



www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.05.2018 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

9

NAJNOWSZE INTERPRETACJE W ZAKRESIE PIT I CIT

I. PRZYCHODY PODATKOWEstr. 3

1. Nieodpłatne usługi zarządzania świadczone przez członków zarządu na rzecz spółki..... str. 3
2. Moment powstania przychodu w razie otrzymania zadatku lub zaliczki na poczet wykonywanych usług str. 4
3. Użyczenie spółce cywilnej rzeczy lub praw przez członków rodziny wspólnika tej spółki..... str. 5
4. Część wynagrodzenia od usługobiorców stanowiąca zwrot wydatków niezaliczonych do kosztów str. 6
5. Przedawnienie zobowiązania z tytułu pożyczki zaciągniętej przez osobę prowadzącą działalność..... str. 7
6. Odpłatne zbycie udziałów w spółce kapitałowej str. 8
7. Świadczenie usług pośrednictwa handlowego..... str. 10
8. Wycofanie nieruchomości ze spółki jawnej i przekazanie jej wspólnikowi tej spółki str. 11
9. Prywatny najem lokali mieszkalnych na krótkie okresy..... str. 12
10. Ustalenie źródła przychodu z tytułu sprzedaży działki ogrodniczej..... str. 13

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW.....str. 14

1. Korzystanie z dwóch samochodów w jednoosobowej pozarolniczej działalności gospodarczej..... str. 14
2. Zakup kartonów sportowych dla pracowników..... str. 15
3. Wynajęcie przez przedsiębiorcę mieszkania w innej miejscowości niż ta, w której znajduje się siedziba jego firmy str. 16
4. Odpisy amortyzacyjne od składników majątku otrzymanych w darowiźnie str. 18
5. Wydatki na ulepszenie środków trwałych str. 19
6. Nakłady na lokal, którego przedsiębiorca nie jest właścicielem ani najemcą lub dzierżawcą str. 21
7. Moment zaliczenia do kosztów wydatków pracowniczych str. 23

8. Korekta kosztów z tytułu cen transferowych	str. 24
9. Odpisy amortyzacyjne od know-how nabytego od podmiotu powiązanego ...	str. 26

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKAstr. 28

1. Udostępnienie członkom zarządu mieszkania wynajętego przez spółkę	str. 28
2. Sfinansowanie studiów podyplomowych oraz konferencji i szkoleń osobie świadczącej usługi zarządzania.....	str. 29
3. Odszkodowanie wypłacone w związku ze zwolnieniami grupowymi	str. 31
4. Opodatkowanie cudzoziemców zatrudnionych przez rolnika na umowę zlecenia do prac sezonowych	str. 32
5. Zorganizowanie sprzedaży promocyjnej dla klientów	str. 34
6. Dofinansowanie z ZFŚS do pracowniczej wycieczki integracyjnej.....	str. 35
7. Zapłata przez pracodawcę za pracowników składek ZUS	str. 36
8. Świadczenia na rzecz firmowej drużyny sportowej	str. 38
9. Podatek u źródła od usług utrzymania oprogramowania	str. 39
10. Pobór zaliczki na podatek od kwoty z faktury wystawionej przez menedżera....	str. 41

IV. INNE ZAGADNIENIAstr. 43

1. Rozliczenia podatkowe po zmianie w trakcie roku struktury udziałów w spółce komandytowej.....	str. 43
2. Wydatek na zabudowę wnęki nie jest wydatkiem poniesionym na własne cele mieszkaniowe	str. 45
3. Wycena w remanencie początkowym towarów nabytych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej.....	str. 47
4. Wymiana pieca grzewczego w ramach ulgi rehabilitacyjnej.....	str. 48
5. Rozliczenie osoby samotnie wychowującej dzieci po zawarciu związku małżeńskiego.....	str. 49
6. Zastosowanie przepisów o cenach transferowych do wynagrodzenia otrzymanego z tytułu dobrowolnego umorzenia udziałów	str. 51



Aplikacja mobilna GOFIN NEWS

NOWOŚĆ !

Z dostępem do prenumerowanych tytułów Czasopism i Gazety wraz z codzienną porcją aktualności i porad dla Księgowych. Nie przeoczysz żadnej informacji !

**UWAGA ! PEŁNY dostęp dla Prenumeratorów
KOMPLETU PROMOCYJNEGO nr 1**

więcej informacji na news.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200; ost. zm. w Dz. U. z 2018 r. poz. 685) 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. 685) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY PODATKOWE

1. Nieodpłatne usługi zarządzania świadczone przez członków zarządu na rzecz spółki

Członkowie zarządu spółki będący równocześnie członkami zarządu jedyne go udziałowca tej spółki, pełnią swoje funkcje bez pobierania wynagrodzenia od spółki. Z osobami tymi spółka podpisała cywilnoprawne umowy o świadczenie usług zarządzania, które nie określają wynagrodzenia. Wynagrodzenie za czynności wykonywane na rzecz spółki zawarte jest w wynagrodzeniu za usługi zarządzania świadczone na rzecz spółki udziałowca. Czy w tej sytuacji w spółce powstanie przychód z tytułu nieodpłatnie otrzymanych świadczeń?

O d p o w i e d ź

W tej sytuacji po stronie spółki nie powstanie przychód z nieodpłatnych świadczeń.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) dla celów podatkowych za »świadczenia nieodpłatne« należy przyjmować te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika, mające konkretny wymiar finansowy. Tak więc, powstanie przychodu ze świadczeń nieodpłatnych należy rozważać zawsze wtedy, gdy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych otrzymuje bez obowiązku świadczenia wzajemnego rzeczy lub prawa, bądź inne świadczenia lub też możliwość korzystania z rzeczy lub praw. Cechą świadczenia nieodpłatnego jest to, aby otrzymujący takie świadczenie nie był zobowiązany do wykonania jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego. Oznacza to, że świadczenie uzyskane przez podatnika w sytuacji, gdy spełniający świadczenie uzyskuje albo ma uzyskać w przyszłości wzajemnie jakieś inne przysporzenie majątkowe, nie ma charakteru nieodpłatnego.

W ramach stosunków łączących spółkę kapitałową ze współnikami takiej spółki szczególną rolę odgrywają świadczenia wynikające z umowy spółki. Do takich świadczeń zaliczyć można m.in. obowiązek wniesienia wkładu na kapitał zakładowy spółki, obowiązek wnoszenia dopłat uchwalonych przez zgromadzenie współników, pełnienie funkcji w organach spółki, itp. W przypadku tego rodzaju świadczeń udziałowca na rzecz Spółki nie można uznać, że Spółka uzyskała nieodpłatne świadczenie, nawet jeżeli nie zostało określone z tego tytułu dodatkowe wynagrodzenie współnika.

(...) nieodpłatne pełnienie funkcji członków zarządu Spółki (Wnioskodawcy) przez osoby będące jednocześnie członkami zarządu udziałowca tej Spółki, nie skutkuje po stronie Wnioskodawcy powstaniem przychodu podatkowego z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nieodpłatne pełnienie funkcji członka zarządu Spółki (Wnioskodawcy) przez jej udziałowca nie stanowi bowiem świadczenia nieodpłatnego, ponieważ świadczeniodawca (tenże udziałowiec) uzyskuje lub uzyska w przyszłości od świadczeniobiorcy (Wnioskodawcy) świadczenie ekwiwalentne np. w postaci dywidendy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 marca 2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.64.2018.1.DP)

2. Moment powstania przychodu w razie otrzymania zadatku lub zaliczki na poczet wykonywanych usług

Spółka z o.o. od klientów pobiera zadatki i zaliczki na poczet usług, które wykonane będą za kilka lub kilkanaście miesięcy. Czy w momencie otrzymania tych środków pieniężnych w spółce powstaje przychód?

O d p o w i e d ź

Zadatki i zaliczki wpłacone na poczet usług nie są przychodem w momencie ich otrzymania.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) dla uznania, że dane przysporzenie majątkowe ma cechy przychodu podatkowego konieczne jest wykazanie, że owo przysporzenie ma charakter definitywny. Owa definitywność przychodu zakłada zaś jego bezzwrotność, trwałość i ostateczność, tak, że wpłacone środki pieniężne uznawane są za należne podmiotowi je otrzymującemu, który może nimi swobodnie dysponować. Cechy definitywności nie pozbawia przy tym fakt, że dana usługa czy też dostawa towarów zostaną wykonane w przyszłości. Kluczowe jest jedynie wskazanie, że dane przysporzenie w momencie otrzymania przez podatnika nie zostanie w przyszłości zwrócone.

Sensem zaś wyłączenia z art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT, jest niedopuszczenie do sytuacji, w ramach której dane przysporzenie majątkowe pozbawione cechy definitywności zostałoby uznane za przychód podatkowy. Przepis ten dotyczy bowiem tylko tych przysporzeń majątkowych, które nie stanowią przychodów podatkowych. W unormowaniu tym chodzi zatem o takie zdarzenia gospodarcze, co do których zapłata w momencie jej dokonywania nie jest ostateczna. Do czasu zatem wykonania usługi/dostawy towaru podatnik nie ma pewności, że dana należność ma charakter definitywny (bezzwrotny). W konsekwencji, zastosowanie powyższej normy do wskazanej powyżej sytuacji wydaje się być w pełni racjonalne i dające prawną podstawę do przesunięcia terminu rozpoznania przychodu podatkowego. (...)

Fakt, że dana wpłata stanowi zadek lub zaliczkę na poczet konkretnej dostawy towaru lub konkretnej usługi, która zostanie wykonana w przyszłości, musi wynikać z postanowień zawartej umowy i powinien znaleźć odzwierciedlenie w treści dokumentacji.

(...) brak ostateczności przysporzenia i tym samym możliwość odstąpienia od umowy połączonej z obowiązkiem zwrotu przysporzenia przed terminem wykonania usługi pozwa-

la Spółce otrzymującej takie przysporzenie zastosować normę z art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT.

Tym samym, wobec braku definitywności przysporzenia otrzymywanego przez dany podmiot, a co za tym idzie braku możliwości uznania, że na moment wpłaty mamy do czynienia z przychodem podatkowym w niniejszej sprawie uznać należy, iż otrzymywane przez Spółkę przysporzenie (tj. zadatki oraz zaliczki) niemające charakteru definitywnego nie będzie stanowiło w istocie przychodu podatkowego”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2018 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.117.2018.1.PC)

3. Użyczenie spółce cywilnej rzeczy lub praw przez członków rodziny wspólnika tej spółki

Teściowa oraz córka wspólniczki w spółce cywilnej mają zamiar przekazać tej spółce prawa do nieodpłatnego używania. Czy w tej sytuacji u wspomnianej wspólniczki powstanie przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia?

O d p o w i e d ź

U wspólniczki spółki cywilnej powstanie przychód, który będzie korzystał ze zwolnienia od podatku.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) spółka cywilna nie jest samodzielnym podmiotem prawa. Jest to umowa zawarta przez wspólników w celu dążenia do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego. Spółka cywilna nie posiada ani osobowości prawnej ani podmiotowości prawnej, czyli przyznanej przepisami prawa możliwości bycia stroną stosunków cywilnoprawnych, skutkiem tego nie ma możliwości nabywania praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu. Ponadto, spółka nie posiada odrębnego majątku, gdyż stanowi on majątek wspólników objęty współwłasnością łączną, co oznacza, że wspólnik nie może rozporządzać udziałem we własnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku. Spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a dochody tej spółki nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania. Opodatkowaniu podlegają natomiast dochody poszczególnych wspólników spółki cywilnej. (...)

(...) co do zasady skutkiem zawarcia umowy użyczenia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskanie przez biorącego w użyczenie przychodu w postaci nieodpłatnego świadczenia.

(...) w przedmiotowej sprawie nieodpłatne świadczenie nastąpi na rzecz wspólników, a nie spółki cywilnej. Jak już wcześniej wskazano spółka cywilna nie posiada osobowości ani podmiotowości prawnej. Jest formą umowy zawartą przez wspólników i nie stanowi odrębnego od wspólników podmiotu w stosunkach prawno-gospodarczych. W przypadku spółki cywilnej to wspólnicy są podmiotami praw i obowiązków. W związku z tym, w sytuacji użyczenia spółce cywilnej rzeczy lub praw do nieodpłatnego używania przez teściową oraz córkę Wnioskodawczyni, to Wnioskodawczyni jako wspólnik tej spółki uzyska przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń, proporcjonalnie do posiadanego przez nią prawa udziału w zysku.

Przychód ten zwolniony będzie jednak od podatku dochodowego od osób fizycznych, z uwagi na to, że umowa użyczenia ma zostać zawarta pomiędzy osobami zaliczanymi do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn i w związku z tym objęta jest dyspozycją art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.97.2018.2.DB)

4. Część wynagrodzenia od usługobiorców stanowiąca zwrot wydatków niezaliczonych do kosztów

Wynagrodzenie od usługobiorców skalkulowane jest w ten sposób, że składają się na nie wszystkie koszty poniesione w związku z wykonywanymi na ich rzecz usługami oraz dodatkowa kwota stanowiąca iloczyn rynkowej marży (narzutu) i łącznej kwoty poniesionych kosztów. W związku ze świadczonymi usługami spółka ponosi także wydatki wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Są to np. wpłaty na rzecz PFRON, wydatki na reprezentację, wydatki związane z używaniem samochodów osobowych przekraczające limit „kilometrówki”. Czy część wynagrodzenia otrzymywanego od usługobiorców, która stanowi zwrot wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów jest przychodem spółki?

O d p w i e d ź

Część wynagrodzenia otrzymywanego od usługobiorców, która stanowi zwrot wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, jest przychodem spółki.

Z u z a s a d n i e n i a

„Zarówno w orzecznictwie, doktrynie, jak również w piśmiennictwie, prezentowany jest pogląd, że aby dany wydatek mógł być zaliczony do kategorii »innych wydatków« wymienionych w art. 12 ust. 4 pkt 6a updop, muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wydatek nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów,*
- wydatek został wcześniej przez podatnika poniesiony, a następnie zwrócony podatnikowi.*

W związku z powyższym należy stwierdzić, że wydatek poniesiony jest odpowiednikiem wydatku zwróconego. Tak więc »wydatek zwrócony« to ten sam, a nie taki sam wydatek, który został poniesiony. Zwróconym innym wydatkiem nie jest bowiem uzyskana przez podatnika kwota, która tylko odpowiada wartości poniesionego wydatku, lecz nie stanowi jego zwrotu.

Wpłaty na PFRON, wydatki na reprezentację oraz inne wydatki niemogące stanowić kosztów uzyskania przychodów (na podstawie art. 16 ust. 1 updop) są powiązane z samym już faktem działalności przez Wnioskodawcę i nie ma znaczenia, na rzecz kogo świadczy on usługi oraz w jaki sposób kalkulowane jest należne Spółce wynagrodzenie z tego tytułu.

W ocenie tuż. organu wynagrodzenia otrzymywanego przez Wnioskodawcę od innego podmiotu nie można uznać za zwrot wydatków. Kwota pieniężna otrzymywana przez Wnioskodawcę stanowi wynagrodzenie za świadczone na rzecz innego podmiotu usługi, a nie – jak twierdzi Spółka – zwrot poniesionych wydatków. Kwota wynagrodzenia stanowi,

na podstawie art. 12 ust. 3 updop, w całości przychód należny z tytułu świadczenia przez Wnioskodawcę usług w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i nie może być traktowana jako »wydatek zwrócony«, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 6a ww. ustawy, nawet w sytuacji, gdy zostało ono skalkulowane w oparciu o koszty, które w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mogą być zaliczone do kosztów podatkowych. Stąd w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 6a updop, a otrzymywane od usługobiorcy wynagrodzenie (w całości, włączając więc także wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów) stanowi przychód podatkowy na podstawie art. 12 ust. 3 updop”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.11.2018.1.SO)

5. Przedawnienie zobowiązania z tytułu pożyczki zaciągniętej przez osobę prowadzącą działalność

Przedsiębiorca zaciągnął pożyczkę na cele prowadzonej działalności gospodarczej, która uległa przedawnieniu. Czy przedawnienie zobowiązania skutkuje powstaniem przychodu?

O d p o w i e d ź

Przedawnienie zobowiązania z tytułu pożyczki skutkuje u pożyczkobiorcy powstaniem przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych otrzymanie pożyczki i jej spłata na warunkach przewidzianych w umowie pożyczki są obojętne (neutralne) podatkowo z uwagi na zwrotny charakter środków pożyczki. Przychód po stronie pożyczkobiorcy pojawia się jednak w sytuacjach, w których pożyczka traci swój zwrotny charakter i staje się trwałym (definitywnym) przysporzeniem majątkowym pożyczkobiorcy. W takich przypadkach dłużnik osiąga bowiem konkretne przysporzenie majątkowe.

Przedawnienie zobowiązania jest zdarzeniem prawnym, powodującym określone skutki w zakresie możliwości dochodzenia zobowiązań. Zgodnie z art. 117 § 2 zdanie pierwsze ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r. poz. 459, z późn. zm.) po upływie terminu przedawnienia ten, przeciwko komu przysługuje roszczenie, może uchylić się od jego zaspokojenia, chyba że zrzeka się korzystania z zarzutu przedawnienia. Zobowiązanie przedawnione przekształca się w tzw. zobowiązanie naturalne. Nie może ono być wyegzekwowane pod przymusem ani też zasądzone przez sąd powszechny, jeżeli dłużnik powoła się na upływ terminu przedawnienia.

