

PODATKOWE ROZLICZENIE ŚWIADCZEŃ NA RZECZ PRACOWNIKÓW

I. PRZYCHÓD Z TYTUŁU ŚWIADCZEŃ PIENIĘŻNYCHstr. 3

1. Wypłata zaliczki oraz zwrot kosztów zagranicznej podróży służbowej str. 3
2. Zwrot pracownikowi niepracującemu przy komputerze kosztów zakupu okularów str. 5
3. Ekwiwalent pieniężny wypłacany za pranie odzieży roboczej..... str. 6
4. Zapomoga z tytułu długotrwałej choroby str. 7
5. Refundacja kosztów poniesionych przez pracownika str. 8
6. Wsparcie finansowe ze środków ZFŚS od kilku pracodawców str. 9
7. Ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy str. 10
8. Dopłata do wypoczynku dzieci pracowników str. 11

II. PRZYCHÓD Z TYTUŁU ŚWIADCZEŃ RZECZOWYCHstr. 13

1. Nagroda rzeczowa za dobrą pracę str. 13
2. Świadczenia z zakresu BHP str. 15
3. Zapewnienie noclegu oddelegowanemu pracownikowi str. 16
4. Pobór zaliczki na podatek, gdy w danym miesiącu pracownik otrzymał wyłącznie świadczenie rzeczowe str. 19
5. Ubezpieczenie od następstw nieszczęśliwych wypadków str. 20
6. Nieodpłatne korzystanie z firmowego parkingu str. 21
7. Jak określić wartość nagrody rzeczowej przekazanej przez pracodawcę? str. 22
8. Paczki świąteczne sfinansowane częściowo ze środków ZFŚS a częściowo ze środków obrotowych str. 23

III. UJĘCIE W KOSZTACH ŚWIADCZEŃ PRACOWNICZYCH.....str. 24

1. Szkolenie z zakresu wykonywanych obowiązków str. 24
2. Składki z tytułu zawartych umów ubezpieczenia str. 25
3. Prezent dla pracownika odchodzącego na emeryturę str. 26
4. Wydatki na obiady spożywane podczas przerwy w pracy..... str. 27

5. Zakup fantów do loterii organizowanej dla pracowników	str. 27
6. Wydatki na przejazdy pracownika pomiędzy jego miejscami pracy	str. 28
7. Potrącalność odprawy emerytalnej	str. 29

IV. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCHstr. 30

1. Dofinansowanie kosztów wycieczki i spotkania integracyjnego	str. 30
2. Wydatki na zakup karnetów sportowych	str. 31
3. Odszkodowanie wypłacone w związku z likwidacją stanowiska pracy	str. 32
4. Parkowanie samochodu służbowego w miejscu zamieszkania pracownika ...	str. 33
5. Wydatki na artykuły spożywcze, napoje, catering	str. 34
6. Sfinansowanie pracownikowi studiów podyplomowych	str. 35

HIT PRENUMERATY 2018

Serwis INDEKS KSIĘGOWAŃ



Serwis internetowy www.indeksksiegowan.pl Wydawnictwa Podatkowego GOFIN to nieoceniona w codziennej pracy, bardzo obszerna **baza przykładów ewidencji księgowej** zdarzeń gospodarczych. Dodatkowym wielkim atutem jest to, że księgowania operacji gospodarczych zawierają **odnośniki do przykładów liczbowych i artykułów** ze wszystkich Czasopism naszego Wydawnictwa oraz Gazety Podatkowej, w których dane zdarzenie jest opisane szerzej.

UWAGA ! Dostęp TYLKO dla Prenumeratorów kompletu nr 1
(5 Czasopism* + Gazeta Podatkowa) **lub nr 2** (5 Czasopism*)

Więcej informacji na indeksksiegowan.pl

* Komplet Czasopism zawiera: Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z dodatkiem Serwis Podatkowy, Ubezpieczenia i Prawo Pracy, Poradnik VAT, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości, Przegląd Podatku Dochodowego.

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200; ost. zm. w Dz. U. z 2018 r. poz. 398) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2343; ost. zm. w Dz. U. z 2018 r. poz. 398) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHÓD Z TYTUŁU ŚWIADCZEŃ PIENIĘŻNYCH

1. Wypłata zaliczki oraz zwrot kosztów zagranicznej podróży służbowej

Pracownik spółki z o.o. odbędzie zagraniczną podróż służbową do Niemiec. Na poczet tej podróży zostanie mu wypłacona zaliczka w złotych (za jego zgodą). Czy wypłacona kwota zaliczki oraz zwrot kosztów tej podróży będzie u pracownika przychodem podlegającym opodatkowaniu?

 Wypłacona pracownikowi zaliczka na poczet zagranicznej podróży służbowej nie będzie u niego przychodem. Szczegóły rozliczenia z pracownikiem omówione są w dalszej części opracowania.

Z § 20 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167) wynika, że pracownikowi udającemu się w zagraniczną podróż służbową pracodawca powinien wypłacić zaliczkę w walucie obcej. Zaliczka ta ma na celu pokrycie niezbędnych kosztów podróży wynikających ze wstępnej kalkulacji tych kosztów. Za zgodą pracownika zaliczka może być wypłacona w walucie polskiej, w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej, przeliczonej według średniego kursu złotego w stosunku do walut obcych określonego przez Narodowy Bank Polski z dnia wypłaty zaliczki.

Rozliczenie kosztów podróży zagranicznej następuje w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymiennej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia.

Wypłacona pracownikowi zaliczka na poczet zagranicznej podróży służbowej nie jest u niego przychodem ze stosunku pracy. Wypłacone pracownikowi z tego tytułu pieniądze nadal są bowiem własnością pracodawcy, a jedynie tymczasowo znajdują się w dyspozycji pracownika. Oznacza to, że na moment wypłaty zaliczki na pracodawcy nie ciąży obowiązek płatnika.

Pracownikowi odbywającemu zagraniczną podróż służbową przysługują diety oraz zwrot kosztów: przejazdów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, noclegów i innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Po powrocie do kraju pracownik powinien przedstawić pracodawcy rozliczenie kosztów zagranicznej podróży służbowej obejmujące nie tylko

wypłaconą mu zaliczkę, ale także wydatki poniesione przez niego w trakcie tej podróży oraz należne mu diety i ryczałty. Powinien tego dokonać nie później niż w terminie 14 dni od dnia zakończenia podróży. Do omawianego rozliczenia pracownik powinien dołączyć faktury, rachunki, bilety lub inne dowody potwierdzające poniesione przez niego wydatki (nie dotyczy to diet oraz wydatków objętych ryczałtami).

Ostatecznie może okazać się, że wypłacona pracownikowi zaliczka:

- dokładnie pokryje wszystkie koszty podróży,
- przewyższy wszystkie koszty podróży – nadwyżkę ponad te koszty pracownik obowiązany jest zwrócić pracodawcy,
- będzie niższa niż wszystkie koszty podróży – różnicę pracodawca dopłaca pracownikowi.

Należności wypłacone pracownikowi z tytułu odbytej zagranicznej podróży służbowej, stanowią u niego przychód ze stosunku pracy.

Omawiany przychód może korzystać ze zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updog. Na podstawie tego przepisu wolne od podatku są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. W rezultacie pracodawca obowiązany jest przeanalizować, czy wysokość wypłaconych pracownikowi diet i innych należności za czas podróży służbowej nie przekracza kwot określonych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej. Jeżeli warunek ten jest spełniony, to otrzymane przez pracownika kwoty są wolne od podatku dochodowego. Z kolei opodatkowaniu podlegać będzie nadwyżka należności wypłaconych pracownikowi za czas podróży służbowej przekraczająca kwoty ryczałtów i limitów określonych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej.

Przykład

Pracownik otrzymał polecenie wyjazdu służbowego do Niemiec. W regulaminie wynagradzania obowiązującym u pracodawcy wysokość diet z tytułu podróży służbowej do Niemiec została określona na 60 euro. Ze wstępnej kalkulacji wynika, że niezbędne koszty podróży wyniosą 1.100 euro. Pracownik wyraził zgodę na wypłatę mu zaliczki w walucie polskiej. W dniu wypłaty zaliczki średni kurs NBP wynosił 4,20 zł/euro, w związku z czym pracownik otrzymał zaliczkę w kwocie 4.620 zł.

Po zakończeniu podróży pracownik przedstawił rozliczenie kosztów podróży na kwotę 1.050 euro, na które składały się:

- diety w wysokości 300 euro (5 dób x 60 euro),
- koszty noclegu w wysokości 350 euro (5 dób x 70 euro),
- koszty przelotu do Niemiec i z powrotem w wysokości 400 euro.

Do rozliczenia z pracownikiem kosztów zagranicznej podróży służbowej pracodawca zastosował kurs średni z dnia wypłaty zaliczki, tj. 4,20 zł/euro. Zatem kwota należności przysługująca pracownikowi z tytułu odbytej podróży służbowej wyniosła 4.410 zł (1.050 euro x 4,20 zł/euro). Pracownik jest więc obowiązany zwrócić do kasy niewydatkowaną kwotę zaliczki, tj. 210 zł (4.620 zł – 4.410 zł).

Z rozporządzenia w sprawie podróży służbowej wynika, że dieta za dobę podróży służbowej do Niemiec wynosi 49 euro. Pracodawca wypłacił jednak diety

w wysokości 60 euro za dobę. W związku z tym od nadwyżki ponad kwotę wynikającą z rozporządzenia, tj. od 11 euro za dobę po przeliczeniu na złote obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

2. Zwrot pracownikowi niepracującemu przy komputerze kosztów zakupu okularów

Pracownikowi budowlanemu zakład pracy zwrócił koszt zakupu okularów korygujących wzrok. Czy u pracownika zwrot ten podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 Tak. U pracownika budowlanego zwrot przez pracodawcę kosztu nabycia okularów korygujących wzrok jest przychodem podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu.

Kwota wypłacona pracownikowi z tytułu zwrotu wydatków, które poniósł na zakup okularów korekcyjnych, stanowi jego przychód ze stosunku pracy, w rozumieniu art. 12 ust. 1 updof. Przychód ten może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, o ile zachodzą okoliczności określone w art. 21 ust. 1 pkt 11 updof. Na mocy tego przepisu, wolne od podatku dochodowego są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub z przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw.

W rozpatrywanym stanie faktycznym trzeba więc przede wszystkim odwołać się do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe (Dz. U. nr 148, poz. 973), wydanego na podstawie delegacji zawartej w art. 237¹⁵ § 1 Kodeksu pracy.

Z przepisów powołanego rozporządzenia wynika, że pracodawca jest obowiązany zapewnić okulary korygujące wzrok pracownikowi, w sytuacji gdy:

- pracownik użytkuje w czasie pracy monitor ekranowy co najmniej przez połowę dobowego wymiaru czasu pracy, oraz
- potrzebę stosowania takich okularów podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego zaleci lekarz w wyniku badań okulistycznych pracownika przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej.

Jeżeli spełnione są wymienione warunki, wówczas kwota wypłacona pracownikowi z tytułu zwrotu wydatków na zakup okularów korekcyjnych korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 11 updof.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu przesłanki do zastosowania omawianego zwolnienia nie są jednak spełnione, gdyż pracownik nie pracuje przy monitorze ekranowym co najmniej przez połowę dobowego wymiaru czasu pracy. Tym samym zwrócony mu koszt zakupu okularów korygujących wzrok jest u niego przychodem podlegającym opodatkowaniu.

Omawiany zwrot będzie również stanowił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Niespełnienie warunków wynikających z powołanego wcześniej rozporządzenia powoduje, że w tym przypadku nie będzie miało zastosowania wyłączenie z podstawy wymiaru składek ZUS wynikające z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1949).

