

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób prawnych - zamknięcie roku

Jakub Boberski

Doradca podatkowy

Tax Advisors Group Sp. z o.o.  
we Wrocławiu

## Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym

### Najistotniejsze zagadnienia

#### Przychody

- Co stanowi przychód (wyłączenia z przychodów)
- Moment powstania przychodu
- Nieodpłatne świadczenia
- Podatek u źródła

#### Koszty podatkowe

- Co stanowi koszt (wyłączenia z kosztów)
- Moment poniesienia (koszty bezpośrednie, pośrednie, kasowe)
- Zasada kasowa kosztów (do końca 2015r!)
- Amortyzacja podatkowa

#### Zmiany od 1 stycznia 2016 r.

- Korekta przychodów
- Zasada kasowa kosztów podatkowych
- Ceny transferowe

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Przychody – najistotniejsze

**Przychody** – podatkowo zasada memoriałowa – przychód należny

**Moment powstania** – wykonanie usługi/ wydanie towaru lub zasada rozliczania w okresach rozliczeniowych – Tylko usługi!

ale też zasada kasowa – odszkodowania, kary umowne, odsetki

**Nieodpłatne świadczenia** – brak definicji, w podatkach zawsze cena musi być rynkowa ! Nie ma nic za darmo/ nieodpłatnie. Szczególnie przy podmiotach powiązanych

**Korekty przychód – (rabaty, upusty, zwroty)** – do końca 2015 r zawsze wstecz.

**Ceny transferowe** – transakcje z podmiotami powiązаныmi, czy jest dokumentacja podatkowa. Istotne transakcje z podmiotami powiązаныmi

**Podatek u źródła** – zawsze zakup usług niematerialnych z zagranicy. Ryzyko pomniejszenia wartości wypłaty o podatek u źródła. Sprawdzamy certyfikat rezydencji. Sięgamy do UPO. Też obowiązki informacyjne (IFT)

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Przychody – art. 12

- Pieniądze
- Wartości pieniężne
- Różnice kursowe (zrealizowane)
- Odsetki – zapłacone
- Wartość należności umorzonych wcześniej zaliczonych do KUP
- Świadczenia nieodpłatne
- Świadczenia częściowo odpłatne

### Wyłączenia z przychodów – art. 12 ust 4

- Zaliczki
- Zwrot wydatków niezaliczonych do kosztów
- Podwyższenie kapitału zakładowego
- Dopłaty
- Należny podatek VAT

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

Art. 12 ust. 3 ustawy o CIT, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się **także należne przychody**, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

### Przychód należny - definicja

Teza interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Poznaniu z 19.02.2008 r.: Z uwagi na fakt, że ustawodawca na gruncie przepisów ustawy o CIT nie wprowadził definicji legalnej pojęcia przychodu „**należnego**”, zgodnie z zasadami dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego, znaczenia tego pojęcia szukać należy w gałęzi prawa, której zakres regulacji jest właściwy dla analizowanego problemu. Regulacją właściwą dla rozstrzygnięcia omawianej kwestii są przepisy Kodeksu cywilnego, zgodnie z którymi świadczenie staje się wymagalne (należne) w momencie, który przewiduje zawarta między stronami umowa. Zgodnie z regułami wykładni systemowej powyższa wykładnia znaczenia pojęcia świadczenia „należnego” ma zastosowanie również dla zakresu regulacji ustawy o CIT. Tak więc przychodem należnym w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 3 ustawy o CIT jest kwota, której zapłaty podatnik może zgodnie z umową z dłużnikiem zażądać

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Kwota wyrażona w PLN – płatność w Euro

Mogą tu wystąpić dwie sytuacje:

- 1) otrzymana faktycznie kwota jest niższa od wartości ustalonej w umowie,
- 2) otrzymana faktycznie kwota jest wyższa od wartości ustalonej w umowie.

**Ad1)** zaliczyć do przychodu podatkowego wartość wynikającą z wystawionej faktury (jako kwotę należną). Choć różnica między wartością wynikającą z faktury a kwotą faktycznie otrzymaną jest wartością ujemną, to jednak **nie odpowiada definicji różnic kursowych**, o których mowa w art. 15a ustawy o CIT. Z tego powodu nie jest uznawana za koszt podatkowy.

**Ad2)** W drugiej sytuacji kiedy otrzymana faktycznie kwota jest wyższa od wartości wcześniej ustalonej (zafakturowanej) należy zaliczyć do przychodu faktycznie otrzymaną od kontrahenta kwotę. Wyższa wartość otrzymanej kwoty w porównaniu z wartością wykazaną na fakturze skutkuje koniecznością zaliczenia do przychodu wartości kwoty faktycznie otrzymanej. Tak wynika z art. 12 ustawy o CIT, zgodnie z którym do przychodów zalicza się **otrzymane pieniądze** i wartości pieniężne.

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Kwota wyrażona w PLN – płatność w Euro / kompensata !

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 17 grudnia 2012 r., nr IBPBI/2/423-1332/12/AK

Natomiast nie zmienia to charakteru zobowiązania z zobowiązania w walucie obcej na zobowiązanie w walucie polskiej, tak więc nie można powiedzieć, iż regulując w drodze kompensaty zobowiązanie wyrażone w walucie obcej jego zapłata następuje w innej walucie niż ta, w której jest wyrażone (nawet jeżeli przeciwstawna wierzytelność była wyrażona w innej walucie). Dlatego w przypadku, gdy operacja zapłaty zobowiązania w walucie obcej odbywa się bezgotówkowo, **należy uznać, że również zapłata nastąpiła w walucie obcej.** Potwierdza to m.in. wyrok WSA w Warszawie z 9 kwietnia 2010 r., (sygn. akt III SA/Wa 2134/09): „Wprowadzenie przez ustawodawcę zmiany w zakresie uregulowana różnic kursowych a w szczególności odwołanie się w art. 15a u.p.d.o.p. do pojęcia "faktycznie zastosowanego kursu waluty" oraz dopuszczenie możliwości dokonywania wzajemnych rozliczeń w drodze potrącenia powoduje, że nie można podzielić poglądu, że jedynie wyrażenie obu potrącanych wierzytelności w walucie obcej powoduje powstanie różnic kursowych w rozumieniu art. 15a u.p.d.o.p."

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Moment powstania przychodu w podatku CIT

#### 4 Reguły/Momenty

- 1) **tzw. zasada ogólna** – moment wydania towaru (wykonania usługi)-  
art. 12 ust 3a ustawy o CIT
- 2) **ostatni dzień ustalonego okresu rozliczeniowego** - art. 12 ust 3c
- 3) **zasada kasowa** (odsetki, odszkodowania, kary umowne) – art. 12  
ust 3 e.
- 4) **Realizacja praw (moment realizacji praw)** do pochodnych  
instrumentów finansowych – art. 12 ust. 3f. – zmiana od 1 stycznia  
2015r.
- 5) **Zaliczka przychodem w przypadku rozliczenia przez kasę fiskalną.**  
– art. 12 ust 3 g



# Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

## Moment powstania przychodu – zasada ogólna

Art. 12 ust. 3a. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3f, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

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

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Wystawienie fv przed wydaniem towaru

art. 106i ust. 7 ustawy o VAT

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

MF 06.06.2014, ILPB3/423-126/14-2/EK

*„należy stwierdzić, że w sytuacji gdy przed wykonaniem usługi albo częściowym wykonaniem usługi zostanie wystawiona faktura, to przychód powstanie - zgodnie z treścią art. 12 ust. 3a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - w dacie wystawienia tej faktury, mimo że wykonanie usługi nastąpi w terminie późniejszym.”*

# Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

## Wydanie towaru – definicja

Opodatkowanie podatkiem dochodowym powinno dotyczyć jedynie rzeczywistego zdarzenia prawnego, a więc takiego, które faktycznie generuje przychód po stronie sprzedawcy. Jednym z takich zdarzeń na podstawie art. 12 ust. 3a ustawy o CIT jest realne przekazanie towaru kupującemu. Stąd też przy wydaniu rzeczy decydujące znaczenie **będzie miało przekazanie kontroli lub władztwa nad rzeczą czy też umowne przeniesienie ryzyka**. Moment rzeczywistego przeniesienia ryzyka, praw i obowiązków na rzecz kupującego będzie wskazywał na wydanie towaru. Wtedy też podatnik zobligowany zostanie do rozpoznania przychodu zgodnie z postanowieniami art. 12 ust 3a ustawy o CIT.

## Wydanie rzeczy – moment powstania przychodu

### Nie ma znaczenia przejście prawa własności

„Wydanie rzeczy” nie zostało zdefiniowane w prawie podatkowym, dlatego też zasadnym jest, aby dokonując interpretacji tego pojęcia, przyjęć znaczenie słów jakie wynika z ich potocznego rozumienia. Słowo „wydać” oznacza „dać, przydzielić coś komuś” (por. Słownik Języka Polskiego online, <http://sjp.pwn.pl>). Jak wynika z powyższego „wydanie rzeczy” nie jest tożsame z „przeniesieniem własności”. Chcąc ustalić wzajemne relacje między tymi pojęciami należy stwierdzić, że **pojęcie „wydanie rzeczy” jest pojęciem szerszym niż pojęcie „przeniesienie własności”**. Wydanie rzeczy jest nie tyle przeniesieniem prawa własności, co przeniesieniem prawa do rozporządzania towarem. Chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

Dla ustalenia momentu powstania przychodu podatkowego **bez znaczenia pozostaje fakt, kiedy towary przechodzą na własność kontrahentów**. Istotne jest natomiast kiedy towary zostaną kontrahentowi wydane. Jak wcześniej wskazano to właśnie wydanie rzeczy (towaru) ma zasadnicze znaczenie dla momentu powstania przychodu.”

- Interpretacja DIS w Poznaniu z 19 września 2014r.

nr ILPB4/423-305/14-3/MC

## Wydanie rzeczy – moment powstania przychodu

### Istotne warunki dostaw

„Wobec powyższych wskazań należy stwierdzić, że powstanie obowiązku podatkowego – zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – wiąże się bezpośrednio z momentem wydania rzeczy (tu: towarów) rozumianego jako prawa do ich rozporządzania. **Skoro zatem zastosowane przez Spółkę – w ramach realizowanych dostaw – reguły Incoterms lub stosowne zapisy właściwej umowy określają moment, w którym na nabywcę przechodzą ciężary i korzyści związane z towarami, to będzie on równoznaczny z momentem wydania rzeczy, o którym mowa w ww. regulacji.** W niniejszej sprawie jest/będzie to data dostarczenia towaru wg zasad Incoterms DDP lub DAP.

Reasumując – w przypadku dostaw przedstawionych w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Spółka prawidłowo rozpozna moment wydania rzeczy (towarów) dla celów podatku dochodowego od osób prawnych **w oparciu o przyjęte przez strony postanowienia umowne lub warunki wybranej przez strony klauzuli Incoterms (DDP lub DAP), tj. moment, w którym na nabywcę przechodzą ciężary i korzyści związane z towarami.”**

- Interpretacja DIS w Poznaniu z 19 września 2014r.

## Wydanie rzeczy – moment powstania przychodu

### Stanowisko organu

„Dla ustalenia momentu powstania przychodu podatkowego bez znaczenia pozostaje fakt, kiedy towary przechodzą na własność kontrahenta. Istotne jest natomiast kiedy towary zostaną kontrahentowi wydane. Jak bowiem wcześniej wykazano to właśnie wydanie rzeczy (towaru) ma zasadnicze znaczenie dla momentu powstania przychodu.

**W przedstawionym stanie faktycznym wydanie towarów na rzecz Kontrahenta następuje w momencie pobrania ich z Magazynu, co jednocześnie pokrywa się z momentem przeniesienia na rzecz Kontrahenta prawa do rozporządzania tym towarem (dysponowania nim).**

**Zatem za moment powstania przychodu uznać należy dzień, w którym nastąpi wydanie towaru Kontrahentowi przez Wnioskodawcę, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.”**

*- Interpretacja DIS w Katowicach z 11 września 2015r.  
nr IBPB-1-2/4510-258/15/MW*

## Wydanie towaru – moment powstania przychodu

„O ile więc podatnik, rzecz będącą przedmiotem transakcji wyda nabywcy, za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy. Jedynie w sytuacji, gdy nie doszłoby do wydania rzeczy o dacie przychodu decydowałby dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności, w zależności od tego, które z tych zdarzeń wystąpiło wcześniej.

(...) z punktu widzenia skutków prawnopodatkowych, związanych z momentem uzyskania przez Spółkę należnego przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 3 ustawy podatkowej wobec zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości, ma przejście własności ze sprzedawcy to jest skarżącej Spółki, na kupującego. W tej sytuacji, **cenę sprzedaży nieruchomości określoną przez strony umowy należy uznać za podlegający opodatkowaniu przychód należny Spółki uzyskany w dacie podpisania aktu notarialnego przenoszącego własność ze skarżącej Spółki na nabywcę.** Roszczenie sprzedawcy o zapłatę powstało z chwilą podpisania tej umowy. Nie ma przy tym znaczenia w jaki sposób i kiedy cena została faktycznie uiszczona.”