Nie ulega wątpliwości, że gdy występuje niemożność przymusowego wyegzekwowania zobowiązania mimo braku jego faktycznego wykonania, dłużnik uzyskuje pewną korzyść majątkową, przejawiającą się w tym, że nie musi realnie wykonać zobowiązania. Zasadnicze znaczenie ma bowiem, że w następstwie przedawnienia dłużnik zostaje zwolniony z obowiązku spłaty zadłużenia (ustaje obowiązek spełnienia świadczenia). Skutki finansowe przedawnienia zobowiązania z tytułu pożyczki dla pożyczkobiorcy oraz pożyczkodawcy są zatem analogiczne jak przy jej umorzeniu. Pożyczkobiorca kosztem pożyczkodawcy osiąga realne

przysporzenie majątkowe, a więc uzyskuje przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przychodowy charakter przedawnienia zobowiązania został bezpośrednio wskazany przez ustawodawcę w (...) art. 14 ust. 2 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten odnosi się do przychodów ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza (a więc ma zastosowanie w omawianej sytuacji faktycznej). Jego treść potwierdza, że na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych ustawodawca traktuje zarówno przedawnienie, jak i umorzenie zobowiązania (niezależnie od odrębności tych instytucji) jako sytuacje skutkujące powstaniem przychodu. Co więcej, przychód z przedawnienia zobowiązania oraz przychód z umorzenia zobowiązania stanowią odrębne kategorie przychodu – w szczególności nie są przychodami z nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu omawianej ustawy.

Przychód podatkowy z tytułu przedawnionego zobowiązania powstaje w momencie upływu terminu przedawnienia. Stosownie do art. 118 Kodeksu cywilnego, jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej, termin przedawnienia wynosi lat dziesięć, a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – trzy lata. Co do zasady bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne (art. 120 § 1 Kodeksu cywilnego). Ustawa przewiduje przy tym okoliczności skutkujące przerwaniem biegu przedawnienia (art. 123 § 1 Kodeksu cywilnego).

Odnosząc powyższe do opisanego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że przedawnienie zobowiązania Wnioskodawcy z tytułu umowy pożyczki zawartej na cele związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą spowodowało powstanie po Jego stronie przychodu podatkowego (art. 14 ust. 2 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Przychód ten powstał w dacie przedawnienia zobowiązania”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.132.2018.1.MR)

6. Odpłatne zbycie udziałów w spółce kapitałowej

Podatnik posiada 100% udziałów w spółce z o.o., w której pełni funkcję prezesa. Udziały w spółce objęte zostały za wkład pieniężny. W jaki sposób należy opodatkować sprzedaż tych udziałów?

O d p w i e d ź

Odpłatne zbycie udziałów w spółce z o.o. spowoduje powstanie przychodu z kapitałów pieniężnych. Opodatkowaniu podlegał będzie dochód ustalony zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 4 updof. Podatek wyniesie 19% tego dochodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„W myśl art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT, jednym ze źródeł przychodów są między innymi kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c.

Stosownie natomiast do treści art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) wyżej wymienionej ustawy, za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się przychody z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych. (...)

Zgodnie z art. 17 ust. 2 ustawy o PIT, przy ustalaniu wartości przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 4 lit. c, pkt 6, 7 i 10, stosuje się odpowiednio przepisy art. 19.

Przepis art. 19 ust. 1 ww. ustawy stanowi, że przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Zauważyć należy, że ustawodawca w art. 17 ust. 2 ustawy o PIT wskazał, że art. 19 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu przychodów, o których mowa m.in. w art. 17 ust. 1 pkt 6, czyli m.in. przychodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną. Termin »zbycie udziałów« w swoim zakresie pojęciowym mieści zarówno sprzedaż udziałów jak również odpłatne zbycie udziałów na rzecz spółki w celu ich umorzenia. A skoro przepis ten posługuje się pojęciem »odpłatnego zbycia«, oznacza to, że w przypadku każdego odpłatnego zbycia udziałów w spółce mającej osobowość prawną należy stosować odpowiednio art. 19 ww. ustawy.

Zasady opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia udziałów, należy ustalić zgodnie z art. 30b ust. 1 ustawy o PIT, zgodnie z którym od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.

W myśl art. 30b ust. 2 pkt 4 ww. ustawy, dochodem z tytułu odpłatnego zbycia udziałów jest różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia udziałów a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f oraz art. 23 ust. 1 pkt 38 i 38c tej ustawy, osiągnięta w roku podatkowym.

Należy w tym miejscu wskazać, że koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów ustala się zależnie od sposobu, w jaki doszło do objęcia lub nabycia zbywanych udziałów. (...)

(...) przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia udziałów, objętych za wkład pieniężny należy odwołać się do art. 23 ust. 1 pkt 38 ww. ustawy, zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e. (...)

Podsumowując należy stwierdzić, że dochód z odpłatnego zbycia udziałów, Wnioskodawca powinien ustalić zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT, jako różnicę pomiędzy przychodem otrzymanym ze zbycia udziałów (ceną określoną w umowie zbycia) a wydatkami poniesionymi na ich objęcie. Jako, że przychód uzyskany przez Wnioskodawcę jest przychodem z kapitałów pieniężnych, przy ustalaniu jego wartości ewentualne zastosowanie mogą znaleźć uregulowania zawarte w art. 19 ww. ustawy, co wynika wprost z art. 17 ust. 2 tej ustawy. Koszty uzyskania przychodów natomiast powinny zostać ustalone na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2018 r., nr 0113-KDIP2-3.4011.87.2018.DS)

7. Świadczenie usług pośrednictwa handlowego

Podatniczka zamierza prowadzić działalność gospodarczą w modelu logistycznym dropshipping. Będzie ona polegać na przeniesieniu procesu wysyłki towaru na dostawcę w formie pośrednictwa handlowego poprzez aukcje internetowe. Podatniczka będzie prowadziła podatkową księgę przychodów i rozchodów. Czy przychodem będzie uzyskana od klientów prowizja (marża)? Na podstawie jakich dokumentów ujmować w księdze przychód? Kiedy przychód ten powstanie?

O d p o w i e d ź

Przychodem z omawianej działalności gospodarczej będzie wartość prowizji (marża). Podstawą zapisu w księdze będą prowadzone przez podatniczkę ewidencje zawierające zestawienie dokonywanych transakcji wraz z rachunkami za pośrednictwo handlowe. Przychód powstanie w dacie wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy podatniczki.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) jeżeli w istocie Wnioskodawczyni w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie jedynie pośredniczyć w sprzedaży towarów handlowych, (a więc nie będzie dokonywać ich zakupu, ani nie stanie się ich właścicielem), to przychód uzyskany z tego tytułu będzie stanowić wartość prowizji (marża), czyli różnica pomiędzy kwotą przelaną na konto bankowe Wnioskodawczyni od klienta, a kwotą przekazaną przez nią do dostawcy (właściciela towaru) tytułem poszczególnych transakcji.

(...) prowadzone przez Wnioskodawczynię ewidencje, zawierające zestawienie dokonywanych transakcji, wraz z rachunkami za pośrednictwo handlowe, opiewające na kwotę w wysokości marży, jaką Wnioskodawczyni uzyska od klienta, będą mogły stanowić dowód księgowy, jako podstawę zapisu w księdze przychodów i rozchodów.

Odnosząc się do kwestii określenia momentu powstania przychodu należy wskazać co następuje.

Na mocy art. 14 ust. 1c ww. ustawy (ustawy o PIT – przyp. autora), za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 1e, 1h-1j i 1n-1p, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę określającą moment powstania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tą zasadą, datą powstania przychodu jest dzień wydania towaru lub wykonania usługi. W ten sposób moment powstania przychodu wyznacza się jednak jedynie wówczas, gdy do wydania towaru lub wykonania usługi dochodzi przed wystawieniem dokumentującej dane zdarzenie faktury lub uregulowaniem należności za towar lub usługę. Gdy bowiem wystawienie faktury lub zapłata należności za towar bądź wykonanie usługi następuje przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, wówczas przychód na potrzeby podatku dochodowego powstaje w dacie tego zdarzenia, które miało miejsce najwcześniej. Przychód generuje zatem to zdarzenie, które wystąpi jako pierwsze.

Zgodnie z powyższym, za datę powstania przychodu z tytułu świadczenia usług pośrednictwa handlowego w oparciu o model dropshippingu należy uznać dzień wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy Wnioskodawczyni (dzień uregulowania należności), a nie dzień przekazania tych środków (po wcześniejszym potrąceniu prowizji) na konto dostawcy, ponieważ zdarzenie to ma miejsce przed wykonaniem usługi”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.96.2018.1.DB)

8. Wycofanie nieruchomości ze spółki jawnej i przekazanie jej wspólnikowi tej spółki

Wspólnicy spółki jawnej zamierzają wycofać nieruchomość z ewidencji środków trwałych. Czynność ta zostanie udokumentowana uchwałą wspólników, fakturą wewnętrzną oraz aktem notarialnym. Nieruchomość zostanie przekazana do majątku jednego ze wspólników, który stanie się jedynym właścicielem nieruchomości. Wycofanie nie będzie dokonywane odpłatnie ani w ramach wypłaty z zysku. Czy w tej sytuacji u wspólnika otrzymującego nieruchomość powstanie zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

Wycofanie nieruchomości ze spółki jawnej i nieodpłatne przekazanie jej na potrzeby prywatne wspólnika będzie dla niego neutralne podatkowo.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) przychodami z działalności gospodarczej są zarówno przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku używanych aktualnie w działalności (z wyjątkiem nieruchomości mieszkalnych wymienionych w art. 14 ust. 2c ww. ustawy [ustawy o PIT- przyp. autora]), jak i przychody uzyskane ze sprzedaży tych składników majątku, które zostały wycofane z działalności a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat.

Odpłatne zbycie oznacza przeniesienie własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. W przypadku nieodpłatnego przekazania nieruchomości na cele osobiste wspólników spółek osobowych mamy niewątpliwie do czynienia ze zbyciem ww. składnika majątku. W wyniku tej czynności dojdzie bowiem do przeniesienia prawa własności nieruchomości ze spółki osobowej na wspólników. Zbycie to nie będzie miało jednak dla tej spółki charakteru odpłatnego, ponieważ w zamian za przeniesienie prawa własności ww. składnika majątku z majątku spółki osobowej do majątku prywatnego jej wspólników, spółka ta nie uzyska żadnych korzyści majątkowych.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że czynność wycofania nieruchomości z działalności gospodarczej i nieodpłatnego przekazania jej na potrzeby prywatne (osobiste), nie będzie rodziła dla Wnioskodawcy, jako wspólnika spółki jawnej, skutków podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.59.2018.1.WS)

9. Prywatny najem lokali mieszkalnych na krótkie okresy

Podatniczka w ramach prywatnego najmu oddaje w najem lokale mieszkalne. Dotychczas przychody z tytułu najmu opodatkowywała ryczałtem. Do tej pory wszystkie umowy najmu były długoterminowe. Podatniczka planuje wynajmować lokale również na krótkie okresy. Przychody z najmu nie są i nie będą jej głównym źródłem utrzymania. Najem nie jest i nie będzie wykonywany w sposób ciągły, zorganizowany i profesjonalny. Czy przychody z prywatnego najmu na krótki okres nadal mogą być opodatkowane ryczałtem?

O d p w i e d ź

Przychody z prywatnego najmu na krótki okres mogą być opodatkowane ryczałtem.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) decydujące znaczenie dla zakwalifikowania przychodów z najmu nieruchomości do właściwego źródła ma przede wszystkim to, czy najem spełnia przesłanki uznania za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie przekonanie i wybór podatnika w zakresie właściwej jego zdaniem kwalifikacji osiąganych przez niego przychodów, do określonego źródła przychodów.

Odnosząc powyższe uregulowania prawne do rozpatrywanej sprawy, stwierdzić należy, że niewątpliwie prowadzony najem będzie miał zarobkowy charakter, czyli nastawiony będzie na osiągnięcie zysku (dochodu) w postaci czynszu. Nie stanowi to jednak wystarczającej, samodzielnej przesłanki do zakwalifikowania przychodów uzyskiwanych z tego tytułu do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, jeżeli nie są spełnione pozostałe przesłanki działalności gospodarczej wskazane w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie wskazać należy, że również ilość wynajmowanych lokali nie jest przesłanką bezwzględnie przesądzającą o kwalifikacji uzyskiwanych przychodów z najmu do określonego źródła przychodu. Ustawodawca w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wskazał bowiem, aby były to jedyne i ostateczne przesłanki, które determinują kwalifikację tego rodzaju przysporzeń majątkowych do określonego źródła przychodów. Decydujące znaczenie mają bowiem wszystkie okoliczności faktyczne danej sprawy.

Mając na uwadze powołane wyżej przepisy oraz opierając się na przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, należy wskazać, że skoro Wnioskodawczyni nie prowadzi i nie zamierza prowadzić działalności gospodarczej w zakresie najmu, lokale nie zostaną wprowadzone do ewidencji środków trwałych, a wynajem lokali nie będzie prowadzony w sposób zorganizowany i ciągły, to najem ten nie będzie realizowany w sposób, który wskazuje na spełnienie wszystkich przesłanek prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej wymienionych w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (nie będzie nosił znamion działalności gospodarczej).

W przedstawionych okolicznościach najem lokali mieszkalnych, który Wnioskodawczyni prowadzi i będzie prowadziła, należy zakwalifikować do źródła, określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jako tzw. najem prywatny. Jednocześnie przychody uzyskiwane z tego najmu będą mogły podlegać opodatkowaniu – zgodnie z wolą Wnioskodawczyni – na zasadach określonych w art. 2 ust. 1a oraz art. 6 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąga-

nych przez osoby fizyczne. Przy czym warunkiem zastosowania tej formy opodatkowania jest złożenie w ustawowym terminie oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.121.2018.3.AK)

10. Ustalenie źródła przychodu z tytułu sprzedaży działki ogrodniczej

W 2013 r. podatniczka wraz z mężem nabyła od Polskiego Związku Działkowców Rodzinny Ogród Działkowy prawo do użytkowania działki. W lipcu 2016 r. prawo to zostało przez nich zbyte. Otrzymane z tego tytułu wynagrodzenie wykazano w zeznaniu podatkowym za 2016 r. jako przychód z innych źródeł. W trakcie użytkowania działki została wyremontowana altana (ostatnie prace wykonano zimą 2015 r.) i dokonano nowych nasadzeń (ostatnich nasadzeń dokonano w 2015 r.). Czy przychód ze sprzedaży nasadzeń oraz altany należało wykazać w zeznaniu za 2016 r.?

O d p o w i e d ź

Otrzymane przez podatniczkę i jej męża wynagrodzenie za zbycie nasadzeń oraz altany nie jest ich przychodem. Tym samym wspomnianego wynagrodzenia nie należało wykazywać w zeznaniu podatkowym za 2016 r.

Z u z a s a d n i e n i a

„Rodzinne ogrody działkowe zakładane są na gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Polskiego Związku Działkowców. Nie stanowią one własności użytkownika działki. Zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali* ustawa o rodzinnych ogrodach działkowych ma pierwszeństwo przed zastosowaniem przepisów Kodeksu cywilnego. Zatem użytkownik jest właścicielem rzeczy znajdujących się na terenie ogrodu działkowego. Za takim rozumieniem przepisu art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i celowościowa oraz funkcjonalna. Ustawodawca wyraźnie rozgraniczył prawo do działki i jego charakter od prawa własności nasadzeń, obiektów i urządzeń wykonanych lub nabytych ze środków finansowych działkowca. Dodatkowo można zauważyć, że zgodnie z art. 42 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych, w przypadku przeniesienia praw do działki działkowcowi przysługuje wynagrodzenie za znajdujące się na działce nasadzenia, urządzenia i obiekty stanowiące jego własność. Należy zatem uznać, że działkowcowi nie przysługuje wynagrodzenie za przeniesienie »samego« prawa do korzystania z działki, bez nasadzeń, urządzeń i obiektów.

Ponadto należy zauważyć, że zgodnie z brzmieniem (...) art. 45 Kodeksu cywilnego rzeczami są tylko przedmioty materialne. W rezultacie rzeczami w rozumieniu prawa cywilnego są materialne części przyrody w stanie pierwotnym lub przetworzonym, na tyle wyodrębnione (w sposób naturalny lub sztuczny), że w stosunkach społeczno-gospodarczych mogą być traktowane jako dobra samoistne. Omawiane nasadzenia, obiekty i urządzenia spełniają definicję rzeczy zawartą w art. 45 Kodeksu cywilnego.