3. Ekwiwalent pieniężny wypłacany za pranie odzieży roboczej

Z uwagi na niemożność zapewnienia prania odzieży roboczej pracodawca w 2018 r. będzie wypłacał pracownikom ekwiwalent pieniężny za wykonanie tych czynności. Z postanowień przyjętych w regulaminie wynagradzania wynika, że aby otrzymać ekwiwalent, pracownicy nie muszą przedkładać dowodu poniesienia wydatku, lecz w takim przypadku będzie im wypłacany ekwiwalent w kwocie ustalonej na podstawie cen rynkowych. Czy wypłata takiego ekwiwalentu będzie przychodem wolnym od podatku?

 Tak, wypłacana pracownikowi kwota ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej, ustalona na podstawie cen rynkowych za tego rodzaju usługi, korzysta ze zwolnienia podatkowego.

Zagadnienia dotyczące dostarczania pracownikom środków ochrony indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, a także związanych z tym ekwiwalentów regulują przepisy Kodeksu pracy, w tym przepisy dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy. Z uregulowań zawartych w art. 237⁷ § 1 oraz art. 237⁹ § 2 i 3 K.p. wynika, że obowiązkiem pracodawcy jest:

- dostarczenie pracownikowi nieodpłatnie odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania określone w Polskich Normach; dotyczy to przypadków, gdy odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu oraz gdy jest to konieczne ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy,
- zapewnienie prania, konserwacji, naprawy, odpylania i odkażania odzieży i obuwia roboczego; przy czym czynności te może wykonać pracownik, jeżeli pracodawca nie może zagwarantować prania odzieży roboczej; takie rozwiązanie jest dopuszczalne pod warunkiem wypłaty ekwiwalentu pieniężnego w wysokości kosztów poniesionych przez pracownika.

W aspekcie podatkowym ekwiwalent pieniężny za pranie odzieży roboczej stanowi u pracownika przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 updof. Przy czym przychód z tego tytułu jest wolny od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 updof, o ile świadczenie to jest wypłacane zgodnie z odrębnymi przepisami.

Przepisy prawa pracy nakazują pokrycie kosztów prania odzieży roboczej przez pracownika w wysokości ekwiwalentnej, czyli odzwierciedlającej poniesione koszty. Ponieważ jednak nie określają, w jaki sposób pracodawca powinien ustalać wysokość wypłacanego ekwiwalentu, stosowanie wspomnianego zwolnienia podatkowego budzi wątpliwości, gdy wypłacane świadczenie jest określone w stałej wysokości.

Warto zaznaczyć, że organy podatkowe uznają za dopuszczalne ustalenie wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pranie odzieży roboczej w oparciu o ceny usług pralni, czyli w inny sposób niż na podstawie przedkładanego przez pracownika dowodu dokumentującego wysokość poniesionego wydatku. Potwierdza to m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 stycznia 2017 r., nr 1462-IPPB4.4511.1259.2016.2.AK, w której czytamy, że: „(...) ekwiwalent pieniężny za pranie przysługuje na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy.

Przepisy te nie wymagają, by pracodawca dokonywał zwrotu udokumentowanych wydatków ponoszonych przez pracowników. Zgodnie z definicją słownikową ekwiwalent oznacza

rzecz zastępującą inną rzecz o równej wartości, odpowiednik, równoważnik (Współczesny słownik języka polskiego, Dunaj B. Warszawa 2007).

(...) w ocenie tut. organu – wysokość ekwiwalentu wypłacanego pracownikowi może być ustalona także w sposób inny, niż tylko na podstawie dokumentów przedłożonych przez pracownika. Jako ekwiwalent, wypłacane pracownikowi kwoty mają stanowić rekompensatę kosztów przez niego poniesionych. Wysokość kosztów może być ustalana we wzajemnym porozumieniu pracodawcy i pracownika”.

Wcześniej podobne stanowisko wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 23 września 2016 r., nr 1061-IPTPB3.4511.563.2016.2.JZ.

Należy zatem stwierdzić, że w opisanym przypadku świadczenie wypłacane pracownikom, którzy we własnym zakresie piorą odzież roboczą, będzie korzystało ze zwolnienia od podatku dochodowego. Nie ma tu znaczenia fakt, że wartość świadczenia została ustalona w stałej wysokości, zważywszy, że jak wynika z okoliczności faktycznych, jego wartość uwzględnia ceny rynkowe za usługi prania. Sposób ustalenia wartości świadczenia wskazuje bowiem na jego ekwiwalentność.

4. Zapomoga z tytułu długotrwałej choroby

Pracownik uległ wypadkowi komunikacyjnemu i od kilku miesięcy przebywa na zwolnieniu lekarskim. Rehabilitacja wiąże się z ponoszeniem przez niego dodatkowych kosztów. Czy wypłacona mu na ten cel zapomoga będzie zwolniona z opodatkowania?

 Wspomniana zapomoga może korzystać ze zwolnienia od podatku, jeżeli są spełnione warunki określone w art. 21 ust. 1 pkt 26 updof.

To czy dana zapomoga podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzależnione jest od przyczyny będącej podstawą jej wypłaty, od kwoty zapomogi oraz źródła jej finansowania. W 2018 r. zwolnione z opodatkowania, na mocy art. 21 ust. 1 pkt 26 updof, są zapomogi otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci:

- z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
- z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6.000 zł.

Co prawda ustawa o PIT nie definiuje pojęcia „długotrwałej choroby”, jednak przez to wyrażenie należy rozumieć chorobę, która z medycznego punktu widzenia określana jest jako choroba przewlekła, a więc mająca długotrwały przebieg. Pracownik powinien przy tym udowodnić zaświadczeniem lekarskim wystąpienie takiej choroby.

Zatem zapomoga wypłacona przez pracodawcę z tytułu długotrwałej choroby pracownika jest w całości wolna od podatku, jeżeli zostanie wypłacona:

- z funduszu socjalnego,
- z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- z funduszy związków zawodowych lub
- zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra.

Natomiast gdyby ta zapomoga została wypłacona z innych źródeł, to korzystałaby ze zwolnienia od podatku do kwoty 6.000 zł (zakładając, że wcześniej w danym roku podat-

kowym pracownik nie otrzymał od pracodawcy zapomóg, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 26 lit. b updof). W przypadku zapomóg otrzymanych z innych źródeł opodatkowaniu podlega nadwyżka ponad wskazany limit. Kwotę podlegającą opodatkowaniu pracodawca powinien doliczyć do innych przychodów pracownika ze stosunku pracy osiągniętych w danym miesiącu i od łącznej kwoty pobrać miesięczną zaliczkę na podatek dochodowy.

Przykład

Pracownik przebywający na zwolnieniu lekarskim w związku z długotrwałą chorobą, zwrócił się do pracodawcy z prośbą o wypłatę zapomogi.

Przypadek I – w kwietniu 2018 r. zakład pracy wypłaci pracownikowi ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych zapomogę w kwocie 7.000 zł. Kwota tej zapomogi będzie w całości wolna od podatku. Płatnik, czyli zakład pracy, nie pobierze więc zaliczki na podatek od wypłaconej kwoty.

Przypadek II – w kwietniu 2018 r. zakład pracy wypłaci pracownikowi ze środków obrotowych zapomogę w kwocie 8.000 zł*. Zapomoga ta do kwoty 6.000 zł będzie wolna od podatku dochodowego. Natomiast nadwyżkę ponad tę kwotę, czyli 2.000 zł płatnik powinien opodatkować.

Przypadek III – w kwietniu 2018 r. zakład pracy wypłaci pracownikowi ze środków obrotowych zapomogę w kwocie 5.000 zł*. Zapomoga ta w całości będzie wolna od podatku dochodowego. Płatnik nie pobierze więc zaliczki na podatek od wypłaconej kwoty.

* zakładamy, że jest to pierwsza zapomoga wypłacona temu pracownikowi w 2018 r.

5. Refundacja kosztów poniesionych przez pracownika

Posiadam wystawioną na pracownika fakturę za wznowienie karty kierowcy. Mam zamiar dokonać mu refundacji poniesionych z tego tytułu kosztów. Czy otrzymana przez pracownika kwota będzie u niego przychodem podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 Refundacja pracownikowi kosztów za wznowienie karty kierowcy skutkuje u tego pracownika powstaniem przychodu ze stosunku pracy, który podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu.

Uprawnionym do złożenia wniosku o kartę kierowcy oraz wniesienia opłaty za jej wydanie, wznowienie lub wymianę jest kierowca. Istnieje jednak możliwość, aby przedsiębiorca zrefundował opłatę poniesioną na wydanie, wznowienie lub wymianę karty kierowcy. Może tego dokonać kierowcy pozostającemu u niego w stosunku pracy i wykonującemu przewozy z wykorzystaniem pojazdów wyposażonych w tachografy cyfrowe. Podstawą refundacji jest imienny dowód uiszczenia tej opłaty, np. otrzymana przez pracownika faktura. Tak wynika z art. 20 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o systemie tachografów cyfrowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 891).

W myśl art. 12 ust. 1 updof, 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,

- świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika,
- wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Jak już wcześniej wspomniano, opłatę za wydanie, wznowienie lub wymianę karty kierowcy uiszcza pracownik będący kierowcą. Pracodawca natomiast może zrefundować mu ten wydatek, ale nie musi, gdyż nie zobowiązują go do tego przepisy. W sytuacji gdy pracodawca zdecyduje się zrefundować pracownikowi wspomnianą opłatę, u pracownika powstanie przychód ze stosunku pracy. Przychód ten podlega opodatkowaniu. Kwotę zrefundowanej opłaty pracodawca powinien doliczyć do pozostałego przychodu ze stosunku pracy osiągniętego przez pracownika w danym miesiącu i od łącznej kwoty obliczyć zaliczkę na podatek. Refundacja opłaty za wznowienie karty kierowcy nie korzysta bowiem ze zwolnienia od opodatkowania.

Przychód z tytułu refundacji opłaty za wznowienie karty kierowcy podlega również oskładkowaniu. Podstawą wymiaru składek ZUS pracowników są bowiem przychody z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wynika to z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.), a także z art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.).

6. Wsparcie finansowe ze środków ZFŚS od kilku pracodawców

Pracownik zatrudniony jest w dwóch zakładach pracy. W każdym z nich otrzyma z okazji zbliżających się świąt wielkanocnych wsparcie finansowe ze środków ZFŚS. Czy ze zwolnienia od podatku do kwoty 1.000 zł korzysta poszczególne świadczenie czy ich suma?

 Limit w kwocie 1.000 zł obejmuje sumę świadczeń socjalnych sfinansowanych w danym roku z ZFŚS lub funduszy związków zawodowych.

Limit rocznego zwolnienia podatkowego w kwocie 1.000 zł, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 updog jest jeden. Nie ulega zwielokrotnieniu proporcjonalnie do liczby pracodawców, od których podatnik otrzymuje świadczenia socjalne. Przy czym zakład pracy powinien opodatkować przychody od nadwyżki ponad 1.000 zł, jedynie z tytułu świadczeń przez siebie przekazywanych.

Ustawodawca nie nałożył obowiązku przesyłania informacji między zakładami pracy na temat wartości świadczeń sfinansowanych z ZFŚS. Również pracownik je otrzymujący nie ma w trakcie roku obowiązku kontrolowania sumy ich wartości. Kontrola wartości otrzymanych przysporzeń konieczna jest dopiero po zakończeniu roku. Trzeba bowiem pamiętać, że fakt iż określone świadczenie nie zostało opodatkowane przez danego pracodawcę, nie oznacza, że będzie ono wyłączone z opodatkowania także po zakończeniu roku podatkowego. Jeżeli roczny limit w kwocie 1.000 zł został przekroczony, nadwyżkę podlegającą opodatkowaniu pracownik powinien wykazać w zeznaniu rocznym jako przychód ze stosunku pracy i opodatkować. Przykładowo, jeżeli podatnik zatrudniony u dwóch pracodawców otrzyma od obu świadczenia socjalne na kwotę 700 zł (tj. łącznie 1.400 zł) sfinansowane w całości ze środków ZFŚS i obaj pracodawcy zastosują do nich zwolnienie od podatku (a więc nie wykażą ich w PIT-11), to w zeznaniu podatkowym podatnik musi zwiększyć przychody ze stosunku pracy o 400 zł (1.400 zł – 1.000 zł).

7. Ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy

Pracownikowi, z którym rozwiązaliśmy umowę o pracę, zostanie wypłacony ekwiwalent za niewykorzystany urlop. Czy moment wypłaty ekwiwalentu (w trakcie trwania umowy o pracę lub po jej rozwiązaniu) ma wpływ na jego opodatkowanie i oskładkowanie?

 Ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu bez względu na moment jego wypłaty.

Pracownikowi przysługuje prawo do corocznego, nieprzerwanego, płatnego urlopu wypoczynkowego. W przypadku niewykorzystania przysługującego urlopu w całości lub w części z powodu rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy pracownikowi przysługuje ekwiwalent pieniężny. Wynika tak z art. 152 § 1 i art. 171 § 1 Kodeksu pracy.

Ekwiwalent za niewykorzystany urlop został wprost wymieniony w art. 12 ust. 1 updof wśród przychodów ze stosunku pracy. Przy czym stanowi on przychód ze stosunku pracy bez względu na to, czy został wypłacony pracownikowi w trakcie trwania zatrudnienia, czy też po jego ustaniu. Ekwiwalent ten podlega opodatkowaniu. Do obliczenia i pobrania zaliczki na podatek dochodowy zobowiązany jest płatnik, czyli zakład pracy lub były zakład pracy – gdy do wypłaty ekwiwalentu doszło już po rozwiązaniu umowy o pracę. Powinien tego dokonać według zasad określonych w art. 32 updof.

W przypadku wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop po ustaniu zatrudnienia, wątpliwości Czytelników może budzić możliwość stosowania przy obliczaniu zaliczki na podatek podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Zauważmy przy tym, że koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy przysługują również po ustaniu zatrudnienia, jeżeli po tym dniu pracownik otrzymał należności kwalifikowane do przychodów ze stosunku pracy. Do niedawna organy podatkowe stały na stanowisku, że po ustaniu stosunku pracy byłemu pracownikowi przysługiwały wyłącznie podstawowe koszty uzyskania przychodów. Obecnie jednak zmieniły zdanie i uważają, że jeżeli podczas trwania zatrudnienia pracownik złożył pracodawcy oświadczenie o stosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodu (i oświadczenia tego „nie odwołał”), to takie koszty należy zastosować także przy opodatkowywaniu należności wypłaconych po ustaniu zatrudnienia (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 czerwca 2016 r., nr IBPB-2-1/4511-276/16/DP).

W przypadku wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop po ustaniu zatrudnienia, wątpliwości mogą również powstać w zakresie stosowania kwoty zmniejszającej podatek. Ministerstwo Finansów w interpretacji indywidualnej z 30 listopada 2012 r., nr DD3/033/22/OBQ/12/PK-463 uznało, że po rozwiązaniu umowy o pracę płatnik nie może stosować kwoty zmniejszającej podatek. Stanowisko Ministerstwa zostało jednak zakwestionowane przez WSA w Warszawie w wyroku z 18 września 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 811/13, a następnie przez NSA w wyroku z 8 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 41/14. W tej sytuacji nasze Wydawnictwo wystąpiło do Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w omawianej kwestii. W piśmie otrzymanym przez nas 30 stycznia 2017 r. Ministerstwo wyjaśniło, że prezentuje stanowisko tożsame z powołanym wyrokiem sądu administracyjnego. Oznacza to, że przy opodatkowywaniu ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypłaconego po ustaniu stosunku pracy, płatnik także powinien stosować kwotę zmniejszającą podatek.

Podstawę wymiaru składek ubezpieczeniowych stanowi dla pracownika przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Wynika to z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 paź-

dziennika 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.). Przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stosuje się także do ustalenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne tych osób (art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.). Ekwiwalent, jako przychód ze stosunku pracy stanowi zatem podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i składki na ubezpieczenie zdrowotne zarówno, gdy został wypłacony w trakcie trwania stosunku pracy, jak i po jego rozwiązaniu.

8. Dopłata do wypoczynku dzieci pracowników

Zakład pracy dofinansowuje pracownikom koszty pobytu ich małoletnich dzieci na różnych formach wypoczynku (np. zimowiskach, koloniach). Czy wypłacone z tego tytułu pieniądze są u pracowników przychodem podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 To czy dofinansowanie kosztów wypoczynku dziecka pracownika jest u pracownika przychodem podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu zależy od wielu czynników. Szczegóły w dalszej części opracowania.

Opodatkowanie dopłat

Otrzymanie przez pracownika dofinansowania kosztów wypoczynku małoletniego dziecka jest świadczeniem pieniężnym skutkującym u pracownika powstaniem przychodu ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 updof. Jednocześnie to czy przychód ten podlega opodatkowaniu, czy też korzysta ze zwolnienia od podatku, zależy od wielu czynników, m.in. od tego z jakich środków i w jakiej wysokości pracodawca dofinansował wypoczynek małoletnich dzieci pracowników.

Dla dopłat do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18 ustawodawca przewidział w art. 21 ust. 1 pkt 78 updof zwolnienie od podatku.

Aby skorzystanie z tego zwolnienia było możliwe, konieczne jest spełnienie kilku warunków. Po pierwsze, wypoczynek powinien być zorganizowany przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie. Podmiotami takimi mogą być zarówno podmioty świadczące usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (np. biura turystyczne), jak i podmioty zajmujące się statutowo tego rodzaju działalnością (tj. szkoły, kościoły, fundacje).

Po drugie, wypoczynek powinien mieć odpowiednią formę, tj. wczasów, kolonii, obozów i zimowisk. Może on być również połączony z nauką. Wymienione zwolnienie obejmuje swym zakresem także przejazdy związane z tym wypoczynkiem.

Po trzecie, dla skorzystania z omawianego zwolnienia istotne jest źródło finansowania oraz wysokość dopłaty do wymienionych wcześniej form wypoczynku. Jeżeli dopłaty te są sfinansowane z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, to korzystają z powołanego zwolnienia niezależnie od ich wysokości. Jeżeli natomiast pochodzą z innych źródeł, np. ze środków obrotowych, wówczas są zwolnione od podatku do wysokości nieprzekraczającej w 2018 r. kwoty 2.000 zł. Natomiast nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu.

Oskładkowanie dopłat

Zasadniczo przychody pracownika ze stosunku pracy stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Niekiedy jednak mogą być one

wyłączone z oskładkowania. Tak jest w przypadku świadczeń finansowanych ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach ZFŚS. Wynika to z § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1949). Tym samym dofinansowanie z ZFŚS do wypoczynku dzieci pracowników zorganizowanego w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk nie podlega oskładkowaniu. Natomiast dopłaty pochodzące ze środków obrotowych pracodawcy stanowią podstawę do naliczenia składek ZUS.

Przykład

W marcu 2018 r. pracownik osiągnął przychód ze stosunku pracy w kwocie 9.000 zł, na który składało się:

- wynagrodzenie za luty br. w kwocie 6.500 zł,
- dofinansowanie ze środków obrotowych kosztów zimowiska 12-letniej córki pracownika w kwocie 2.500 zł.

Dofinansowanie to do kwoty 2.000 zł korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 updog. W całości natomiast jest oskładkowane.

Pracownikowi przysługują koszty uzyskania przychodów w wysokości 111,25 zł oraz kwota zmniejszająca podatek w wysokości 46,33 zł.

Rozliczenie podatkowo-składkowe będzie przebiegać następująco:

Wiersz	Wyszczególnienie	Kwota (zł)
1	Przychód ze stosunku pracy	9.000,00
2	Przychód zwolniony od podatku	2.000,00
3	Przychód podlegający opodatkowaniu (wiersz 1 – wiersz 2)	7.000,00
4	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1)	9.000,00
5	Składki na ubezpieczenia społeczne do pobrania ze środków pracownika (wiersz 4 x 9,76%) + (wiersz 4 x 1,5%) + (wiersz 4 x 2,45%)	1.233,90
6	Składki na ubezpieczenia społeczne do odliczenia od dochodu [(wiersz 3 x 9,76%) + (wiersz 3 x 1,5%) + (wiersz 3 x 2,45%)]	959,70
7	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 1 – wiersz 5)	7.766,10
8	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 7 x 9%)	698,95
9	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku [(wiersz 3 – wiersz 6) x 7,75%]	468,12
10	Koszty uzyskania przychodu	111,25
11	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 3 – wiersz 10 – wiersz 5)	5.929,00
12	Zaliczka na podatek [(wiersz 11 x 18%) – 46,33 zł]	1.020,89
13	Zaliczka na podatek do pobrania, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 12 – wiersz 9)	553,00
14	Do wypłaty (wiersz 1 – wiersz 5 – wiersz 8 – wiersz 13)	6.514,15

II. PRZYCHÓD Z TYTUŁU ŚWIADCZEŃ RZECZOWYCH

1. Nagroda rzeczowa za dobrą pracę

Pracownikom działu handlowego, którzy za pierwszy kwartał 2018 r. osiągnęli najwyższy poziom sprzedaży, pracodawca zamierza przekazać nagrody rzeczowe w postaci tabletów. Ich zakup sfinansuje ze środków obrotowych. Czy taka nagroda będzie u pracownika przychodem ze stosunku pracy podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 Tak. Wartość pieniężna nagrody rzeczowej za dobre wyniki w pracy jest przychodem ze stosunku pracy podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu.

Opodatkowanie nagrody

U pracownika każde przysporzenie finansowe lub majątkowe wynikające ze stosunku pracy jest przychodem pracowniczym. Takim przychodem jest także wartość pieniężna nagrody rzeczowej za dobre wyniki w pracy. Przychód ten powstanie w dacie otrzymania nagrody przez pracownika.

Aby opodatkować przychód z tytułu otrzymania nagrody rzeczowej, konieczne jest ustalenie jej wartości pieniężnej. Z art. 12 ust. 3 upodof wynika, że u pracowników wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (innych niż z tytułu używania samochodu służbowego do celów prywatnych) ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b upodof. Zatem w przypadku świadczeń rzeczowych ich wartość należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. W omawianym przypadku za wartość pieniężną przyjąć można cenę brutto wynikającą z faktury dokumentującej zakup tabletu.

Ustaloną w ten sposób wartość pieniężną nagrody rzeczowej pracodawca powinien doliczyć do pozostałych przychodów ze stosunku pracy osiągniętych przez pracownika w danym miesiącu i od łącznej kwoty przychodów obliczyć zaliczkę na podatek dochodowy.

Oskładkowanie nagrody

Generalnie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany przez pracowników z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy (art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – Dz. U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.). Przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne mają też zastosowanie do ustalenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pracowników (art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.).

Z podstawy wymiaru składek ZUS nie zostały wyłączone świadczenia w naturze, które pracodawca zdecydował się przekazać pracownikowi w nagrodę za dobre wyniki w pracy.

Zatem wartość takiej nagrody stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Dla celów składkowych wartość pieniężną świadczenia w naturze, co do zasady, ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu obowiązujących w zakładzie pracy. Gdyby jednak w przepisach o wynagradzaniu pracodawca nie określił wartości tego świadczenia, wówczas, jeżeli przedmiotem świadczeń są rzeczy lub usługi zakupione przez pracodawcę, wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się według cen ich zakupu (§ 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz. U. z 2017 r. poz. 1949).

Przykład

Pracodawca 16 marca 2018 r. zakupił tablet, co dokumentuje wystawiona w tym dniu faktura, na której widnieje wartość brutto 1.230 zł. Dnia 3 kwietnia 2018 r. w uznaniu za dobre wyniki w pracy pracodawca przekaże tablet pracownikowi, w związku z czym w tym dniu powstanie u pracownika przychód ze stosunku pracy w wysokości 1.230 zł. Kwotę tę pracodawca doliczy do wynagrodzenia za marzec, które zostanie pracownikowi wypłacone 10 kwietnia 2018 r. W przepisach o wynagradzaniu obowiązujących w zakładzie pracy wartość tego świadczenia nie została określona. Obciążenia podatkowo-składkowe przedstawia tabela.

