawne). Oznaczało to, że każdy ze współników na podstawie prowadzonych przez spółkę komandytową ksiąg rachunkowych, rozpoznawał przypadające na niego (proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku) przychody z działalności gospodarczej i koszty uzyskania tych przychodów (art. 8 ust. 1 i 2 updog oraz art. 5 ust. 1 i 2 updog) oraz uwzględniał je w swoich rozliczeniach podatku dochodowego. W związku z tym wypłata zysku z tytułu udziału w spółce komandytowej była u poszczególnych współników neutralna podatkowo.

Obowiązki informacyjne

Przy okazji warto przypomnieć o obowiązkach informacyjnych ciążyących na spółce jako płatniku PIT. Mianowicie, spółka powinna przekazać do urzędu skarbowego, na rachunek którego przekazała zryczałtowany podatek, deklarację roczną **PIT-8AR**, uwzględniając w niej pobrany zryczałtowany podatek (art. 42 ust. 1a upodf). Z tego obowiązku musi się wywiązać do końca stycznia następnego roku, a jeśli zaprzestała działalności przed tym terminem, to do dnia zaprzestania działalności.



Przychodu opodatkowanego w formie ryczałtu oraz pobranego z tego tytułu podatku, wspólnik nie uwzględnia w zeznaniu podatkowym (art. 45 ust. 3 upodf).

2. Odsetki z tytułu lokowania środków przez fundację rodzinną

Część środków pieniężnych należących do fundacji rodzinnej a pochodzących z funduszu założycielskiego fundacji, otrzymanych darowizn oraz spadków jest lokowana na bankowym rachunku lokat terminowych. Czy odsetki bankowe od tych lokat objęte są zwolnieniem podmiotowym?

👉 Odsetki bankowe od środków pieniężnych pozostających w dyspozycji fundacji rodzinnej, pochodzące z lokowania tych środków na rachunku lokat terminowych, objęte są zwolnieniem podmiotowym przewidzianym w art. 6 ust. 1 pkt 25 upodp.

Fundacja rodzinna korzysta ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 upodp. Nie ma ono jednak zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326 ze zm.). Wyłączenie to wynika z treści art. 6 ust. 7 upodp.

W myśl art. 5 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej, fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236) tylko w zakresie:

- 1) zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia,
- 2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie,
- 3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach,
- 4) nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze,
- 5) udzielania pożyczek:
 - a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,
 - b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
 - c) beneficjentom,
- 6) obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej,
- 7) produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów

opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu,

8) gospodarki leśnej.

Jak wynika z art. 24r ust. 1 updop, w zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej stawka podatku, o którym mowa w art. 19 updop, wynosi 25% podstawy opodatkowania.

Przed ustaleniem czy dana aktywność fundacji mieści się w wymienionym katalogu, trzeba ocenić, czy w ogóle można ją uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców. Zgodnie z tym przepisem działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Wszystkie te przesłanki muszą być spełnione łącznie. W świetle tej definicji samego lokowania środków fundacji na bankowym rachunku lokaty terminowej nie można uznać za wykonywanie działalności gospodarczej. Takie czynności należy postrzegać jako element statutowej działalności fundacji rodzinnej. Jej zadaniem jest bowiem m.in. właściwe zarządzanie mieniem w interesie beneficjentów. Jest to jeden z celów utworzenia fundacji rodzinnej, o którym mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej. Zarządzanie majątkiem wymaga z kolei podejmowania działań służących jego jak najlepszemu zabezpieczeniu.

Można więc stwierdzić, że w rezultacie otrzymane przez fundację odsetki od lokat terminowych objęte są zwolnieniem, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 updop.

Prawidłowość zajętogo stanowiska potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.265.2024.2.AW czy też z 13 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.630.2023.1.ANK.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji wydawanych m.in. przez organy podatkowe dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

3. Dochód opodatkowany estońskim CIT należy ustalać w oparciu o wartość brutto – wyrok WSA

Ustalając wartość ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 updop oraz wartość wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 updop, należy brać pod uwagę wartość w kwocie brutto (tj. wraz z naliczonym VAT).