Biorąc pod uwagę powołane powyżej przepisy prawa oraz przedstawiony stan faktyczny należy stwierdzić, że z tytułu przeniesienia własności altany i nasadzeń, będących na gruncie Rodzinnych Ogródków Działkowych, po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło ich nabycie, nie dojdzie do powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Należy także podkreślić, że przeniesienie własności altany i nasadzeń, będących na gruncie Rodzinnych Ogródków Działkowych przez Wnioskodawczynię należy kwalifikować do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli do przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy. Jednak z uwagi na fakt, że przeniesienie własności altany i nasadzeń – jak wskazała Wnioskodawczyni – nastąpiło po upływie ustawowego okresu, tj. po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło ich nabycie, obowiązek podatkowy nie powstanie.

Tym samym w przedstawionym stanie faktycznym wynagrodzenie otrzymane za przeniesienie praw własności (zbycie) nasadzeń oraz altany nie będzie opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że sytuacja przedstawiona we wniosku upoważnia Wnioskodawczynię do dokonania korekty sporządzonego za 2016 r. zeznania podatkowego”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.73.2018.2.KP)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Korzystanie z dwóch samochodów w jednoosobowej pozarolniczej działalności gospodarczej

Podatniczka prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. W jej ramach świadczy usługi pielęgniarskie w szpitalach odległych od siedziby jej firmy. Wiąże się to z licznymi dojazdami. Od kwietnia 2016 r. posiada auto (S... V...) zakupione w salonie w formie leasingu stanowiące środek trwały. Od stycznia 2018 r. na stan środków trwałych wprowadziła kolejne auto (C...) zakupione wcześniej przez jej małżonka. Między małżonkami istnieje wspólność majątkowa. Czy do kosztów uzyskania przychodów podatniczka może zaliczyć wydatki związane z eksploatacją drugiego samochodu?

O d p o w i e d ź

Podatniczka prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki związane z eksploatacją drugiego samochodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„Przy kwalifikowaniu poniesionych wydatków, należy wziąć pod uwagę ich celowość oraz potencjalną możliwość przyczynienia się wydatku do osiągnięcia przychodu, a także racjo-

nalność wydatków, to znaczy ich adekwatność do rzeczywistych potrzeb i zakresu prowadzonej działalności oraz konieczność ich poniesienia dla osiągnięcia przychodu.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie ograniczają możliwości wykorzystywania na potrzeby działalności gospodarczej różnych środków transportu, w tym także samochodów osobowych oraz ilości tych środków transportu. Warunkiem koniecznym dla uznania wydatków poniesionych na nabycie określonego składnika majątku, w tym przypadku samochodu osobowego lub motocykla, za koszt uzyskania przychodu jest ich wykorzystywanie na potrzeby i w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Podkreślenia wymaga fakt, że wykazanie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wykorzystywaniem środka transportu, a osiągniętym przychodem spoczywa na podatniku. To on bowiem osiągać będzie korzyści polegające na możliwości zaliczenia wydatków poniesionych na nabycie środków transportu i ich eksploatację do kosztów uzyskania przychodu i tym samym obniżeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. (...)

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz obowiązujące uregulowania prawne stwierdzić należy, że Wnioskodawczyni będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej wydatki związane z eksploatacją drugiego środka trwałego, tj. samochodu C....

Dodatkowo wskazać należy, że po ujęciu ww. samochodu w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, kosztami uzyskania przychodów będą odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej ww. środka trwałego w prowadzonej działalności gospodarczej do wysokości określonej w art. 23 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych".

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0113-KDIP.T3.4011.99.2018.2.KC)

2. Zakup karnetów sportowych dla pracowników

Spółka w ramach zapłatowych składników wynagrodzenia zamierza wprowadzić karnety sportowe dla pracowników. Jest to wynikiem troski o zdrowie pracowników i ma na celu stworzenie w miejscu pracy dobrej atmosfery, a także zacieśnienie więzi pomiędzy pracownikami i spółką. Zakup karnetów będzie sfinansowany ze środków obrotowych. Czy poniesiony na ten cel wydatek będzie stanowił koszt uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Sfinansowany ze środków obrotowych wydatek na zakup karnetów sportowych dla pracowników będzie kosztem uzyskania przychodów.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów nie jest konieczne w każdym przypadku wykazanie między nim a przychodem bezpośredniego związku. Należy zaznaczyć, że kosztami uzyskania przychodów są wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym również w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. Wobec powyższego, kosztami będą również koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, jeżeli zostanie wy-

kazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Należy przy tym zauważyć, że definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wskazać również należy, że to na podatniku, jako podmiocie odnoszącym ewidentne korzyści z zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów (zmniejszenie podstawy opodatkowania), spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek stanowi koszt podatkowy. Na podstawie prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń musi wynikać ponad wszelką wątpliwość, że dany wydatek jest celowy i racjonalnie uzasadniony.

Innymi słowy oznacza to, że dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a powstaniem, zwiększeniem bądź też możliwością powstania przychodu istnieje związek przyczynowy.

W tym miejscu należy zauważyć, że kosztami podatkowymi są m.in. tzw. koszty pracownicze, które oprócz wynagrodzenia zasadniczego mogą również obejmować inne wydatki ponoszone na rzecz pracowników np. w postaci zakupu kartonów sportowych. Świadczenie to bowiem jest związane ze stosunkiem pracy łączącym pracownika z pracodawcą.

W każdej sytuacji jednakże trzeba sprawdzić, jaki jest cel poniesionego wydatku. Nie ulega wątpliwości, że wydatki poniesione przez Spółkę na dostęp do korzystania z usług sportowo – rekreacyjnych poprzez zapewnienie pracownikom wstępu na obiekty sportowe i rekreacyjne w ramach kart „M” będą wynikały z troski o zdrowie pracowników. W istocie wpłynie to nie tylko na poprawę ich zdrowia, ale także na efektywność i jakość wykonywanej pracy. Ponadto, korzystanie przez pracowników z tego typu świadczeń służyć będzie integracji i poprawie komunikacji między pracownikami, zintegrowaniu pracowników z pracodawcą, co w konsekwencji może przełożyć się na wysokość osiąganych przez Spółkę przychodów. Należy więc uznać, że zachodzą przesłanki uprawniające do zaliczenia przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Reasumując, zakup kart na siłownię oraz inne formy wypoczynku ruchowego tzw. „M” w części finansowanej przez zakład pracy ze środków obrotowych Spółki spełnia warunki umożliwiające zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wynikające z art. 15 ust. 1 updop, nie podlegając jednocześnie wyłączeniu na podstawie art. 16 ust. 1. Stwierdzić zatem należy, że wydatek ten stanowi koszt uzyskania przychodów Spółki”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2018 r., nr 0111-KDIB2-3.4010.6.2018.1.PB)

3. Wynajęcie przez przedsiębiorcę mieszkania w innej miejscowości niż ta, w której znajduje się siedziba jego firmy

Podatnik założył jednoosobową działalność gospodarczą jako doradca. Siedziba klienta, dla którego ma świadczyć usługi, znajduje się w znacznej odległości od siedziby podatnika. W związku z tym wynajął on mieszkanie w mieście będącym siedzibą klienta. Czy wydatki na wynajem stanowią koszty uzyskania przychodu?

O d p o w i e d ź

W tym przypadku wydatki na wynajem mieszkania dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej stanowią koszt uzyskania przychodów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Aby wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu winien (...) spełniać łącznie następujące warunki:

- pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,
- nie znajdować się na liście kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- być właściwie udokumentowany.

Do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej spełniających powyższe kryteria nie można jednak zaliczyć wydatków osobistych osoby prowadzącej działalność gospodarczą.

Podkreślenia wymaga, że o tym co jest celowe i potrzebne, czyli racjonalnie uzasadnione w prowadzonej działalności decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy. Na podatniku spoczywa zatem obowiązek wykazania, że dany wydatek spełnia ustawowe kryteria uznania go za koszt uzyskania przychodu, tj. w szczególności obowiązek wykazania związku kosztów z działalnością gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii. (...)

Mając powyższe na względzie stwierdzić należy, że do wydatków na wynajem mieszkania dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej znajdują zastosowanie postanowienia art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Skoro zatem w niniejszej sprawie wydatki z tego tytułu spełniają kryterium celowości, o którym mowa w tym przepisie, to mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Należy jednak zwrócić uwagę na konieczność właściwego udokumentowania wskazanych we wniosku wydatków. Zaznaczyć bowiem należy, że zgromadzone dowody nie mogą się ograniczać wyłącznie do faktur lub rachunków wystawionych przez właściciela przedmiotowego mieszkania, stwierdzających jedynie wysokość poniesionych przez niego wydatków z tytułu wynajmu tego mieszkania.

Niezbędnym jest bowiem posiadanie dowodów, świadczących o wykonanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usługach wymagających pobytu w miejscowości, w której Wnioskodawca wynajął mieszkanie, umożliwiających w sposób bezsporny ustalenie związku przyczynowo-skutkowego poniesionych wydatków z uzyskanymi przychodami, a ponadto potwierdzających racjonalność poniesionych wydatków.

Reasumując, stwierdzić należy, że jeżeli poniesione wydatki będą spełniać wszystkie wymienione powyżej warunki, to będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Przy tym, obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz okoliczności, że ich ponie-

sienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów (lub na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów) obciąża Wnioskodawcę”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.146.2018.1.AK)

4. Odpisy amortyzacyjne od składników majątku otrzymanych w darowiźnie

W 2016 r. ojciec dokonał darowizny przedsiębiorstwa na rzecz swojego syna. Darowizna ta była zwolniona od podatku od spadków i darowizn. Syn na zasadach kontynuacji dokonywał do końca 2017 r. odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w skład darowanego przedsiębiorstwa. Odpisy te stanowiły koszt podatkowy. Czy w 2018 r. syn nadal może wspomniane odpisy amortyzacyjne zaliczać do kosztów uzyskania przychodów?

O d p w i e d ź

W 2018 r. syn nie może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych naliczonych od składników majątku otrzymanych w darowiźnie korzystających ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) należy podkreślić istotną zmianę stanu prawnego, która nastąpiła z dniem 1 stycznia 2018 r. Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2017 r. odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych mogły być zaliczane przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem ich nabycia w drodze spadku lub darowizny. Ustawodawca wyłączył zatem w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w sytuacji, kiedy to nabycie korzystało ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

(...) Wnioskodawca począwszy od dnia 1 stycznia 2018 r. nie ma prawa do zaliczenia odpisów amortyzacyjnych od nabytych w drodze darowizny środków trwałych do kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym, że jak wskazano we wniosku darowizna przedsiębiorstwa korzystała ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, spełniona została negatywna przesłanka, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wyłączająca możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, jeżeli to nabycie korzystało ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

W przedmiotowej sprawie nie ma znaczenia, że Wnioskodawca na zasadach kontynuacji dokonywał odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w skład darowanego przedsiębiorstwa i zaliczał je do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z obowiązującym wcześniej stanem prawnym, tj. do dnia 31 grudnia 2017 r. Od dnia 1 stycznia 2018 r. nie jest to już możliwe, brak jest bo-

wiem wśród przepisów przejściowych ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne przepisów wyłączających w takich przypadkach stosowanie znowelizowanego art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Końcowo należy jednak dodać, iż zgodnie z komunikatem z dnia 7 listopada 2017 r. opublikowanym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Rozwoju ponownie analizując projekt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, uzgodniły, »że amortyzacja dziedziczonego majątku powinna odbywać się na dotychczasowych zasadach. W odniesieniu do darowizn zaproponowane zostanie rozwiązanie, które umożliwi kontynuację amortyzacji. Zmiany odpowiadają na postulaty zgłaszane przez środowiska firm rodzinnych«. W dniu 22 lutego 2018 r. wpłynął do Sejmu rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Projekt dotyczy zgodnie z uzasadnieniem – złagodzenia rozwiązań dotyczących środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku lub darowizny. Zgodnie z tym projektem dodawany ust. 9 w art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu: »9. Przepisu ust. 1 pkt 45a lit. a nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 i nie stosuje się art. 22g ust. 15«, pozwoli na zaliczenie do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, zwolnionych od podatku od spadków i darowizn, w przypadku gdy środki te wykorzystywane przez darczyńcę były przez niego amortyzowane. Oznacza to, że obdarowany przyjmie je w wartości określonej przez darczyńcę (kontynuacja). Kontynuując amortyzację tych składników, uwzględni też wysokość dokonanych już przez darczyńcę odpisów oraz przyjętą metodę amortyzacji.

Zgodnie z projektem dodany ust. 9 w art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie miał zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Ze względu jednak na to, że na dzień wydania niniejszej interpretacji, planowana nowelizacja nie została uchwalona, przepisy, które mają zostać nią wprowadzone nie mogą stanowić przedmiotu niniejszej interpretacji, a ich przedstawienie ma charakter informacyjny».

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.36.2018.1.DB)

5. Wydatki na ulepszenie środków trwałych

Spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej posiadają środki trwałe, które zostały przyjęte do użytkowania do dnia 31 grudnia 2017 r. Niektóre z nich będą ulepszone po dniu 1 stycznia 2018 r., w wyniku czego nastąpi wzrost ich wartości użytkowej. Wartość wydatków poniesionych na ulepszenie poszczególnego środka trwałego przekroczy 3.500 zł, ale nie przekroczy 10.000 zł w roku podatkowym. Czy wspomniane wydatki ulepszeniowe można zaliczyć do kosztów podatkowych jednorazowo?

O d p o w i e d ź

Poniesionych w 2018 r. wydatków na ulepszenie składników majątku przyjętych do użytkowania do dnia 31 grudnia 2017 r., w kwocie przekraczającej 3.500 zł, ale nieprzekraczającej 10.000 zł, nie można zaliczyć jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Limit dotyczący nowych środków trwałych z kwoty 3.500 zł do 10.000 zł zwiększony został przepisem art. 2 pkt 21 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2175, dalej »ustawa nowelizująca«), zgodnie z którym użyte w art. 16d w ust. 1, w art. 16e w ust. 1 i 2, dwukrotnie w art. 16f w ust. 3, dwukrotnie w art. 16g w ust. 13 oraz w art. 16k w ust. 9 (ustawy o CIT – przyp. autora) wyrazy »3500 zł« zastępuje się wyrazami »10.000 zł«.

Jednocześnie w ww. ustawie nowelizującej ustawodawca zawarł przejściowy przepis art. 11 stanowiący, że przepisy art. 22d ust. 1, art. 22e ust. 1 i 2, art. 22f ust. 3, art. 22g ust. 17 i art. 22k ust. 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 16d ust. 1, art. 16e ust. 1 i 2, art. 16f ust. 3, art. 16g ust. 13 i art. 16k ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r. (...)

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego, stwierdzić należy, że wyższy (10.000 zł) limit wydatków na ulepszenie środków trwałych, które można rozliczyć jednorazowo w kosztach uzyskania przychodów dotyczy tylko majątku przyjętego do używania od 1 stycznia 2018 r.

Decyduje o tym cytowany powyżej przepis przejściowy sformułowany w art. 11 ustawy nowelizującej.

W związku z powyższym, w przypadku ulepszenia po 31 grudnia 2017 r. środków trwałych przyjętych do używania przed 1 stycznia 2018 r., zastosowanie znajdzie dotychczasowy limit w wysokości 3.500 zł. Limitem 10.000 zł objęte są ulepszenia środków trwałych przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Powyższe potwierdzone zostało przez Ministra Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 18859 z 30 stycznia 2018 r. złożoną w sprawie składników majątku przyjętych do używania, w której stwierdzono, że ustawa nowelizująca, z mocą od 1 stycznia 2018 r. zmieniła próg kwotowy, do wysokości którego podatnicy mogą dokonywać jednorazowej amortyzacji poprzez zaliczanie wydatków dotyczących środków trwałych bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotowy limit wydatków został podwyższony z 3.500 zł do 10.000 zł. Zwiększony limit objął wydatki na nabycie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, jak również na ulepszenie środków trwałych, o którym mowa m.in. w art. 16g ust. 13 updop, tj. wydatki na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację.

Zgodnie z przepisem przejściowym (art. 11 ustawy nowelizującej), nowy limit w wysokości 10.000 zł, określony m.in. w art. 16g ust. 13 updop, ma zastosowanie do składników majątku przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r.

W związku z powyższym, w przypadku ulepszenia po dniu 31 grudnia 2017 r. środków trwałych przyjętych do używania przed dniem 1 stycznia 2018 r. zastosowanie znajduje dotychczasowy limit w wysokości 3.500 zł. Nowy, wyższy limit w wysokości 10.000 zł obejmuje ulepszenia środków trwałych przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r. W świetle jednoznacznego językowo brzmienia ww. przepisu przejściowego, nie jest możliwe dokonanie interpretacji art. 11 ustawy nowelizującej, pozwalającej na objęcie limitem 10.000 zł wszystkich ulepszeń, niezależnie od czasu przyjęcia do używania środka trwałego podlegającego ulepszeniu”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 marca 2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.62.2018.1.AW)

6. Nakłady na lokal, którego przedsiębiorca nie jest właścicielem ani najemcą lub dzierżawcą

Spółka z o.o. prowadzi działalność polegającą na sprzedaży sprzętu RTV i AGD, w tym m.in. telefonów komórkowych. Sprzedaż nie jest dokonywana bezpośrednio na rzecz końcowych nabywców, lecz na rzecz sieci handlowych, dystrybutorów oraz operatorów sieci komórkowych, którzy w swoich lub najmowanych lokalach dokonują następnie sprzedaży detalicznej tych produktów. Spółka nie jest właścicielem, ani najemcą lub dzierżawcą lokali, w których odbywa się sprzedaż detaliczna. Zamierza jednak ponosić koszty różnego rodzaju akcji i projektów o charakterze reklamowym i marketingowym. Polegać one będą na wykonaniu prac adaptacyjno-budowlanych w tych lokalach w celu stworzenia w nich „strefy A.” zawierającej wizualizację, logo oraz elementy reklamujące produkty spółki bądź na dostosowaniu lokali do przyjętych przez spółkę standardów reklamowania produktów wprowadzanych do obrotu. Czy nakłady na lokale są inwestycją w obcych środkach trwałych i mogą być zaliczone przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne?