Wiersz	Wyszczególnienie	Kwota (zł)
1	Wynagrodzenie za pracę za marzec 2018 r.	4.000,00
2	Nagroda rzeczowa (tablet)	1.230,00
3	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1 + wiersz 2)	5.230,00
4	Składki na ubezpieczenia społeczne (wiersz 3 x 9,76%) + (wiersz 3 x 1,5%) + (wiersz 3 x 2,45%)	717,04
5	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 3 – wiersz 4)	4.512,96
6	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 5 x 9%)	406,17
7	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku (wiersz 5 x 7,75%)	349,75
8	Koszty uzyskania przychodu	111,25
9	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 8 – wiersz 4)	4.402,00
10	Zaliczka na podatek [(wiersz 9 x 18%) – 46,33 zł]	746,03
11	Zaliczka na podatek do pobrania, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 10 – wiersz 7)	396,00
12	Do wypłaty (wiersz 1 – wiersz 4 – wiersz 6 – wiersz 11)	2.480,79

2. Świadczenia z zakresu BHP

Jesteśmy firmą zajmującą się zakładaniem i pielęgnacją ogrodów. Pracownikom pracującym na otwartej przestrzeni kupujemy preparaty chroniące ich przed ukąszeniami kleszczy. Czy wartość tego rodzaju świadczeń otrzymanych przez pracowników jest ich przychodem ze stosunku pracy, który należy opodatkować i oskładkować?

 Jeżeli zapewnienie pracownikom preparatów chroniących ich przed ukąszeniami owadów stanowi wypełnienie ustawowego obowiązku ochrony pracowników narażonych na działanie szkodliwych czynników biologicznych, to wartość tych świadczeń nie jest opodatkowana ani oskładkowana.

Przepisy Kodeksu pracy przewidują, że w razie zatrudniania pracownika w warunkach narażenia na działanie szkodliwych czynników biologicznych pracodawca stosuje wszelkie dostępne środki eliminujące narażenie, a jeżeli jest to niemożliwe – ograniczające stopień tego narażenia, przy odpowiednim wykorzystaniu osiągnięć nauki i techniki (art. 222¹ K.p.).

Na gruncie podatkowym, 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,
- świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika,
- wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Tak więc za przychód ze stosunku pracy uważa się m.in. wartość pieniężną świadczeń w naturze, bez względu na źródło finansowania tych świadczeń. Zatem otrzymane przez pracowników świadczenia w postaci preparatów ochronnych stanowią u nich przychód ze stosunku pracy. Nie oznacza to jednak, że przychód ten będzie podlegał opodatkowaniu.

Jeżeli pracodawca, dostarczając środki ochrony indywidualnej pracownikom pracującym na otwartej przestrzeni, narażonym na ukąszenia owadów będących nosicielami bakterii i wirusów, wypełnia nałożony na niego przepisami BHP obowiązek, to wartość otrzymanych przez pracowników preparatów korzysta ze zwolnienia od opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 11 updof. Przepis ten stanowi, że wolne od podatku dochodowego są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw.

W takim przypadku wartość preparatów nie będzie też podlegała oskładkowaniu. Na podstawie § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1949), podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe nie stanowi m.in. wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra.

Do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tych osób (art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej

finansowanych ze środków publicznych – Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.). Zatem wartość omawianych preparatów nie będzie też stanowiła podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

3. Zapewnienie noclegu oddelegowanemu pracownikowi

Firma budowlana przez najbliższych kilka lat będzie świadczyła usługi na drugim końcu Polski. W związku z tym zamierza tam wynająć mieszkanie dla oddelegowanych pracowników. Czy wartość ponoszonego przez pracodawcę czynszu za wynajem będzie u pracowników przychodem podlegającym opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 W opinii organów podatkowych wartość opłaconego przez pracodawcę czynszu najmu będzie u pracownika przychodem ze stosunku pracy, który do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł może korzystać ze zwolnienia od podatku. W całości natomiast podlega oskładkowaniu.

Opodatkowanie świadczenia

Przychodem ze stosunku pracy, w myśl art. 12 ust. 1 updog, są:

- wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne,
- wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty,
- świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika,
- wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Organy podatkowe uważają, że zapewnienie pracownikom oddelegowanym bezpłatnego zakwaterowania stanowi u nich przychód z innych nieodpłatnych świadczeń. Wychodzą bowiem z założenia, że pracownik powinien ponosić odpłatność za swoje zakwaterowanie, gdyż powszechnie obowiązujące przepisy prawa pracy nie nakładają na pracodawcę obowiązku zrekompensowania oddelegowanemu pracownikowi wydatków na mieszkanie. Jeżeli jednak odpłatność tę ponosi pracodawca, to zdaniem fiskusa u pracownika powstaje w związku z tym przysporzenie majątkowe z tytułu nieodpłatnych świadczeń, a co za tym idzie przychód ze stosunku pracy. Potwierdza to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 26 września 2017 r., nr 0114-KDIP3-3.4011.299.2017.2.PP. Czytamy w niej: „(...) gdy pracodawca – mimo braku ciążącego na nim obowiązku nałożonego przepisami powszechnie obowiązującego prawa pracy – zapewni oddelegowanemu pracownikowi bezpłatny nocleg, to wartość tego świadczenia stanowi dla pracownika przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W takim przypadku mamy bowiem do czynienia ze świadczeniem, którego otrzymanie nie jest wynikiem zaistnienia zdarzenia o charakterze nietypowym lub okazjonalnym, lecz jest związane z wykonywaniem zadań służbowych w miejscu oddelegowania, tj. w nowym miejscu pracy przyjętym i zaakceptowanym przez pracownika w drodze porozumienia stron. To z kolei prowadzi do wniosku, że w sytuacji braku tego świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść przedmiotowy wydatek. Zatem przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę leży w interesie pracownika, gdyż jest równoznaczne z uniknięciem przez niego wydatku na zakwaterowanie, jaki musiałby ponieść dla wykonania obowiązków służbowych zgodnie z postanowieniami umowy, którą zawarł z pracodawcą”.

Przychód z nieodpłatnych świadczeń innych niż świadczenie z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych należy ustalić na podstawie art. 11 ust. 2a updof. Gdy przedmiotem nieodpłatnego świadczenia jest udostępnienie lokalu lub budynku, wartość pieniężną takiego świadczenia ustala się według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku (art. 11 ust. 2a pkt 3 updof). W rozpatrywanym stanie faktycznym przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego. Zatem wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia należy ustalić według czynszu najmu tego lokalu.

Gdy mieszkanie jest udostępniane jednocześnie kilku osobom, wówczas dla ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia dla każdej z nich, wartość pieniężną świadczenia należy podzielić przez liczbę osób, którym udostępniane jest mieszkanie.

Organy podatkowe uznają przy tym, że u danego pracownika przychód z tytułu zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania może korzystać ze zwolnienia od podatku na mocy art. 21 ust. 1 pkt 19 updof, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Warunkiem zastosowania tego zwolnienia jest jednak to, by miejsce zamieszkania pracownika było położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a pracownik nie korzystał z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (art. 21 ust. 14 updof).

Kwota 500 zł jest limitem miesięcznym, przypadającym na jednego pracownika. Gdy wartość omawianego świadczenia otrzymanego przez poszczególnego pracownika w danym miesiącu przekroczy 500 zł, nadwyżka ponad tę kwotę jest opodatkowana. Kwotę nadwyżki należy wówczas doliczyć do pozostałego wynagrodzenia pracownika i od sumy tych należności pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

Należy dodać, że odmiennie w omawianej kwestii orzekają sądy administracyjne. Przykładowo WSA w Rzeszowie w wyroku z 20 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 316/17 (orzeczenie nieprawomocne) uznał, że w związku z nieodpłatnym udostępnieniem przez pracodawcę kwater noclegowych w czasie oddelegowania pracowników za granicę, u pracowników tych nie powstaje przychód ze stosunku pracy.

Składki ZUS

Przyjmując za organami podatkowymi, że wartość zapewnionego pracownikowi zakwaterowania stanowi u niego przychód ze stosunku pracy, należy wartość tego świadczenia oskładkować. Dla celów składek ZUS wartość tę ustala się zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1949). Według tego przepisu wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu obowiązujących w danym zakładzie. W razie braku takich uregulowań w obowiązujących w zakładzie pracy przepisach o wynagradzaniu, wartość pieniężną świadczenia, którego przedmiotem jest udostępnienie lokalu mieszkalnego, ustala się w zależności od rodzaju udostępnianego pracownikowi lokalu. Przykładowo dla lokalu spółdzielczego typu lokatorskiego i własnościowego wartość świadczenia ustala się w wysokości czynszu obowiązującego dla tego lokalu w danej spółdzielni mieszkaniowej.

Ustalając obciążenia podatkowo-składkowe od wartości świadczenia polegającego na nieodpłatnym udostępnieniu pracownikowi mieszkania, należy pamiętać, że nie podlegają odliczeniu (odpowiednio od dochodu i podatku) składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o PIT (art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b i art. 27b ust. 1 pkt 1 lit. b updof).

Przykład

Pracodawca nieodpłatnie udostępnił oddelegowanemu pracownikowi wynajęty przez siebie lokal mieszkalny typu spółdzielczego. Miesięczny koszt wynajmu wynosi 1.300 zł, z czego 400 zł to czynsz do spółdzielni. Obowiązujący u podatnika regulamin wynagradzania nie zawiera zapisów o wysokości ekwiwalentu z tytułu nieodpłatnego udostępnienia pracownikowi lokalu mieszkalnego. Świadczenie to miesięcznie w kwocie 500 zł jest wolne od podatku, a w kwocie 800 zł podlega opodatkowaniu. W podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne należy natomiast ująć kwotę 400 zł.

Pracownikowi przysługują podstawowe koszty uzyskania przychodów w wysokości 111,25 zł oraz kwota zmniejszająca podatek w wysokości 46,33 zł.

Wiersz	Wyszczególnienie	Kwota (zł)
1	Wynagrodzenie za pracę	5.000,00
2	Przychód z tytułu zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania podlegający opodatkowaniu	800,00
3	Przychód z tytułu zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania zwolniony od podatku	500,00
4	Wartość świadczenia z tytułu zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania podlegająca opodatkowaniu	400,00
5	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1 + wiersz 4)	5.400,00
6	Składki na ubezpieczenia społeczne (wiersz 5 x 9,76%) + (wiersz 5 x 1,5%) + (wiersz 5 x 2,45%)	740,34
7	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 5 – wiersz 6)	4.659,66
8	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 7 x 9%)	419,37
9	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku (wiersz 7 x 7,75%)	361,12
10	Koszty uzyskania przychodu	111,25
11	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 10 – wiersz 6)	4.948,00
12	Zaliczka na podatek [(wiersz 11 x 18%) – 46,33 zł]	844,31
13	Zaliczka na podatek do pobrania, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 12 – wiersz 9)	483,00
14	Do wypłaty (wiersz 1 – wiersz 6 – wiersz 8 – wiersz 13)	3.357,29

Od dochodu i podatku odliczono odpowiednio składki na ubezpieczenia społeczne i składkę na ubezpieczenie zdrowotne (w wysokości 7,75% podstawy wymiaru) pobrane ze środków pracownika od wartości świadczenia z tytułu udostępnionego lokalu mieszkalnego, ponieważ kwota stanowiąca podstawę ich wymiaru (400 zł) mieściła się w kwocie podlegającej opodatkowaniu (800 zł).

