

PRZEGLĄD NAJNOWSZYCH INTERPRETACJI W ZAKRESIE PODATKU DOCHODOWEGO

I. PRZYCHODY PODATKOWEstr. 3

1. Sprzedaż prywatnego samochodu wykorzystywanego na potrzeby działalności gospodarczej..... str. 3
2. Otrzymanie środków pieniężnych w związku z obniżeniem wkładu kapitałowego w spółce..... str. 4
3. Przychody osiągnięte z działalności nierejestrowej – kwalifikacja do źródła przychodów str. 5
4. Zapłata przez klientów kosztów przesyłki sprzedanego towaru str. 6
5. Wycofanie nieruchomości z majątku spółki do majątku jej wspólników str. 7
6. Odpłatne zbycie nieruchomości mieszkalnych dokonane w ramach działalności gospodarczej..... str. 8
7. Moment skorygowania przychodu w przypadku rozwiązania umowy kupna-sprzedaży str. 9
8. Zmiana wysokości udziałów posiadanych przez wspólników w spółce str. 10
9. Czynsz najmu za lokal wynajęty spółce przez jej wspólnika str. 11
10. Otrzymanie odszkodowania z tytułu szkody komunikacyjnej samochodu osobowego wykorzystywanego na cele mieszane..... str. 12
11. Niespłacone zobowiązanie z tytułu pożyczki w likwidowanej spółce kapitałowej str. 14

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓWstr. 15

1. Podatek od towarów i usług niepodlegający odliczeniu u podatnika przedmiotowo zwolnionego z VAT..... str. 15
2. Usługi na rzecz spółki świadczone przez wspólnika w ramach prowadzonej przez niego indywidualnej działalności gospodarczej..... str. 17
3. Firmowe zakupy sfinansowane środkami przyznanymi na podjęcie działalności gospodarczej..... str. 18
4. Odpisy amortyzacyjne od budynku wybudowanego na cudzym gruncie..... str. 19
5. Odstępne zapłacone w związku z przejęciem praw i obowiązków wynikających z umowy najmu nieruchomości..... str. 20

6. Wynajem mieszkania w miejscowości, w której przedsiębiorca świadczy usługi	str. 21
7. Zawiadomienie urzędu skarbowego w przypadku kolejnych płatności na rachunek nieznajdujący się na białej liście	str. 22
8. Koszty prywatnego kredytu przeznaczonego na zakup nieruchomości wprowadzonej do firmy	str. 24
9. Wypłata prezesowi zarządu wynagrodzenia przekraczającego 15.000 zł.....	str. 25
10. Zapłata kary umownej w obniżonej wysokości po zawarciu ugody między kontrahentami.....	str. 26
11. Wykorzystywanie części domu i garażu na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.....	str. 28
12. Wydatki na przebudowę infrastruktury drogowej na gruncie stanowiącym własność gminy	str. 29

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKA.....str. 30

1. Zwrot pracownikowi kosztów podróży do zakładów produkcyjnych należących do pracodawcy	str. 30
2. Sfinansowanie szkolenia przyszłemu pracownikowi	str. 31
3. Ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego	str. 33
4. Oświadczenie zleceniobiorcy, że jest osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce	str. 34
5. Wydanie pracownikom kuponów żywnościowych w zamian posiłków i napoi profilaktycznych	str. 36
6. Udostępnienie pracownikom i zleceniobiorcom do 26. roku życia pakietów usług medycznych i kart sportowych.....	str. 37
7. Świadczenie usług szkoleniowych przez podmiot zagraniczny a podatek u źródła.....	str. 38
8. Stosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów przy opodatkowywaniu nagrody pieniężnej	str. 39
9. Przekazywanie pracownikom PIT-11 w wersji elektronicznej za pośrednictwem portalu pracowniczego	str. 41

IV. INNE ZAGADNIENIA.....str. 42

1. Przychody z wynajmu nieruchomości osiągane w ramach prywatnego najmu i działalności gospodarczej	str. 42
2. Moment wprowadzenia budynku do ewidencji środków trwałych i rozpoczęcia jego amortyzacji.....	str. 44
3. Skorzystanie z ulgi termomodernizacyjnej, gdy właścicielem domu jest jedno z małżonków	str. 45
4. Uznanie dochodu ze sprzedaży licencji na dostęp do oprogramowania za dochód z kwalifikowanego IP	str. 46
5. Odliczenie w ramach ulgi rehabilitacyjnej wydatków na sesje terapii psychoonkologicznej	str. 48
6. Ulga mieszkaniowa w przypadku zakupu lokalu wykorzystywanego podczas weekendów i urlopu.....	str. 49
7. Użyczenie samochodu przez partnera w celu przewożenia wspólnych dzieci..	str. 51