O d p o w i e d ź

Poniesione przez spółkę nakłady na lokale będące własnością jej klientów lub przez nich wynajmowane nie stanowią inwestycji w obcych środkach trwałych, gdyż spółka nie posiada tytułów prawnych do tych lokali.

Z u z a s a d n i e n i a

„Przyjmuje się, że jako inwestycję w obcym środku trwałym rozumie się działania podatnika, które zmierzają do przystosowania niestanowiącego jego własności środka trwałego do używania przez tego podatnika. Dotyczy to tylko takich działań, które służą ulepszeniu lub modernizacji środka trwałego, nie zaś jego remontu. Dla podjęcia inwestycji w obcym środku trwałym podatnik powinien mieć tytuł prawny od właściciela środka trwałego.

(...) odnosząc się do kwestii kwalifikacji wydatków poniesionych przez Spółkę na prace o charakterze adaptacyjno-budowlanym, tj. Nakłady w Obiektach, stwierdzić należy, że wydatki te nie stanowią inwestycji w obcym środku trwałym. Aby miały taki status, Spółka musiałaby mieć tytuł prawny do tych lokali.

(...) tytuł prawny w tym przypadku posiadają Klienci Spółki albo np. agenci Klientów, franczyzobiorców Klientów, czy innego rodzaju pośredników w sprzedaży produktów i tylko oni mogliby, gdyby wydatki te ponosili, potraktować je jako inwestycję w obcym środku trwałym.

W przedmiotowej sprawie wydatki, tj. Nakłady na Obiekty ponoszone są w lokalach (sklepach, punktach sprzedaży), które nie są przez Spółkę wykorzystywane na podstawie umowy najmu, dzierżawy czy innej umowy. Z tego względu Spółka nie powinna rozpoznawać ponoszonych wydatków jako »inwestycji w obcych środkach trwałych«.

Ponadto, w tym miejscu, należy również nadmienić, że wydatki te nie mogą zostać również zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, na podstawie art. 15 ust. 1 updop.

Trzeba wyraźnie podkreślić, że wydatki opisane we wniosku, ponoszone są w celu pomniejszenia kosztów innych podatników. Nie ma znaczenia przy tym zależność gospodarcza pomiędzy Spółką a tymi podmiotami. Przedmiotowe wydatki są nierozzerwalnie związane z przychodami podatkowymi wskazanych podmiotów, posiadających tytuł prawny do tych lokali.

To oni bowiem po poniesieniu przez Spółkę tych wydatków będą wynajmowali od innych podmiotów lokale (sklepy, punkty sprzedaży) i będą osiągać przychody podatkowe po dokonanych adaptacjach budowlanych tych lokali z tytułu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej.

Obciążenie Spółki kosztami, oznacza, że Spółka ponosi wydatki za inny podmiot, w sytuacji gdy koszty te są związane z działalnością gospodarczą tego podmiotu, a co za tym idzie z uzyskiwanymi przez ten inny podmiot przychodami. Sam fakt przerzucenia ciężaru ekonomicznego poniesienia tych wydatków na Spółkę nie może wpływać na jego prawnopodatkową kwalifikację.

Ponadto, należy zwrócić uwagę, że dzięki działaniom Spółki, u Klientów spółki albo agentów Klientów, franczyzobiorców Klientów, czy innego rodzaju pośredników w sprzedaży produktów, dochodzi do przysporzenia majątku, gdyż inny podmiot ponosi za nich koszt finansowy adaptacji lokali. Po ich stronie dochodzi więc do przysporzenia majątku, a po stronie Spółki zmniejszenia aktywów finansowych.

Odnosząc powyższe do wyżej przedstawionych rozwiązań prawnych, nie ulega wątpliwości, że koszty, jakie ponosi Spółka na Nakłady na Obiekty nie są wymienione w »negatywnym« katalogu art. 16 ust. 1 updop, nie mniej jednak, w ocenie tut. organu, trudno przyznać, aby wydatki w postaci finansowania zwiększenia majątku trwałego (aktywów trwałych) innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, tj. w tym przypadku Klientów spółki albo agentów Klientów, franczyzobiorców Klientów, czy innego rodzaju pośredników w sprzedaży produktów, nosiły przymiot kosztów związanych z przychodami Spółki bądź też kosztów służących zachowaniu czy zabezpieczeniu źródła przychodów.

(...) Niedopuszczalna jest taka sytuacja, gdy spółka jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych przejmuje wydatki innych podmiotów na podstawie dobrowolnych umów i pośrednio na ich podstawie kształtuje wysokość własnego zobowiązania podatkowego. Zwrot normatywny »koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów« oznacza uzależnienie uznania danego wydatku za koszt podatkowy od istnienia pomiędzy tym wydatkiem, a przychodem związku o charakterze przyczynowo-skutkowym albo też gospodarczym. Efektem istnienia związku normatywnego określonego w art. 15 ust. 1 updop jest osiągnięcie przychodu lub przewidywanie jego osiągnięcia przez ściśle określony podmiot.

Ekonomiczne koszty związane z adaptacją lokali, o których mowa w zdarzeniu przyszłym, mogą być także przeniesione na Spółkę mocą dobrowolnych umów, jednak nie może prowadzić to do uzyskania spodziewanych przez Wnioskodawcę efektów podatkowych.

Ekonomiczna alokacja kosztów określonej operacji gospodarczej jest bowiem czym innym od prawnopodatkowej kwalifikacji przychodów i kosztów każdego z podmiotów (odrębnych podatników), biorących udział w tej operacji. Kwalifikacja ta opierać się musi wyłącznie na zasadach wynikających z przepisów prawa podatkowego. Dopiero bowiem takie powiązanie kosztów z przychodami u każdego z podatników uczestniczących w danym przedsięwzięciu o celu gospodarczym, może doprowadzić do prawidłowego określenia uzyskanego przez każdego z nich dochodu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 7 ust. 1 i ust. 2 updop).

Zatem, wydatki Wnioskodawcy, tj. Nakłady na Obiekty przeprowadzane w lokalach (sklepach, punktach sprzedaży (...)) nie mogą być traktowane przez Spółkę jako inwestycje w obcych środkach trwałych i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne, jak i na zasadach ogólnych, na podstawie art. 15 ust. 1 updop”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 marca 2018 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.29.2018.1.JS)

7. Moment zaliczenia do kosztów wydatków pracowniczych

Zakładowy Układ Zbiorowy Pracy (ZUZP) przewiduje możliwość wypłaty na rzecz pracowników jednorazowej dodatkowej premii oraz przyznania im bonów towarowych. Świadczenia te finansowane są ze specjalnie w tym celu utworzonego funduszu premiewego zasilanego środkami obrotowymi. Czy wydatki w związku z wypłatą premii oraz przyznaniem bonów będą kosztem uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia?

O d p o w i e d ź

Wydatki na wypłatę jednorazowej premii oraz bony towarowe sfinansowane ze środków obrotowych są potrącalne w miesiącu, za który świadczenia te są należne, jeżeli 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, koszty te będą potrącalne w dacie faktycznej zapłaty lub postawienia do dyspozycji pracownika.

Z u z a s a d n i e n i a

„W zakresie »kosztów pracowniczych« należy zwrócić uwagę na postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 45 w/w ustawy (ustawy o CIT – przyp. autora), zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

Świadczenia na rzecz pracowników są kosztem uzyskania przychodów pracodawcy niezależnie od tego, czy podstawą ich wypłaty jest Kodeks Pracy, wydane na jego podstawie przepisy wykonawcze, układ zbiorowy pracy, czy też regulamin pracy, chyba, że przepisy w sposób wyraźny taką możliwość ograniczają lub wyłączają.

W związku z powyższym, wydatki ponoszone na rzecz pracowników w związku z wypłatą jednorazowej premii dodatkowej oraz wydatki w związku z przyznaniem bonów mogą być kosztami podatkowymi, pod warunkiem, że spełniają ogólne przesłanki możliwości zalicze-

nia do kosztu uzyskania przychodów na mocy art. 15 ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz nie są finansowane z ZFŚS.

(...) należności ze stosunku pracy wypłacane przez pracodawcę na rzecz pracowników stanowią koszt uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie. W razie uchybienia temu terminowi należności wynikające ze stosunku pracy stanowią koszt uzyskania przychodów w dacie zapłaty lub pozostawienia do dyspozycji”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 marca 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.29.2018.3.JG)

8. Korekta kosztów z tytułu cen transferowych

Spółka z o.o. należy do międzynarodowej grupy z siedzibą w Szwajcarii. W ramach grupy wdrożono politykę cen transferowych w celu zapewnienia rynkowego poziomu cen w transakcjach zawieranych pomiędzy spółkami z grupy. Ceny nabywanych towarów od podmiotów z grupy ustalane są na każdy rok kalendarzowy i uwzględniają m.in. pełnione przez spółkę funkcje (w tym w szczególności w zakresie marketingu, sprzedaży i dystrybucji) oraz ryzyko gospodarcze. Po zakończeniu roku następuje weryfikacja poziomu tych cen i ich ewentualna korekta. W którym roku spółka powinna dokonać korekty kosztów podatkowych z tytułu cen transferowych?

O d p o w i e d ź

Z uwagi na brak zawartego z organem podatkowym porozumienia w zakresie akceptacji wyboru i sposobu stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych organ podatkowy zakwestionował prawo spółki do uwzględnienia wartości korekty dochodowości w kosztach uzyskania przychodów. W związku z czym nie odniósł się do momentu, w którym należy dokonać korekty kosztów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Tryb korekty zobowiązań w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tj. Dz. U. z 2014 r. poz. 1186).

Należy w tym miejscu zauważyć, że wskazane przez Spółkę przepisy art. 15 ust. 4i upod. dotyczą korekty kosztów uzyskania przychodów, a nie dokonywania korekty dochodowości w ramach prowadzonej polityki cen transferowych.

(...) wydatki, które poniesie Spółka w związku z korektą cen transferowych i rozliczeniem płatności z tytułu dostaw realizowanych na rzecz Spółki w danym roku kalendarzowym na podstawie otrzymywanych dokumentów księgowych, dokumentujących wyrównanie dochodowości Spółki za rok poprzedzający rok, w którym nastąpiło otrzymanie tych dokumentów księgowych, czyli skutkujące powstaniem zobowiązania Spółki wobec podmiotów z Grupy, nie będą mogły stanowić kosztu uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ust. 1 upod.

Zobowiązanie Spółki do zapłaty na rzecz członków Grupy nie będzie bowiem kosztem, który pozostawałby w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przez Wnioskodawcę przychodami. Nie można racjonalnie powiązać tego wydatku z przychodami Spółki, bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. De facto, w analizowanej sprawie, Spółka będzie regulowała zobowiązania w związku z wystawianymi dokumentami księgowymi korygującymi osiągnięty przez nią zysk »in plus«, bądź »in minus« – w zależności od tego, czy ceny nabywanych w ciągu roku towarów były zbyt wysokie lub zbyt niskie, zgodnie z założeniami grupowej polityki cen transferowych, a nie ściśle dotyczące korekty cen wynikających z wystawionych pierwotnych faktur za nabywane towary. Zatem, nie wiąże się ono z realizacją celu wskazanego przez ustawodawcę, tj. osiągnięcia przychodów podatkowych lub zachowania lub zabezpieczenie źródła przychodów.

Dodatkowo należy podkreślić, że tutaj Organ nie kwestionuje sensu ekonomicznego poniesionego wydatku, czy też racjonalności podejmowanych przez przedsiębiorcę decyzji gospodarczych i ich efektywności, dokonuje natomiast w trybie interpretacyjnym oceny celowości wydatku w granicach wyznaczonych przez art. 15 ust. 1 updop, tj. czy konkretny wydatek został poniesiony w związku z dążeniem do osiągnięcia przychodu (zachowania lub zabezpieczenia jego źródła).

Należy również zauważyć, że fakt dokonanych opisanych rozliczeń pomiędzy uczestniczącymi podmiotami jest umowną sprawą stron i nie znajduje on automatycznego przełożenia na skutki podatkowe.

Ponadto w opinii tutaj. Organu, odpowiednie kształtowanie polityki cen transakcyjnych pomiędzy spółkami z Grupy nie powodowałoby konieczności dokonywania przedstawionych we wniosku rozliczeń i miałoby bezpośrednie przełożenie na uzyskiwane przychody w związku z działalnością gospodarczą Spółki, a tym samym wywoływało inne skutki podatkowe.

Ponadto należy zauważyć, że zgodnie z art. 20a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zwany w niniejszym dziale »organem właściwym w sprawie porozumienia«, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych pomiędzy tym podmiotem krajowym a powiązanim z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, oraz potwierdza prawidłowość wyboru metody ustalania cen transakcyjnych w uznanych przez ten organ warunkach, w tym określa:

- profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, których dotyczą uznane warunki, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;
- algorytm kalkulacji ceny transakcyjnej;
- inne reguły stosowania metody ustalania cen transakcyjnych.

W myśl § 2 cyt. przepisu, organ właściwy w sprawie porozumienia, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych w umowie o podziale kosztów zawartej z powiązanim z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, w tym:

- profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, pomiędzy którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;
- algorytm podziału kosztów;
- inne reguły podziału kosztów.

W sprawach, o których mowa w § 1 i 2, wydaje się decyzje w sprawie porozumienia (art. 20a § 3 Ordynacji podatkowej).

Stosownie do § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych, organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty (§ 3 pkt 1 rozporządzenia). W celu oszacowania dochodu, o którym mowa w ust. 1, stosuje się wyłącznie metody, o których, mowa w § 12-18, z zachowaniem zasad określonych w rozdziałach 2, 5 i 5a. Oszacowany w ten sposób dochód uznaje się za wartość rynkową (§ 3 pkt 2).

Podsumowując, jeżeli zatem Spółka nie posiada potwierdzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w trybie Działu IIa Ordynacji podatkowej prawidłowości dokonywanych korekt kosztów, powodujących możliwość ich powiększenia, a jak wskazano powyżej – korekty te nie spełniają przesłanek zawartych w art. 15 ust. 1 updop – korekty te nie będą podlegały uznaniu za koszty uzyskania przychodów.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie korekty kosztów z tytułu cen transferowych na podstawie otrzymywanych dokumentów księgowych, dokumentujących wyrównanie dochodowości Spółki za rok poprzedzający rok, w którym nastąpiło otrzymanie tych dokumentów księgowych (korekty »in plus« i »in minus«), należało zatem uznać za nieprawidłowe.

Mając powyższe na względzie, ustalenie ewentualnego momentu potrącalności kosztów z tytułu ww. korekt stało się bezprzedmiotowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.37.2018.2.AS)

9. Odpisy amortyzacyjne od know-how nabytego od podmiotu powiązanego

W 2010 r. spółka z o.o. nabyła od podmiotu powiązanego prawa do korzystania z know-how, które ujęto w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych według wartości wynikającej z umowy zakupu. Od wspomnianych praw dokonywane były odpisy amortyzacyjne, które stanowiły koszt uzyskania przychodu. Czy w 2018 r. odpisy te w całości mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Odpisy amortyzacyjne od nabytego od podmiotu powiązanego prawa do korzystania z know-how nie mogą być w całości zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlegają koszty wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z know-how jako wprost wymienione w art. 16b ust. 1 pkt 7 updop, poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11. (...)”

Biorąc powyższe pod uwagę oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że opłaty i należności za prawa do korzystania z know-how – jako enumeratywnie wymienione w przepisie art. 15e ust. 1 updog – podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów w opisanej we wniosku sytuacji.

Powyższe oznacza, że w rozpatrywanym zdarzeniu przyszłym spełnione zostaną łącznie obie przesłanki określone w treści art. 15e ust. 1 pkt 2 updog: przedmiotowa – ponieważ dotyczy nabycia/zakupu know-how oraz podmiotowa – ponieważ podmiotem zbywającym był podmiot powiązany ze Spółką, o którym mowa w art. 11 ww. ustawy.