4. Pobór zaliczki na podatek, gdy w danym miesiącu pracownik otrzymał wyłącznie świadczenie rzeczowe

W kwietniu 2018 r. pracownicy przebywającej na urlopie wychowawczym przekazemy paczkę świąteczną sfinansowaną ze środków obrotowych. Będzie to jedyny przychód ze stosunku pracy, jaki uzyska ona w tym miesiącu. Jak w tej sytuacji pobrać zaliczkę na podatek?

 W tym przypadku pracodawca nie pobierze zaliczki na podatek. Wartość świadczenia (paczki) powinien uwzględnić w sporządzanej za 2018 r. informacji PIT-11, w rubryce przeznaczonej do ujmowania przychodów. Z kolei pracownica na podstawie otrzymanej informacji powinna ująć ten przychód w zeznaniu podatkowym i opodatkować wraz z innymi dochodami podlegającymi opodatkowaniu według skali podatkowej.

Na podstawie art. 31 updof, zakłady pracy są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Płatnicy przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby (art. 38 ust. 1 updof).

W typowych sytuacjach, tj. gdy w danym miesiącu pracownik uzyskuje wynagrodzenie za pracę i świadczenie niepieniężne podlegające opodatkowaniu, pobór zaliczki na podatek odbywa się w ten sposób, że w miesiącu dokonania świadczenia niepieniężnego pracodawca dolicza wartość tego świadczenia do otrzymanego przez pracownika wynagrodzenia, ustala miesięczny dochód i od jego kwoty oblicza, pobiera i odprowadza zaliczkę na podatek dochodowy. Wówczas zaliczka na podatek w części przypadającej na wartość świadczenia niepieniężnego potrącana jest z należności pieniężnej.

Przepisy podatkowe nie precyzują, jak ma postąpić pracodawca (płatnik), w sytuacji gdy w danym miesiącu u pracownika powstaje przychód ze stosunku pracy wyłącznie z tytułu świadczeń o charakterze niepieniężnym. Taka sytuacja ma miejsce, w szczególności gdy pracownik w danym okresie nie świadczy pracy i nie uzyskuje od pracodawcy przychodów pieniężnych, np. pobiera jedynie zasiłek chorobowy lub zasiłek macierzyński wypłacany przez ZUS, czy też jak w rozpatrywanym przypadku przebywa na urlopie wychowawczym.

Co prawda art. 41 ust. 7 updof stanowi, że jeżeli przedmiotem świadczeń nie są pieniądze, podatnik jest zobowiązany wpłacić płatnikowi kwotę zaliczki przed udostępnieniem świadczenia. Przepis ten nie dotyczy jednak przychodów ze stosunku pracy.

Jak wynika z powołanych wcześniej przepisów, tj. art. 31 i art. 38 ust. 1 updof, płatnik jest obowiązany do obliczenia, pobrania i przekazania zaliczki. Przepisy nie zobowiązują płatnika do finansowania zaliczki na podatek z własnych środków i ewentualnie dochodzenia jej zwrotu od pracownika.

W tej sytuacji dopuszczalnym rozwiązaniem będzie opodatkowanie przychodu z tytułu otrzymania świadczenia niepieniężnego dopiero w zeznaniu podatkowym na podstawie przekazanej przez pracodawcę rocznej informacji PIT-11, w której po stronie przychodów wykaże on wartość tego świadczenia.

5. Ubezpieczenie od następstw nieszczęśliwych wypadków

Firma ubezpieczyła pracowników od następstw nieszczęśliwych wypadków. Ubezpieczenie jest bezimiennie i obejmuje pracowników. Wysokość składki opłacanej przez firmę jest stała, niezależna od aktualnej liczby pracowników. Czy fakt, że składka nie jest przypisana konkretnemu pracownikowi, a jej wysokość nie jest uzależniona od aktualnej liczby pracowników, stanowi przeszkodę do ustalenia im przychodu z tego tytułu?

 W tym przypadku pracownicy nie uzyskują przychodu podatkowego.

Za przychody ze 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, wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona. Ponadto przychodami ze stosunku pracy są świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Tak stanowi art. 12 ust. 1 updof.

W rozpatrywanej sytuacji mamy do czynienia z nieodpłatnymi świadczeniami. Wachlarz takich świadczeń może być bardzo szeroki. Jednak nie każde z nich mieści się w pojęciu przychodów podatkowych. Aby u pracownika powstał z tego tytułu przychód, muszą wystąpić określone przesłanki. Na ten temat wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13. Stwierdził w nim, że za przychód pracownika z tytułu otrzymania „innych nieodpłatnych świadczeń”, o których mowa w art. 12 ust. 1 updof mogą być uznane świadczenia, jeżeli:

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

Warunki te powinny być spełnione łącznie.

Opierając się na przedstawionym stanie faktycznym, nie możemy jednoznacznie stwierdzić, czy pierwsze dwie przesłanki zostały spełnione. Możemy natomiast odnieść się do trzeciej z nich.

W rozpatrywanej sytuacji ubezpieczeniem są objęte osoby będące aktualnie pracownikami. Należy przez to rozumieć, że z chwilą rozwiązania stosunku pracy z danym pracownikiem ochrona ubezpieczeniowa wygasa. Jeżeli natomiast stosunek pracy nawiązuje kolejny pracownik, to niejako automatycznie objęty zostaje ochroną ubezpieczeniową.

W rezultacie przy niezmienniej wysokości składki, ubezpieczeniem może być objęta różna ilość pracowników. Ubezpieczenie nie jest adresowane do konkretnego pracownika, ale do pewnej zbiorowości spełniającej określone kryteria. Brak jest tym samym elementu indywidualizacji świadczenia. W takich okolicznościach nie da się też ustalić wymiernej korzyści,

jaką odnosi indywidualny pracownik. Wobec tego należy uznać, że w tej sytuacji pracownicy objęci ubezpieczeniem NNW nie uzyskują przychodu.

Potwierdzenie słuszności zaprezentowanego stanowiska znajdziemy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 lipca 2016 r., nr IBPB-2-2/4511-471/16/JG.

6. Nieodpłatne korzystanie z firmowego parkingu

Na terenie zakładu pracy znajduje się parking, z którego nieodpłatnie korzystają klienci firmy, osoby zapraszane, a także pracownicy. Czy w związku z umożliwieniem pracownikom parkowania prywatnych samochodów w czasie pracy, powstaje u nich przychód z nieodpłatnych świadczeń?

 W tym przypadku pracownicy nie uzyskują przychodu z nieodpłatnych świadczeń.

Definicja przychodów ze stosunku pracy zawarta w art. 12 ust. 1 upod. jest bardzo szeroka. Obejmuje nie tylko wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, ale także świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika oraz inne nieodpłatne świadczenia.

Kwestia rozumienia pojęcia „innych nieodpłatnych świadczeń” – w kontekście świadczeń pracowniczych – była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 stwierdził, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, jeżeli:

- zostały spełnione w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść,
- zostały spełnione za zgodą pracownika (pracownik skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Przesłanki te powinny być spełnione łącznie.

W rozpatrywanej sytuacji pracodawca umożliwił pracownikom korzystanie z parkingu znajdującego się na terenie zakładu pracy. Niewątpliwie pracownicy odnoszą pewną korzyść, gdyż nie muszą ponosić opłat w przypadku konieczności parkowania w strefie płatnej. Poza tym problem pozostawienia samochodu na czas wykonywania pracy zostaje w dużym stopniu rozwiązany. Jednak argumenty te nie są wystarczające, by uznać takie udogodnienie ze strony pracodawcy za nieodpłatne świadczenie, skutkujące powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu.

Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku wyraźnie wskazał, że przychód z nieodpłatnych świadczeń powstaje, jeżeli korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi. W tej sytuacji elementy te nie występują. Zakładowy parking jest dostępny dla ogółu, a nie tylko dla pracowników.

Pracownik ma możliwość skorzystania z parkingu, tylko w sytuacji gdy znajdzie na nim miejsce do zaparkowania. Pracodawca nie gwarantuje bowiem takiego miejsca poszczególnemu pracownikowi. Nie monitoruje też korzystania z parkingu. Nie można więc zindywidu-

alizować takiego świadczenia i w konsekwencji ustalić jego wymiernej korzyści. Wobec tego gdyby nawet spełnione były dwie pierwsze przesłanki, to niespełnienie trzeciej z nich wyklucza powstanie u pracownika przychodu z nieodpłatnych świadczeń.

Przychodem pracownika są wyłącznie te świadczenia, w przypadku których możliwe jest ustalenie wartości świadczenia przypadającego na poszczególnego pracownika, co w tym przypadku jest niemożliwe.

7. Jak określić wartość nagrody rzeczowej przekazanej przez pracodawcę?

Pracownikom zatrudnionym na stanowisku przedstawiciela handlowego, którzy osiągnęli najlepsze wyniki w pracy, wręczyliśmy premie w postaci nagród rzeczowych (ekspresów do kawy). Czy do przychodu pracownika ze stosunku pracy powinniśmy doliczyć wartość netto czy brutto tej nagrody? Zaznaczamy, że przy zakupie ekspresów odliczyliśmy VAT.

 Zakład pracy powinien do przychodu pracownika doliczyć wartość nagrody rzeczowej (tu: ekspresu do kawy) w cenie jej nabycia, tj. kwotę brutto.

Za przychody ze 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. Przychodem są także świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Wynika to z art. 12 ust. 1 updof. Zatem nagrody rzeczowe otrzymane przez pracowników osiągających najlepsze wyniki w pracy również należy uznać za przychód ze stosunku pracy.

Wartość tego przychodu podlega opodatkowaniu. W tym celu konieczne jest ustalenie wartości pieniężnej nagrody rzeczowej.

Do ustalania wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń przekazanych pracownikom należy stosować art. 12 ust. 2-3 updof. Na podstawie tych przepisów wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się:

- według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy wchodzące w zakres działalności pracodawcy i świadczenia przysługują pracownikom na podstawie odrębnych przepisów,
- na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania – w pozostałych przypadkach.

Z pytania wynika, że nagrody rzeczowe wręczone pracownikom nie wchodzą w zakres działalności pracodawcy, lecz zostały zakupione. Zatem do ustalenia wartości pieniężnej ekspresów do kawy należy wziąć pod uwagę cenę rynkową ekspresów tego samego modelu obowiązującą w czasie i miejscowości ich udostępnienia. W praktyce jest to wynikająca z faktury cena zakupu brutto, tj. wraz z zawartym w niej podatkiem od towarów i usług. Prawo pracodawcy do odliczenia naliczonego VAT przy zakupie ekspresów pozostaje bez wpływu na określenie wysokości przychodu pracownika. Tym samym w sytuacji opisanej w pytaniu płatnik powinien ustalić przychód pracownika w oparciu o cenę brutto określoną na fakturze dokumentującej zakup ekspresu.

8. Paczki świąteczne sfinansowane częściowo ze środków ZFŚS a częściowo ze środków obrotowych

Z okazji świąt wielkanocnych prześlemy pracownikom paczki o wartości od 100 zł do 400 zł. Ich zakup sfinansowany będzie częściowo ze środków ZFŚS, a częściowo ze środków obrotowych pracodawcy. Czy w tej sytuacji u pracowników powstanie przychód podlegający opodatkowaniu i oskładkowaniu?

 Wartość paczek wydanych pracownikom w całości będzie opodatkowana, natomiast w części sfinansowanej z ZFŚS nie będzie podlegała oskładkowaniu.

Otrzymanie od pracodawcy paczki spowoduje powstanie u pracownika przychodu ze stosunku pracy. Przychód ten podlegać będzie opodatkowaniu, gdyż w tym przypadku nie będą spełnione warunki do zastosowania zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 67 updog. Na podstawie tego przepisu 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. Zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem, że wartość tych świadczeń zostanie sfinansowana w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, a łączna ich wysokość nie przekroczy w roku podatkowym kwoty 1.000 zł.