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387; ost. zm. w Dz. U. z 2020 r. poz. 695) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865; ost. zm. w Dz. U. z 2020 r. poz. 695) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY PODATKOWE

1. Sprzedaż prywatnego samochodu wykorzystywanego na potrzeby działalności gospodarczej

We wrześniu 2015 r. podatnik wspólnie z małżonką nabył dla celów prywatnych samochód osobowy. Samochód ten nie jest środkiem trwałym w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, ale będzie wykorzystywany na potrzeby firmowe. Czy w razie sprzedaży tego samochodu podatnik powinien wykazać przychód z działalności gospodarczej?

O d p o w i e d ź

Jeżeli samochód nie jest składnikiem majątku w prowadzonej działalności gospodarczej, lecz jest wykorzystywany na potrzeby tej działalności jako prywatny pojazd przedsiębiorcy, to jego sprzedaż nie będzie generowała firmowego przychodu.

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

„(...) jeżeli opisany we wniosku samochód nie stanowił i nie będzie stanowił składnika majątku prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej, stosownie do wyliczenia zawartego w treści art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to przychód uzyskany ze sprzedaży tego samochodu nie będzie mógł zostać zaliczony do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 przywołanej ustawy. Zgodnie z zawartym we wniosku wskazaniem, jedyne powiązanie rzeczonoego samochodu z prowadzoną przez Wnioskodawcę działalnością gospodarczą, to ewentualne wykorzystywanie go dla jej celów. Samochód został nabyty do majątku prywatnego w 2015 r. Samochód nie stanowi środka trwałego w prowadzonej działalności gospodarczej.

Z powyższych względów należy stwierdzić, że skoro samochód stanowi i będzie stanowił jedynie element tzw. »majątku prywatnego« Wnioskodawcy, to jego sprzedaż należy zakwalifikować do źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli do odpłatnego zbycia rzeczy.

Innymi słowy, przedmiotowa transakcja dokonana po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie opisanego we wniosku samochodu osobowego, nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.478.2019.7.AWO)

2. Otrzymanie środków pieniężnych w związku z obniżeniem wkładu kapitałowego w spółce

Podatnik jest komandytariuszem w spółce komandytowej. Czy środki pieniężne otrzymane przez niego tytułem częściowego wycofania wkładu w spółce komandytowej będą stanowić dla niego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

Otrzymanie przez podatnika środków pieniężnych od spółki komandytowej z tytułu wycofania części wkładu może skutkować obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

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

„(...) otrzymanie środków pieniężnych w wyniku zmniejszenia udziału kapitałowego (wycofania przez wspólnika – Wnioskodawcę części udziałów ze Spółki) należy kwalifikować jako częściowe wystąpienie ze spółki, tj. uwzględniając przepisy art. 14 ust. 3 pkt 11 i art. 24 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wskazane w nich wartości należy ustalić w takiej proporcji, w jakiej wycofana przez wspólnika – Wnioskodawcę część udziału kapitałowego w spółce pozostaje do całkowitej wartości tego udziału określonej bezpośrednio przed takim wycofaniem.

Tym samym – w wyniku otrzymania przez Wnioskodawcę środków pieniężnych w związku ze zmniejszeniem wkładu w spółce powstanie po stronie Wnioskodawcy przychód podatkowy w wysokości odpowiadającej otrzymanym środkom pieniężnym, który należy utożsamiać z częściowym wystąpieniem wspólnika ze Spółki. Przychód ten Wnioskodawca pomniejsza o wartość opisaną w art. 14 ust. 3 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustaloną w takiej proporcji, w jakiej wycofana przez Wnioskodawcę część udziału kapitałowego pozostaje do całkowitej wartości tego udziału, ponieważ tak wyliczona wartość nie stanowi przychodu podatkowego. Jeżeli kwota otrzymana przez Wnioskodawcę z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego w Spółce jest równa lub niższa od określonej w ww. sposób wartości, to kwota ta nie jest zaliczana do przychodów z działalności gospodarczej. Natomiast w przypadku, gdy kwota ta jest większa, do przychodów z działalności gospodarczej należy zaliczyć tylko nadwyżkę. Nadwyżka ta podlega pomniejszeniu o wydatki na nabycie prawa do udziału w Spółce. Przy czym w przypadku tych wydatków również znajdzie zastosowanie proporcja, w jakiej wycofana przez Wnioskodawcę część udziału kapitałowego w Spółce pozostaje do całkowitej wartości tego udziału.