- wyrok NSA z 11 grudnia 2014 r.  
sygn. II FSK 2697/12

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Wykonanie usługi – zgodnie z zawartą umową

Przepisy podatkowe nie zawierają definicji pojęcia „wykonanie usługi”. Wynika to z prostej przyczyny - o tym, czy dana usługa została wykonana, decyduje jej charakter. Oznacza to, że dla różnych usług moment wykonania danej usługi będzie różny - np. inny jest dla usług budowlanych, inny – dla transportowych, inny- dla prawniczych czy doradczych. W niektórych sytuacjach bardzo trudno jest określić, co należy uznać za moment wykonania usługi, i pomocne stają się postanowienia umów, w których strony określają, co uznają za wykonanie usługi (np. w przypadku różnego rodzaju usług doradczych, opinii, badań – wskazuje się, że momentem wykonania jest np. dostarczenie zamawiającemu raportu). Generalnie pojęcie „wykonanie” – to zrobienie czegoś (słownik języka polskiego), co w przypadku „wykonania usługi” należałoby uznać, że wykonaniem usługi jest wykonanie czynności, do wykonania których zobowiązał się świadczący usługę (lub czynności, które wynikają z zawartej umowy).



## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Usługa rozliczana cyklicznie

#### art. 12 ust 3 c ustawy o CIT

Jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana 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

- powyższy przepis stosuje się odpowiednio do dostaw energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Stan faktyczny

Spółka zawarła z kontrahentem umowę o świadczenie w okresie 07.04.2009 r.- 06.04.2014 r. usług promocyjnych. Umowę zawarto na 5 lat, gdzie przez rok obowiązywania umowy rozumie się okres od dnia, który datą odpowiada dniu zawarcia umowy do dnia przypadającego w kolejnym roku kalendarzowym odpowiadającego dniu poprzedzającemu dzień zawarcia umowy (czyli pierwszy rok to 07.04.2009 - 06.04.2010);

**Stanowisko MF.** *w przedmiotowej sprawie przychód podatkowy nie powstanie po zakończeniu umowy, tj. 06.04.2014 r., lecz zgodnie z art. 12 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych każdorazowo w ostatnim dniu rocznego okresu rozliczeniowego określonego w umowie, tj. w dniu 06.04.2010 r., 06.04.2011 r., 06.04.2012 r., 06.04.2013 r., 06.04.2014 r., natomiast data wystawienia faktury, termin płatności, czy też koniec roku kalendarzowego czy podatkowego nie decydują o terminie powstania przychodu. Dyrektor IS onr ILPB3/423-55/10-2/MC z dnia 2010.04.07*

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Rozliczenie w okresach rozliczeniowych

W tym miejscu organ podatkowy pragnie wyjaśnić rozumienie pojęcia „rozliczanie w okresach rozliczeniowych”, które wynika z wykładni literalnej przepisu art. 12 ust. 3c updop. Przywołując internetowy słownik języka polskiego (<http://sjp.pwn.pl>) „rozliczyć się” to „załatwić/uregulować z kimś sprawy finansowe”, „rozliczenie” zaś to „**uregulowanie wzajemnych należności**, zobowiązań między przedsiębiorstwem i dostawcami, dłużnikami i wierzycielami, pracodawcami i pracownikami itp.”, natomiast „okres” to „czas trwania czegoś”, „czas, w którym ma miejsce jakieś zjawisko cykliczne i po jego upływie powtarza się jego przebieg”. Za „okres” należy bowiem uznać stały przedział czasu, po upływie którego wystąpi kolejny taki sam przedział czasu, w którym powtórzy się to samo zdarzenie, co oznacza, że przedziały te/okresy muszą wypełnić ściśle (bez luk) dłuższy przedział czasowy np. rok kalendarzowy.

*Dyrektor IS w Warszawie o nr IPPB3/423-438/13-2/AM z dnia 2013.09.20*

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Co należy rozumieć przez zwrot "nie rzadziej niż raz w roku", ujęty w treści w art. 12 ust. 3c ustawy o podatku

Sformułowanie „nie rzadziej niż raz w roku” oznacza, iż okres rozliczeniowy nie może być dłuższy niż 12 miesięcy. Istotnym dla wskazania daty powstania przychodu jest okoliczność ustalenia w umowie/fakturze rozliczania usługi w okresach rozliczeniowych i ustalenie tych okresów.

*Dyrektor IS o nr IBPBI/2/423-1258/09/MS 2010.02.05*

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Przychody na przełomie roku

Jeżeli strony na podstawie umowy ustaliły, że usługa rozliczana będzie w okresach rozliczeniowych, to przychód powstanie w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego. Tak więc w przypadku, gdy okres rozliczeniowy obejmuje miesiące na przełomie roku, to przychód dla celów podatku dochodowego powstanie w ostatnim dniu rozliczeniowym określonym w umowie lub na wystawionej fakturze. Odnosząc powyższe do opisanego we wniosku stanu faktycznego, stwierdzić należy, że wystawiając faktury sprzedaży na przełomie dwóch okresów sprawozdawczych, Spółka za datę powstania przychodu należnego powinna uznać ostatni dzień okresu rozliczeniowego (jedno lub dwumiesięcznego) określonego w umowie. Zatem, jeżeli Spółka wystawi fakturę w roku następnym, obejmującą dwa okresy rozliczeniowe określone w umowie, z których jeden przypada na rok poprzedni (ostatni dzień okresu rozliczeniowego), to powinna przypisać przychód odpowiednio do dwóch okresów sprawozdawczych (dwóch lat podatkowych). **Nie można** więc zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że zachowując współmierność przychodów i kosztów za dany okres sprawozdawczy przychód należy **wykazać w podziale na części**, które dotyczą tych lat.

Dyrektor IS w Poznaniu w Int. o nr ILPB3/423-421/11-5/JG z dnia 2011.12.12

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Refakturowanie- moment powstania przychodu

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 września 2009 r. nr IPPB3/423-443/09-2/KK, w której stwierdza on, że "(...) W przypadku refakturowania mamy do czynienia z wykonaniem przez refakturowującego usługi innej, niż usługa, której refakturowanie dotyczy.

Z uwagi, iż podmiot refakturowujący jest jedynie pośrednikiem w przekazywaniu opłat pomiędzy podmiotem faktycznie świadczącym usługi, a rzeczywistym ich odbiorcą przychód należny z tytułu refakturowania usług powinien **być wykazany w dacie wystawienia refaktury**, niezależnie jakiego okresu dotyczy refaktura.(...)" - podobnie np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 16 czerwca 2009 r., IPPB3/423-235/09-2/EŻ.

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Refakturowanie- moment powstania przychodu

WSA we Wrocławiu 30.04.2014 r. I SA/Wr 160/14

Podmiot refakturowujący koszty usługi sam (samodzielnie) jej nie wykonuje, jednakże dotyczy to aspektu faktycznego wykonawstwa. Co do zasady jednak, jest stroną określonego stosunku prawnego, którego treścią jest wykonanie danego świadczenia (usługi), za co uzyskuje przewidzianą należność (kwota refaktury).

Jeżeli przedmiotem refakturowania jest usługa (jej część), to przychód powstaje według takich samych zasad, jak gdyby podatnik (wystawiający) refakturę wykonał ją na rzecz beneficjenta tego świadczenia bezpośrednio. W takim zaś razie dla powstania przychodu pierwszoplanowe znaczenie ma dzień wykonania usługi (częściowego wykonania), nie później niż dzień wystawienia faktury lub otrzymania należności.

Z kolei w przypadku, w którym refaktura nie dotyczy wykonania usługi (jej części), wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, to jest zdarzeń wymienionych w [ust. 3a art. 12](#) p.d.o.p., ani też nie zachodzą przypadki określone w ust. 3c i 3d tego artykułu, to przychód dokumentowany refakturą powstaje w momencie otrzymania zapłaty, tak jak to przewiduje [art. 12 ust. 3e](#) ustawy

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Pozostałe przypadki powstania przychodu – zasada kasowa

W przypadku otrzymania innego rodzaju przychodu związanego z działalnością gospodarczą za datę powstania przychodu uważa się dzień otrzymania zapłaty.

*Art. 12 ust 3e. W przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c i 3d, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.*

Powyższe będzie dotyczyło przykładowo m.in. **otrzymanych odsetek, otrzymanych dotacji, kar umownych czy też odszkodowań.**

**Spory w doktrynie na ile przykładowo kary nie powinny być kwalifikowane jako przychód z działalności gospodarczej!!!**



# Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

## Sprzedaż nieruchomości – moment powstania przychodu

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że skoro sprzedaż nieruchomości jak i odpłatne przeniesienie jej własności, następuje z mocy Kodeksu cywilnego, w momencie zawarcia aktu notarialnego, to bez wpływu na moment rozpoznania przychodu pozostaje fakt wydania nieruchomości na podstawie protokołu zdawczo odbiorczego (przed umową sprzedaży **w formie aktu notarialnego**) ponieważ czynność wydania nieruchomości nie stanowi skutecznej czynności prawnej przenoszącej prawo własności nieruchomości. Zatem przychód powstaje dopiero w momencie zawarcia umowy w formie aktu notarialnego. Dyrektor IS w Poznaniu o nr ILPB3/423-451/13-2/PR z dnia 24 grudnia 2013r.

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Kapitalizacja = przychód

**Doliczenie odsetek do kwoty należności głównej jest tym samym, co faktyczna ich zapłata – orzekł NSA wyrokami z 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1995/12; II FSK 2109/12.** Chodziło o spółkę, która udzieliła oprocentowanej pożyczki innemu przedsiębiorstwu. Pożyczkodawca sądził, że skapitalizowane odsetki będą dla niego przychodem dopiero w momencie spłaty pożyczki. Innego zdania był dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie. Uznał, że przychód powstanie u wierzyciela już w momencie kapitalizacji. Wskazał, że czym innym są odsetki naliczone, lecz nie otrzymane, a czym innym skapitalizowane. Podobnego zdania był Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Orzekł, że **kapitalizacja odsetek od pożyczki jest równoznaczna z ich zapłatą**. Ze stanowiskiem spółki nie zgodził się również NSA. Wyjaśnił, że mimo iż kapitalizacja nie jest zdefiniowana w ustawach podatkowych, to jej sens jest jasny. Już samo dopisanie odsetek do kwoty długu czyni zadość roszczeniu pożyczkodawcy o ich zwrot. Wyjaśnił, że kapitalizacja powoduje zwiększenie kwoty, od której są naliczane odsetki i jest to korzyść ekonomiczna pożyczkodawcy. Poza tym – dodał sędzia – z chwilą kapitalizacji odsetki tracą odrębny byt prawny i stają się częścią kwoty głównej ze wszelkimi tego konsekwencjami.

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

**Podatkowe skutki korekty. Moment ujęcia korekty przychodu.**

### **HISTORYCZNE PODEJŚCIE**

**Kiedy podatnik zmniejsza/zwiększa wartość przychodu po jakimś czasie. Czy korygujemy wstecz czy na bieżąco???**

### **Wcześniejsze stanowiska !!!**

*„W przypadku zwrotu towarów, udzielonych bonifikat, przychody tego roku należy obniżyć w roku, w którym te zwroty, bonifikaty faktycznie nastąpiły”. Tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 czerwca 2005r. (I SA/Wr1849/2003r).*

Rabaty, bonifikaty, upusty – korektę ujmujemy w rozliczeniu w którym faktycznie wystąpiły, tj. na bieżąco.

## Zasady ustalania momentu powstania przychodów w podatku dochodowym

### Korekta przychodu w związku ze zwrotem towaru – wyrok NSA

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 kwietnia 2014 r. sygn. akt II FSK 4/13 orzekł, że „skoro ustawodawca w ustawie o CIT nie określił reguł dotyczących korekty wartości należnego przychodu podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, to nie ma podstaw, by przyjmować, że dla daty rozliczenia takiej korekty przychodu netto i w konsekwencji dla określenia momentu (daty) powstania obowiązku podatkowego istotne znaczenie mają okoliczności związane z wystawieniem faktury korygującej, która obniżałaby przychód (zwrot towarów). W rezultacie, **bez względu na przyczynę wystawienia faktury korygującej, korekta wielkości przychodu powinna być rozliczona w okresie rozliczeniowym, w którym został już ujęty przychód należny.** Zatem również dla celów ustawy o PIT przychody z działalności korygowane powinny być wstecznie, tj. poprzez zmniejszenie przychodów okresów uzyskania tych przychodów. Dotyczy to również korygowania przychodów ze sprzedaży na rzecz konsumentów, np. zmniejszania przychodów w związku ze zwrotem.

## Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

### **Korekta przychodów i kosztów podatkowych na bieżąco - nowe przepisy: art. 12 ust. 3j-3m oraz art. 15 ust 4i-4l**

Podstawa : ustawa nowelizująca z dnia 10 września 2015 r. - Dz.U.2015.1595

#### **OBECNA SYTUACJA**

Przepisy ustawy o CIT **nie precyzują**, w jakim momencie podatnik powinien **dokonać korekty** przychodów w związku z wystawieniem faktury korygującej lub innego dokumentu korygującego bądź skorygować w związku z tym koszty uzyskania przychodów, pozostawiają tym samym pole do interpretacji tego problemu.