(...) przy spełnieniu warunków określonych w art. 16b ust. 1 updog – dokonywanie odpisów amortyzacyjnych jest niczym innym jak rozłożonym w czasie zaliczaniem do kosztów funkcjonowania firmy składnika majątkowego. Nie można więc odpisów amortyzacyjnych dokonywanych na podstawie updog traktować inaczej niż kosztów uzyskania przychodów, gdyż obie te formy odliczeń prowadzą w istocie do obniżenia przychodu. Powyższe wynika zresztą wprost z (...) art. 15 ust. 6 updog. (...)

Mając ponadto na uwadze wykładnię celowościową, należy również wskazać, że skoro ustawodawca wyłączył na mocy art. 15e updog określone koszty (w tym wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z know-how) – poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11, to wyłączeniu temu podlegać będą również odpisy amortyzacyjne dokonywane od wymienionych w tym przepisie składników majątkowych.

(...) powołując się na brzmienie art. 15 ust. 6 updog, odpisy amortyzacyjne są kosztem uzyskania przychodu, a zatem są kategorią podlegającą skorygowaniu w zakresie przedmiotowym obejmującym m.in. know-how nabyte od podmiotu powiązanego.

Niezastosowanie art. 15e updog do wydatków potrącanych w formie odpisów amortyzacyjnych tylko dlatego, że dotyczą one wartości niematerialnych i prawnych, które co do zasady podlegają amortyzacji przewidzianej w art. 16a-16m updog, w świetle obowiązujących i mających zastosowanie przepisów, nie znajduje usprawiedliwionych podstaw.

W przedmiotowej sprawie należy jednak podkreślić, że zgodnie z art. 15e ust. 1 updog, wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 następuje wyłącznie w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

Ustawodawca nie wyłącza więc całości kosztów, lecz określoną w przepisie ich część.

Oznacza to, że w pozostałej części Wnioskodawca ma prawo do zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów, odpisów amortyzacyjnych od know-how nabytego od podmiotu powiązanego, przy zachowaniu wymogów przewidzianych w art. 16a-16m updog. Nie jest jednak możliwe uznanie za koszt uzyskania przychodów całości odpisów amortyzacyjnych od nabytego know-how”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2018 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.4.2018.1.ZK)

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKA

1. Udostępnienie członkom zarządu mieszkania wynajętego przez spółkę

Spółka z o.o. zawarła umowę o świadczenie usług zarządzania z członkami zarządu, którzy zostali powołani uchwałami rady nadzorczej. Dla członków zarządu mających miejsce zamieszkania w znacznej odległości od miejscowości, w której znajduje się siedziba spółki wynajęto mieszkanie służbowe na czas wykonywania obowiązków służbowych w siedzibie spółki. Czy na spółce ciąży obowiązek płatnika w związku z nieodpłatnym udostępnianiem mieszkania członkom zarządu?

O d p o w i e d ź

Wartość świadczenia z tytułu nieodpłatnego udostępnienia mieszkania członkom zarządu stanowi u nich przychód z działalności wykonywanej osobiście. Na spółce jako płatniku ciąży obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od tego przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) Członek Zarządu otrzyma nieodpłatne świadczenie, a tym samym uzyska przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody uzyskiwane przez osobę fizyczną, w związku z pełnieniem jej obowiązków na podstawie powołania do organu osoby prawnej – a więc nie tylko ewentualne wynagrodzenie z tego tytułu, ale również nieodpłatne świadczenia, należy uznać w świetle art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, jako przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powołania, należące do składu zarządów rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych.

(...) każde przysporzenie otrzymane przez Członka Zarządu – związane z jego statusem jako członka tego organu osoby prawnej – związane bezpośrednio z członkostwem w tym organie osoby prawnej (tj. z pełnioną funkcją) – uznawane jest za przychód z działalności wykonywanej osobiście. Nie ma przy tym znaczenia, z jakiego szczególnego tytułu to przysporzenie nastąpiło, istotne jest, że wynika to z pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu osoby prawnej.

Przy ustalaniu wartości nieodpłatnych świadczeń obowiązują natomiast zasady określone w (...) art. 11 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku więc, gdy Spółka nieodpłatnie udostępnia mieszkanie dla celów służbowych Członkowi Zarządu, wartość takiego świadczenia określa się według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego mieszkania. Oznacza to, że za nieodpłatne świadczenia nie mogą być uznane wydatki ponoszone przez Spółkę w związku z utrzymaniem tego mieszkania takie jak koszty eksploatacji, koszty mediów, koszty bieżących napraw i przeglądów, koszty ubezpieczenia, wyposażenia, umeblovania oraz odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej tego lokalu.

Zakwalifikowanie przychodów do działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 7 ww. ustawy, powoduje, że na płatniku ciąży obowiązek określony w art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl tego przepisu, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz powołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, że po stronie Członków Zarządu powstanie przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Skoro Członkowie Zarządu nie poniosą kosztów wynajmu mieszkania, to tym samym osoby te otrzymają świadczenie, które powoduje u nich przysporzenie w majątku w postaci wynajmu mieszkania, za które nie będą płacić.

W konsekwencji, wartość świadczenia w postaci wynajmu mieszkania finansowanego przez Wnioskodawcę stanowić będzie dla Członków Zarządu nieodpłatne świadczenie, które należy zaliczyć do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że od powyższego przychodu na Wnioskodawcy, jako płatniku, będzie ciążył obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0113-KDIP2-3.4011.114.2018.1.PR)

2. Sfinansowanie studiów podyplomowych oraz konferencji i szkoleń osobie świadczącej usługi zarządzania

Spółka osobie świadczącej usługi zarządzania sfinansowała studia podyplomowe oraz konferencje i szkolenia. Wszystkie te formy podnoszenia kwalifikacji zawodowych były ściśle związane z realizacją umowy o świadczenie usług zarządzania oraz były wyrazem wypełniania przez zarządzającego obowiązków wynikających z umowy. Czy otrzymane świadczenia są dla tej osoby przychodem korzystającym ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 updog?

O d p o w i e d ź

Sfinansowanie osobie zarządzającej studiów podyplomowych oraz szkoleń jest dla niej przychodem, który nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Natomiast sfinansowanie konferencji nie generuje przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„W przypadku, gdy Spółka finansuje Zarządzającemu koszty uczestnictwa w konferencjach, to należy przyjąć, że koszty te są wydatkami na reprezentację Spółki na zewnątrz. Nie sposób zatem mówić o powstaniu przychodu po stronie Zarządzającego w sytuacji, gdy

uczestnictwo w konferencjach ma na celu stymulację kooperacji firm działających w regionie świętokrzyskim. Należy bowiem zauważyć, że takie działania są – co do zasady – jednym z obowiązków Zarządzającego wynikającym z podpisanej umowy o świadczenie usług zarządzania, a odmowa wykonania tego obowiązku mogłaby skutkować np. rozwiązaniem umowy.

Odmienne kształtują się natomiast obowiązki Wnioskodawcy w kwestii finansowania przez Spółkę kosztów studiów podyplomowych oraz uczestnictwa w szkoleniach, które generalnie powinny zostać zakwalifikowane jako przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W sytuacji, gdy udział Zarządzającego w studiach podyplomowych oraz szkoleniu nastawiony jest na poszerzenie jego indywidualnej wiedzy i umiejętności, Zarządzający otrzymuje konkretne przysporzenie majątkowe, bowiem gdyby nie pokrycie tych wydatków przez Spółkę – Zarządzający musiałby ponieść taki koszt z własnych środków.

Taka sytuacja ma miejsce w przypadku wskazanego przez Wnioskodawcę odbycia przez Zarządzającego studiów podyplomowych z zakresu zarządzania, na które Spółka wyraziła zgodę. Pokrycie przez Spółkę kosztów odbycia ww. studiów podyplomowych należy zakwalifikować jako przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest to bowiem sytuacja, w której Zarządzający podnosi własne kwalifikacje zawodowe poprzez poszerzenie wiedzy i umiejętności niezbędnych do należytego wykonania umowy. Co prawda, zdobyte w ten sposób umiejętności pozwolą Zarządzającemu na efektywne wywiązanie się z obowiązków wynikających z treści umowy, nie sposób jednak nie zauważyć, że wiedza zdobyta przez Zarządzającego nie zostanie przez niego utracona wraz z wygaśnięciem umowy o świadczenie usług zarządzania. To właśnie Zarządzający jest bezpośrednim i końcowym beneficjentem uczestnictwa w ww. studiach, podnosząc tym samym swoje kwalifikacje, a umiejętności z nich wynikające będą przez niego wykorzystane nie tylko w okresie obowiązywania umowy zawartej z Wnioskodawcą, ale i w dalszej karierze zawodowej. Co więcej, Zarządzający otrzymuje konkretne przysporzenie majątkowe, bowiem gdyby nie pokrycie tych wydatków przez Spółkę – Zarządzający musiałby ponieść taki koszt z własnych środków. W tej kwestii zastosowanie znajduje orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, w którym wskazano, że aby można mówić o powstaniu przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia, musi dojść do uzyskania korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który podatnik musiałby ponieść. W sytuacji, w której Spółka ponosi koszty studiów podyplomowych Zarządzającego, możemy mówić o uniknięciu wydatku przez Zarządzającego, co skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wyjątkiem od powyższej zasady jest jedynie przypadek, gdy Zarządzający został zobowiązany, (np. w ramach zawartej umowy) do obowiązkowego uczestnictwa w konkretnych szkoleniach. W opisie stanu faktycznego przedstawionego w przedmiotowym wniosku, Wnioskodawca wskazał, że będzie ponosić koszty indywidualnych szkoleń Zarządzającego podnoszących jego kwalifikacje zawodowe, nie zawarł natomiast informacji, że takie szkolenie wynika wprost z warunków umowy, innymi słowy – nie wskazał, że obliguje ona Zarządzającego do uczestnictwa w szkoleniach. Również w tej sytuacji – zdaniem tutejszego Organu – po stronie Zarządzającego powstanie przychód podatkowy.

Jednocześnie powyższy przychód nie będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania, w szczególności w niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania – wskazany przez Wnioskodawcę – art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodo-

wych, z wyjątkiem wynagrodzeń za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego.

Z przepisu tego wynika bowiem jednoznacznie, że wskazane zwolnienie ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy świadczenie zostało przyznane zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę, a zatem osobą otrzymującą to świadczenie winien być pracownik. Za pracownika natomiast, zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy.

Tymczasem Zarządzający będzie wykonywał swoje obowiązki na podstawie umowy o świadczenie usług zarządzania (umowy cywilnoprawnej), a jego przychody będą kwalifikowane do źródła jakim jest działalność wykonywana osobiście. W konsekwencji uzyskany przychód z tytułu finansowania przez Spółkę kosztów studiów podyplomowych oraz szkoleń podnoszących kwalifikacje zawodowe Zarządzającego nie będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.170.2018.1.KF)

3. Odszkodowanie wypłacone w związku ze zwolnieniami grupowymi

Czy odszkodowanie, które zostało wypłacone przez pracodawcę na podstawie zbiorowego porozumienia zawartego z organizacjami związkowymi w sprawie zwolnień grupowych, jest wolne od podatku dochodowego zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 3 updof?

O d p o w i e d ź

Wypłacone przez pracodawcę odszkodowanie w związku ze zwolnieniami grupowymi nie jest zwolnione od podatku.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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 ustawy Kodeks pracy
- wysokość bądź zasady ustalania odszkodowania lub zadośćuczynienia muszą wprost wynikać z ww. aktów,
- nie mogą zachodzić wyłączenia, o jakich mowa w lit. a-g art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie należy zauważyć, że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie zdefiniował pojęcia odszkodowania czy zadośćuczynienia.

(...) funkcję odszkodowawczą w Kodeksie pracy oraz Kodeksie cywilnym pełnią wyłącznie te świadczenia, których celem jest zrekompensowanie pracownikowi skutków zdarzeń,

które noszą cechy czynu niedozwolonego lub zawinionego przez pracodawcę. Potwierdza to wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 18/05, w którym Trybunał Konstytucyjny 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 Sądu Najwyższego 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 jakakolwiek 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.

(...) uznać zatem należy, że w sytuacji, gdy wypłata określonych świadczeń następuje zgodnie z obowiązującymi u pracodawcy wewnętrznymi aktami prawa pracy (przewidującymi wypłatę takich świadczeń) w związku z zawartym przez strony porozumieniem rozwiązującym umowę o pracę, nie można mówić o bezprawności działania pracodawcy, bez względu na to, czy pracownik poniósł jakakolwiek szkodę.

W konsekwencji, skoro wypłacone przez pracodawcę świadczenie pieniężne w związku ze skorzystaniem przez Wnioskodawcę z rozwiązania umowy o pracę za porozumieniem stron nie mieści się w pojęciu odszkodowania ani zadośćuczynienia, to tym samym stwierdzić należy, że nie może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem świadczenie to stanowi dla Wnioskodawcy przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu, zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy, albowiem podstawą jego wypłaty jest stosunek pracy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT2-1.4011.49.2018.2.AS)

4. Opodatkowanie cudzoziemców zatrudnionych przez rolnika na umowę zlecenia do prac sezonowych

Rolnik nieprowadzący działań specjalnych produkcji rolnej ani działalności gospodarczej zamierza zatrudnić do prac sezonowych w swoim gospodarstwie rolnym cudzoziemców (obywateli Ukrainy) na podstawie umowy zlecenia. Cudzoziemcy będą przebywać w Polsce na podstawie zezwoleń na pracę sezonową. Czy na rolniku indywidualnym ciąży obowiązek obliczania, pobrania i zapłacenia podatku oraz sporządzenia stosownej deklaracji podatkowej?

O d p o w i e d ź

Na osobie będącej rolnikiem indywidualnym nieprowadzącym działalności gospodarczej nie ciąży obowiązki płatnika w przypadku zatrudnienia na umowę zlecenia cudzoziemców.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) za przychody m.in. z umowy zlecenie w rozumieniu art. 13 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uważa się przychody otrzymane na podstawie umowy zlecenie, ale tylko od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Z przedstawionego we wniosku opisu wynika, że Wnioskodawca jest rolnikiem nieprowadzącym działów specjalnych produkcji rolnej oraz działalności gospodarczej. Tym samym, należy stwierdzić, że przychody osiąmane przez osoby zatrudnione przez Wnioskodawcę na podstawie umów zlecenia nie stanowią przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym, przychody te stanowią przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ww. ustawy podatkowej.

Za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17 (art. 20 ust. 1 ww. ustawy).

Użyte w tym przepisie sformułowanie »w szczególności« oznacza, że przepis zawiera przykładowe wyliczenie przychodów zaliczonych do przychodów z innych źródeł. Tym samym, do przychodów tych zalicza się przychody nie zaliczone do pozostałych źródeł przychodów, w tym m.in. przychody osiąmane przez osoby fizyczne z tytułu umów zlecenia otrzymywanych od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Obowiązki podmiotu wypłacającego przychody z innych źródeł zostały uregulowane przepisem art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl zasady wynikającej z tego przepisu, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1, z wyjątkiem dochodów (przychodów) wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, od których nie są obowiązane pobierać zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego, są obowiązane sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów (PIT-8C) i w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, z zastrzeżeniem art. 45ba ust. 4, przesłać ją podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania

Jak wynika z tego przepisu, na podmiotach w nim wymienionych, wypłacających przychody z innych źródeł nie ciąży obowiązek poboru zaliczek, a jedynie obowiązek wystawienia we wskazanym w nim terminie informacji PIT-8C. (...)

Podsumowując, niezależnie od faktu, czy cudzoziemcy (Ukraińcy), których Wnioskodawca ma zamiar zatrudnić do prac sezonowych na podstawie umowy zlecenia są polskimi rezy-

dentami podatkowymi czy też tego statusu nie będą posiadać, na Zainteresowanym nie będą ciążyły obowiązki obliczania, pobrania i zapłacenia podatku, jak również sporządzenie stosownej deklaracji podatkowej. Jak bowiem wynika z cytowanych wyżej przepisów Wnioskodawca (osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej) nie jest podmiotem na którym ciążyą wskazane (...) obowiązki”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.107.2018.1.IM)

5. Zorganizowanie sprzedaży promocyjnej dla klientów

Przedsiębiorca zamierza zorganizować sprzedaż premią na rzecz swoich klientów będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą oraz innymi przedsiębiorcami (spółkami). Warunki uczestnictwa w promocji, czas jej trwania i zasady przyznawania nagród określa pisemny regulamin. Czy wydając klientowi lub jego pracownikowi nagrody w ramach takiej akcji promocyjnej przedsiębiorca powinien pobrać zryczałtowany podatek dochodowy lub wystawić informację PIT-8C?

O d p w i e d ź

W tej sytuacji na przedsiębiorcy nie ciąży obowiązek poboru zryczałtowanego podatku dochodowego ani wystawienia informacji PIT-8C.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) gdy uczestnikami akcji promocyjnych opisanych w treści wniosku (Klientami) będą osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą oraz spółki osobowe, których wspólnikami będą wyłącznie osoby fizyczne, to zgodnie z literalnym brzmieniem art. 21 ust. 1 pkt 68 (...) ustawy (ustawy o PIT – przyp. autora), tego rodzaju nagrody wyłączone są z zakresu omawianego zwolnienia. Jednocześnie nie są objęte innym zwolnieniem przedmiotowym. Tym samym – w myśl art. 9 ust. 1 ustawy – podlegają opodatkowaniu. Na gruncie omawianej ustawy kwalifikowane są do źródła przychodu wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, tj. pozarolniczą działalność gospodarczą. Nagrody te podlegają opodatkowaniu według tych samych zasad, jak dochód podatnika z prowadzonej przez niego pozarolniczej działalności gospodarczej – bez względu na to, czy nagrodę odbierze osoba fizyczna prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą czy też w jej imieniu pracownik. Wobec powyższego na Wnioskodawcy nie będą ciążyły obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych oraz obowiązki informacyjne, o których mowa w art. 42a ustawy.