Należy ponadto pamiętać, uwzględniając przy tym treść art. 8 ust. 1 i ust. 2 ustawy, że przychód z tytułu otrzymania środków pieniężnych w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w spółce komandytowej należy ustalić w takiej proporcji, w jakiej wycofana przez wspólnika część udziału kapitałowego w spółce komandytowej pozostaje do całkowitej wartości tego udziału określonej bezpośrednio przed takim wycofaniem.

Reasumując – planowane wycofanie części uprzednio wniesionego wkładu i wypłata środków ze spółki może powodować dla Wnioskodawcy obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.106.2020.1.AD)

Od redakcji

Inne zdanie odnośnie skutków podatkowych obniżenia wkładu w spółce prezentują sądy. Przykładowo, w wyroku WSA w Poznaniu z 8 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 427/19 (orzeczenie nieprawomocne) oraz w wyroku NSA z 16 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 2790/18 znajdziemy stanowisko, że otrzymanie środków pieniężnych z tytułu obniżenia wartości wkładu w spółce komandytowej jest neutralne podatkowo (nie powoduje u wspólnika przysporzenia majątkowego).

3. Przychody osiąmane z działalności nierejestrowej – kwalifikacja do źródła przychodów

Podatniczka zamierza świadczyć usługi pralnicze. Jakie warunki musi spełnić, by osiągnięty z tego tytułu przychód stanowił przychód z działalności nierejestrowej?

O d p o w i e d ź

Z działalnością nierejestrową mamy do czynienia, gdy spełnione są następujące warunki:

- przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie o minimalnym wynagrodzeniu za pracę,
- podatnik w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywał działalności gospodarczej,
- podatnik nie działa w ramach umowy spółki cywilnej.

Przychód z takiej działalności stanowi dla celów PIT przychód z innych źródeł.

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

„Zgodnie z art. 5 ust. 1 ww. ustawy (ustawy Prawo przedsiębiorców – przyp. red.), *nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (...), i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.*

Działalność określona w art. 5 ust. 1 ww. ustawy stanowi tzw. działalność nierejestrową.

Stosowanie ww. przepisu jest prawem, a nie obowiązkiem potencjalnego przedsiębiorcy – osoba wykonująca działalność może w każdej chwili złożyć wniosek o wpis do CEiDG, wchodząc w reżim obowiązujący zarejestrowanych przedsiębiorców (art. 5 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Zgodnie z art. 5 ust. 3 ww. ustawy jeżeli przychód należny z działalności o której mowa w ust. 1, przekroczył w danym miesiącu wysokość określoną w ust. 1, działalność ta staje się działalnością gospodarczą, poczynwszy od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie wysokości, o którym mowa w ust. 1.

W takim przypadku osoba fizyczna staje się automatycznie przedsiębiorcą, prowadzącym działalność gospodarczą.

(...) Wnioskodawczyni zamierza zająć się w przyszłości usługami pralniczymi objętymi klasyfikacją PKD 96.01.Z jako dodatkowe źródło przychodu. Usługi będą polegały na praniu

i czyszczeniu odzieży dostarczonej przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. W okresie poprzednich 60 miesięcy nie była prowadzona działalność gospodarcza.

Mając na uwadze opis zdarzenia przyszłego oraz obowiązujące przepisy prawa stwierdzić należy, że w sytuacji gdy przychód należny – z tytułu świadczonych w przyszłości przez Wnioskodawczynię usług pralniczych na rzecz osób fizycznych – nie przekroczy w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, i będą one wykonywane przez nią samodzielnie, mogą stanowić źródło przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1ba ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym zakresie, jako przychody z innych źródeł”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.177.2020.3.AD)

4. Zapłata przez klientów kosztów przesyłki sprzedanego towaru

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży detalicznej towarów za pośrednictwem portali internetowych. Wysyłka tych towarów odbywa się za pośrednictwem firm kurierskich. Po zakupie klient uiszcza na rachunek bankowy podatnika zapłatę za towar powiększoną o koszty przesyłki należne dostawcy. W regulaminie sklepu internetowego zawarty jest zapis, że dokonując zakupu, kupujący automatycznie udziela sprzedającemu pełnomocnictwa na jednorazowe zawarcie umowy z firmą realizującą odpłatną dostawę zamówionych towarów na nadanie przesyłki w imieniu i na koszt kupującego, a kwota przekazana przez kupującego jako opłata za transport jest kwotą zwrotu opłaty przewozowej, a nie wynagrodzeniem za usługi transportowe. Czy środki pieniężne, które wpływają na rachunek bankowy podatnika tytułem opłacenia kosztów przesyłki są przychodem z działalności gospodarczej?