W omawianym przypadku świadczenia zostaną w części sfinansowane ze środków ZFŚS, a częściowo ze środków obrotowych. Tymczasem aby miało zastosowanie zwolnienie od podatku, konieczne jest, aby otrzymane przez pracownika świadczenia (rzeczowe lub pieniężne) zostały w całości sfinansowane ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych. Ten warunek nie będzie jednak spełniony. Pracodawca będzie więc obowiązany od wartości całej paczki pobrać zaliczkę na podatek.

Co do składek ZUS, to nie należy ich naliczać od wartości paczek w części sfinansowanej z ZFŚS. Otrzymane przez pracowników świadczenia sfinansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach ZFŚS nie stanowią bowiem podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz. U. z 2017 r. poz. 1949). Tego rodzaju świadczeń nie uwzględnia się również w podstawie wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Oskładkowaniu podlega natomiast ta część wartości paczek, która została sfinansowana ze środków obrotowych.

Przykład

W marcu 2018 r. pracownik otrzyma z okazji świąt wielkanocnych paczkę o wartości 400 zł. Zakup paczki zostanie przez pracodawcę sfinansowany w 50% środkami ZFŚS, a w 50% środkami obrotowymi.

W tej sytuacji cała wartość paczki stanowić będzie przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu. Oskładkowana będzie natomiast kwota 200 zł (400 zł x 50%).

III. UJĘCIE W KOSZTACH ŚWIADCZEŃ PRACOWNICZYCH

1. Szkolenie z zakresu wykonywanych obowiązków

Pracownik został skierowany na szkolenie w zakresie obsługi programu graficznego, który będzie wykorzystywał w pracy na zajmowanym stanowisku. Po odbyciu szkolenia złożył wniosek o zwrot udokumentowanych kosztów szkolenia, zakwaterowania i wyżywienia. Czy wartość wszystkich wymienionych wydatków zwróconych pracownikowi pracodawca może ująć do kosztów uzyskania przychodów?

 Pracownikowi, który podnosi kwalifikacje zawodowe z inicjatywy lub za zgodą pracodawcy, mogą być sfinansowane (zwrócone) zarówno koszty szkolenia, jak też koszty zakwaterowania i wyżywienia. Poniesione z tego tytułu wydatki pracodawca może ująć do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli mają one związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Z art. 17 Kodeksu pracy wynika, że pracodawca ma obowiązek ułatwiać pracownikom podnoszenie kwalifikacji zawodowych. Przy czym zgodnie z art. 103¹ § 1 K.p., przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych rozumie się zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy i umiejętności przez pracownika, z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą.

W świetle regulacji kodeksowych, pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe przysługuje:

- urlop szkoleniowy oraz
- zwolnienie z całości lub części dnia pracy, na czas niezbędny, by punktualnie przybyć na obowiązkowe zajęcia oraz na czas ich trwania.

Natomiast do obowiązków pracodawcy nie należy finansowanie pracownikowi przedsięwzięcia związanego z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych. Pewne świadczenia z tego tytułu może on przyznać pracownikowi na zasadzie dobrowolności. Tak wynika z art. 103³ K.p., który stanowi, że pracodawca może przyznać pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe dodatkowe świadczenia, w szczególności pokryć opłaty za kształcenie, przejazd, podręczniki i zakwaterowanie. Ponieważ zawarty w tym przepisie katalog świadczeń dodatkowych ma charakter otwarty, zależnie od potrzeb, pracodawca może też sfinansować pracownikowi inne wydatki, w tym np. koszty wyżywienia.

Zasadniczo wzajemne prawa i obowiązki pracodawcy oraz pracownika związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracownika, powinna regulować pisemna umowa. Jednak w przypadku braku takiej umowy, o przyznaniu świadczeń dodatkowych pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe może świadczyć adnotacja pracodawcy zatwierdzająca zwrot wydatków objętych wnioskiem pracownika, w udokumentowanej przez niego wysokości.

Jeżeli pracodawca zwróci pracownikowi koszty szkolenia, zakwaterowania i wyżywienia, to konieczne jest wykazanie, że wspomniane wydatki mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Z interpretacji organów podatkowych wynika, że do stwierdzenia czy poniesione wydatki na kształcenie pracowników mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,

istotne jest ustalenie, czy wydatki te związane są ze zdobywaniem wiedzy i umiejętności, które są potrzebne na stanowisku pracy zajmowanym przez pracownika, czy też służą tylko podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia niezwiązanego z zajmowanym przez pracownika stanowiskiem i wykonywaną przez niego pracą. Jako wydatki uzasadnione racjonalnie i gospodarczo, których poniesienie może przyczynić się do osiągnięcia przychodów ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza, powołane organy uznają wydatki na kształcenie pracownika, które pozwolą nabyć mu umiejętności i wiedzę niezbędną w wykonywaniu powierzonych mu obowiązków (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 lutego 2015 r., nr ILPB1/415-1380/14-2/AN). W sytuacji opisanej w pytaniu szkolenie pracownika dotyczyło obsługi programu, z którego będzie on korzystał w pracy na zajmowanym stanowisku, co pozwala uznać, że sfinansowane przez pracodawcę koszty kształcenia pracownika są racjonalnie i gospodarczo uzasadnione. Poniesione z tego tytułu wydatki pracodawca będzie mógł zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (w rozumieniu art. 22 ust. 1 updog lub art. 15 ust. 1 updog).

2. Składki z tytułu zawartych umów ubezpieczenia

Podatnik zatrudnia pracowników w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, którą rozlicza na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Na rzecz pracowników zamierza zawrzeć umowę grupowego ubezpieczenia na życie. Będzie również finansował składki z tytułu tego ubezpieczenia. Czy wartość finansowanych pracownikom składek będzie kosztem uzyskania przychodów?

 Pod pewnymi warunkami, składki na grupowe ubezpieczenie na życie wykupione dla pracowników mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Koszty, które podatnik prowadzący działalność gospodarczą ponosi w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów zalicza się do kosztów uzyskania przychodów z uwzględnieniem art. 23 updog. Wskazany przepis zawiera bowiem katalog kosztów wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów.

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 57 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników. Wykluczenie to nie ma jednak charakteru bezwzględneho.

Ustawodawca w drodze wyjątku dopuszcza możliwość ujmowania przez pracodawcę do kosztów uzyskania przychodów opłaconych składek od umów ubezpieczenia zawartych (odnowionych) na rzecz pracowników, które dotyczą ryzyka, o którym mowa w dziale I w grupach 1, 3 i 5 oraz w dziale II w grupach 1 i 2 załącznika do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2017 r. poz. 1170 ze zm.). Wyjaśnijmy, że chodzi tu o ubezpieczenia:

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

Jednak aby składki opłacone z tytułu wymienionych ubezpieczeń stanowiły koszty podatkowe, muszą być spełnione dodatkowo następujące wymogi:

- pracodawca nie może być uprawnionym do otrzymania świadczenia oraz
- umowa ubezpieczenia w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, musi wykluczać:
 - wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie.

W kontekście przedstawionego pytania należy zatem stwierdzić, że w razie zawarcia na rzecz pracowników umowy grupowego ubezpieczenia na życie, podatnik będzie miał prawo zaliczać składki na to ubezpieczenie opłacone z własnych środków w ciężar kosztów uzyskania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, jeżeli są spełnione wszystkie wspomniane warunki określone w omówionym art. 23 ust. 1 pkt 57 updof (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 kwietnia 2016 r., nr IBPB-1-3/4510-244/16/AW). O związku tych kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą, a tym samym o spełnieniu ogólnych przesłanek pozwalających uznać je za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof, przesądza motywacyjno-lojalnościowy charakter wydatków ponoszonych przez pracodawcę. Wynika to z tego, że polisy grupowego ubezpieczenia na życie zapewniają pracownikom i ich rodzinom dodatkowe wsparcie finansowe w trudnych sytuacjach życiowych, takich jak wypadek, ciężka choroba, pobyt w szpitalu lub operacja.

3. Prezent dla pracownika odchodzącego na emeryturę

Pracownikowi odchodzącemu z dniem 1 kwietnia 2018 r. na emeryturę wręczyliśmy prezent o wartości 1.000 zł, chcąc w ten sposób dodatkowo wynagrodzić pracownika za jego długoletnią pracę w firmie. Zakup prezentu sfinansowaliśmy ze środków obrotowych. Czy poniesiony z tego tytułu wydatek można zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodów?

 Wydatek poniesiony na prezent kwalifikuje się do uznania go za koszt uzyskania przychodów.

Wręczony prezent stanowi dowód uznania i wdzięczności za przepracowane w firmie lata. Praktyka taka wpływa na podwyższenie motywacji i efektywności pracy obecnych pracowników, gdyż wzrasta ich poczucie przynależności do firmy, co w efekcie może przełożyć się na wyniki pracy.

Jak wyjaśnił np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 30 grudnia 2015 r., nr IPPB5/4510-1091/15-4/BC, wręczanie pracownikom prezentów okolicznościowych jest elementem budowy pozytywnej atmosfery pracy, co pośrednio przekłada się na wzrost przychodów w wyniku wzrostu efektywności pracowników.

Można więc przyjąć, że wydatek na prezent dla odchodzącego na emeryturę pracownika, sfinansowany ze środków obrotowych firmy stanowi koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 updof i odpowiednio art. 15 ust. 1 updof. W myśl tych przepisów kosztami uzyskania przychodów są bowiem koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof i art. 16 ust. 1 updof.

4. Wydatki na obiady spożywane podczas przerwy w pracy

Spółka z o.o. ponosi wydatki na obiady dla pracowników. Wymienione posiłki spożywają oni w czasie przerwy w pracy. Czy wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu?

 Wydatki na obiady dla pracowników mogą stanowić koszt uzyskania przychodu.

Stosownie do art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Z powołanego przepisu wynika, że aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione łącznie dwa warunki:

- 1) wydatek poniesiony powinien być w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- 2) wydatek nie może być wymieniony w art. 16 ust. 1 updop.

W sytuacji, której dotyczy pytanie związku, o którym mowa w pkt 1 nie można wykluczyć, bowiem zapewnienie pracownikom dobrych warunków pracy poprzez zakup obiadu spożywanego w czasie przerwy w pracy pozytywnie wpływa na wydajność pracy, co przenosi się pośrednio na wydajność firmy jako podmiotu generującego przychody. Ponadto poniesione przez spółkę wydatki na zakup posiłków dla pracowników nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów zapisami art. 16 ust. 1 updop. Wobec tego należy uznać, że wydatki ponoszone przez pracodawcę na obiady dla pracowników mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Podkreślenia wymaga, że to na podatniku spoczywa obowiązek wykazania, iż wydatki na posiłki dla pracowników spełniają przesłanki kosztów podatkowych, jako służących interesom firmy i przyczyniających się do uzyskiwania przez nią przychodów.

5. Zakup fantów do loterii organizowanej dla pracowników

Spółka z o.o. z okazji obchodów jubileuszu firmy zorganizowała imprezę integracyjną, w której uczestniczyli pracownicy spółki i osoby im towarzyszące. Podczas imprezy odbyła się loteria fantowa, w której udział brali tylko pracownicy. Nagrodami były sprzęty elektroniczne. Czy wydatki sfinansowane ze środków obrotowych na zakup tych nagród mogą stanowić koszty uzyskania przychodu?

 Wydatki sfinansowane ze środków obrotowych na zakup nagród rzeczowych dla pracowników mogą stanowić koszty uzyskania przychodu.

W myśl ogólnej reguły rozpoznawania kosztów podatkowych, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w zamkniętym katalogu zawartym w art. 16 ust. 1 updop. Koszty te powinny być zatem funkcjonalnie związane z prowadzoną przez firmę działalnością gospodarczą, racjonalne i obiektywnie uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia, jak również prawidłowo udokumentowane.