Odnosząc się natomiast do kwestii otrzymywania nagród – w związku z organizowaniem przez Wnioskodawcę okresowych akcji promocyjnych – przez spółki kapitałowe oraz spółki osobowe, których wspólnikami są osoby prawne wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają zastosowania do ww. grup podatników. Wobec powyższego wskazać należy, że niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie skutków podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych (...).”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.174.2018.1.DP)

6. Dofinansowanie z ZFŚS do pracowniczej wycieczki integracyjnej

Pracodawca ze środków ZFŚS zamierza dofinansować pracownikom wycieczkę turystyczno-krajoznawczą. Udział w niej będzie dobrowolny i dostępny dla wszystkich pracowników. Celem wyjazdu ma być integracja pracowników. Ma ona przyczynić się do zwiększenia motywacji do pracy, obniżenia napięć w zespole oraz wzmocnienia więzi koleżeńskich, skutkujących w późniejszym czasie poprawą komunikacji i współpracy w całym zespole. Znana będzie liczba osób biorących udział w imprezie oraz jednostkowy koszt wycieczki. Czy otrzymane dofinansowanie będzie dla pracowników przychodem podlegającym opodatkowaniu?

O d p o w i e d ź

Otrzymane z ZFŚS dofinansowanie do integracyjnej wycieczki pracowników nie jest przychodem dla osób biorących w niej udział.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) dokonując oceny czy udział w wycieczkach turystyczno-krajoznawczych prowadzi do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy kierować się wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 (Dz. U. z 2014 r. poz. 947), 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 ocenie Trybunału Konstytucyjnego, obiektywne kryterium – wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści) – nie jest natomiast spełnione, gdy pracodawca proponuje swoim pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu dobrowolnie, to po jego stronie nie pojawia się żadna korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku.

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

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, wskazać należy, iż udział pracowników w wycieczkach turystyczno-krajoznawczych organizowanych na terenie Polski bądź za granicą, sfinansowanych w części z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, które będą miały na celu integrację pracowników, a także zwiększenie motywacji do pracy,

obniżenie napięć w zespole oraz wzmocnienie więzi koleżeńskich, skutkujących w późniejszym czasie poprawą komunikacji i współpracy w całym zespole nie będzie stanowić dla nich przysporzenia majątkowego, a tym samym nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji po stronie pracowników nie powstanie przychód ze stosunku pracy na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a Wnioskodawca jako płatnik, nie będzie miał obowiązku poboru zaliczki na podatek dochodowy, o której mowa w art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT2-2.4011.83.2018.1.IL)

7. Zapłata przez pracodawcę za pracowników składek ZUS

ZUS w wyniku przeprowadzonej kontroli nałożył na szpital obowiązek naliczenia i odprowadzenia do ZUS składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne za osoby, które na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych z podmiotem trzecim świadczyły pracę na rzecz szpitala. Szpital sporządził korekty deklaracji ZUS i uregulował zaległe składki w części finansowanej przez pracownika i pracodawcę. Czy składki przekazane przez szpital do ZUS w części dotyczącej pracownika, a niezwrócone przez pracowników oraz byłych pracowników są przychodem u tych osób, a szpital ma obowiązek odpowiednio pobrania zaliczki na podatek dochodowy lub wykazania go w informacji PIT-8C?

O d p o w i e d ź

Zapłata przez zakład pracy za pracowników oraz byłych pracowników zaległych składek na ubezpieczenia społeczne oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne, które powinny być przez nich sfinansowane, powoduje, że u pracowników powstanie przychód ze stosunku pracy, który należy wykazać w PIT-11, a u byłych pracowników – przychód z innych źródeł, który należy ująć w PIT-8C.

Z u z a s a d n i e n i a

„Z ogólnej definicji przychodów zawartej w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż przychodami są w szczególności otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przy czym przez pojęcie »otrzymane« – zgodnie ze Słownikiem języka polskiego – należy rozumieć takie pieniądze i wartości pieniężne, które zostały podatnikowi dane. Mając na uwadze istnienie wielu form rozliczeń należy uznać, że otrzymane pieniądze to nie tylko wypłacona gotówka, ale również kwota, która wpłynęła na rachunek bankowy podatnika. Natomiast »postawionymi do dyspozycji« są takie pieniądze i wartości pieniężne, które podatnik – wykazując określoną aktywność – ma możliwość włączyć do swojego władztwa. Innymi słowy, podatnik ma możliwość skorzystania z tychże pieniędzy, a nie jest to uzależnione od dodatkowej zgody osoby stawiającej określone środki do dyspozycji.

Ponieważ za przychody należy uznać każdą formę przysporzenia majątkowego – zarówno formę pieniężną jak i niepieniężną, w tym nieodpłatne świadczenia otrzymane przez podatnika – to wskazać należy, że dla celów podatkowych przez nieodpłatne świadczenie rozu-

mie się te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy. Zatem do przychodu należy zaliczyć każdy rodzaj świadczenia, które dana osoba (podatnik) otrzymuje kosztem majątku innej osoby. Takim świadczeniem jest m.in. wykonanie zobowiązania danej osoby przez inny podmiot (np. zapłacenie składki przez pracodawcę środkami z jego majątku w sytuacji, gdy powinna być ona sfinansowana środkami pracownika).

Z definicji pojęcia przychodu, jako świadczenia otrzymanego czy też w niektórych przypadkach postawionego do dyspozycji, wnosić można również o momencie jego uzyskania. Określenie momentu uzyskania przychodu ma bardzo istotne znaczenie przede wszystkim z tego powodu, że podatek dochodowy od osób fizycznych rozliczany jest w danym czasie. Konieczne jest zatem określenie momentu uzyskania przychodu, by przyporządkować przychód do danego okresu rozliczeniowego – roku podatkowego, a w niektórych przypadkach również miesiąca (w przypadku zaliczkowego rozliczania podatku).

Katalog źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zawiera art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 1 i 9 tej ustawy źródłami przychodów są odpowiednio:

- stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- inne źródła.

(...) uiszczenie przez Wnioskodawcę zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w celu wywiązania się z obowiązków płatnika składek – w części, w której powinny być sfinansowane przez pracownika i które nie zostały zwrócone Wnioskodawcy (płatnikowi) w roku, w którym zostały zapłacone – stanowi dla obecnych i byłych pracowników nieodpłatne świadczenie generujące przychód podatkowy. Osoby te uzyskały bowiem wymierną korzyść majątkową, gdyż inny podmiot, tj. Wnioskodawca, poniósł kosztem swojego majątku wydatek, który winien być sfinansowany majątkiem (dochodami) tychże osób. Przychód tych osób – w świetle art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – powstał w dacie zapłaty ww. składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, (...)

Przy czym, jeżeli w dniu powstania przychodu osoby te łączył z Wnioskodawcą stosunek pracy – to zapłacone składki zaliczyć należy do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Skutkuje to koniecznością dokonania przez Wnioskodawcę korekty informacji PIT-11 za te lata i ujęcia w nich przychodu z tytułu opłaconej przez Wnioskodawcę składki.

Natomiast zapłata przez Wnioskodawcę składek za byłych pracowników, którzy nie zwrócili tych składek Wnioskodawcy w roku, w którym zostały zapłacone – skutkuje powstaniem u nich przychodu z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w konsekwencji na Wnioskodawcy ciążył obowiązek wystawienia dla tych osób informacji PIT-8C, o której mowa w art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za rok, w którym doszło do faktycznej zapłaty przez Wnioskodawcę składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Powstały w ten sposób przychód podlega wykazaniu i opodatkowaniu w rocznym zeznaniu podatkowym, składanym przez podatnika otrzymującego świadczenie”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT2-2.4011.74.2018.1.HD)

8. Świadczenia na rzecz firmowej drużyny sportowej

W spółce funkcjonuje zakładowa drużyna piłkarska złożona z pracowników przedsiębiorstwa. Drużyna działa w celu krzewienia zasad zdrowego stylu życia oraz rozwoju umiejętności piłkarskich pracowników spółki. Pełni również funkcję reprezentacyjną podczas wydarzeń piłkarskich, w tym turniejów organizowanych przez spółki z podobnej branży. Spółka zapewnia do treningów: obiekt sportowy, opiekę trenera, wodę, znaczniki, piłki oraz w oficjalnych meczach niezbędny sprzęt i ubiór sportowy do piłki nożnej. Ponadto ponosi koszty udziału drużyny w meczach i turniejach, w tym np. koszty: zakwaterowania, posiłków zaplanowanych przez organizatora. Członkom drużyny wydawany jest sprzęt sportowy w postaci piłek, stroju piłkarskiego, znaczników, dresu/ortalionu, które stanowią własność spółki. W przypadku, gdy członek drużyny nie zwróci pobranego sprzętu jest obciążany przez spółkę jego równowartością. Czy pracownicy będący członkami drużyny uzyskują w związku z tym przychód?

O d p o w i e d ź

U pracowników będących członkami firmowej drużyny sportowej otrzymanie wspomnianych świadczeń nie powoduje powstania przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 (...) ustawy (ustawy o PIT – przyp. autora). Rozumienie tego pojęcia zostało jednak wypracowane w judykaturze.

W uchwale z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02 oraz z dnia 16 października 2006 r., sygn. akt FPS 1/06 Naczelny Sąd Administracyjny ustalił znaczenie tego terminu w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż na gruncie tej ustawy, termin »nieodpłatne świadczenie« ma »szerszy zakres niż w prawie cywilnym, obejmuje bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy«. W uchwale z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 NSA potwierdził powyższe stanowisko, uznając, że ma ono również zastosowanie do podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kwestia rozumienia pojęcia »innych nieodpłatnych świadczeń« – w kontekście świadczeń pracowniczych – była również przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 stwierdził, iż »zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii 'innych nieodpłatnych świadczeń' jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

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

W świetle powyższego – mimo bardzo szerokiego ujęcia w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów ze stosunku pracy – nie każde świadczenie przekazane pracownikowi, bez ustalonej za nie zapłaty, jest świadczeniem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W tym stanie rzeczy oraz w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. uznać należy, że otrzymanie przez pracowników świadczenia w postaci przekazania sprzętu sportowego w postaci piłek, stroju piłkarskiego, znaczników, dresu/ortalionu, które stanowią własność Spółki, jak również ponoszenie przez Spółkę kosztów zakwaterowania, posiłków zaplanowanych przez organizatora, opłat za udział Drużyny w ww. rozgrywkach oraz ewentualnie kosztów zajęć odnowy biologicznej (basen, sauna), kosztów dojazdu Drużyny na turnieje poza A., w zakresie ograniczonym wysokością budżetu Drużyny nie stanowi nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy PIT. Nie jest bowiem spełniona druga z przesłanek, o których mowa w ww. wyroku.

Konsekwencją uznania, iż ww. świadczenia nie stanowią przychodu w rozumieniu przepisów ustawy PIT, jest brak po stronie Wnioskodawcy, jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, obowiązku obliczania i pobrania od tych świadczeń zaliczki na podatek dochodowy, i wpłacenia jej we właściwym terminie urzędowi skarbowemu.

Za prawidłowe należy zatem uznać stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym pracownicy będący Członkami Drużyny (Zawodnicy) nie uzyskują przychodu podatkowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.111.2018.2.JG1)

9. Podatek u źródła od usług utrzymania oprogramowania

Spółka nabywa od podmiotu trzeciego usługi utrzymania funkcjonalności oprogramowania, zapewnienia jego prawidłowego działania i użytkowania, bieżącej konserwacji oraz dostosowania jego użyteczności do aktualnych potrzeb biznesowych. Usługi są wykonywane przez kontrahenta z Indii niebędącego polskim rezydentem podatkowym. Czy spółka jest obowiązana pobrać podatek u źródła i sporządzić stosowne deklaracje podatkowe?

O d p o w i e d ź

W przypadku nabycia od kontrahenta niebędącego polskim rezydentem podatkowym usług utrzymania funkcjonalności oprogramowania, zapewnienia jego prawidłowego działania i użytkowania, bieżącej konserwacji oraz dostosowania jego użyteczności do aktualnych potrzeb biznesowych, spółka jest obowiązana pobrać podatek u źródła.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) w celu określenia, czy z wypłatą wynagrodzenia na rzecz zagranicznego kontrahenta, niebędącego polskim rezydentem podatkowym, wiąże się obowiązek pobrania podatku u źródła, należy w pierwszej kolejności odwołać się do postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a krajem rezydencji podatkowej kontrahenta, jeśli z danym krajem łączy Polskę umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pobranie podatku u źródła na podstawie przepisów ustawy o updog będzie dopuszczalne

wyłącznie w sytuacji, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje opodatkowanie w Polsce tego rodzaju przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez nierezydenta podatkowego.

W przedstawionym stanie faktycznym należy zatem w pierwszej kolejności przeprowadzić analizę Umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r. (Dz. U. z 1990 r. nr 8, poz. 46, dalej także umowa polsko-indyjska), aby stwierdzić czy i jakie usługi o charakterze niematerialnym mogą być opodatkowane w państwie źródła, czyli w Polsce.

(...) organ podatkowy stoi na stanowisku, że usługi świadczone przez Kontrahenta na rzecz Wnioskodawcy mają szeroko rozumiany charakter usług technicznych, a więc, co do zasady na podstawie umowy polsko-indyjskiej będą mogły być opodatkowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jednakże, aby taka sytuacja miała miejsce i nastąpił pobór podatku u źródła na podstawie umowy polsko-indyjskiej, warunkiem koniecznym jest istnienie odpowiednich regulacji krajowych nakładających taki ciężar podatkowy na określone kategorie dochodów, na co wskazuje użycie w art. 13 umowy sformułowania »zgodnie z prawem tego Państwa«.

Katalog usług wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 2a updog jest katalogiem otwartym, na co wskazuje sformułowanie »(...) oraz świadczeń o podobnym charakterze«. Decydujące znaczenie dla stwierdzenia, że dane świadczenie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma treść postanowień umowy zawartej z kontrahentem zagranicznym, a przede wszystkim, charakter rzeczywiście wykonywanych świadczeń.

Opisana przez Wnioskodawcę usługa techniczna nie jest żadnym z wymienionych wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy updog świadczeń. Zastosowanie tego przepisu i w efekcie opodatkowanie wypłaconego za usługę wynagrodzenia w Polsce – zależy od uznania, że wykonane świadczenie mieści się w pojęciu »świadczeń o podobnym charakterze«.

Organ podatkowy pragnie zauważyć, że art. 21 ust. 1 pkt 2a updog zawiera przykładowe wyliczenie rodzajów świadczeń podlegających opodatkowaniu podatkiem »u źródła«. Użyte w nim sformułowanie »oraz świadczeń o podobnym charakterze« nie ma na celu przyrównywanie konkretnych, podlegających ocenie świadczeń do tych, które zostały wymienione w tym przepisie, a raczej pozostawienia otwartej drogi do opodatkowania świadczeń o charakterze niematerialnym w Polsce, w tych przypadkach, w których zezwala na to umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. W badanej sprawie nie ulega wątpliwości, że usługa utrzymania oprogramowania rozumiana jako usługa techniczna objęta jest zakresem art. 13 polsko-indyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, i wynagrodzenia uzyskane z tego tytułu, jako opłaty za usługi techniczne, podlegają opodatkowaniu w Polsce (na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych). Warto też podkreślić, że do 2004 r. art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy updog posługiwał się właśnie pojęciem »świadczeń niematerialnych«, innych niż wymienione w pkt 1 i 2 (wymieniając tylko przykładowo świadczenia doradcze, badania rynku, zarządzania i kontroli oraz gwarancji i poręczeń). Wykładnia historyczna może więc przemawiać za objęciem dyspozycją tego przepisu wynagrodzenia z tytułu świadczeń niematerialnych, w tym z tytułu wdrożenia i utrzymania oprogramowania komputerowego oraz tworzenia i konserwacji aplikacji.

W rezultacie należy stwierdzić, że prawo wewnętrzne Polski, czyli ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje opodatkowanie dochodów z tytułu wdrożenia

i utrzymania oprogramowania komputerowego oraz tworzenia i konserwacji aplikacji jako usługi mieszczącej się w pojęciu »opłat za usługi techniczne«, o których mowa w art. 13 ust. 4 umowy polsko-indyjskiej.

(...) płatnik ma obowiązek wypełnienia (...) deklaracji CIT-10Z oraz informacji podatkowej IFT-2/IFT-2R i przesłania ich do podatnika oraz właściwego urzędu skarbowego wówczas, gdy dokonał wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 (tj. dochodów osiągniętych na terenie Polski przez podmioty niemające w Polsce siedziby lub zarządu) oraz art. 22 ust. 1 (tj. dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...)