W związku z brakiem bezpośredniego wskazania momentu (zasad) dokonywania przedmiotowych korekt, zgodnie z poglądem istniejącym w doktrynie oraz orzecznictwie, **o momencie uwzględnienia korekty w przychodach podatkowych decydują przyczyny skutkujące koniecznością jej dokonania.**

# Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

## **ZAŁOŻENIA NOWYCH PRZEPISÓW:**

Fakty mające wpływ na korektę podstawy opodatkowania, które nastąpiły w późniejszym okresie rozliczeniowym, **nie powinny być rozpoznawane ze skutkiem wstecz, lecz powinny być rozliczane w bieżącym okresie rozliczeniowym.**

W przypadku wystąpienia okoliczności skutkującej zmianą wartości sprzedaży, a tym samym uprawniającej do zmniejszenia lub zwiększenia przychodu podlegającego opodatkowaniu, korekta po stronie przychodów, jak i kosztów podatkowych, powinna odbywać się **w bieżącym okresie rozliczeniowym, tj. w dacie jej wystawienia (fv korekta) i odpowiednio otrzymania.**

**UWAGA!** Zgodnie z przepisem przejściowym, przedmiotowe rozwiązania będą miały zastosowanie **do korekty przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, uzyskanych lub poniesionych przed dniem jej wejścia w życie.**

# Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

## **TREŚĆ NOWYCH PRZEPISÓW:**

po ust. 3i dodaje się ust. 3j-3m w brzmieniu:

"3j. Jeżeli 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.

3k. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 3j, podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

3l. Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się, jeżeli korekta dotyczy przychodu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.

3m. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 3j, następuje po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.";

# Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

## **TREŚĆ NOWYCH PRZEPISÓW:**

w art. 15 po ust. 4h dodaje się ust. 4i-4l w brzmieniu:

4i. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

4j. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 4i, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do korekty kosztów uzyskania przychodów, do których ma zastosowanie art. 15b, oraz jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.



# Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

## TREŚĆ NOWYCH PRZEPISÓW – przepis przejściowy

Przepisy ustaw zmienianych w art. 2-4, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do korekty przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, **uzyskanych lub poniesionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.**

## Wątpliwości

- wystawienie fv korekty w okresie późniejszym niż zdarzenie
- Inna oczywista omyłka – zdefiniowanie pojęcia
- wpływ fv do firmy z opóźnieniem
- „inny dokument potwierdzający przyczyny korekty”

**Wybrane zagadnienia w podatku  
dochodowym od osób prawnych**

# **Nieodpłatne świadczenia**

## Nieodpłatne świadczenia

**Kiedy?** W każdym przypadku, gdy dany podatnik CIT powinien za coś płacić (ew. ponosić ekwiwalentny koszt) a uzyskuje świadczenie nieodpłatne/inni w tych samych warunkach płacą. Szczególnie podmioty powiązane.

### Jak widzimy ryzyko?

W umowach, ustaleniach , każdy zapis o bezpłatności, otrzymaniu czegoś za darmo, bezpłatnie, pod tytułem darmym!

### Najczęstsze ryzyka:

- Zarząd bez wynagrodzenia
- Pożyczki niskoprocentowane
- Korzystanie z know- how, znaku towarowego
- Nieodpłatne poręczenie kredytu, pożyczki
- Niewywiązanie się z zobowiązań (nieterminowe regulowanie zobowiązań) przy podmiotach powiązanych

## Nieodpłatne świadczenia

### Brak definicja w przepisach podatkowych – problemy interpretacyjne

#### Definicja/wyroki sądów administracyjnych

W orzecznictwie NSA (wyrok z dn. 18.04.2001 r. sygn. akt SA/Sz 85/2000 niepubl., z dn. 19.01.2000 r. sygn. akt I SA/Wr 880/98, niepubl.) możemy znaleźć stanowisko zgodnie z którym aby można mówić o nieodpłatnych świadczeniach, musi dojść do stosunku prawnego, w wyniku którego jeden podmiot dokonuje określonego świadczenia, drugi natomiast to świadczenie otrzymuje nieodpłatnie, zwiększając w ten sposób swoje przychody objęte opodatkowaniem. Dla celów podatkowych przez nieodpłatne świadczenia przyjmuje się te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, **których skutkiem było nieodpłatne, tj. nie związane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku** podatnika mające konkretny wymiar finansowy.

## Nieodpłatne świadczenia

### Wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców,
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu,
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu - w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu,
- 4) w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

## Nieodpłatne świadczenia

**Brak wywiązania się z zobowiązania – brak przychodu/ ryzyko przy podmiotach powiązanych**

wyrok NSA we Wrocławiu 16.04.2003 (I SA/Wr 2969/00)

„Nie można zgodzić się jednak ze stanowiskiem organów podatkowych, że wobec opóźnienia w zapłacie należności wierzycielom skarżąca Spółka otrzymała świadczenie nieodpłatne. /.../ brak jest więc podstaw do opodatkowania - jako nieodpłatnych świadczeń - wszystkich nieterminowo regulowanych zobowiązań podmiotów gospodarczych, uznając że wierzyciele świadczą je nieodpłatnie na rzecz swoich dłużników, **chyba że organ podatkowy wykazałby, iż strony celowo tak układały swoje stosunki umowne aby ominąć przepisy prawa**”. /.../

## Nieodpłatne świadczenia

### Nieodpłatne poręczenie kredytu

*NSA 8 grudnia 2009 r. (II FSK 1156/08):* udzielenie podatnikowi przez powiązaną z nim spółkę gwarancji czy poręczenia nieodpłatnie, w celu zabezpieczenia udzielonego mu kredytu, wymaga opodatkowania tego świadczenia jako nieodpłatnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Takie poręczenie niesie bowiem ze sobą przysporzenie dla tego podmiotu, który korzysta z tego poręczenia.

**Sposób wyliczenia wartości (przykładowy)** : rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie udzielania przez Skarb Państwa poręczenia i gwarancji oraz opłaty prowizyjnej od polecenia i gwarancji, obowiązujące w 2008 roku (rok kontrolowany) Dz. U. z 2004 r. Nr 170, poz. 1786. Na podstawie przepisów § 14 powyższego rozporządzenia kontrolujący przyjęli, iż opłata prowizyjna od poręczenia naliczana jest od kwoty określone w art. 2c ust.2 ustawy i wynosi 0,4% , jeżeli poręczenie zostało udzielone na okres do 5 lat. Kwota poręczenia została naliczona proporcjonalnie do kontrolowanego okresu.

## Bezpłatna praca prezesa to przychód dla spółki – wyrok WSA

*WSA w Warszawie w wyroku z z 24 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 27/14.*

**Członek zarządu nie musi zarabiać tyle samo, ile dyrektor generalny. Ale to nie oznacza, że gdy nie pobiera żadnego wynagrodzenia, to nie świadczy odpłatnej usługi.** Sprawa dotyczyła spółki należącej do międzynarodowej grupy kapitałowej, która wykazała stratę z działalności gospodarczej. Naczelnik urzędu skarbowego pomniejszył ją o wartość pracy świadczonej nieodpłatnie przez prezesa zarządu. Spółka odwołała się od tej decyzji. Twierdziła, że prezes nie świadczył na jej rzecz żadnych usług. Jego zadaniem miało być wyłącznie zapewnienie prawidłowego funkcjonowania spółki w Polsce oraz zabezpieczenie interesów jej udziałowców (nadzór właścicielski). Natomiast wszystkie czynności zarządcze w spółce wykonywał dyrektor generalny – przekonywała spółka. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie miał wątpliwości, że prezes realizował czynności, za które powinien otrzymywać wynagrodzenie. Stwierdził, że nie musiała ona być równa wartości wynagrodzenia dyrektora generalnego.



# Nieodpłatne świadczenia

## Uzyskanie próbki – przychód ?

Pojęcie „nieodpłatne świadczenie” zostało również zdefiniowane w licznych orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W orzecznictwie tym prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym, pojęcie to na gruncie podatkowym, posiada szerszy zakres niż w prawie cywilnym i obejmuje wszelkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika, mające konkretny wymiar finansowy. Nieodpłatne świadczenia dotyczą różnych form bezpłatnie dostarczanych usług, rzeczy, praw. Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego podkreślić należy, **że celem otrzymanych przez Wnioskodawcę próbek materiałów jest stwierdzenie czy towar ma odpowiednią właściwość i czy maszyny Wnioskodawcy są przystosowane do użycia tego typu materiału.** Próbki te nie stanowią przedmiotu obrotu handlowego, nie posiadają wartości handlowej. Przetestowanie próbnej partii materiału jest warunkiem późniejszego dokonania ewentualnego zakupu towaru przez Wnioskodawcę. DIS w Warszawie IPPB5/4510-15/15-4/AM z dnia 2015.04.15

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób prawnych

## Podatek u źródła

## Podatek u źródła

### Podatek u źródła (art. 21 ustawy o CIT) – podstawa prawna

- podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników zagranicznych (niemających siedziby w Polsce) przychodów z **odsetek**, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), ustala się w wysokości 20 proc. przychodów.
- z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń **oraz świadczeń o podobnym charakterze** - ustala się w wysokości 20 proc. przychodów.

## Podatek u źródła

### Co oznacza określenie „uzyskanych na terytorium RP”?

Pojawiła się linia orzecznicza w sądach administracyjnych, zgodnie z którą państwem źródła przychodów z działalności gospodarczej jest państwo, w którym **określone czynności zostały wykonane, a nie państwo, gdzie siedzibę ma podmiot wypłacający przychód**. Reprezentatywny dla tej linii orzecznictwa jest choćby *wyrok NSA z 2 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 138/10*, w którym stwierdzono: "Przy wykładni art. 3 ust. 2a i 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy uwzględnić, że pod pojęciem "terytorium, z którym wiąże się osiągnięcie dochodów" należy rozumieć miejsce, gdzie dokonują się czynności lub położone są nieruchomości (źródło), które generują dochód i są jego przyczyną sprawczą. Terytorium takim nie jest obszar, na którym materializuje się efekt świadczonej usługi, z której wynagrodzenie generuje dochód osoby będącej rezydentem kraju innego niż Rzeczpospolita Polska".

## Podatek u źródła

### **Stawka z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania**

Stawki podatku dochodowego od powyżej wymienionych przychodów są stawkami liniowymi i mogą ulegać zmniejszeniu, jeśli na mocy właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określone zostały w niższej wysokości ewentualnie przychody te w całości nie będą podlegały opodatkowaniu na terytorium RP. Powyższe odzwierciedla zasadę, iż w hierarchii źródeł prawa pierwszeństwo przed ustawą mają ratyfikowane umowy międzynarodowe.

Jeśli na mocy właściwej umowy określona została stawka podatku w wysokości niższej niż wynikająca z ustaw dochodowych, to stawka ta może zostać zastosowana jedynie w sytuacji, gdy beneficjent należności **przedłoży podmiotowi dokonującemu wypłaty tzw. certyfikat rezydencji.**

## Podatek u źródła

### Certyfikat rezydencji

- Certyfikaty rezydencji wydawane przez zagraniczną administrację sporządzane są w języku urzędowym danego kraju. Organy podatkowe **mogą jednak żądać przedstawienia tłumaczenia**, które nie może być dokonane przez dowolną osobę. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 11 lipca 2011 r. stwierdziła, że „treść certyfikatu winna być wiarygodnie przetłumaczona na język polski (potwierdzona przez tłumacza przysięgłego)” (IPPB4/415-293/11-4/SP).
- Należy zaznaczyć, że generalnie podatnik czy płatnik powinien posługiwać się **oryginałem otrzymanego certyfikatu**. Jako wyjątek od zasady organy podatkowe dopuszczają stosowanie kopii bądź odpisów. Muszą być one jednak potwierdzone za zgodność z oryginałem przez notariusza albo organ, który go wystawił (patrz np. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r., IPPB2/415-103/10-3/MR; interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 11 lipca 2011 r., IPPB4/415-293/11-4/SP).

## Podatek u źródła

Jak chodzi o pobranie podatku, to należy tego dokonać przeliczając kwotę przychodu na złote wg. średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego, poprzedzającego dzień uzyskania przychodu przez kontrahenta (art. 12 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Jako dzień uzyskania przychodu traktuje się dzień wypłaty należności. Powyższe potwierdza Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia z dnia 21.06.2012 r. nr IPTPB3/423-113/12-2/IR stwierdzając: „(...)Zgodnie z treścią art. 12 ust. 2 ww. ustawy **przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Dzień wypłaty należności nierezydentowi winien być więc potraktowany jako dzień uzyskania przez niego przychodu** Reasumując, Wnioskodawca do przeliczenia na złote kwoty przychodu stanowiącego wynagrodzenie na rzecz zagranicznych spółek z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w celu obliczenia i pobrania kwot zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych powinien zastosować kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania wypłaty.(...)”

- przychodu (...).”

# Certyfikat rezydencji – zmiana od 1 stycznia 2015r.

## **Stosowanie certyfikatu rezydencji podatkowej – dodano art. 26 ust. 1i – 1l**

*1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.*

*1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, **w szczególności faktury lub umowy**, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.”*



# Certyfikat rezydencji – zmiana od 1 stycznia 2015r.

## **Stosowanie certyfikatu rezydencji podatkowej – dodano art. 26 ust. 1i – 1l**

W świetle obecnych uregulowań ustawy CIT brak jest przepisów określających ważność certyfikatu rezydencji w sytuacjach, w których zastosowanie przez płatnika stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobieranie podatku zgodnie z taką umową jest uwarunkowane udokumentowaniem przez podatnika miejsca zamieszkania lub siedziby dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji.