Tak wynika z wyroku WSA w Gdańsku z 21 lutego 2024 r., sygn. akt I SA/Gd 1054/23.

Spółka w przeważającej części zajmuje się sprzątnięciem budynków i obiektów przemysłowych. Od 2022 r. wybrała ryczałt od dochodów spółek (estoński CIT).

Problem dotyczył niektórych składników majątku, takich jak: samochody osobowe, laptopy, telefony komórkowe.

W związku z użytkowaniem samochodów i innych składników majątku, wprowadzonych do ewidencji środków trwałych bądź wykorzystywanych na podstawie innych tytułów prawnych (najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego), spółka ponosi wydatki bezpośrednio z nimi związane, do których zalicza: koszty eksploatacji, opłaty leasingowe, czynsz najmu.

Od wydatków mających związek z samochodami osobowymi odlicza 50% naliczonego VAT, druga część tej wartości, z mocy prawa nie podlega odliczeniu. W przypadku wydatków związanych z innymi składnikami majątku dokonuje odliczenia VAT w wysokości 100%.

Ponieważ składniki te są wykorzystywane przez jej wspólników, jak i pracowników nie tylko do celów służbowych, ale również do celów prywatnych, spółka zdawała sobie sprawę z tego, że w tym zakresie wystąpią wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą oraz tzw. ukryte zyski. W rezultacie wystąpi dochód do opodatkowania estońskim CIT.

Wątpliwości dotyczyły tylko tego, w jakiej wysokości ustalić ten dochód. W jej ocenie jest to wartość netto (gdy przysługuje pełne odliczenie VAT), a w przypadku wykorzystywania samochodów osobowych w celach prywatnych – wartość netto plus 50% VAT niepodlegającego odliczeniu.

Nie zgodził się z nią Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. W wydanej interpretacji indywidualnej stwierdził, że ustalając wartość ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (z tytułu użytkowania samochodów osobowych oraz innych składników majątku do celów prywatnych), należy brać pod uwagę wartość brutto.

Tego samego zdania był WSA. W jego ocenie organ prawidłowo uznał, że ustalając wartość ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 i 3 updop w przypadku samochodów osobowych jak i innych składników majątku wykorzystanych na cele mieszane, należy brać pod uwagę wartość wydatków w kwocie brutto.

Organ analizując wydatki eksploatacyjne, wskazał na różnice między pojęciami: koszt, cena nabycia, wydatek – na tle regulacji zawartych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), podkreślając, że wydatek ujmowany jest w księgach rachunkowych w kwocie brutto.

Natomiast zdaniem skarżącej spółki termin „wydatek” dla potrzeb stosowania art. 28m ust. 1 pkt 2 i 3, ust. 4 pkt 2 oraz art. 28n ust. 1 pkt 2 updop, należy rozumieć jako ekonomiczny ciężar, który musi ponieść podatnik ryczałtu, a więc z wyłączeniem wartości zapłaconego, odliczonego VAT.

Spółka podnosiła w skardze, że zarówno w rozdziale 6b updop, jak i w ustawie o rachunkowości nie zdefiniowano pojęcia „wydatek”. Uzasadnia to odwołanie się do definicji słownikowej, zgodnie z którą przez pojęcie „wydatek” rozumie się sumę, która ma być wydana, albo sumę wydaną na coś (Słownik języka polskiego PWN).

W ocenie Sądu rozumienie tego pojęcia przez stronę z uwzględnieniem definicji słownikowej również nie pozwala uznać za prawidłowe, że pojęcie to jako równoznaczne z wartością faktycznego ciężaru ekonomicznego oznacza, iż wydatki eksploatacyjne należy uwzględnić z wyłączeniem odliczonego VAT. Skoro spółka ponosi wydatek w kwocie zawierającej podatek VAT, to dalsze rozliczenie zapłaconego podatku VAT z uwzględnieniem odliczenia podatku naliczonego, nie oznacza, że wydatek nie został poniesiony w kwocie brutto, a więc wraz z podatkiem VAT. Pojęcie wydatku należy łączyć z kwotą faktycznie wydatkowaną w danym miesiącu.

Od redakcji

Analogiczne rozstrzygnięcie na tle podobnego stanu faktycznego zawiera wyrok WSA w Gdańsku z 25 lipca 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 491/23.