W konsekwencji, Spółka z tytułu dokonania wypłat należności podmiotowi indyjskiemu świadczącemu na jej rzecz usługi wymienione we wniosku, na podstawie art. 26 ust. 1 updog, jest zobowiązana do pobrania 20% zryczałtowanego podatku w dniu dokonania wypłaty należności.

Na Spółce spoczywa dodatkowo obowiązek wypełnienia deklaracji CIT-10Z oraz informacji podatkowej IFT-2/IFT-2R i przesłania ich do podatnika oraz właściwego urzędu skarbowego wówczas, gdy dokonał wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 updog”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2018 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.6.2018.1.PW)

10. Pobór zaliczki na podatek od kwoty z faktury wystawionej przez menedżera

Jedyny udziałowiec spółki z o.o. w ramach działalności gospodarczej świadczy usługi zarządzania tą spółką na podstawie kontraktu menadżerskiego podpisanego w formie aktu notarialnego. Z tego tytułu co miesiąc wystawia fakturę na kwotę wynikającą z kontraktu. Zarządzający wchodzi w skład zarządu spółki. Odpowiedzialność wobec osób trzecich za czynności wykonywane przez niego w ramach podpisanego kontraktu ponosi spółka. Czy spółka powinna odprowadzać zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych od kwoty wypłacanej na podstawie tej faktury?

O d p o w i e d ź

Przychód uzyskany z tytułu świadczenia przez zarządzającego usług wynikających z zawartego ze spółką kontraktu menadżerskiego jest dla niego przychodem z działalności wykonywanej osobiście. Spółka od kwoty wynikającej z faktury obowiązana jest zatem pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

Z u z a s a d n i e n i a

„Stosownie do art. 13 pkt 7 i pkt 9 tej ustawy (ustawy o PIT – przyp. autora): za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się:

- przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (pkt 7),
- przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody

z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7 (pkt 9).

Zatem z powyższej regulacji wynika, że przychody członka zarządu spółki w przypadku zawarcia umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktu menedżerskiego lub umowy o podobnym charakterze, stanowią przychody zaliczone do źródła określonego w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (stanowi o tym »wyłączenie« określone w art. 13 pkt 9 ustawy).

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że – jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 17 czerwca 2015 r., sygn. akt III UZP 2/15 – »w spółkach kapitałowych zawarcie kontraktu menedżerskiego z członkiem zarządu kreuje wtórną podstawę powiązania menedżera ze spółką, bowiem podstawowe znaczenie ma powołanie go na członka zarządu tworzące stosunek członkostwa w zarządzie spółki regulowany przepisami Kodeksu spółek handlowych i innymi przepisami wewnętrznymi spółki«.

Także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 83/15 podzielił pogląd wyrażany w piśmiennictwie, że »pozycja członka zarządu, z którym spółka zawarła kontrakt menedżerski (umowę o zarządzanie) jako przedsiębiorcą, jest szczególna. W następstwie kontraktu menedżerskiego (umowy o zarządzanie) członek zarządu nie przejmuje zarządzania spółką we własnym imieniu i na własny rachunek. Zarządzanie spółką nadal jest realizowane przez członka zarządu w ramach członkostwa w zarządzie. Rola kontraktu menedżerskiego (umowy o zarządzanie) ograniczona jest do ustalenia wynagrodzenia za wykonywanie funkcji w zarządzie (czy jeszcze innych czynności określonych w umowie), szczególnych (kwalifikowanych i dodatkowych – w porównaniu z regulacją Kodeksu spółek handlowych i wewnętrznego prawa spółki) obowiązków dotyczących zarządzania spółką, zakazów w zakresie konkurencji oraz podejmowania dodatkowej działalności (Z. Kubot, Kwalifikacje prawne kontraktów menedżerskich członków zarządu spółek kapitałowych, PiZS 2002, nr 2, s. 2 i n)«.

Tak więc – przychody członka zarządu uzyskiwane na podstawie wskazanych umów powinny być kwalifikowane do przychodów określonych w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowo należy zauważyć, że zgodnie z art. 5a pkt 6 tej ustawy: ilekroć w ustawie mowa jest o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:

- wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

W związku z tym nie jest możliwe, aby członek zarządu prowadzący działalność gospodarczą rozliczał przychody uzyskane na podstawie kontraktu menedżerskiego na zasadach określonych w art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie należy podkreślić, że pełniąc funkcję członka zarządu nie działa on we własnym imieniu, lecz w imieniu spółki, zatem prowadzona przez niego działalność w tym zakresie nie spełnia warunku określonego w art. 5a pkt 6 omawianej ustawy.

(...) należy stwierdzić, że przychód uzyskany z tytułu świadczenia przez Zarządzającego usług wynikających z zawartego ze Spółką kontraktu menedżerskiego będzie dla niego przy-

chodem z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji na Spółce – jako płatniku – ciąży obowiązek naliczenia, pobrania i przekazania na rachunek urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy. (...)

Reasumując – przychody uzyskiwane przez jedyne go udziałowca należy zakwalifikować do przychodów z działalności wykonywanej osobiście zgodnie z art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie na Spółce – jako płatniku – ciąży obowiązek odprowadzania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłacanej, na podstawie zawartego kontraktu, kwoty”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.82.2018.2.KP)

IV. INNE ZAGADNIENIA

1. Rozliczenia podatkowe po zmianie w trakcie roku struktury udziałów w spółce komandytowej

Podatnik jest wspólnikiem (komandytariuszem) w spółce komandytowej. W dniu 8 sierpnia 2017 r. wysokość udziału podatnika w zysku spółki uległa zwiększeniu w związku z zawarciem pomiędzy dwoma komandytariuszami a podatnikiem umowy przeniesienia praw majątkowych z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowej. Zmiana wysokości udziału w zysku spółki mimo, iż nastąpiła w trakcie trwania roku podatkowego, skutkowałą nabyciem przez podatnika prawa do zysku spółki za 2017 r. w podwyższonej wysokości począwszy od 1 stycznia 2017 r. Czy od dnia 1 września 2017 r. odprowadzane zaliczki na podatek dochodowy powinny uwzględniać zmianę udziału? Czy należy skorygować zaliczki na podatek dochodowy za okres od stycznia do sierpnia 2017 r.? W jaki sposób ustalić przychody oraz koszty uzyskania przychodów z udziału w spółce w 2017 r.?

O d p o w i e d ź

Odprowadzone przez podatnika od września 2017 r. zaliczki na podatek dochodowy powinny uwzględniać zmianę udziału podatnika w zyskach spółki. Nie ma przy tym obowiązku skorygowania zaliczek na podatek dochodowy za okres od stycznia do sierpnia 2017 r. Przychody oraz koszty uzyskania przychodów z udziału w spółce w 2017 r. należy określić zgodnie z posiadanym prawem do udziału w zysku spółki na ostatni dzień roku podatkowego.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) z uwagi na transparentność podatkową spółki komandytowej, przychód należny jest alokowany na poszczególnych wspólników w takiej proporcji, w jakiej wspólnicy partycypują w jej zyskach na podstawie umowy spółki. Zatem proporcję, o której mowa w art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustala się w stosunku do aktualnie przysługującego wspólnikowi udziału w przychodach i kosztach spółki komandytowej, stosownie do postanowień zawartych w umowie. Podobnie ustala się wysokość kosztów uzyskania przycho-

dów u każdego wspólnika, uwzględniając jednak te wydatki, które nie mogą stanowić kosztu podatkowego u danego wspólnika. Dla celów podatkowych, punktem wyjścia dla określenia przychodów i kosztów z tytułu udziału w zyskach Spółki będzie treść umowy spółki, z której wynikają zasady udziału w zyskach jakie przyjęli wspólnicy.

Zgodnie z art. 9 Kodeksu spółek handlowych, zmiany postanowień umowy spółki osobowej, wymagają zgody wszystkich wspólników, chyba, że umowa stanowi inaczej.

(...) zmiany w umowie Spółki, dotyczące zmiany udziałów wspólników w zyskach i stratach spółki – obowiązują od momentu wyrażenia przez wszystkich wspólników spółki zgody na dokonanie określonych zmian. Wywołują one skutki na przyszłość, co oznacza, że osiągnięte po tym dniu przychody oraz ponoszone koszty powinny być rozliczane przez wspólników według nowych proporcji. Przychód należny jest alokowany na poszczególnych wspólników w takiej proporcji, w jakiej wspólnicy partycypują w jej zyskach na podstawie obowiązującej w danym momencie umowy spółki. Podobnie ustala się wysokość kosztów uzyskania przychodów u każdego wspólnika, uwzględniając te wydatki, które nie mogą stanowić kosztu podatkowego u danego wspólnika. Dopiero dochód określony na podstawie tak ustalonych kwot przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu podlega opodatkowaniu u wspólnika podatkiem dochodowym.

(...) stwierdzić należy, że Wnioskodawca jest zobowiązany do rozliczania przychodów i kosztów z tytułu udziału w spółce komandytowej zgodnie z art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, proporcjonalnie do posiadanego przez niego udziału w zyskach spółki na moment uzyskania przychodów i poniesienia kosztów, tj. z uwzględnieniem zmian w prawie do udziału w zysku w trakcie roku obrotowego. Wobec tego, dla potrzeb ustalenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, za okres do zmiany udziału w zysku w ww. spółce komandytowej przychody oraz koszty uzyskania przychodów Wnioskodawcy ustalić należy według obowiązującego w tym okresie udziału w zysku spółki, a po zmianie udziału – według obowiązującego w kolejnym okresie udziału w zysku spółki.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy wskazać, że odprowadzone przez Wnioskodawcę od 1 września 2017 roku zaliczki na podatek dochodowy powinny uwzględniać zmianę udziału Wnioskodawcy w zyskach Spółki. Jednocześnie Wnioskodawca nie ma obowiązku skorygowania zaliczek na podatek dochodowy za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2017 roku, ponieważ zaliczki te na ówczesny moment były liczone w sposób prawidłowy stosownie do posiadanego udziału w zysku. (...)

Podatkiem należnym od dochodów uzyskanych przez podatnika w danym roku podatkowym z prowadzonej działalności gospodarczej (w tym także w formie spółki komandytowej) jest (...), co do zasady, podatek wynikający z prawidłowo sporządzonego i złożonego rocznego zeznania podatkowego. Zaliczkowe opodatkowanie tego dochodu stanowi jedynie formę opłacania podatku należnego wynikającego z zeznania. Po zakończeniu roku podatkowego (a w przypadku zaliczki za ostatni miesiąc lub kwartał roku podatkowego z upływem dnia 20 stycznia) zaliczki na podatek tracą swój byt prawny i podlegają rozliczeniu w składanym przez podatnika zeznaniu rocznym.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że Wnioskodawca, jako wspólnik spółki komandytowej, opodatkuje rzeczywiście uzyskany dochód z udziału w spółce przypadający na ostatni dzień roku podatkowego. Zatem w przypadku gdy wielkość udziału w zysku na koniec roku podatkowego w stosunku do wielkości tego udziału przyjętej do obliczania zaliczek na podatek dochodowy ulegnie zmianie, to dochód za rok podatkowy należy ustalić zgodnie z wielkością udziału w zysku ustaloną na koniec roku podatkowego, a nie zgodnie z wielkością udziału w zysku przyjętą do obliczania poszczególnych zaliczek na podatek dochodowy.

Podsumowując, opodatkowaniu podlegać będzie dochód odpowiadający udziałowi w zysku taki, jaki przysługiwał będzie Wnioskodawcy na koniec roku podatkowego, tj. dochód faktycznie należny. Zgodnie bowiem z przepisami Kodeksu spółek handlowych, zysk należny jest wspólnikowi dopiero z końcem roku obrotowego, a więc dla ustalenia wysokości zysku kluczowe znaczenie powinien mieć udział w zysku na koniec roku obrotowego. Zatem, w opisanym stanie faktycznym dochód roczny Wnioskodawcy z tytułu udziału w spółce komandytowej należy określić zgodnie z posiadanym prawem do udziału w zysku spółki na ostatni dzień roku podatkowego. Dochód ten Wnioskodawca będzie zobowiązany rozliczyć w zeznaniu rocznym, dlatego też, ponieważ suma należnych w danym roku podatkowym zaliczek będzie niższa od należnego podatku za dany rok podatkowy, u Wnioskodawcy wystąpi konieczność wpłaty kwoty różnicy między podatkiem należnym, ustalonym stosownie do posiadanego na koniec roku udziału w zyskach spółki komandytowej, a należnymi zaliczkami.

Wnioskodawca powinien zatem ustalić przychody oraz koszty uzyskania przychodów z udziału w Spółce w 2017 roku w związku ze zmianą udziału w jej zysku, która nastąpiła 8 sierpnia 2017 roku we wskazany powyżej sposób, a więc z uwzględnieniem jego udziału w spółce na koniec roku podatkowego”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.102.2018.2.MPŁ)

2. Wydatek na zabudowę wnęki nie jest wydatkiem poniesionym na własne cele mieszkaniowe

W 2016 r. podatnik sprzedał odziedziczone w tym samym roku mieszkanie. Otrzymane z tego tytułu środki pieniężne zamierza przeznaczyć na remont własnego mieszkania, w tym na wymianę starej szafy zamontowanej na stałe we wnęcie w przedpokoju. Czy wydatki na wymianę tej szafy można uznać za poniesione na własne cele mieszkaniowe?

O d p o w i e d ź

Wydatków poniesionych na wymianę starej szafy zamontowanej na stałe we wnęcie w przedpokoju nie można uznać za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe.

Z u z a s a d n i e n i a

„Z (...) art. 21 ust. 1 pkt 131 cyt. Ustawy (ustawy o PIT – przyp. autora) jednoznacznie wynika, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości jest wydatkowanie począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, uzyskanego przychodu na wskazane w ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika.

Zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki – niewymienione w tym katalogu – nie uprawniają do skorzystania z powyższego zwolnienia.

Odnosząc się do wydatkowania przez Wnioskodawcę środków ze sprzedaży lokalu mieszkalnego na zabudowę wnęki (wymianę szafy zamontowanej na stałe we wnęcie w przedpokoju), wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d wskazują, że za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uważa się budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia »budowa«, »nadbudowa«, »przebudowa«, czy też »remont«, to właściwym jest odwołanie się w tej kwestii do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, z późn. zm.).

W myśl art. 3 pkt 6 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o budowie należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 7 ww. ustawy, przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Natomiast jeżeli w ustawie jest mowa o przebudowie należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji (art. 3 pkt 7a Prawa budowlanego).

Z kolei w świetle przepisu art. 3 pkt 8 tej ustawy, poprzez »remont« należy rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Za »remont« uważa się w szczególności wykonanie robót budowlanych w istniejącym budynku mieszkalnym lub lokalu mieszkalnym wraz z wymianą dotychczas użytkowanych, zużytych składników wyposażenia technicznego budynku lub lokalu, np. podłóg, drzwi, okien, instalacji (wodnej, gazowej, grzewczej, kanalizacyjnej, elektrycznej) lub tylko określonych elementów tych instalacji.

Remontem nie będą natomiast wydatki poniesione na wymianę szafy zamontowanej na stałe we wnęcie w przedpokoju, mimo że zostaną poniesione na trwałą zabudowę wnęki oraz elementy wyposażenia trwale zamontowane w budynku. Wydatki te dotyczą bowiem zakupu czy też wykonania wyposażenia mieszkania i jako takie nie mogą być traktowane na równi z wydatkami remontowo-budowlanymi. Umeblowanie (nawet to w trwałej zabudowie) nie może być podstawą do zastosowania ulgi w odniesieniu do tych wydatków, bowiem jest to jedynie element wyposażenia mieszkania, zatem nie ma charakteru prac budowlanych. Wykonanie zabudowy stałej nie jest zatem wydatkiem związanym z remontem lokalu czy budynku mieszkalnego.

Stanowisko to potwierdza orzecznictwo, przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Go 3/13 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2006 r., sygn. akt II FSK 639/05.

W świetle powyższego wydatki związane z wymianą szafy zamontowanej na stałe we wnęcie w przedpokoju nie mieszczą się w katalogu zwolnień, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych i tym samym nie mogą być uwzględnione przy obliczeniu dochodu zwolnionego od opodatkowania”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-1.4011.77.2018.2.KF)

3. Wycena w remanencie początkowym towarów nabytych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej

Podatnik kolekcjonuje pamiątki związane z historią Wojska Polskiego (odznaki, odznaczenia, medale, fotografie, umundurowanie i wyposażenie), a także w mniejszym stopniu antyki (wyroby rzemiosła artystycznego, malarstwa z okresu od XVIII wieku). Przeważającą część tych przedmiotów kupił na giełdach, bazarach, czy serwisach aukcyjnych od osób prywatnych, w związku z czym nie posiada dowodów potwierdzających ich nabycie, takich jak paragony, rachunki, czy też faktury. Podatnik zamierza założyć jednoosobową działalność gospodarczą w formie internetowego sklepu kolekcjonerskiego. Czy można ująć w remanencie początkowym przedmioty kolekcjonerskie i antyki nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej? Czy przedmioty te można wycenić na podstawie aktualnych cen rynkowych?