*„1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.”*

**Wybrane zagadnienia w podatku  
dochodowym od osób prawnych**

# **Koszty uzyskania przychodów**

## Koszty uzyskania przychodów

### Koszty uzyskania przychodów. Zasada ogólna.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust.1.

## Koszty uzyskania przychodów

### **Aby wydatek stanowił koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione następujące warunki:**

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu 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;
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów,
- musi zostać uregulowany

## Koszty uzyskania przychodów

### Koszty uzyskania przychodów. Co wyłączamy?

- Amortyzacja bilansowa
- Ujemne różnice kursowe niezrealizowane
- Odsetki niezapłacone
- Rezerwy (stan na koniec roku)
- Odpisy na należności (netto)
- Zobowiązania leasingowe
- Koszty reprezentacji
- Wynagrodzenia niezapłacone w terminie
- Bonusy niezrealizowane

## Koszty uzyskania przychodów

### Rozliczenie straty podatkowej

*Stosownie natomiast do art. 7 ust. 5 updog, o wysokość straty poniesionej w roku podatkowym można **obniżyć dochód** w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat **nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty**.*

Przepisy regulujące rozliczenie straty w następnych latach nie wskazują jednak, czy rozliczenia takiego należy dokonać dopiero po zakończeniu danego roku podatkowego, czy też w jego trakcie. Organy podatkowe potwierdzają, że z odliczeniem straty z lat poprzednich (max 50% straty) nie trzeba czekać do zakończenia roku podatkowego i złożenia zeznania podatkowego. Jej odliczenie jest możliwe już na etapie obliczania zaliczek na podatek dochodowy. Jednak ostateczną kwotę straty, której odliczenie będzie możliwe w danym roku podatkowym, można ustalić dopiero po zakończeniu danego roku, gdy znany jest już rzeczywisty dochód. Faktyczną wysokość straty podlegającą odliczeniu za dany rok podatkowy wykazuje się w rocznym zeznaniu podatkowym.

## Obniżenie ceny towaru a zmniejszenie KUP

W art. 16 ust. 1 updop nie wskazano, że **sprzedaż dokonywana jest poniżej ceny zakupu/wytworzenia** generuje obowiązek niezaliczenia całego wydatku poniesionego na zakup/wytworzenie towaru do kosztów uzyskania przychodów. Zatem obniżenie ceny, po jakiej sprzedawany jest towar poniżej ceny zakupu/wytworzenia nie powoduje obowiązku obniżenia kosztów uzyskania przychodów. W związku ze sprzedażą po obniżonej cenie, zmniejszeniu ulega przychód ze sprzedaży. W tym miejscu należy mieć na uwadze, że w przypadku gdy cena transakcji znacznie odbiega od ceny rynkowej, może mieć zastosowanie art. 14 updop. Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

*Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie 2013.10.28 IPPB3/423-574/13-4/GJ*

## Koszty uzyskania przychodów

### Dokumentowanie wydatku

Podatnik musi wykazać, iż **usługi niematerialne zostały rzeczywiście wykonane**, miały na celu uzyskanie przychodu i że wykonał je podmiot, na którego rzecz poniesiono wydatek. Specyfika tego typu usług, ich niematerialny charakter polegający z reguły na przekazaniu określonej wiedzy czy wiadomości, utrudnia, a niejednokrotnie czyni niemożliwym poszukiwanie dowodów ich wykonania bez udziału strony. **Dlatego to podatnik powinien wykazać, że usługa niematerialna została faktycznie wykonana, ponadto że pozostaje w związku z jego przychodami.** W świetle aktualnej linii orzeczniczej oraz praktyki organów podatkowych podatnicy nabywający usługi o charakterze niematerialnym powinni zwrócić szczególną uwagę na prawidłowe ich udokumentowanie, zwłaszcza w sytuacji, gdy usługodawcą jest podmiot z nimi powiązany.

*Wyrok WSA we Wrocławiu z 8 sierpnia 2011 r., sygn. I SA/Wr 817/11*



## Koszty uzyskania przychodów

### Zaliczenie straty do KUP

Tylko strata, która była w **zasadzie niemożliwa do uniknięcia**, powstała bez winy podatnika, jest rzeczywista, była elementem ubocznym i niechcianym, lecz w praktyce nieodłącznie związanym z działaniami podejmowanymi w celu osiągnięcia przychodu może stanowić koszt podatkowy.

Z opisu przedstawionego we wniosku wynika, że główną przyczyną stwierdzonych niedoborów inwentaryzacyjnych są kradzieże wynikające ze zdarzeń losowych, niezawinionych ani przez osoby odpowiedzialne za prawidłowe funkcjonowanie sklepu, ani też żadne inne osoby, tj. w wyniku zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot gospodarczy.

Zatem, co do zasady stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za prawidłowe, ponieważ ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczenia strat do kosztów uzyskania przychodów. Niemniej, należy przyjąć, że kosztem uzyskania przychodów są tylko te straty, których występowanie w toku działalności danego rodzaju jest nieuniknione, tj. są normalnym, chociaż niechcianym następstwem działania w danej branży.

*Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie 2013.09.09 IPPB3/423-418/13-2/MS*

## Koszty uzyskania przychodów

### Wydatki na przegrany proces także mogą być kosztem

Koszty procesowe zwrócone stronie przeciwnej na mocy niekorzystnego dla spółki wyroku sądowego, które spełniają przesłanki z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, mogą zostać przez nią odliczone od przychodu. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, nr ILPB3/ 423-472/13-3/JG. Wydatki na zwrot kosztów procesowych stronie przeciwnej nie mają bezpośredniego przełożenia na uzyskanie przychodów. Związek ten jest jedynie pośredni i polega na dążeniu do ochrony majątku podatnika przed uszczupleniem. W treści wniosku o interpretację wnioskodawca podkreślił, że jego udział w procesie sądowym **miał na celu obronę przed niestusznymi – jego zdaniem – żądaniem pracowników**. Wnioskodawca spodziewał się, że sąd może odrzucić ich roszczenia w całości lub uznać je tylko w części. Koszty związane z procesem miały więc na celu zabezpieczenie przychodów.

## Koszty uzyskania przychodów

### Wydatki na rzecz udziałowców/rady nadzorczej

W katalogu wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów ustawodawca wymienił:

- wydatki związane z **dokonywaniem jednostronnych świadczeń** na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub członków spółdzielni nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego - art. 16 ust. 1 pkt 38
- wydatki na rzecz osób **wchodzących w skład rad nadzorczych**, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji - art. 16 ust. 1

## Koszty uzyskania przychodów

### Imprezy szkoleniowo – integracyjne

Reasumując, w świetle przedstawionego stanu faktycznego oraz powołanych uregulowań prawnych, **wydatki na organizację spotkań szkoleniowo-integracyjnych z elementami zabawy/gry mającej na celu wytworzenie atmosfery sprzyjającej szkoleniu lub będącej elementem szkolenia, w których uczestniczą pracownicy Spółki**: wynajem pomieszczeń, zakup usług gastronomicznych (wyżywienie, catering), noclegi, przejazdy, ubezpieczenie, koszty przygotowania materiałów szkoleniowych, koszty organizacji konkursów i zajęć przewidzianych programem (w tym drobne nagrody), sfinansowane ze środków obrotowych Spółki, spełniające przedstawione powyżej kryteria, Spółka może zaliczyć w ciężar kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie o nr IPPB5/423-495/12-4/JC z dnia 2012.09.03

## Koszty uzyskania przychodów

### Kara umowna

Kosztów uzyskania przychodów nie stanowią zatem zapłacone kary umowne i odszkodowania z tytułu:

- wad dostarczonych towarów lub wykonanych robót i usług,
- zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad,
- zwłoki w usunięciu wad towarów albo zwłoki w usunięciu wad wykonanych robót i usług.

Oznacza to, że kary umowne z innego tytułu, które nie zostały wymienione w zamkniętym katalogu kar umownych wiążących się z nienależytym wykonaniem usług, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, pod warunkiem istnienia związku przyczynowego pomiędzy karą a możliwością uzyskania przychodu bądź zachowaniem albo zabezpieczeniem jego źródła. Niemniej jednak nieujęcie poniesionych przez Wnioskodawcę wydatków z tytułu kary umownej za rozwiązanie umowy przedwstępnej w treści cytowanego przepisu, nie przesądza definitywnie o możliwości ich zaliczenia do kosztów podatkowych. Wydatki te bowiem **muszą spełniać ogólną zasadę** zawartą w art. 15 ust. 1 ustawy, tj. zostać poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

*DIS w Bydgoszczy w int, o nr ITPB3/423-596/12/AM z dnia 2012.12.28*

## Koszty uzyskania przychodów

### Najem – stanowiska MF

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika - **w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach** wydanych przez właściwego ministra; podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu. Odpowiedź na przedstawione przez Wnioskodawcę pytanie sprowadza się do analizy użytego przez ustawodawcę sformułowania wydatki „z tytułu kosztów używania”. Zdaniem Wnioskodawcy, nie obejmuje ono czynszu za najem samochodu. Po pierwsze przemawia za tym wykładnia literalna art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z Internetowym Słownikiem Języka Polskiego PWN podstawowe znaczenie słowa „używać” to „zastosować coś jako środek, narzędzie”. **Należy więc uznać, że wydatki „z tytułu używania” samochodu, to wydatki niezbędne do tego, aby on funkcjonował (np. paliwo).** Wydatki związane z tym, aby samochód był do dyspozycji podatnika należy więc zaliczyć do innej kategorii. ITPB3/423-329/14/KK 2014.09.19 Dyrektor IS w Bydgoszczy.

## Koszty uzyskania przychodów

### **Obiad w restauracji to nie reprezentacja**

Zapłata za lunch czy obiad, podczas których prowadzone są negocjacje handlowe oraz prezentowane nowe wyroby, nie jest kosztem reprezentacji, ale podatkowym (do odliczenia). NSA 10 września 2013 r., sygn. II FSK 2019/13. Sąd zajął się sprawą przedsiębiorstwa, które ma sieć sprzedaży na terenie całej Polski. Przyjętą praktyką w tej firmie jest zapraszanie kontrahentów przez przedstawicieli handlowych na lunch czy obiad do restauracji. W czasie tych spotkań prowadzone są negocjacje biznesowe. (...) spożywane przy takiej okazji posiłki nie mają charakteru wytwornych ani okazałych, lecz stanowią zwykły lunch czy obiad wybierany spośród dań zawartych w menu. Według NSA dla ustalenia, co jest kosztem reprezentacji, a co nie, nie ma znaczenia miejsce podania posiłku, za który płaci firma. Dla możliwości odliczenia istotne jest jedynie to, że promocja produktu i negocjacje biznesowe mają związek z przychodem podatnika.

### **7 sędziów NSA (uchwała z 17.06.2013): obiad w restauracji można wrzucić w koszty**

Jeśli stworzenie dobrego wizerunku podatnika, jego firmy czy działalności nie jest wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych wydatków, to te nie mają charakteru reprezentacyjnego i mogą być wówczas uznane za koszt uzyskania przychodów.

## Koszty uzyskania przychodów

***Dnia 25.11.2013 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną nr DD6/033/127/SOH/2013/RD-120521***

1. Wymienienie w przepisach podatkowych jako przykładowych kosztów reprezentacji wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, **nie oznacza**, iż wydatki tego rodzaju zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, pod kątem warunków i okoliczności uzasadniających poniesienie takich wydatków.
2. Dla kwalifikacji danych wydatków jako wydatków na reprezentację wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów **nie jest istotne miejsce podawania poczęstunków**, świadczenia usług gastronomicznych etc, tj. nie bierze się pod uwagę tego, czy poczęstunki odbywają się w siedzibie firmy, czy też poza nią. Dla oceny takich wydatków nie są także istotne takie cechy jak wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków. Nie ma bowiem możliwości skonstruowania miernika dla określenia poziomu wystawności, wytworności, okazałości czy przepychu jednakowego dla wszystkich podmiotów gospodarczych.
3. Za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog należy uznać te, **których wyłącznym bądź dominującym** celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań.



## Koszty uzyskania przychodów

4. Każda sprawa **powinna być przedmiotem odrębnej oceny** pod kątem okoliczności w jakich doszło do poniesienia omawianych wydatków. Poniesione wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych powinny spełniać wymogi przepisów art. 15 ust. 1 updog lub art. 22 ust. 1 updog, czyli być poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie pozostają zatem w jakimkolwiek związku z przychodami podatnika wydatki np. na „obiady dla rodziny”, „fundowane przyjęcia dla znajomych”, „na usługi rozrywkowe”. Tego rodzaju, przykładowo podane wydatki, nie mieszczące się w kategorii kosztów uzyskania przychodów, nie mogą być w ogóle rozważane w kontekście wyłączeń z art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog. Reasumując, należy stwierdzić, że analiza tez wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11 prowadzi do wniosku, iż **nie podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów ponoszone przez podatników wydatki na drobne poczęstunki** (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunchy), niezależnie od miejsca ich podawania (w siedzibie podatnika, czy też poza nią), podawane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami etc. dotyczących zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej.(...)”