Również stanowisko organów podatkowych w tej kwestii jest jednolite (por. np. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB-1-2.4010.332.2024.1.END czy z 1 września 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.368.2023.1.MW).

X. CZYTELNICZY PYTAJĄ

1. Sprzedaż udziałów w spółce z o.o.

Wspólnik spółki z o.o. sprzedał swoje udziały w tej spółce osobie trzeciej. Umowa zbycia udziałów została zawarta w formie aktu notarialnego. Czy spółka może ująć w kosztach podatkowych wydatek na sporządzenie tego aktu notarialnego?

Spółka nie może ująć w kosztach uzyskania przychodów tego wydatku, ponieważ nie była ona stroną umowy sprzedaży.

W sytuacji, której dotyczy pytanie, zbycie udziałów nie jest czynnością prawną dokonywaną przez spółkę, a przez jej wspólnika. Realizowana jest ona między wspólnikiem i osobą trzecią. Wobec tego poniesiony na tę okoliczność wydatek na sporządzenie aktu notarialnego nie stanowi w spółce kosztu uzyskania przychodów.

Dochód ze sprzedaży udziałów jest dochodem sprzedającego, podlegającym opodatkowaniu PIT (w przypadku osób fizycznych) albo CIT (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych). Zarówno PIT, jak i CIT od tego dochodu wynosi 19%. Sprzedający może odliczyć od podstawy opodatkowania koszty związane z uzyskaniem przychodu, np. koszty notarialne.

2. Wypłata zaliczki na poczet dywidendy przez spółkę opodatkowaną ryczałtem od dochodów spółek

Spółka z o.o. jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estońskim CIT) według stawki 10%. Zamierza w br. wypłacić wspólnikom zaliczki na poczet przewidywanej za rok obrotowy dywidendy (z zachowaniem wymogów przepisu Kodeksu spółek handlowych). Zaliczki będą pochodzić z zysku osiągniętego w trakcie opodatkowania ryczałtem. Czy wypłacając wspólnikowi zaliczkę na poczet dywidendy, spółka ma obowiązek opodatkować ją estońskim CIT?

Wypłacając wspólnikowi zaliczkę na poczet dywidendy, spółka ma obowiązek opodatkować ją estońskim CIT (według stawki 10%).

Stosownie do art. 28m ust. 1 pkt 1 updop, opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony m.in. do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielnego zysku). Przepis ten znajduje odpowiednie zastosowanie w przypadku dochodu z tytułu wypłaty zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy (art. 28m ust. 2 updop).

Jak wynika z art. 28t ust. 1 pkt 1 updop, termin zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku upływa z końcem trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale.

Jeżeli wypłata zaliczki będzie dokonana na podstawie uchwały podjętej w 2024 r., podatek od takiej zaliczki powinien być zapłacony w terminie do końca marca 2025 r.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że spółka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estońskim CIT) według stawki 10%. Wobec tego z tytułu wypłaty zaliczki na poczet dywidendy zapłaci podatek w tej właśnie wysokości.

3. Rower w firmowych kosztach

Podatnik PIT zamierza kupić rower, który będzie wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej. Będzie nim dojeżdżał do biura oraz na spotkania z klientami. Wartość roweru nie przekroczy 10.000 zł. Czy wydatki na jego zakup będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatki na zakup roweru wykorzystywanego w prowadzonej działalności będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Stosownie do art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof. Przy ustalaniu, czy dane wydatki mogą stanowić koszty podatkowe, należy brać pod uwagę ich celowość oraz potencjalną możliwość przyczynienia się do osiągnięcia przychodu, a także ich racjonalność oraz adekwatność do rzeczywistych potrzeb i zakresu prowadzonej działalności. Jeśli w tym przypadku przesłanki te zostaną spełnione, to nie ma przeszkód, by wydatek na zakup roweru zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Warto dodać, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 7 października 2022 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.779.2022.2.AC uznał, że ewentualne korzystanie z roweru również w celach osobistych nie wyklucza takiego wydatku z kosztów podatkowych, o ile występuje wyłącznie incydentalnie. Wskazał przy tym na art. 23 ust. 1 pkt 49 updof, który wyłącza z kosztów podatkowych wydatki na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku przedsiębiorstwa, niezaliczanych do środków trwałych, jeśli nie są wykorzystywane na potrzeby firmy, lecz m.in. służą celom osobistym podatnika.