O d p o w i e d ź

Przedmioty kolekcjonerskie i antyki nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, które zostaną przeznaczone jako towar do zbycia w ramach działalności gospodarczej należy ująć w spisie z natury sporządzonym na dzień rozpoczęcia tej działalności. Towary te można wycenić w oparciu o ceny rynkowe.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) wydatki na zakup towarów handlowych poniesione przed rozpoczęciem działalności gospodarczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie mogą być one jednak bezpośrednio ujęte jako koszty uzyskania przychodu, ale należy objąć je spisem z natury (remanentem początkowym) sporządzonym i wpisanym do podatkowej księgi przychodów i rozchodów na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej. Przepis § 29 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wskazuje, że zasadniczym sposobem określenia wartości powyższych towarów handlowych jest przyjęcie ich wartości według ceny nabycia lub zakupu. Jeżeli przyjmujemy wycenę według ceny zakupu, to przez cenę zakupu należy rozumieć – cenę, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku, pomniejszoną o podatek od towarów i usług, podlegający odliczeniu zgodnie z odrębnymi przepisami, a przy imporcie powiększoną o należne cło, podatek akcyzowy oraz opłaty celne dodatkowe, obniżoną o rabaty, opusty, inne podobne obniżenia, w przypadku zaś otrzymania składnika majątku w drodze darowizny lub spadku – wartość odpowiadającą cenie zakupu takiego samego lub podobnego składnika (§ 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Jeżeli zaś przyjmujemy wycenę według cen nabycia, to przez cenę nabycia należy rozumieć cenę zakupu składnika majątku powiększoną o koszty uboczne związane z zakupem towarów i składników majątku do chwili złożenia w magazynie według ich cen zakupu, a w szczególności koszty transportu, załadunku i wyładunku

oraz ubezpieczenia w drodze (§ 3 pkt 3 ww. rozporządzenia). Tylko w sytuacji, gdy wartość towarów objętych spisem jest niższa od ceny zakupu lub ceny nabycia, wyceny dokonuje się według ceny rynkowej z dnia sporządzenia remanentu.

(...) stwierdzić należy, że przedmioty kolekcjonerskie i antyki nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, które zostaną przeznaczone do zbycia w ramach działalności gospodarczej prowadzonej w zakresie handlu przedmiotami kolekcjonerskimi i antykami, wyłącznie przez Internet, a więc w tej działalności stanowić będą towar handlowy, powinny zostać ujęte w spisie z natury sporządzonym na dzień rozpoczęcia ww. działalności gospodarczej, a następnie spis ten winien zostać wpisany do podatkowej księgi przychodów prowadzonej dla potrzeb działalności gospodarczej, stosownie do § 27 ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W tej kwestii nie ma prawnego znaczenia, że Wnioskodawca nie posiada dowodów zakupu powyższych towarów handlowych, takich jak: paragony, rachunki, czy faktury.

Na potrzeby remanentu początkowego na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej Wnioskodawca może dokonać wyceny towarów (przedmiotów kolekcjonerskich i antyków) nabytych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, na podstawie wyceny sporządzonej w oparciu o ceny rynkowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2018 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.46.2018.6.AG)

4. Wymiana pieca grzewczego w ramach ulgi rehabilitacyjnej

Podatniczka jest osobą niepełnosprawną. Jej mieszkanie znajduje się na pierwszym piętrze w kamienicy. Ogrzewane jest piecami kaflowymi oraz piecem stałopalnym. Ze względu na niepełnosprawność ruchową podatniczki wnoszenie opału z piwnicy, wynoszenie popiołu, zrzucanie węgla do piwnicy po jego zakupie jest dla niej bardzo obciążające. W 2017 r. podatniczka poniosła wydatki na zmianę sposobu ogrzewania mieszkania z węglowego na gazowe (zainstalowała kocioł dwufunkcyjny). Czy w tej sytuacji wydatki na wymianę pieca są objęte ulgą rehabilitacyjną?

O d p o w i e d ź

Poniesione przez osobę niepełnosprawną wydatki na wymianę pieca są objęte ulgą rehabilitacyjną.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) warunkiem odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne zgodnie z art. 26 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest, m.in. posiadanie przez osobę, która poniosła wydatek lub osobę będącą na utrzymaniu podatnika, orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności.

Następnie należy wskazać, że rozpatrując, czy poniesiony wydatek wymieniony w opisie stanu faktycznego (...) mieści się w pojęciu adaptacji i wyposażenia mieszkań stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, należy ustalić znaczenia użytych w przepisach pojęć adaptacja i wyposażenie.

Zgodnie z językowym znaczeniem termin: adaptacja to przystosowanie do innego użytku, przerobienie dla nadania innego charakteru, np. w budownictwie przeróbka budynku (Mały słownik języka polskiego, Warszawa 1994). Natomiast wyposażenie to urządzenia potrzebne do prawidłowego funkcjonowania czegoś.

Adaptacją mieszkania jest zatem przeróbka, mająca mu nadać inny charakter, przystosować do innego użytku, natomiast wyposażenie mieszkania – to przydanie mu rzeczowych elementów zwiększających jego walory użytkowe. Zatem adaptacja i wyposażenie lokalu (budynku) mieszkalnego musi ułatwiać osobie niepełnosprawnej egzystowanie w tym lokalu (budynku), biorąc pod uwagę rodzaj niepełnosprawności. Stąd też w przypadku każdego niepełnosprawnego, wydatki na adaptację i wyposażenie lokalu (budynku) mieszkalnego mogą być inne, gdyż powinny odzwierciedlać potrzeby wynikające z niepełnosprawności.

Dokonując wykładni zawartego w art. 26 ust. 7a pkt 1 upodó pojęcia adaptacji i wyposażenia mieszkań oraz budynków mieszkalnych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności wskazać należy, iż w doktrynie zwraca się uwagę, że przez adaptację i wyposażenie, o których mowa w powyższym przepisie, należy rozumieć takie przystosowanie mieszkania (budynku), które umożliwia lub ułatwia życie w nim osobie niepełnosprawnej (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2010, wyd. II). Należy zwrócić uwagę, że pojęcie »adaptacja« rozumieć należy jako »przystosowanie«, które jednak niekoniecznie oznaczać musi »ulepszenie«, czy »przekształcenie« zaistniałego stanu rzeczy – w tym przypadku warunków mieszkaniowych dla potrzeb osoby niepełnosprawnej – wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 667/11.

Tak więc na gruncie rozpatrywanej sprawy zakwalifikowanie – poniesionego wydatku na zmianę sposobu ogrzewania mieszkania z węglowego na gazowe, tj. inwestycję, polegającą na zainstalowaniu kotła dwufunkcyjnego, dzięki której oprócz ogrzewania mieszkania Wnioskodawczyni ma zapewnioną ciepłą wodę do celów higienicznych i gospodarczych do wydatków podlegających odliczeniu w ramach ulgi na cele rehabilitacyjne oraz związanych z ułatwieniem czynności życiowych – jest uzasadnione. (...)

Zatem wydatek poniesiony przez Wnioskodawczynię na zmianę sposobu ogrzewania mieszkania (z węglowego na gazowe) i dostarczania ciepłej wody można uznać za wydatek, w ramach ulgi rehabilitacyjnej określonej w art. 26 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 26 ust. 7a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wydatek ten, w kwocie faktycznie poniesionej, Wnioskodawczyni może odliczyć od dochodu w zeznaniu rocznym za 2017 r. w ramach wydatków na cele rehabilitacyjne”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-2.4011.177.2018.1.DJ)

5. Rozliczenie osoby samotnie wychowującej dzieci po zawarciu związku małżeńskiego

Rozwiedziona podatniczka od 2014 r. rozliczała się w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci. Ma ona dwóch synów w wieku 9 i 11 lat. Ojciec dzieci ma ograniczoną władzę rodzicielską i w niewielkim stopniu uczestniczy w ich wychowaniu. W październiku 2016 r. podatniczka zawarła związek małżeński. Z obecnym mężem ma ustaloną rozdzielność majątkową. Obecny mąż nie ingeruje w proces wychowania dzieci podatniczki, nie łoży też na ich utrzymanie. Czy w tej sytuacji podatniczka może w 2017 r. skorzystać z rozliczenia się w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci?

O d p o w i e d ź

Podatniczka za 2017 r. nie może rozliczyć się jako osoba samotnie wychowująca dzieci.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) przepis art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi odstępstwo od generalnej zasady indywidualnego opodatkowania. Możliwość jego zastosowania obwarowana jest szeregiem warunków wyraźnie wskazanych w tej ustawie, które należy interpretować ściśle, co oznacza, że nie można dokonywać wykładni rozszerzającej ani też zawężającej.

Aby korzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych w tym przepisie należy mieć ściśle określony stan cywilny oraz wychowywać samotnie dzieci.

Przyjęcie odmiennej wykładni stałoby w sprzeczności z uzasadnieniem wprowadzenia tej ulgi, z którego jednoznacznie wynika, że ustawodawca kierował ją tylko do osób, które samotnie troszczą się o codzienne zaspokojenie potrzeb dziecka, nie zaś do każdego rodzica, który ma władzę rodzicielską i jednocześnie pozostaje w związku małżeńskim z inną osobą nie będącą rodzicem dziecka.

Osobami samotnie wychowującymi dzieci mogą być również, wyjątkowo, niektóre osoby pozostające w związku małżeńskim.

Dotyczy to osób, wobec których orzeczono separację. Nabycie statusu osoby samotnie wychowującej dziecko wymaga prawomocnego orzeczenia o separacji małżonków. Stąd też uzyskanie w danym roku nieprawomocnego orzeczenia w tym względzie nie pozwala na wspólne rozliczenie się z wychowywanym dzieckiem.

Jak wynika z wniosku, Wnioskodawczyni ponownie wyszła za mąż. Zatem Wnioskodawczyni nie jest osobą stanu wolnego, ponieważ od października 2016 r. pozostaje w związku małżeńskim. Wnioskodawczyni będąc osobą w związku małżeńskim nie spełnia jednocześnie tych przesłanek, ze względu na które omawiany przepis daje możliwość wspólnego rozliczenia z dzieckiem osobie, która w związku małżeńskim pozostaje. To, zgodnie z wyżej wymienionymi uregulowaniami, wyklucza Ją z możliwości rozliczania się jako osoby samotnie wychowującej dziecko. Natomiast argument Wnioskodawczyni, że obecny mąż nie łoży na dzieci, posiada z Wnioskodawczynią rozdzielną majątkową oraz nie ingeruje w proces wychowania dzieci, nie można utożsamiać z faktem, że Wnioskodawczyni jest osobą samotnie wychowującą dzieci.

Zatem w świetle powyższego, nie można uznać Wnioskodawczyni za osobę samotnie wychowującą dziecko, gdyż jest Ona osobą pozostającą w związku małżeńskim. W związku z powyższym Wnioskodawczyni nie przysługuje prawo do skorzystania z preferencyjnej formy opodatkowania.

Reasumując, Wnioskodawczyni nie spełnia warunków określonych w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wobec czego Wnioskodawczyni nie przysługuje prawo do skorzystania z preferencyjnego rozliczenia jako osoba samotnie wychowująca dziecko za 2017 r.”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2018 r., nr 0114-KDIP3-3.4011.46.2018.2.JK3)

6. Zastosowanie przepisów o cenach transferowych do wynagrodzenia otrzymanego z tytułu dobrowolnego umorzenia udziałów

Podatnik zamierza zbyć na rzecz spółki celem umorzenia posiadane przez siebie udziały w kapitale zakładowym spółki (umorzenie dobrowolne udziałów). Umorzenie udziałów nastąpi w trybie art. 199 § 1 Ksh, tj. w drodze ich odpłatnego nabycia przez spółkę w celu umorzenia. Z tytułu dobrowolnego umorzenia udziałów w spółce podatnikowi będzie przysługiwać wynagrodzenie, które zostanie ustalone w stosownej uchwale zgromadzenia wspólników, przy czym wynagrodzenie to może być niższe od wartości rynkowej umarzanych udziałów. Czy do otrzymanego wynagrodzenia będą miały zastosowanie przepisy o dokumentacji cen transferowych?

O d p o w i e d ź

Dobrowolne umorzenie udziałów za wynagrodzeniem stanowi transakcję, zatem przepisy o dokumentacji cen transferowych będą miały tu zastosowanie.

Z u z a s a d n i e n i a

„Pozostawanie w związku kapitałowym lub osobowym nie jest w jakikolwiek sposób sankcjonowane. Znaczenie podatkowe ma natomiast wykorzystywanie powiązań i związków do zmiany poziomu opodatkowania wbrew obowiązкови ustawowemu.

W celu zapobieżenia przerzucaniu dochodów w obrocie międzynarodowym i krajowym ustawodawca wprowadził przepisy art. 11 updop. Przepisy te mają na celu stworzenie bariery przeciwdziałającej wykorzystywaniu umów cywilnoprawnych do omijania przepisów podatkowych w celu pomniejszania należnego podatku.

W razie dokonywania transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 updop podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z art. 9a ust. 1 ww. ustawy, są obowiązani do sporządzania stosownej dokumentacji. Celem wprowadzenia tego obowiązku przez ustawodawcę było umożliwienie badania czy działalność podmiotów powiązanych nie prowadzi do zaniżania dochodów. (...)

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą określenia czy do otrzymanego wynagrodzenia z tytułu umorzenia dobrowolnego posiadanych w Spółce udziałów będą miały zastosowanie przepisy art. 9a ust. 1 pkt 1 updop oraz art. 11 ust. 1, ust. 4 updop.

(...) aby rozstrzygnąć wątpliwości Wnioskodawcy, należy w pierwszej kolejności ustalić zakres znaczeniowy pojęcia »transakcja«. Punktem wyjścia dla dalszych zabiegów interpretacyjnych powinno być zatem określenie, czy dobrowolne umorzenie udziałów za wynagrodzeniem mieści się w pojęciu transakcja.

Pojęcie »transakcja« nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Inne akty prawa podatkowego również go nie definiują. Definicji takiej nie zawierają także przepisy prawa cywilnego. Zatem należy stwierdzić, że pojęcie to nie posiada definicji legalnej. Zauważyć jednak należy, że pojęcie »transakcji« z art. 9a ust. 1 updop ma już ugruntowane znaczenie zarówno w orzecznictwie jak i w doktrynie. Wskazuje się mianowicie przy rekonstrukcji jego znaczenia na konieczność odwołania się do reguł znaczeniowych języka polskiego i sięgnięcia do definicji słownikowych, zgodnie z którymi »transakcja« rozumiana jest jako »zawarcie umowy, zwłaszcza handlowej dotyczącej kupna lub sprzedaży; układ, porozumienie jako wynik rokowań« (tak P. Małecki, M. Mazurkiewicz,

pkt IV.2 w Komentarz do art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, publ. LEX/el, znaczenie to przyjęto za Słownikiem języka polskiego PWN). Dalej wskazano w cytowanej publikacji, że w ujęciu słownikowym »transakcja« to operacja handlowa albo bankowa typu kupno-sprzedaż, ale na większą skalę także porozumienie, układ w jakiejś sprawie, które jest wynikiem rokowań, przetargów i ustępstw.

Pojęcie transakcji w rozumieniu art. 9a upodop należy rozpatrywać przede wszystkim w kontekście celu tego przepisu. W ocenie tut. organu pojęcie to obejmuje wszelkiego rodzaju operacje i czynności dokonywane przez podmioty oraz wszelkie świadczenia i przepływy między tymi podmiotami. Pojęcie transakcji dotyczy obrotu dobrami i usługami, nie ogranicza się jednak tylko do sprzedaży bądź kupna towarów.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, że w ramach analizowania pojęcia transakcji należy posługiwać się jak najszerszą definicją, zgodnie z którą za transakcję należy przyjąć wszelkiego rodzaju czynności prawne powodujące przeniesienie własności dóbr. Zgodnie bowiem z uzasadnieniem ustnym do wyroku NSA z 8 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 4000/13: »transakcje mające charakter umów transferu dóbr, pieniędzy i innych wartości należy uznać za transakcje, o których mowa w art. 9a upodop«.

Ponadto do ustalenia, co stanowi transakcję należy stosować przepisy § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (...). Zgodnie ze wskazanym przepisem szacowanie obejmuje w szczególności wszelkiego rodzaju transakcje, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć, o których mowa w § 23.

(...) należy stwierdzić, że (...) dobrowolne umorzenie udziałów za wynagrodzeniem – stanowi transakcję, zatem Wnioskodawca będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej (tzw. dokumentacji cen transferowych), o której mowa art. 9a ust. 1 upodop. W konsekwencji przepisy art. 9a ust. 1 pkt 1 oraz art. 11 ust. 1 oraz ust. 4 ww. ustawy znajdują zastosowanie w przypadku dobrowolnego umorzenia udziałów za wynagrodzeniem”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 kwietnia 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.139.2018.1.AZ)

PRZEGLĄD 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 **12 500**



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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.