Wydatki poniesione ze środków obrotowych na organizację imprezy okolicznościowej, w tej części, w której dotyczą pracowników firmy, co do zasady, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy, jako tzw. koszty pracownicze, spełniające przesłanki

ki określone w ogólnej definicji kosztów podatkowych. Ważne jest przy tym, by pracodawca jako cel imprezy firmowej przyjął zintegrowanie pracowników z firmą oraz między sobą, poprawę atmosfery pracy, wzrost motywacji w zakresie wykonywania obowiązków pracowniczych. Kwalifikacja podatkowa wydatków poniesionych na zorganizowanie imprezy z okazji jubileuszu firmy, w tym na zakup nagród w loterii fantowej, zależy więc od celu zorganizowania tej imprezy. Dla celów podatkowych ważne jest, aby był to cel motywacyjno-integracyjny.

6. Wydatki na przejazdy pracownika pomiędzy jego miejscami pracy

Pracownik w umowie o pracę ma wpisane dwa miejsca świadczenia pracy – Trójmiasto i Warszawę. Aby mógł sprawnie wykonywać powierzone mu zadania, dysponuje samochodem służbowym (jest to samochód osobowy). Czy wydatki poniesione na przejazdy pracownika pomiędzy Trójmiastem a Warszawą (paliwo, opłaty autostradowe) stanowią zgodnie z ustawą o PIT koszty uzyskania przychodu u przedsiębiorcy?

 Udokumentowane wydatki związane z przejazdami samochodem służbowym (zakup paliwa, opłaty autostradowe) pomiędzy miejscowościami, w których pracownik zgodnie z umową o pracę wykonuje swoje obowiązki mogą być zakwalifikowane do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z ogólną definicją kosztów wyrażoną w art. 22 ust. 1 updof, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof. Koszty te powinny być zatem funkcjonalnie związane z prowadzoną przez firmę działalnością gospodarczą, racjonalne i obiektywnie uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia.

Wydatki związane z zatrudnianiem pracowników, co do zasady, stanowią koszty uzyskania przychodów. Dotyczy to zarówno samego wynagrodzenia oraz jego pochodnych (np. składek ZUS), jak i różnego rodzaju świadczeń wynikających ze stosunku pracy. Są to bowiem wydatki funkcjonalnie powiązane z działalnością gospodarczą, którą prowadzi przedsiębiorca w celu osiągnięcia przychodów.

Z pytania wynika, że w myśl postanowień zawartych w umowie o pracę, pracownik realizuje swoje obowiązki w dwóch miejscach pracy – w Trójmieście oraz Warszawie. Konieczność przejazdów pomiędzy tymi miejscami pracy wynika zatem z rodzaju i specyfiki pracy na zajmowanym stanowisku, które wymaga dyspozycyjności pracownika. Z tego względu pracodawca udostępnił pracownikowi samochód służbowy.

W takiej sytuacji należy uznać, że udokumentowane wydatki związane z przejazdami samochodem służbowym (zakup paliwa, opłaty autostradowe) pomiędzy miejscowościami, w których pracownik zgodnie z umową o pracę wykonuje swoje obowiązki – są bezpośrednio związane z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą. Tym samym mogą być przez niego zakwalifikowane do kosztów uzyskania przychodu, na zasadach określonych w ustawie o PIT.

Trzeba przy tym pamiętać, że sposób rozliczenia omawianych wydatków w kosztach podatkowych zależy od tego czy samochód osobowy został wprowadzony przez przedsiębiorcę do ewidencji środków trwałych, czy też nie został w niej ujęty.

Jeżeli bowiem samochód osobowy wykorzystywany dla potrzeb prowadzonej działalności jest środkiem trwałym, to udokumentowane wydatki poniesione na jego eksploatację (m.in. zakup paliwa, opłaty autostradowe) zalicza się bezpośrednio do kosztów podatkowych.

Natomiast jeżeli samochód osobowy nie został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, to wówczas wydatki poniesione na jego eksploatację (zakup paliwa, opłaty autostradowe, etc.) mogą być zaliczone do kosztów podatkowych tylko do wysokości limitu wynikającego z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, pod warunkiem prowadzenia ewidencji przebiegu (art. 23 ust. 1 pkt 46 i ust. 5 updof). W przypadku gdy przedsiębiorca nie prowadzi takiej ewidencji, to wydatki z tytułu używania samochodu osobowego nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Na zasadzie wyjątku art. 23 ust. 1 pkt 46 updof, nie dotyczy samochodu osobowego użytkowanego na podstawie umowy leasingu operacyjnego (art. 23 ust. 3b updof).

7. Potrącalność odpawy emerytalnej

Ze względu na przejściowe problemy finansowe nie wypłaciłem pracownikowi odpawy emerytalnej w ostatnim dniu jego zatrudnienia. Wpłata tej odpawy nastąpiła w następnym miesiącu. W którym momencie powinienem zaliczyć ją do kosztów uzyskania przychodów?

 Odpawa emerytalna wypłacona pracownikowi w następnym miesiącu po ustaniu jego zatrudnienia jest kosztem podatkowym w dacie jej wypłaty.

Do odpawy emerytalnej pracownik nabywa prawo w razie rozwiązania umowy o pracę w związku z przejściem na emeryturę (art. 92¹ Kodeksu pracy).

Z art. 12 ust. 1 updof wynika, że za przychód ze 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. Ponadto przychodem są świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Zatem do przychodów ze stosunku pracy zalicza się wszelkiego rodzaju przysporzenia finansowe i majątkowe mające swe źródło w łączącym pracownika i pracodawcę stosunku pracy – także te wypłacone po jego rozwiązaniu. Ponieważ odpawa emerytalna jest świadczeniem, które może otrzymać tylko pracownik (źródłem tego przychodu jest stosunek pracy), to do celów podatkowych kwalifikuje się ją do przychodów ze stosunku pracy.

Odpawa emerytalna, jako przychód ze stosunku pracy, stanowi koszt uzyskania przychodu na zasadach określonych w art. 22 ust. 6ba updof. Z przepisu tego wynika, że należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 updof oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi należności te stają się kosztem dopiero w momencie ich wypłaty lub postawienia do dyspozycji.

W omawianym przypadku odprawa emerytalna powinna zostać wypłacona w dniu rozwiązania stosunku pracy. Wobec tego, że nie została ona wypłacona pracownikowi w tym dniu, podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w dniu faktycznej wypłaty.

IV. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCH

1. Dofinansowanie kosztów wycieczki i spotkania integracyjnego

Dofinansowanie ze środków ZFŚS kosztów udziału w wycieczce lub spotkaniu integracyjnym nie jest dla otrzymujących je pracowników przychodem ze stosunku pracy.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 lutego 2018 r., nr 0115-KDIT2-2.4011.422.2017.1.BK.

Wnioskodawca organizuje dla pracowników i ich rodzin wycieczki oraz spotkania integracyjne, które mają na celu poprawienie efektywności pracy i wzajemnych relacji służbowych. Zainteresowani pracownicy zgłaszają chęć swojego udziału dokonując wpisu na liście uczestników. Na podstawie przeprowadzonej przez biuro podróży kalkulacji kosztów określany jest jednostkowy koszt wycieczki lub spotkania. Pracownicy za udział w wycieczce lub w spotkaniu integracyjnym ponoszą częściową odpłatność. Pozostała część kosztów finansowana jest ze środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych.

Do organu podatkowego wnioskodawca zwrócił się z zapytaniem, czy wspomniane dofinansowanie jest dla pracownika przychodem? Jego zdaniem w tej sytuacji przychód nie powstanie.

Organ podatkowy to potwierdził. Wyjaśnił przy tym, że dokonując oceny, czy udział w wycieczce lub w spotkaniu o charakterze integracyjnym prowadzi do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu ustawy o PIT, należy kierować się wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, w którym stwierdzono, 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).

W rozpatrywanym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu dobrowolnie, to po jego stronie nie pojawia się korzyść w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie występuje więc zdarzenie, z którym ustawa o PIT wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Ponadto bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia nie można określić jego wysokości, gdyż brak jest podstaw, by świadczenie adresowane do wszystkich przypisać indywidualnym uczestnikom jako ich wymierną korzyść.

Tym samym dofinansowanie przez wnioskodawcę z ZFŚS kosztów wycieczki lub spotkania integracyjnego, nie powoduje powstania po stronie pracowników przychodu ze stosunku pracy.

2. Wydatki na zakup karnetów sportowych

Wydatki poniesione przez pracodawcę na zakup karnetów sportowych dla pracowników mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.6.2018.1.MC.

Spółka zamierza wprowadzić system nagradzania pracowników kartami sportowymi A. Pracownicy będą co miesiąc oceniani w zakresie kompetencji „miękkich”. Osoby, które otrzymają najwięcej punktów, w nagrodę dostaną kartę A. Wprowadzenie takiego systemu nagradzania pracowników ma na celu wykazanie się przez pracowników inicjatywą, wskazywanie pomysłów na ulepszenia w pracy, zwiększenie motywacji, zaangażowania i w konsekwencji efektywności w wykonywaniu pracy. Wszystko to ma przyczynić się do wzrostu osiąganych przez spółkę przychodów. Spółka do regulaminu wynagradzania wprowadziła zapis, że pracownicy mają możliwość korzystania z kart A, gdy będą ponosić odpłatność w wysokości 1 zł wartości karty miesięcznie. W pozostałej części wartość karnetu będzie finansowana przez pracodawcę.

Wnioskodawca będący współnikiem spółki zwrócił się do organu podatkowego z zapytaniem, czy będzie miał prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wydatki poniesione na zakup kart A dla pracowników, w części finansowanej przez spółkę? Jego zdaniem będzie miał takie prawo.

Organ podatkowy zauważył, że kosztami podatkowymi są m.in. koszty pracownicze, które obejmują nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie, ale też diety, inne należności za czas podróży służbowej, wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników, czy świadczenia medyczne. Mogą one również obejmować wydatki ponoszone na rzecz pracowników w postaci zakupu karnetów wstępu na siłownię, pływalnię, korty tenisowe, fitness oraz opłaty za korzystanie z innych obiektów sportowych. Niemniej jednak każdorazowo należy przeanalizować, jaki jest cel takiego przedsięwzięcia. Pracodawca może bowiem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko te wydatki na rzecz pracowników, które pozostają w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i z uzyskiwanymi przez niego przychodami, a jednocześnie wydatki te nie mogą znajdować się w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 ust. 1 updog.

Zdaniem organu podatkowego, wydatki, które będą ponoszone przez spółkę, w której wnioskodawca jest komandytariuszem, na zakup kart A dla pracowników będą pośrednio związane z prowadzoną przez spółkę działalnością. Korzystanie przez pracowników z tego typu świadczeń będzie przy tym służyło zwiększeniu motywacji, zaangażowania i efektywności w wykonywaniu pracy, co w konsekwencji przyczyni się do wzrostu osiąganych przez spółkę przychodów. W rezultacie należy uznać, że koszty poniesione przez spółkę na zakup świadczeń sportowych (karty A), w części finansowanej przez spółkę, będą stanowiły koszty uzyskania przychodów. Przy czym wnioskodawca będzie miał prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wydatki poniesione na zakup kart A dla pracowników, w części finanso-

wanej przez spółkę, ale tylko w wysokości proporcjonalnej do jego prawa do udziału w zysku spółki.

3. Odszkodowanie wypłacone w związku z likwidacją stanowiska pracy

Odszkodowanie wypłacone pracownikowi w celu złagodzenia skutków zwolnienia grupowego nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 października 2017 r., nr 0115-KDIT2-2.4011.274.2017.2.ŁS.

Pracodawca rozwiązał z wnioskodawczynią umowę o pracę za wypowiedzeniem w związku ze zwolnieniami grupowymi (likwidacja stanowiska pracy). Na podstawie § 8 Porozumienia z dnia... w tej sytuacji pracownicy przysługują dwa świadczenia pieniężne: odprawa i odszkodowanie. Porozumienie to stanowi normatywne źródło prawa pracy, o którym mowa w art. 9 § 1 Kodeksu pracy.