## Koszty uzyskania przychodów

### Zakup usług gastronomicznych – Interpretacje MF

Odnosząc powyższe na grunt stanu faktycznego przedstawionego we wniosku należy stwierdzić, że wydatki na zakup usług gastronomicznych podczas spotkań przedstawicieli Spółki z jej obecnymi i potencjalnymi Klientami, wypełniają dyspozycję z art. 15 ust. 1 Ustawy CIT, tj. **stanowią one koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów**, lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Ponadto, odbywanie spotkań z Klientami poza siedzibą Spółki (np. w restauracji), z czym bezpośrednio wiąże się pokrywanie przez Wnioskodawcę kosztów zakupu spożywanych w trakcie nich posiłków, jest nieodłącznym elementem prowadzonej przez Spółkę działalności, której specyfika wymaga omawiania wielu spraw podczas tego rodzaju spotkań biznesowych. Należy w tym miejscu podkreślić, że zakupione w ramach spotkań z Klientami posiłki i napoje **są zwyczajowo przyjętym elementem towarzyszącym tego rodzaju okolicznościom**, a ich celem nie jest stworzenie żadnego wyjątkowego wizerunku Spółki. Serwowane posiłki i napoje również nie cechują się szczególną wytwornością ani okazałością, a wybór miejsca spotkania każdorazowo zależy od relacji z konkretnym Klientem. DIS w Warszawie IPPB5/4510-103/15-2/JC z dnia 2015.03.23

## Koszty uzyskania przychodów

**Konieczność umieszczenia logo firmy na produktach reklamowych – wyrok NSA z dnia 1 października 2014r. II FSK 2463/12**

**Przedsiębiorstwo, które wręcza klientom próbki towarów jako upominki, musi zadbać o to, by były opatrzone jego logo. W przeciwnym razie nie zaliczy wydatków na nie do kosztów podatkowych.**

Kanwą sporu był wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który spółka złożyła celem potwierdzenia, iż wydatki związane z zakupem i wyprodukowaniem towarów wydawanych kontrahentom w celach reklamowych stanowią koszty uzyskania przychodu. Fiskus uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe, twierdząc, iż przekazywanie kontrahentom oraz do własnych salonów sprzedaży zakupionych wyrobów sanitarnych nie spełnia funkcji reklamowej, gdyż nie zmierza do zwiększenia rozpoznawalności firmy na rynku. WSA w Poznaniu uznał, że do kosztów można zaliczyć wydatki na upominki przekazywane klientom, ale tylko w sytuacji gdy zawierają one logo podatnika. NSA utrzymał w mocy stanowisko niekorzystne dla podatnika.

## Koszty uzyskania przychodów

### Sponsoring

Możliwa jest również sytuacja, gdy umowa sponsoringu przewiduje co prawda **obustronne świadczenia** sponsora i sponsorowanego, jednak nie są one ekwiwalentne. Wydatki na sponsoring są wówczas **kosztami uzyskania przychodów tylko do wysokości wartości usług reklamowych** świadczonych przez sponsorowanego. **W pozostałej** części powinny być traktowane **jak darowizna**. Jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, Spółka zawarła umowy sponsoringu z klubem sportowym, na mocy których zobowiązuje się do sponsorowania Klubu w zamian za promocję Spółki poprzez realizowanie ekwiwalentnych świadczeń promocyjno-reklamowych. W umowie sponsoringu wymienione zostały szczegółowo świadczenia, jakie strony wzajemnie względem siebie zobowiązują się zrealizować. Skoro obydwie strony sformułowały w umowie w sposób szczegółowy wzajemne prawa i obowiązki, z których wynika, że zawarta umowa jest umową o świadczenia wzajemne, czyli takie, w których sponsor (Wnioskodawca) zobowiązuje się do finansowego lub rzeczowego wsparcia sponsorowanego, a Sponsorowany (Klub) zobowiązuje się do podjęcia działań popularyzujących przedsiębiorcę (Wnioskodawcę), możemy mówić, że mamy do czynienia ze sponsoringiem właściwym. Dyrektor IS w Katowicach IBPB-1-3/4510-28/15/AW z dnia 2015.07.17

## Koszty uzyskania przychodów

### Udział w targach

**Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 marca 2015 r.**  
IBPBI/2/4510-4/15/JP

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na produkcji oraz sprzedaży urządzeń chłodniczych. W celu swojej promocji swojej działalności uczestniczy w różnego rodzaju targach i innych podobnych imprezach, na których prezentowane są najnowsze trendy w branży urządzeń chłodniczych. Ze względu na najwyższe standardy estetyki i funkcjonalności organizatorzy powyższych targów uzależniają dopuszczenie do udziału w imprezie od tego, że stoisko Wnioskodawcy oraz osoby go reprezentujące będą spełniać wysokie standardy, jeśli chodzi o wygląd. W celu spełnienia powyższych wymagań organizatorów Wnioskodawca zamierza podjąć szereg działań, **aby osoby które w jego imieniu będą brały udział w danej imprezie, odznaczały się odpowiednim wyglądem**. Podatnik w szczególności zamierza: wysyłać swoich pracowników na szkolenia z zakresu wizażu, wysyłać swoich pracowników na szkolenia z zakresu ubioru biznesowego, kupić pracownikom stroje, w których będą brać udział w imprezach targowych, przed imprezami targowymi opłacić swoim pracownikom profesjonalne usługi fryzjerskie. Wnioskodawca przyjmuje, że przez koszty uzyskania przychodów rozumie się wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów, o ile nie są

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób prawnych

## Amortyzacja

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Najważniejsze :

- Musi stanowić własność (współwłasność) w sensie prawnym,
- Kompletne i zdadne do użytku, ale w dniu przyjęcia do używania,
- Wykorzystywana w działalności gospodarczej (US, UKS przy kontroli proszą o inwentaryzację i pokazanie gdzie znajduje się w Spółce),
- Prawidłowe ustalenia wartości nabycia lub wytworzenia,
- Ulepszenie środka trwałego (remont a modernizacja),
- Zbycie, likwidacja koszt tylko do wartości nieumorzonych ,
- Inwestycje w obcy środek trwały – konieczność amortyzacji
- Nie amortyzujemy gruntu. Koszt dopiero w przypadku ewentualnej sprzedaży

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Definicja środków trwałych

Środkami trwałymi są stanowiące **własność lub współwłasność** podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, **kompletne i zdatne** do użytku **w dniu przyjęcia do używania**:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 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.



## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Dofinansowanie zakupu maszyny nie ma wpływu na amortyzację

Przedsiębiorca, który otrzymał dotację na nabycie używanego od dawna środka trwałego, nie musi korygować dokonanych już odpisów umorzeniowych. **Koszty należy zmniejszyć na bieżąco.** Orzeczenie zapadło w sprawie dotyczącej sposobu skorygowania kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy podatnik otrzyma dopłatę do już amortyzowanego środka trwałego. Sąd wskazał, że do czasu otrzymania dopłaty podatnik prawidłowo ustalał odpisy amortyzacyjne w pełnej wysokości, czyli z uwzględnieniem faktycznie poniesionych wydatków.

Nie można zatem zaakceptować poglądu, że po otrzymaniu dopłaty musiałby on korygować wcześniejsze rozliczenia podatkowe – ze wszelkimi tego konsekwencjami, np. koniecznością uiszczenia odsetek za zwłokę. Nie można bowiem zgodzić się ze stanowiskiem fiskusa, że rozliczenia podatnika nie były prawidłowe (a tylko wówczas można wymagać korekty). *Wyrok NSA z 7 sierpnia 2014 r. sygn. akt II FSK 1978/12*

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Ulepszenie środka trwałego

„Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. c) updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych (...). Wydatki te w momencie ich poniesienia nie stanowią zatem bezpośrednio kosztów uzyskania przychodów. Koszt taki stanowią natomiast, zgodnie z treścią art. 15 ust. 6 updog, odpisy z tytułu zużycia ulepszonych środków trwałych (odpisy amortyzacyjne) (...). W kontekście powyższego stwierdzić należy, że **nie każdy wydatek poniesiony na środek trwały będzie stanowił o jego ulepszeniu. Istotny jest bowiem charakter poniesionych wydatków.** Wydatki o charakterze odtworzeniowym, przywracające jedynie pierwotną wartość użytkową danego środka trwałego, których poniesienie nie spowoduje wzrostu wartości użytkowej w stosunku do tej wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, nie skutkują jego ulepszeniem. **Różnica między nakładami na remont a nakładami na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że pierwsze z nich zmierzają do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych a drugie do podjęcia, czy rozszerzenia działalności w drodze budowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, powodującej istotną zmianę cech użytkowych.**” *DIS w Katowicach z 30 stycznia 2014 r., sygn. IBPBI/2/423-1445/13/AP*

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Obniżenie stawki amortyzacyjnej

#### Obniżenie stawki amortyzacyjnej - int. indywidualna – Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach 2 październik 2014 r. IBPBI/2/423-1096/14/MO

„Jak stanowi art. 16i ust. 1 tej ustawy, odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 16j - 16ł, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1. Stosownie zaś do art. 16i ust. 5 ww. ustawy, podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. **Powołany przepis nie zabrania obniżenia stawki amortyzacyjnej danego środka trwałego nawet kilka razy. Podatnik może zatem dokonać zmiany stawki, tj. jej zmniejszenia począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo jej zmniejszenia bądź zwiększenia uprzednio obniżonej począwszy od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Ma w tej sytuacji możliwość stosowania różnych stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych na każdy rok podatkowy, z tym tylko zastrzeżeniem, aby stawki te nie były wyższe od stawek określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych.**

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Odsetki naliczone – zwiększenie wartości początkowej

Spółka realizuje Projekt w ramach którego m.in. buduje sieci kanalizacji sanitarnej i pompownie. W celu sfinansowania części wydatków powyższej inwestycji Wnioskodawca zaciągnął, w WFOŚGW pożyczkę, z terminem spłaty na dzień 31.12.2013 r. Odsetki będą naliczone od dnia uruchomienia środków z poszczególnych transz według stanu na dzień ich spłaty i płatne jednorazowo w terminie 3 dni od daty otrzymania powiadomienia o wysokości należnych odsetek.

Odsetki od ww. pożyczki Spółka nalicza za poszczególne okresy obrachunkowe, które do momentu oddania środków trwałych do eksploatacji podwyższają ich wartość początkową. **Odsetki od ww. pożyczki przeznaczonej na wydatki inwestycyjne, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, (w tym odsetki, których zapłata nastąpi po oddaniu środków trwałych do używania), zgodnie z art. 16g ust. 4 ustawy o CIT winny zwiększać jego wartość początkową, a w konsekwencji poprzez odpisy amortyzacyjne będą uwzględniane w kosztach.** Dyrektor IS w Łodzi w Int. O nr IPTPB3/423-276/12-2/GG z dnia 2012.10.30

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Likwidacja inwestycji w obcym środku trwałym- koszt uzyskania przychodu

NSA z dnia 25 czerwca 2012 roku - w pełni akceptują pozostałe składy orzekające NSA, w wydawanych po wspomnianej uchwale wyrokach. Tytułem przykładu można wskazać, wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2012 roku (sygn. akt II FSK 2499/10), w którym wskazano, że „**strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym, niespełniająca przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p., może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika podjętych dla realizacji celu określonego w art. 15 ust. 1 tej ustawy”**. Identyczne rozstrzygnięcie sądy administracyjne podjęły w kolejnych wyrokach, w tym w wyroku NSA z dnia 4 września 2012 roku (sygn. akt II FSK 1719/10), czy też wyrok NSA z dnia 14 września 2012 roku (sygn. akt II FSK 1312/11).

## Wybrane zagadnienia amortyzacji

### Wydatki na aktualizację programu komputerowego – WNIP!

Wydatki poniesione na modyfikację (aktualizację) użytkowanych programów stanowią koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Gdyby okazało się, że **poniesione nakłady na modyfikację programów** utworzyły nową wartość, konieczne będzie przekwalifikowanie tych nakładów oraz zaliczenie ich do wartości niematerialnych i prawnych, a także dokonanie korekty kosztów i odpowiedniego zwiększenia podstawy opodatkowania”. Skoro więc poniesione wydatki na modyfikacje funkcjonalne systemów informatycznych i programów komputerowych, nie tworzą nowej WNIP (w szczególności nie są objęte nową licencją), ale związane są z prowadzoną działalnością gospodarczą i przychodem w, to Spółka **powinna zaliczyć poniesione wydatki bezpośrednio do kosztów** uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia.

*Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2009.04.08 o nr. IPPB5/423-22/09-2/MŚ*

**Wybrane zagadnienia w podatku  
dochodowym od osób prawnych**

# **Zasada potrącalności kosztów w czasie**

# Potrącalność kosztów w czasie

## Najważniejsze

Podatkowo koszty bezpośrednie – KUP w momencie osiągnięcia przychodu

Podatkowo koszty pośrednie – KUP w momencie ujęcia na dzień w księgach rachunkowych

Podatkowo koszty pośrednie przekraczające rok podatkowy – ujmowane proporcjonalnie

Podatkowo koszty kasowe – odsetki, kary umowne, zapłata wynagrodzeń

Koszty zaniechanych inwestycji - zbycie lub likwidacja



# Potrącalność kosztów w czasie

## Koszty bezpośrednie

- koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody;
- koszty bezpośrednie są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody jeżeli zostaną poniesione do dnia:
  - sporządzenia sprawozdania finansowego, nie później niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania
  - złożenia zeznania, nie później niż do terminu określonego do złożenia tego zeznania

Koszty bezpośrednie odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, **a poniesione po dniu określonym** w ust. 4a są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie

## Potrącalność kosztów w czasie

### Co należy rozumieć przez zwrot „dzień sporządzenia sprawozdania finansowego”

Ustawa o CIT nie wprowadziła ustawowej definicji dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, w związku z tym w ocenie prawidłowego ustalania dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, należy mieć na względzie art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Za dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 15 ust 4b pkt 1 ustawy o CIT **należy uznać dzień, w którym sprawozdanie zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownika jednostki**, zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości.  
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie IP-PB3-423-20/08-2/KB 12-03-2008

## Potrącalność kosztów w czasie

**Kiedy nie potrącamy kosztu bezpośredniego w roku uzyskania przychodu?**

**Odstąpienie od zasady** potrącalności kosztów **możliwe jest tylko wtedy, gdy zarachowanie kosztu w danym roku podatkowym nie było możliwe**, np. gdy podatnik otrzymał fakturę (rachunek) dotyczącą danego roku podatkowego z opóźnieniem - po zamknięciu ksiąg rachunkowych i złożeniu zeznania - wówczas koszt ten potrąca się w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 4c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

## Potrącalność kosztów w czasie

### Korekta kosztów po sporządzeniu sprawozdania finansowego

Ustawodawca ograniczył możliwość zaliczenia kosztów bezpośrednio związanych z przychodem danego roku podatkowego, a poniesionych po jego zakończeniu i sporządzeniu sprawozdania finansowego tylko do roku podatkowego bezpośrednio następującego po nim. Podkreślić przy tym należy, że ustawodawca posłużył się zwrotem "poniesione po dniu, o którym mowa w ust.4b pkt 1 albo pkt 2" nie określając końcowego terminu poniesienia wydatku. Jeżeli zatem koszty bezpośrednio dotyczące przychodów roku 2008 r. zostały poniesione po jego zakończeniu i sporządzeniu sprawozdania finansowego mogą być zaliczone tylko do kosztów podatkowych roku 2009 niezależnie od daty ich poniesienia. W/w przepis **nie daje możliwości** do zaliczenia kosztów bezpośrednio związanych z przychodami roku 2008 do kosztów roku 2010 (wyraźnie w nim bowiem wskazano na możliwość zaliczenia w koszty jedynie roku następnego).

*Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1457/10*

# Potrącalność kosztów w czasie

## Koszty pośrednie

Koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia

- a dzień poniesienia kosztu uważa się dzień, na który ujęto w księgach rachunkowych (zaksięgowano) jako koszt na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu, z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów;
- jeżeli koszty dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą

# Potrącalność kosztów w czasie

## Moment potrącenia wydatków pośrednich

Zasady rozliczania kosztów winny zostać określone przez spółkę w przyjętej polityce rachunkowości. Poniesione przez spółkę wydatki, które mają charakter kosztów pośrednich i które trudno przyporządkować do określonego strumienia przychodów, należy uznać za koszt podatkowy w dacie ich poniesienia, czyli de facto w dniu ujęcia ich w księgach rachunkowych.

*Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu 05-02-2008 ILPB3/423-213/07-2/MC*

# Potrącalność kosztów w czasie

## Potrącalność kosztów pośrednich

Tym samym w ocenie tut. Organu ustawodawca przesądził, że koszty uzyskania przychodów, rozpoznawane są nie na zasadzie kasowej (a więc z momentem faktycznego poniesienia danego wydatku lub kosztu przez podatnika skutkującego uszczupleniem majątku podatnika), lecz na zasadzie memoriałowej (a więc z momentem księgowego poniesienia danego wydatku lub kosztu przez podatnika). Stwierdzić należy więc, że z treści przywołanych przepisów updog wynika podstawowa reguła, tzn. **moment uznania wydatku za koszt podatkowy jest w obecnym stanie prawnym uzależniony od uznania go za taki koszt w ujęciu bilansowym**. Ujęcie (zaksięgowanie) kosztu w księgach rachunkowych określa więc **datę powstania kosztu podatkowego**. Przepisy o rachunkowości decydują, na który dzień ujmuje się w księgach rachunkowych koszt, a tym samym przesądzają o dacie poniesienia kosztu podatkowego, z zastrzeżeniem rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (każda jednostka powinna określić zasady rozliczania kosztów w polityce rachunkowości).

*Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach IBPBI/2/423-335/14/AK 2014.06.20*

# Potrącalność kosztów w czasie

## Koszty bezpośrednie a koszty pośrednie

Jako podstawową przesłankę rozróżnienia wskazuje się warunkowanie (koszty bezpośrednie) lub brak warunkowania (koszty pośrednie) uzyskania (powstania) konkretnego przychodu. Przykładowo Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 23 września 2015 r. (IBPB-1-2/4510-239/15/AnK) stwierdziła, **że koszty bezpośrednie to koszty, „których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów”, a pośrednie to koszty, „których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia”**. W przypadku kosztów „nieoczywistych” co do swego charakteru istnieje silny kierunek interpretacyjny uznający „przewagę” kosztów pośrednich – **nawet w przypadku** istnienia oczywistego związku gospodarczego przychodów i kosztu. I tak Izba Skarbowa w Łodzi w interpretacji z 10 września 2015 r. (IPTPB3/4510-195 /15-4/KJ) uznała za koszt pośredni opłatę z tytułu know-how, chociaż bazą jej naliczania była sprzedaż (czyli przychód) korzystającego. Analogicznie stwierdziła Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 8 czerwca 2015 r. (ILPB4/4510-1-104/15-2/MC). Izba Skarbowa w Łodzi w interpretacji z 29 maja 2015 r. (IPTPB3/4510-52/15-6/IR) uznała natomiast za koszt pośredni wydatki na zakup kontraktów gospodarczych (również powodujących konkretne przychody).



# Potrącalność kosztów w czasie

## Koszty zaniechanych inwestycji

Koszty zaniechanych inwestycji są, w myśl art. 15 ust. 4f ustawy o pdop, kosztem podatkowym w dacie zbycia lub likwidacji inwestycji. Ustawodawca nie wprowadził jednak do przepisów podatkowych definicji legalnej pojęcia „likwidacja inwestycji”, dlatego też dokonując interpretacji przepisów dotyczących likwidacji należy posłużyć się wykładnią językową tego pojęcia. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, zlikwidować to „powodować, że coś przestaje istnieć lub traci ważność, usuwać, pozbywać się czegoś”. Zatem, wydatki poniesione na niedokończoną inwestycję mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w dwóch sytuacjach:

- sprzedaży niedokończonej inwestycji,
- zlikwidowania zaniechanej inwestycji.
- Analizując istotę likwidacji jako procesu gospodarczego należy przyjąć, że powinna być ona działaniem nieodwracalnym i trwałym. Zaniechanie inwestycji jest wynikiem trwałego zaprzestania prowadzenia zadania inwestycyjnego w związku z brakiem kolejnych czynności inwestycyjnych, wynikających z podejmowanych przez podatnika decyzji, skutkujących powstrzymaniem się od działania w celu kontynuacji inwestycji. DIS w Katowicach op nr IBPBI/2/4510-56/15/SD 2015.04.13

## Zmiany w ustawie o CIT od 1 stycznia 2016

### Zniesienie obowiązku korekty kosztów w przypadku nieuregulowania zobowiązań w terminie – wykreślenie art. 15b

Podstawa: ustawa nowelizująca z 5 sierpnia 2015 r. (Dz. U. z2015 r., poz. 1197)

Uchylono art. 15b, w zakresie zniesiono obowiązek zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z dokumentów księgowych w przypadku nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 (lub 60) dni od daty upływu terminu płatności.

#### **UWAGA!**

Podatnicy CIT, którzy przed dniem wejścia w życie ww. ustawy dokonali na podstawie art. 15b zmniejszenia kosztów albo zwiększenia przychodów, będą uprawnieni, po uregulowaniu wcześniej niezapłaconych faktur, zwiększyć koszty uzyskania przychodów po 1 stycznia 2016 r. zgodnie z obecnie obowiązującym brzmieniem art. 15b ustawy o CIT.

# ZEZNANIE ZA ROK PODATKOWY 2015

Zobowiązanie / rodzaj formularza	Do kiedy?	Kogo dotyczy?	Obowiązek
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>CIT-8</b> – zeznanie roczne</li></ul> Załączniki: <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>CIT-8/O</b></li><li>• <b>CIT-ST</b></li><li>• <b>SSE-R</b></li><li>• <b>CIT-D</b></li></ul>	<b>30 marca 2015</b>	Podatnicy podlegający: <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>ograniczonemu</b></li><li>• <b>nieograniczonemu</b></li></ul> obowiązkowi podatkowemu	<p>Zeznanie CIT-8 o <b>wysokości osiągniętego dochodu</b> (poniesionej straty) przez podatnika za rok podatkowy.</p> <p>Wpłata podatku należnego albo różnicy między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.</p>

# ZEZNANIE ZA ROK PODATKOWY 2015

Zobowiązanie / rodzaj formularza	Do kiedy?	Kogo dotyczy?	Obowiązek
<ul style="list-style-type: none"><li>• CIT-8A lub CIT-8B</li></ul> <p>Załączniki:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• CIT-ST</li><li>• CIT-D</li></ul>	<b>30 marca 2015</b>	<p><b>podatkowa grupa kapitałowa</b>, o której mowa w art. 1a ustawy o CIT</p> <p>Składający:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• spółka reprezentująca podatkową grupę kapitałową, wskazana w umowie o utworzeniu tej grupy.</li></ul>	<p><b>Zeżnanie o wysokości osiągniętego dochodu (straty) przez podatkową grupę kapitałową.</b></p> <p>Wpłacenie podatku należnego albo różnicy między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku</p>

# ZEZNANIE ZA ROK PODATKOWY 2015

Zobowiązanie / rodzaj formularza	Do kiedy?	Kogo dotyczy?	Obowiązek
Dokumenty bilansowe: <b>sprawozdanie finansowe</b> wraz z <b>opinią i raportem</b> podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych (+ odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe)	<b>10 dni</b> od zatwierdzenia sprawozdania finansowego	Podatnicy zobowiązani do sporządzenia sprawozdań finansowych	Przekazanie dokumentów do US

**Wybrane zagadnienia w podatku  
dochodowym od osób fizycznych**

# **Podatek dochodowy od osób fizycznych – wybrane zagadnienia**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Zwolnienia przedmiotowe

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Zasada opodatkowania w podatku PIT:

**Art. 9 ust. 1 ustawy o PIT** Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

## Co stanowi przychód i kiedy on powstaje:

**Art. 11 ust. 1 ustawy o PIT** Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 (...), art. 19, art. 20 ust. 3 i art. 30f, **są otrzymane lub postawione do dyspozycji** podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne **oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.**



# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## **Przychody ze stosunku pracy: Art. 12 ust. 1 ustawy o PIT**

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

**Szeroki zakres przychodu ze stosunku pracy. Nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, ale też świadczenia nieodpłatne /częściowo odpłatne**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Problemy i zagadnienia:

- Brak definicji świadczeń nieodpłatnych (czym są?);
- Kwestia definicji przychodu, który wskazuje, że przychodem jest nieodpłatne świadczenie;
- Skoro nieodpłatne świadczenie jest przychodem, to powstaje na takich samych zasadach, tj. w momencie wypłaty bądź postawieni do dyspozycji;
- Jeśli uznamy, że przychód dla pracownika powstaje tytułem świadczeń nieodpłatnych- na przykład impreza integracyjna, jak wycenić, skoro różny jest zakres skorzystania ze świadczenia;
- Co z pracownikami, którzy nie mogli skorzystać ze świadczenia? Czy też doliczamy?

## Historycznie

- Przez lata MF i US uznawały, że przychody tytułem nieodpłatnego świadczenia powstaje również dla pracowników którym postawiono do dyspozycji świadczenia .
- Wysokość należy ustalić przykładowo proporcjonalnie.
- Sądy administracyjne orzekały niejednolicie.

Moment przełomowy – wyrok Trybunału konstytucyjnego z 2014r.

Nie jest to zmiana przepisów a jedynie formalnej wykładni!

## Stanowiska MF - przed wyrokiem TK

**Nieistotne jest** przy tym, co i ile dane osoby skonsumowały, gdyż koszty zakupu poszczególnych postawionych do dyspozycji świadczeń ponoszone były niezależnie od tego czy uprawnione osoby z nich skorzystały w pełnym zakresie, czy też nie, bowiem cena, którą uiszcza pracodawca - co do zasady - nie jest uzależniona od stopnia „skonsumowania” tych świadczeń przez poszczególne osoby. O powstaniu przychodu ze stosunku pracy **decyduje sam fakt nieodpłatnego uczestnictwa w imprezie integracyjnej sfinansowanej przez pracodawcę.** W związku z powyższym nie sposób zgodzić się z twierdzeniem Wnioskodawcy, iż w sytuacji przedstawionej we wniosku nie można ustalić czy pracownik skorzystał i w jakim zakresie ze świadczenia. Techniczne trudności w ustaleniu wartości świadczenia nie mogą bowiem stanowić podstawy do uznania, iż dana osoba świadczenia nie otrzymała. Jest to tylko problem organizacyjny możliwy do rozwiązania. **IPTPB1/415-254/12-4/ASZ z dnia 2012.07.17 Dyrektor IS w Łodzi**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## **Świadczenia nieodpłatne – rewolucyjny wyrok TK z 8 lipca 2014r.**

Dnia 8 lipca 2014 r. (sygn. K 7/13) Trybunał Konstytucyjny rozpoznał wniosek PKPP Lewiatan dotyczący **opodatkowania świadczeń, które mogą być nawet potencjalnie otrzymane przez pracownika w związku z pozostawaniem przez niego w stosunku pracy, a które są dodatkowo ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę.**

Orzeczenie dotyczyło zgodności art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2–2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Trybunał orzekł o zgodności ww. przepisów ustawy o PIT z Konstytucją.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Świadczenia nieodpłatne – rewolucyjny wyrok TK z 8 lipca 2014r.

„zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii „innych nieodpłatnych świadczeń” jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- po pierwsze, **zostały spełnione za zgodą pracownika** (skorzystał z nich **w pełni dobrowolnie**),
- po drugie, zostały spełnione **w jego interesie** (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- po trzecie, korzyść ta **jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi** (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).”