4. Ujęcie w podatkowej księdze polisy ubezpieczeniowej

W sierpniu 2024 r. opłaciliśmy składkę na ubezpieczenie majątku firmy w okresie od sierpnia 2024 r. do lipca 2025 r. W którym miesiącu wydatek ten uwzględnić w kosztach i ująć w podatkowej księdze przychodów i rozchodów?

Data ujęcia w kosztach uzyskania przychodów składki na ubezpieczenie firmowego majątku uzależniona jest od wybranej przez podatnika metody ewidencjonowania kosztów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów koszty uzyskania przychodów można ujmować według metody uproszczonej bądź memoriałowej. Niezależnie jednak od metody prowadzenia księgi, za dzień wystawienia kosztu uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Tak wynika z art. 22 ust. 6b updof.

Podatnicy prowadzący księgę metodą uproszczoną koszty uzyskania przychodów potrącają tylko w tym roku, w którym koszty te zostały poniesione (art. 22 ust. 4 updof). W re-

zultacie składkę na ubezpieczenie majątku firmy ujmują oni w księdze w dacie wystawienia polisy. Zatem w tym przypadku podatnik powinien całą wartość polisy uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów w sierpniu 2024 r.

Natomiast podatnicy prowadzący księgę metodą memoriałową dzielą koszty na koszty bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty bezpośrednie) oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie). Składka na ubezpieczenie majątku firmy stanowi koszt pośredni. Tego rodzaju koszty są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli jednak koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, wówczas stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (art. 22 ust. 5c updof). Zatem podatnicy prowadzący księgę metodą memoriałową składkę na ubezpieczenie firmowego majątku powinni w odpowiedniej proporcji przypisać do kosztów podatkowych poszczególnych lat. Składka dotycząca 2024 r. powinna zostać ujęta w księdze w dacie wystawienia polisy ubezpieczeniowej. Natomiast składkę w części przypadającej na 2025 r. należy ująć w księdze w styczniu 2025 r.

5. Wycena należności od zagranicznych kontrahentów wpływających na rachunek walutowy

Na firmowy rachunek walutowy wpływają należności (w euro) od zagranicznych kontrahentów. Jaki kurs waluty należy przyjąć do wyceny tych należności przy ustalaniu różnic kursowych od własnych środków pieniężnych?

Wpływ na rachunek walutowy należności od zagranicznych kontrahentów należy wycenić po średnim kursie NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wpływu tych należności.

Z tytułu operacji przeprowadzanych na rachunku walutowym powstają różnice kursowe od własnych środków pieniężnych. Jeżeli wartość otrzymanej lub nabytej waluty w dniu jej wpływu jest niższa od wartości tej waluty w dniu zapłaty lub innej formy jej wypływu, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, to mamy do czynienia z dodatnimi różnicami kursowymi. W przeciwnym razie, tj. gdy wartość otrzymanej lub nabytej waluty w dniu jej wpływu jest wyższa od wartości tej waluty w dniu zapłaty lub innej formy jej wypływu, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, powstają ujemne różnice kursowe. Tak wynika z art. 24c ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 updof.

Stosownie do art. 24c ust. 4 updof, przy obliczaniu różnic kursowych uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.

W sytuacji gdy na rachunek walutowy, w związku z zapłatą należności przez kontrahenta, wpływa waluta obca, to do wyceny jej wpływu nie można przyjąć kursu faktycznie zastosowanego, gdyż nie doszło do rzeczywistej wymiany waluty. Zatem do wyceny tego wpływu należy przyjąć kurs średni NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wpływu należności.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Kalkulatory różnic kursowych dostępne w serwisie www.kalkulatory.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl
<http://czasopismaksiegowych.pl/ppd>

NAKLAD **9 750**

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



PRENUMERATA 2025 szczegóły na sklep.gofin.pl

1	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

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
				2025		2024
				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 czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.