Wnioskodawczyni, zgodnie z postanowieniami wymienionego porozumienia, wypłacona została odprawa na podstawie art. 8 ustawy z dnia 13 marca 2003 r. o zasadach rozwiązywania stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników oraz odszkodowanie w celu złagodzenia skutków zwolnień. Oba te świadczenia opodatkowano.

Wnioskodawczyni zwróciła się do organu podatkowego z zapytaniem, czy pracodawca słusznie pobrał podatek od odszkodowania? W jej ocenie pracodawca niestusznie pobrał podatek od odszkodowania.

Organ podatkowy przypomniał, że zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 3 updog wymaga łącznego spełnienia następujących warunków:

- otrzymane świadczenie musi być odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem,
- odszkodowanie lub zadośćuczynienie musi być przyznane na podstawie:
 - ustawy,
 - przepisów wykonawczych do ustawy,
 - układów zbiorowych pracy lub innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 Kodeksu pracy,
- wysokość bądź zasady ustalania odszkodowania lub zadośćuczynienia muszą wprost wynikać z wymienionych wcześniej aktów,
- nie mogą zachodzić wyłączenia, o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a-g updog.

Zauważył również, że w ustawie o PIT ustawodawca nie zdefiniował pojęcia odszkodowania czy zadośćuczynienia. Nie oznacza to jednak dowolności w ich rozumieniu.

W świetle prawa cywilnego świadczenie odszkodowawcze to najogólniej świadczenie mające na celu naprawienie wyrządzonej szkody. Szkodą jest uszczerbek, jakiego doznał poszkodowany wbrew jego woli we wszelkiego rodzaju dobrach przez prawo chronionych.

Zarówno w Kodeksie pracy jak i Kodeksie cywilnym odszkodowaniami są te świadczenia, których celem jest zrekompensowanie pracownikowi skutków zdarzeń, które noszą cechy czynu niedozwolonego lub zawinionego przez pracodawcę. Potwierdzeniem tego jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 18/05, w którym

to Trybunał uznał, że odszkodowanie z tytułu rozwiązania umowy o pracę nie jest odszkodowaniem sensu stricto, lecz sui generis świadczeniem majątkowym, pełniącym funkcję sankcji (ustawowej kary pieniężnej) wobec pracodawcy za bezprawne działanie. W orzecznictwie podkreśla się również, że odszkodowanie należne pracownikowi z tytułu bezprawnego rozwiązania stosunku pracy lub bezprawnego wypowiedzenia dotychczasowych warunków pracy i płacy nie pozostaje w żadnej relacji do ewentualnej szkody, co oznacza, że przysługuje za samo bezprawne działanie pracodawcy, niezależnie od tego, czy jakkolwiek szkoda po stronie pracownika powstała. Odszkodowania takie traktowane są bowiem jak szczególny rodzaj odszkodowania ustawowego, należnego bez względu na to, czy pracownik na skutek niezgodnego z prawem postępowania pracodawcy poniósł szkodę w ogóle, lub poniósł ją w większym lub mniejszym rozmiarze niż odszkodowanie przysługujące w kwocie z góry określonej w przepisach Kodeksu pracy. W judykaturze przypisuje się zresztą temu odszkodowaniu charakter kompensacyjno-sankcyjny, wynikający z unormowania zabezpieczającego pracownika przed bezprawnym działaniem pracodawcy.

Ostatecznie organ podatkowy stwierdził, że w sytuacji gdy wypowiedzenie wnioskodawcy umowy o pracę nastąpiło zgodnie z przepisami prawa, wypłacone z tego tytułu świadczenie wynikające z obowiązujących u pracodawcy wewnętrznych aktów prawa pracy nie mieści się w dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 3 updof. Świadczenie to nie jest bowiem sensu stricto odszkodowaniem czy zadośćuczynieniem, gdyż rozwiązanie umowy o pracę zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa nie nosiło znamion czynu bezprawnego. W konsekwencji pracodawca słusznie postąpił, pobierając zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych.

4. Parkowanie samochodu służbowego w miejscu zamieszkania pracownika

Wykorzystywanie samochodu służbowego do przejazdów z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania obowiązków służbowych i z powrotem oraz parkowanie go w miejscu zamieszkania, nie skutkuje u pracownika powstaniem przychodu z nieodpłatnych świadczeń.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 listopada 2017 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.311.2017.2.AN.

Na podstawie odrębnych umów spółka powierzyła swoim kluczowym pracownikom do użytkowania samochody, których jest wynajmującym lub leasingobiorcą. Samochody te zostały powierzone pracownikom na podstawie art. 124 § 2 Kodeksu pracy, tj. pracownik ma obowiązek należytej dbałości o powierzone mienie oraz zwrot tego samochodu w stanie niepogorszonym (przy uwzględnieniu zasad normalnego korzystania). Wszyscy pracownicy, którym powierzono samochody służbowe mieszkają poza siedzibą spółki. Dojazd tych pracowników do pracy w inny sposób niż samochodem jest utrudniony, a w niektórych przypadkach wręcz niemożliwy. Pracownicy w celu pełnej dyspozycyjności parkują służbowe samochody w miejscu zamieszkania.

Spółka zwróciła się do organu podatkowego z zapytaniem, czy przejazdy pracowników z miejsca garażowania samochodów służbowych w miejscu zamieszkania do miejsca wykonywania obowiązków pracowniczych spowoduje u pracowników powstanie przychodu ze stosunku pracy? Według spółki wspomniane przejazdy nie spowodują powstania przychodu.

Organ podatkowy stwierdził, że oddanie do dyspozycji samochodu służbowego kluczowym pracownikom i wyznaczenie miejsca garażowania w miejscu zamieszkania, wynikające z charakteru pracy na danym stanowisku, nie skutkuje powstaniem przychodu u pracownika, o ile przejazdy te odbywają się wyłącznie w celach służbowych. Dotyczy to również przejazdów wykonywanych poza wyznaczonymi godzinami pracy. Przejazdy te bowiem stanowią realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie spółki. Garażowanie samochodu służbowego w miejscu zamieszkania pracownika ma gwarantować jego bezpieczeństwo, a także ułatwiać stałą gotowość do użytkowania samochodu na cele służbowe. Ustalenie miejsca garażowania samochodu służbowego, oddanego pracownikowi do dyspozycji za odpowiedzialnością materialną w celu wykonywania przez niego obowiązków wynikających z umowy o pracę, w miejscu jego zamieszkania gwarantującym bezpieczeństwo tego samochodu, jest zasadne z punktu widzenia prowadzonej przez wnioskodawcę działalności. Biorąc to pod uwagę organ podatkowy uznał, że przejazdy pracowników z miejsca garażowania samochodów służbowych do miejsca wykonywania obowiązków pracowniczych nie będą powodować powstania u pracowników przychodu ze stosunku pracy.

5. Wydatki na artykuły spożywcze, napoje, catering

Wydatki na artykuły spożywcze, napoje, drobne poczęstunki, catering czy usługi gastronomiczne ponoszone na rzecz pracowników mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 grudnia 2017 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.330.2017.2.BD.

Spółka nabywa artykuły spożywcze, takie jak herbata, kawa, cukier, mleko, woda, soki, drobne przekąski, np. ciasto, ciastka, słodycze, kanapki gotowe lub wykonane z zakupionych produktów spożywczych, pączki z okazji tłustego czwartku, owoce. Wymienione artykuły spożywcze są zużywane w trakcie spotkań służbowych pracowników (narady, konferencje, szkolenia oraz spotkania z kontrahentami w siedzibie firmy). Podczas dłuższych spotkań spółka zamawia catering lub usługę gastronomiczną dla pracowników. Ponadto artykuły, tj. woda, mleko, kawa, herbata, cukier są pozostawiane w pomieszczeniach spółki z przeznaczeniem do przygotowania zimnych i gorących napojów przez pracowników w godzinach pracy.

Czy wspomniane artykuły spożywcze, napoje, drobne poczęstunki, catering, usługa gastronomiczna nabywane przez spółkę na rzecz pracowników są jej kosztem uzyskania przychodów? Takie pytanie spółka zadała organowi podatkowemu. Zdaniem spółki wydatki na wymienione artykuły i usługi będą kosztem uzyskania przychodów.

Takie stanowisko spółki organ podatkowy uznał za prawidłowe. Przypomniat przy tym, że koszty ponoszone przez podatnika należy oceniać pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodów. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku musi mieć wpływ na powstanie, zwiększenie przychodu lub zabezpieczenie źródła przychodów. Wskazał również, że kosztami podatkowymi mogą być m.in. koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie), pod warunkiem że zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas,

gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty. Przy czym to obowiązkiem podatnika jako odnoszącego ewentualną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), zgodnie z art. 15 ust. 1 updop.

Organ podatkowy podkreślił, że wśród kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów są także tzw. koszty pracownicze, obejmujące m.in. świadczenia wypłacane na rzecz pracowników wraz z narzutami, wszelkiego rodzaju nagrody, premie i diety, ale również i inne wydatki ponoszone na rzecz pracowników, które w sposób pośredni wpływają na zwiększenie ich motywacji do pracy, poprawę jakości wykonywanej pracy oraz zdrowie i samopoczucie.

Tym samym wydatki ponoszone przez spółkę na artykuły spożywcze, napoje, drobne poczęstunki, catering, czy usługi gastronomiczne nabywane na rzecz pracowników mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Mają one bowiem na celu zwiększenie komfortu i usprawnienie pracy pracowników. Przesłanka celowości zawarta w art. 15 ust. 1 updop jest więc spełniona.

Także wydatki na nabycie artykułów spożywczych pozostawionych do spożycia pracownikom w czasie pracy mogą zostać uznane za tzw. koszty pracownicze. Mają one bowiem wpływ na stworzenie odpowiednich warunków do wykonywania obowiązków służbowych przez pracowników.

6. Sfinansowanie pracownikowi studiów podyplomowych

Poniesione przez pracodawcę wydatki na studia podyplomowe pracownika mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, jeżeli doksztalcenie to jest związane z zakresem obowiązków pracownika wynikającym ze stosunku pracy oraz charakterem działalności pracodawcy.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lutego 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.35.2018.1.DB.

Firma wnioskodawcy zajmuje się budową sieci i przyłączy gazowych, wodociągowych i kanalizacyjnych. W trakcie prowadzonych prac często dochodzi do zniszczeń na terenach zielonych. Właściciele tych terenów chcą, aby po przeprowadzonych pracach uszkodzone nasadzenia były odbudowane do stanu pierwotnego. To z kolei wiązało się z ponoszeniem kosztów w celu wykonania poprawek oraz robót dodatkowych. Aby tego uniknąć wnioskodawca zapisał pracownika (kierownika budowy) na studia podyplomowe w zakresie rolnictwa.

Wnioskodawca zwrócił się do organu podatkowego z zapytaniem, czy poniesione przez niego wydatki na studia podyplomowe pracownika stanowią koszt uzyskania przychodów? Według niego wspomniane wydatki mogą być takim kosztem.

Organ podatkowy przyznał rację wnioskodawcy. Stwierdził, że wydatki na podnoszenie kwalifikacji pracowniczych, aby mogły stanowić koszt uzyskania przychodu dla pracodawcy, muszą mieć ścisły związek z zakresem obowiązków pracownika wynikającym ze stosunku pracy oraz charakterem działalności pracodawcy. Wtedy bowiem wiedza zdobyta na koszt pracodawcy przynosi wymierne efekty pracodawcy. W konsekwencji organ uznał, że jeżeli wydatek poniesiony na kształcenie pracownika jest racjonalny i uzasadniony z punktu widze-

nia przewidywanych korzyści, jakie może osiągnąć z tego tytułu pracodawca, to wydatek taki może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. W rozpatrywanej sytuacji uznał, że wydatki poniesione w związku z podjęciem studiów podyplomowych przez kierownika budowy są związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez wnioskodawcę i mogą być uznane za koszt podatkowy.

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 12 550



PRENUMERATA 2018 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2018 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1781,25 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1482,75 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	710,25 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2018		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1482,75 zł	988,50 zł	494,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

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

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.