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Świadczenia nieodpłatne – rewolucyjny wyrok TK z 8 lipca 2014r.

**W ocenie Trybunału Konstytucyjnego**, obiektywne kryterium – wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści) – **nie jest natomiast spełnione**, gdy pracodawca proponuje pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku.

Natomiast bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu; **nie występuje zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego**. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak podstaw do określenia jego wysokości. Tak więc, udział w spotkaniu (wyjeździe) integracyjnym czy szkoleniu zaoferowanym przez pracodawcę pracownikom, nie oznacza uzyskania przychodu przez pracownika, gdyż (...) nie ma podstaw, by świadczenie adresowane do wszystkich przypisać indywidualnym uczestnikom, jako ich wymierną korzyść.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Świadczenia nieodpłatne – rewolucyjny wyrok TK z 8 lipca 2014r.

W świetle powyższego - mimo bardzo szerokiego ujęcia w art. 12 ust. 1 ustawy PIT przychodów ze stosunku pracy - **nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika, bez ustalonej za nie zapłaty, jest świadczeniem podlegającym opodatkowaniu** podatkiem dochodowym od osób fizycznych (przykładem tego rodzaju świadczenia jest zaoferowanie pracownikowi przez pracodawcę udziału w spotkaniu integracyjnym lub wzięcie w nim udziału).

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## **Świadczenia nieodpłatne – rewolucyjny wyrok TK z 8 lipca 2014r. – obecne stanowiska MF**

Wobec tak jednoznacznego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego stwierdzić należy, że zorganizowanie przez Wnioskodawcę tego rodzaju uroczystości, nie stanowi dla pracownika nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy PIT. Nie są bowiem spełnione kryteria, o których mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Tym samym, wzięcie udziału w uroczystości, zorganizowanej przez pracodawcę, nie będzie prowadzić do powstania przychodu u pracownika sygn. **Minister Finansów DD3.8222.2.324.2015.OBQ z dnia 2015.09.14**



# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Obecne stanowiska MF

DIS w Katowicach IBPB-2-1/4511-217/15/KrB Z dnia 2015.09.09

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, wskazać należy, że w przypadku zorganizowania spartakiady dla pracowników na zasadzie powszechnej dostępności i na równych zasadach, **nie można mówić o przychodzie uzyskanym z tytułu nieodpłatnego świadczenia**. Nie zostało bowiem spełnione kryterium wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści). Skoro, spartakiada miała charakter ogólnodostępny dla wszystkich pracowników, to mimo, że udział w spotkaniu był dobrowolny, po stronie pracowników nie pojawi się korzyść w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie spotkanie organizowane przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Udział w spartakiadzie organizowanej przez pracodawcę nie oznacza uzyskania przychodu przez pracownika także z tego powodu, że brak jest podstaw, by świadczenie adresowane do wszystkich pracowników – przypisać indywidualnym uczestnikom, jako ich wymierną korzyść. Bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia nie można bowiem określić wysokości przychodu.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Sygn: DD3.8222.2.265.2015.CRS 2015.07.23 Minister Finansów

Odnosząc powyższe do informacji przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, należy zauważyć, iż **Wnioskodawca wynajmuje dla pracowników salę gimnastyczną**. Pracownicy po godzinach pracy mogą spotkać się na wynajętej sali gimnastycznej, i w tym czasie grać np. w koszykówkę lub piłkę siatkową. Pracownicy nie deklarują na żadnej liście chęci uczestnictwa w tych zajęciach. **Opłata za wynajem sali jest opłatą ryczałtową, niezależnie od ilości pracowników korzystających z wynajętej sali.** W tym stanie rzeczy oraz w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 08 lipca 2014 r. uznać należy, że **korzystanie przez pracowników z wynajętej przez pracodawcę sali gimnastycznej nie prowadzi do powstania u pracownika przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia**, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy PIT. Nie są bowiem spełnione wszystkie kryteria, o których mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Za prawidłowe należy zatem uznać stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego, zgodnie z którym korzystanie przez pracowników z sali gimnastycznej nie powoduje powstania u pracownika przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych

# **Imprezy integracyjne - najnowsze interpretacje MF**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

**DIS w Warszawie z dnia 6 lipca 2015 r. o nr. IPPB2/415-421/13/15-5/S/MK1** zorganizowanie przez Wnioskodawcę – w przedstawiony we wniosku sposób – imprez integracyjnych, spotkań przedstawionych we wniosku dla pracowników, nie będzie generować po ich stronie powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a co za tym idzie na Wnioskodawcy nie będą ciążyły obowiązki płatnika. Rację ma więc Wnioskodawca twierdząc, że w **przypadku organizowania przedmiotowych spotkań dla pracowników, nie można mówić o przychodzie ze świadczenia nieodpłatnego**. Imprezy integracyjne, spotkania organizowane przez pracodawcę nie spełniają kryterium wystąpienia po stronie uczestników przysporzenia majątkowego (korzyści). Skoro, imprezy integracyjne będą miały charakter ogólnodostępny dla pracowników i udział w imprezach jest dobrowolny, po stronie uczestników **nie pojawi się korzyść w postaci zaoszczędzenia wydatku**. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie impreza, spotkanie organizowane przez Wnioskodawcę, uczestnik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. (...) nie ciąży z tego tytułu obowiązek obliczenia pobrania i wpłacenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

## **Świadczenia okazjonalne (medale, puchary, kwiaty)**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

Upominki i gadżety obejmują: dyplomy, medale, statuetki, puchary i tym podobne przedmioty, a także bukiety kwiatów. Należy zauważyć, iż co prawda ustawa nie zawiera katalogu świadczeń, które nie stanowią przychodu w rozumieniu przepisów tej ustawy, tym niemniej za takie należy uznać odznaczenia i inne symboliczne (pamiątkowe) wyróżnienia. Tego rodzaju wyróżnienia **nie mają bowiem charakteru materialnego a wyłącznie stanowią wyraz uznania za jakieś osiągnięcia bądź uczestnictwo w organizowanych wydarzeniach, mające znaczenie sentymentalne dla wyodrębnionej grupy osób** (o ile oczywiście wskazane upominki i gadżety nie zawierają wartościowych elementów, takich jak np. kamienie szlachetne bądź elementy ze szlachetnego kruszcu).

Skoro zatem w przedstawionym stanie faktycznym dyplomy, medale, statuetki, puchary i tym podobne przedmioty, a także bukiety kwiatów nie przedstawiają wartości materialnej a jedynie wartość symboliczną i sentymentalną (pamiątkową), to w opisanej sytuacji nie wystąpi przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. *IS w Katowicach IBPBII/1/415-602/13/HK 2013.09.04*

## Udział pracowników w imprezie sportowej

W rozpatrywanej sprawie należy uznać, że pracownicy Spółki uczestnicząc w zawodach sportowych występowali w imieniu i na rzecz swojego pracodawcy. **Przez uczestnictwo w tych zawodach utrwalali, promowali wizerunek firmy, co w konsekwencji może przyczynić się do zwiększenia przychodów Spółki.** Tak więc, przedstawiona sytuacja wskazuje, że pracownicy Spółki biorący udział w zawodach podejmowali działania na jej rzecz promując w ten sposób wizerunek Wnioskodawcy na rynku handlowym. Mając powyższe na uwadze uznać należy, że ponoszone wydatki związane z udziałem pracowników w spartakiadzie **nie stanowią nieodpłatnego świadczenia na rzecz pracowników**. Biorąc pod uwagę powyższe przepisy, jak również treść uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 września 2011 r. sygn. akt I SA/Go 564/11, stwierdzić należy, że na kanwie rozpatrywanej sprawy, wydatki poniesione na rzecz pracowników biorących udział w zawodach sportowych sfinansowanych ze środków obrotowych Spółki, nie stanowią dla pracowników nieodpłatnego świadczenia. Dyrektor IS w Poznaniu o nr ILPB1/415-1454/10/14-S/TW z dnia 2014.03.14

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Świadczenia z ZFŚS



# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Podstawa prawna art. 21 ust. 1 pkt 67

wolna od podatku dochodowego jest:

wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Warunki zwolnienia

Zwolniona od podatku jest wartość rzeczowych jak i pieniężnych świadczeń otrzymywanych przez pracownika, jeżeli spełnione zostaną łącznie następujące przesłanki:

- świadczenia mają związek z finansowaniem działalności socjalnej,
- świadczenie mają charakter świadczenia rzeczowego bądź pieniężnego,
- są w całości sfinansowane ze środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- ich wysokość nie przekracza w roku podatkowym kwoty 380 zł.

## Sfinansowanie w całości z ZFŚS

Podkreślenia wymaga, iż użyte w tym przepisie sformułowanie „sfinansowane w całości z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych” oznacza, że pracodawca bądź związki zawodowe są ze swej strony zobligowane do finansowania lub współfinansowania świadczeń na rzecz pracownika wyłącznie z wymienionych w tym przepisie funduszy.

Przepis ten zatem określa źródło finansowania świadczeń rzeczowych, uznając że dla zastosowania zwolnienia od podatku koniecznym jest, aby pracodawca nie sfinansował tych świadczeń z innych źródeł niż zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. **Ustawodawca nie odnosi się natomiast do wielkości udziału w finansowaniu świadczeń rzeczowych**, tj. możliwe jest zarówno pokrycie przez zakład pracy 100% wartości świadczeń, bądź częściowe jego sfinansowanie z wymienionych w przepisie źródeł.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Wynajem autokaru na wycieczkę sfinansowaną z ZFŚS

Wobec powyższego należy uznać, iż wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są określone w regulaminie świadczeń socjalnych i sfinansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych świadczenia dla pracowników związane z finansowaniem działalności socjalnej w tym również dotyczące wypoczynku (także wycieczki) – o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł.

- Zatem przyznane pracownikom **świadczenie w postaci sfinansowania wynajmu autokaru na wycieczkę do teatru ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych stanowi przychód zwolniony od opodatkowania** na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do kwoty 380 zł. Kwota ta obejmuje wartość rzeczowych i pieniężnych świadczeń otrzymanych w skali całego roku podatkowego. Natomiast, nadwyżka przychodu ponad kwotę 380 zł podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.  
Dyrektor IS w Bydgoszczy o nr ITPB2/415-1072b/13/MN z dnia 2014.02.25

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Przekroczenie limitu 380 zł

Ustawodawca nie nałożył na pracodawcę lub związek zawodowy wypłacający świadczenia, osobom spełniającym warunki do zastosowania zwolnienia, obowiązku monitorowania czy pracownik uzyskał już w roku podatkowym od innego świadczeniodawcy kwotę świadczenia w wysokości przekraczającej limit 380 zł. Również brak jest przepisu, który zobowiązywałby pracownika do złożenia oświadczenia pracodawcy, z którego wynikałoby, że pracownik wykorzystał już kwotę zwolnienia. Tym samym podmiot wypłacający świadczenie, **ma obowiązek opodatkować wypłacone świadczenie** (nadwyżkę ponad 380 zł) jedynie w sytuacji, gdy suma przekazanych przez tenże podmiot świadczeń przekroczy limit 380 zł. Obowiązkiem pracownika jest kontrolować wysokość otrzymanych świadczeń i ich nadwyżkę ponad kwotę 380 zł opodatkować w zeznaniu podatkowym. *Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach IBPBII/1/415-605/10/ŚS z dnia 2010.07.09*

## Umorzenie pożyczki przez pracodawcę – brak zwolnienia

W przypadku **umorzenia udzielonych przez pracodawcę pożyczek na sfinansowanie** celów mieszkaniowych, to pracodawca podejmuje decyzję o umorzeniu pożyczki, a pracownik (dłużnik) wyraża wolę skorzystania z umorzenia. Skoro zatem charakter "pieniężny" sugeruje swobodne dysponowanie środkami płatniczymi, to uprawnione jest stwierdzenie, **że umorzenie pożyczki nie ma charakteru świadczenia pieniężnego**, ponieważ umorzenie nie polega na wypłaceniu pracownikowi określonej kwoty w pieniądzu, którą może on swobodnie dysponować. Oznacza to, że świadczenie polegające na umorzeniu pożyczki przeznaczonej na sfinansowanie celów mieszkaniowych, jakkolwiek stanowi przysporzenie dla pracownika, to wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy nie jest świadczeniem pieniężnym korzystającym ze zwolnienia, o którym mowa art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. *(Interpretacja Dyrektora IS w Warszawie z dnia 27 maja 2011r o nr IPPB4/415-222/11-2/MP).*

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Udzielenie bonifikaty/zniżki towarów i usług sprzedawanych na rzecz pracowników przez pracodawcę

## Udzielenie bonifikaty ceny zakupu usług lub towarów

Ceną - zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) jest wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. Skoro cena sprzedaży ulega zmniejszeniu, u nabywcy następuje przysporzenie majątku stanowiące różnicę pomiędzy wartością towaru, a faktycznie zapłaconą ceną. Jednocześnie oferta zakupu z bonifikatą ma być skierowana do grupy osób indywidualnie oznaczonych tj. pracowników. Mając na uwadze powyższe okoliczności faktyczne i prawne stwierdzić zatem należy,  **iż różnica pomiędzy wartością odzieży a odpłatnością ponoszona przez pracowników stanowi dla nich przychód** w rozumieniu art. 12 ust. 1 ww. ustawy, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Dyrektor IS w Bydgoszczy w Interpretacji o nr ITPB2/415-452/10/IB z dnia 2010.08.04



# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

**Jeśli pracownicy korzystają z rabatów – tak jak inni klienci – na zakupy w sklepie firmowym, to nie oznacza to, że powstaje u nich przychód ze stosunku pracy.**

Spółka zajmuje się sprzedażą detaliczną sprzętu i akcesoriów sportowych. W celu zwiększenia obrotów zaoferowała klientom rabaty cenowe – obniżka cen towarów o 30-40%. Natomiast pracownikom oferowała upusty o 25 proc. Jeśli zgłaszali chęć ich otrzymania, spółka wydawała im indywidualną kartę zakupową. Korzystając z niej, pracownicy nie mogli nabyć towarów powyżej limitu 3 tys. zł (po rabacie). Zdaniem Spółki takie upusty nie są dla pracowników przychodem ze stosunku pracy, bo to normalna praktyka handlowa, nieróżniąca się znacząco od rabatów dla klientów. DIS uznał jednak, **że rabat jest przychodem dla pracownika, bo otrzyma on go tylko ze względu na zatrudnienie w spółce**. Podobnego zdania był WSA w Warszawie. NSA uchylił wyrok i uznał, że skoro upusty są porównywalne, to pracownicy nie mogą być podatkowo dyskryminowani. Każdy rabat stanowi korzyść, nie oznacza to jednak, że zawsze powstaje przychód. **wyrok NSA z 30 października 2014r. II FSK 2451/1**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Szkolenia pracowników

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

**Podstawa prawna zwolnienia – art. 21 ust 1 pkt 90** *Wolne od podatku dochodowego są wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego;*

Zgodnie z art. 1031 K. p. **przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych** należy rozumieć **zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy oraz umiejętności przez pracownika**, odbywające się z inicjatywy albo za zgodą pracodawcy. Z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracownika będziemy mieli do czynienia w każdym przypadku, kiedy łączy się ono ze zdobywaniem lub uzupełnianiem wiedzy i umiejętności przez pracownika, z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Zakres zwolnienia

Za świadczenia podnoszące kwalifikacje zawodowe pracownika uznaje się świadczenia **bez względu na ich formę** przykładowo:

- szkolenia, seminaria, sympozja, konferencje, kurs języka obcego.

**Bez znaczenia** pozostanie również okoliczność czy doształcanie odbywa się na podstawie skierowania pracodawcy czy też bez niego oraz fakt posiadania przez jednostkę szkolącą tzw. akredytacji. Również tematyka szkoleń nie jest, aż tak istotna przy ich uznaniu za świadczenia podnoszące kwalifikacje zawodowe. Z reguły bowiem każda dziedzina szkolenia pracownika łączyć się będzie ze zdobywaniem lub uzupełnianiem jego wiedzy i umiejętności.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Zwolnienie tylko w przypadku podnoszenia kwalifikacji za zgoda pracodawcy

Świadczenia pracodawcy polegające np. na opłaceniu kosztów kształcenia pracownikowi, który zdobywa lub uzupełnia wiedzę i umiejętności z własnej inicjatywy nie są objęte omawianym zwolnieniem od podatku. Jeden z organów podatkowych odniósł się do takiej sytuacji w wydanej przez siebie interpretacji:

(...) kwota częściowego dofinansowania do podyplomowych studiów pracownika, na kierunku niezgodnym z charakterem wykonywanej pracy, który zdobywa wiedzę i umiejętności z własnej inicjatywy, nie jest objęta zwolnieniem od podatku określonym w art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w rezultacie stanowi przychód tej osoby ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

(interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 kwietnia 2011 r., sygn. ILPB1/415-62/11-4/AA).

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Faktura na pracodawcę

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje prawne oraz przedstawione zdarzenie przyszłe należy uznać, iż ponoszony przez pracodawcę koszt podnoszenia kwalifikacji zawodowych za pracownika poprzez współfinansowanie różnych form kształcenia, które odbywają się za zgodą pracodawcy, stanowi dla pracownika dochód korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto należy zaznaczyć, iż dla oceny możliwości zwolnienia od opodatkowania **nie ma znaczenia fakt**, czy na fakturze VAT uczelnia wpisze w miejsce nabywcy dane studenta – pracownika, czy dane zakładu pracy – Wnioskodawcy. Dyrektor IS w Warszawie w Interpretacji o nr IPPB4/415-744/11-3/MP z dnia 2011.12.13

## Zapłata za egzamin pracownika

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje prawne oraz przedstawiony opis stanu faktycznego, należy uznać, iż poniesiony przez pracodawcę koszt egzaminu pracownika po zakończonym szkoleniu, odbywany za zgodą pracodawcy (na co wskazuje informacja o podpisaniu umowy lojalnościowej na pokrycie kosztu egzaminu za pracownika), który jest niezbędny do pracy na stanowisku zajmowanym przez pracownika i który zwiększył przydatność pracownika na danym stanowisku, stanowić będzie przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, **ale korzystający ze zwolnienia od podatku** na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 ww. ustawy. IPPB4/415-304/12-3/SP 2012.07.02 Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

# **Korzystanie z samochodów i telefonów służbowych**



# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Podstawa prawna

**Ustawa z 7.11.2014r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz.U. z 27.11.2014r. poz. 1662) Przychody z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. Wejście w życie z 01.01.2015r.**

„2a. Wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- a) 250zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm<sup>3</sup>;
- b) 400zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm<sup>3</sup>.

2b. W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a” (powyżej). 2c. Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu

wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

**Paliwo przy wykorzystywaniu samochodu służbowego do celów prywatnych** (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 08.05.2015r. , sygn.. ILPB1/4511-1-173/15-2/TW) z której wynika, że wartości zryczałtowanego świadczenia mieszczą **się koszty eksploatacyjne za wyjątkiem paliwa, które powinno być przez pracodawcę wyceniane odrębnie.** DIS w Katowicach z dnia **2015.08.25 IBPB-2-1/4511-264/15/PM** W konsekwencji przejazdu pracownika z miejsca garażowania/parkowania samochodów do miejsca wykonywania obowiązków służbowych **nie będą powodować powstania przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnego świadczenia a w konsekwencji ich wartości nie będzie można uznać za dodatkowy przychód pracownika ze stosunku pracy.** przejazdy pomiędzy wyznaczonym miejscem garażowania/parkowania samochodu służbowego, a miejscem wykonywania pracy, tj. do siedziby (oddziału) Wnioskodawcy lub innych miejsc wykonywania pracy będą stanowiły element realizacji obowiązków służbowych, jakimi są dyspozycyjność i mobilność danego pracownika, jak również będą stanowiły realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie Wnioskodawcy wyrażająca się poprzez garażowanie/parkowanie samochodu służbowego w miejscu zamieszkania pracownika (bądź w innym wyznaczonym przez Wnioskodawcę miejscu) oraz sprawowanie nad nim pieczy.

## **Ryczałt a koszty paliwa- najnowszy wyrok WSA Wrocław**

Wyrok z dnia 23 listopada 2015r. WSA we Wrocławiu (sygn. akt I SA/Wr 1595/15) dotyczący zakresu wydatków składających się na ryczałtowaną wartość nieodpłatnego świadczenia pracownika z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych na gruncie ustawy o PIT.

W przedmiotowym wyroku WSA orzekł, że ryczałt obejmuje wszelkie wydatki związane z utrzymaniem samochodu udostępnianym pracownikowi przez pracodawcę, a więc nie tylko koszty stałe utrzymania samochodu (ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy), ale także wydatki poniesione, m.in. na zakup paliwa.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

**Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach O nr IBPB-2-1/4511-264/15/PM z dnia 2015.08.25** W konsekwencji przejazdu pracownika z miejsca garażowania/parkowania samochodów do miejsca wykonywania obowiązków służbowych nie będą powodować powstania przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnego świadczenia a w konsekwencji ich wartości nie będzie można uznać za dodatkowy przychód pracownika ze stosunku pracy. W ocenie Wnioskodawcy przejazdu pomiędzy wyznaczonym miejscem garażowania/parkowania samochodu służbowego, a miejscem wykonywania pracy, tj. do siedziby (oddziału) Wnioskodawcy lub innych miejsc wykonywania pracy będą stanowiły element realizacji obowiązków służbowych, jakimi są dyspozycyjność i mobilność danego pracownika, jak również będą stanowiły realizację celu służbowego, **jakim jest dbałość o powierzone mienie Wnioskodawcy wyrażająca się poprzez garażowanie/parkowanie samochodu służbowego w miejscu zamieszkania pracownika** (bądź w innym wyznaczonym przez Wnioskodawcę miejscu) oraz sprawowanie nad nim pieczy. Realizacja obowiązków służbowych (pracowniczych) nie może natomiast generować dla pracownika dodatkowego przychodu ze stosunku pracy (w odróżnieniu od otrzymywanego za nią wynagrodzenia).

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Wykorzystywanie telefonów służbowych

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 18 sierpnia 2011r. (IBPBII/1/415–528/11/ŚS) – *wydatki ponoszone przez pracodawcę w związku z udostępnianiem i eksploatacją telefonów służbowych do celów prywatnych stanowią przychód dla pracownika*

Gdy telefon służbowy służy osobistej korzyści pracownika i realizacji jego prywatnych celów – wydatki ponoszone przez wnioskodawcę, związane z jego udostępnieniem i eksploatacją, **stanowią przychód pracownika w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.**

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

## Podróże służbowe - wybrane zagadnienia

## Definicja podróży służbowej

### Art. 77<sup>5</sup> KP

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. Warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej określa się **w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę**, Jeżeli nie zawierają takich postanowień, pracownikowi przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej **według przepisów rozporządzeń**.

# Wybrane zagadnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

art. 21 ust 1 pkt 16) wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas:

a) **podróży służbowej** pracownika,

b) **podróży osoby niebędącej** pracownikiem

– 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



## Zwrot pracownikowi kosztów wyżywienia ponad dietę nie podlega zwolnieniu z PIT

Spółka zatrudnia pracowników na podstawie umowy o pracę, których deleguje w podróż służbową. Pracownicy podróży odbywają na terenie kraju poza miejscem pracy. Pracownik po odbyciu podróży służbowej w rozliczeniu delegacji przedstawia m.in. fakturę za konsumpcję. W związku z tym, iż pracodawca nie zapewnił delegowanemu pracownikowi całodziennego wyżywienia, Spółka zwraca pracownikowi koszty wyżywienia (na podstawie przedstawionej faktury) oraz wypłaca dietę w wysokości przysługującego limitu diet. (...) **zwrot kosztów wyżywienia, w formie diety w wysokości 23 zł za dobę podróży służbowej korzysta ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ww. ustawy. Natomiast nadwyżka podlega opodatkowaniu jako przychód ze stosunku pracy.** (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 września 2011 r., sygn. IPPB4/415-656/11-2/JK)

## Koszty wyżywienia ponad wartość diety- Wyrok NSA

Pracodawca, który wysyła pracownika w Polskę, zapewniając mu pełne wyżywienie, musi pobrać zaliczkę na PIT od nadwyżki ponad 30 zł – orzekł Naczelny Sąd Administracyjny. – *Zwolnienie z podatku dochodowego dotyczy jedynie zwiększonych kosztów wyżywienia – wskazał sędzia Bogusław Woźniak. Podkreślił, że pracownik, który nie jedzie w delegację i zostaje w firmie, też musi jeść, i to za swoje pieniądze.*

Uregulowano jedynie wysokość diety, ale nie ma słowa o tym, ile ma wynosić wartość otrzymywanych zamiast niej posiłków – zauważyła spółka. Stwierdziła, że całodniowe wyżywienie powinno być uznawane za „inne należności za czas podróży służbowej pracownika” i zwolnione z PIT bez względu na wartość świadczenia.

Zarówno WSA w Rzeszowie, jak i NSA orzekły po myśli fiskusa. Sędzia NSA Bogusław Woźniak wyjaśnił przy tym, **że nie można zakwalifikować wyżywienia do innych należności z tytułu podróży służbowej**, bo te obejmują tylko opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania i miejsce parkingowe. Wyrok NSA z 11 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1516/13

## Obiad z kontrahentem – nie pomniejszamy diet

Spożyty w czasie spotkania z klientem posiłek można traktować po stronie pracowników Spółki jako narzędzie służące prawidłowemu wykonaniu przez nich obowiązków służbowych. Brak jest zatem podstaw do twierdzenia, iż usługi gastronomiczne nabywane w celu efektywnego przeprowadzenia spotkania stanowią dla pracowników jakiegokolwiek przysporzenie. W konsekwencji wartość tych usług nie stanowi dla pracowników przychodu (...) Przyjazna atmosfera spotkania, której sprzyja wspólne spożywanie posiłku ma wpływ na ewentualne korzyści finansowe płynące dla Spółki ze współpracy z podmiotami reprezentowanymi przez osoby uczestniczące w spotkaniach. Pracownicy **nie biorą udziału w spotkaniu jako osoby prywatne**, ale jako reprezentanci Spółki. Spotkania **te mają charakter służbowy i wchodzą w zakres ich obowiązków**. w sytuacji gdy faktyczne korzyści z oferowanych posiłków odnosi przede wszystkim Spółka, nie zaś pracownicy Spółki, nie można stwierdzić, iż po ich stronie wystąpi przysporzenie majątkowe stanowiące przychód. IS w Poznaniu o nr ILPB1/415-680/13-2/IM z dnia 2013.09.12

**Dziękuję za uwagę!**