O d p o w i e d ź

Środki pieniężne otrzymane od kupującego na pokrycie kosztów przesyłki, nie są dla podatnika kwotami należnymi z tytułu sprzedaży towarów, gdyż działając jako pełnomocnik, zobowiązany jest on do przekazania otrzymanych kwot na rzecz podmiotu doręczającego przesyłkę w zamian za świadczoną na rzecz klienta usługę dostawy.

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

„(...) jeżeli w regulaminie prowadzonej sprzedaży wysyłkowej (internetowej) zostanie wyraźnie zastrzeżone, że kupujący automatycznie udziela Wnioskodawcy pełnomocnictwa na jednorazowe zawarcie umowy z firmą realizującą odpłatną dostawę zamówionych towarów na nadanie przesyłki w imieniu i na rzecz kupującego, to – w zakresie otrzymanych od kupującego kwot, stanowiących faktycznie poniesione koszty wysyłki towarów – nie powstanie u Wnioskodawcy przychód podatkowy w rozumieniu cytowanych powyżej przepisów.

Działając w imieniu i na rachunek nabywcy towarów, jako jego pełnomocnik, Wnioskodawca zobowiązany będzie do przekazania kwot otrzymanych tytułem kosztów wy-

syłki towaru na rzecz operatora lub kuriera. Należy jednak podkreślić, że warunkiem bezwzględnym i podstawowym dla takiej klasyfikacji ww. kwot otrzymanych od nabywcy towarów jest działanie Wnioskodawcy w imieniu i na jego rzecz (rachunek), na podstawie zawartej umowy i stosownego pełnomocnictwa udzielonego, m.in. w sposób wskazany we wniosku. (...)

Jednocześnie zaznaczyć należy, że ewentualna nadwyżka środków pieniężnych pozostała po pokryciu rzeczywistych kosztów przesyłki, zapłaconych podmiotowi świadczącemu usługę doręczania towarów, będzie stanowić dla Wnioskodawczyni przychód z prowadzonej działalności gospodarczej, podlegający opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2020 r., nr 0113-KDIP2-1.4011.108.2020.4.MD)

5. Wycofanie nieruchomości z majątku spółki do majątku jej wspólników

Małżonkowie będący wspólnikami spółki jawnej zamierzają podjąć uchwałę o wycofaniu nieruchomości z majątku spółki i przeniesieniu ich do majątku prywatnego małżonków. Wycofanie składników majątkowych z majątku spółki jawnej nie nastąpi tytułem wypłaty zysku w spółce. Będzie natomiast stanowić obniżenie wartości udziałów kapitałowych u każdego ze wspólników. Czy takie przekazanie nieruchomości jest neutralne podatkowo w zakresie PIT?

O d p o w i e d ź

Nieodpłatne przekazanie nieruchomości z majątku spółki jawnej do majątku prywatnego wspólników w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego nie jest neutralne podatkowo.

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

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

(...) żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie wyłącza z kategorii przychodów, ani nie zwalnia z opodatkowania tym podatkiem przysporzenia majątkowego w postaci zwrotu prawa własności nieruchomości otrzymanego przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu zmniejszenia udziału w tej spółce. Na gruncie prawa podatkowego zwrot nieruchomości przez spółkę jawną na rzecz jej wspólnika, w związku z obniżeniem jego wkładu w tej spółce w trybie art. 54 § 1 Kodeksu spółek handlowych, spowoduje u wspólnika powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem do-

chodowym od osób fizycznych. Przy czym, przychód ten – na podstawie art. 5b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zaliczyć należy do określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy źródła przychodów jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. W stosunku do przychodów uzyskanych w związku z obniżeniem (wycofaniem) wkładów w spółce jawnej ustawodawca nie określił bowiem żadnych szczególnych rozwiązań. Oznacza to, że w tym przypadku zastosowanie będą miały ogólne reguły dotyczące ustalania przychodów.

Zatem, biorąc pod uwagę przedstawiony opis zdarzenia przyszłego oraz powołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, że planowane wycofanie składnika majątkowego – nieruchomości z majątku spółki jawnej do majątku prywatnego Zainteresowanych, które będzie stanowiło wycofanie wkładu w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych, w związku z którym ulegnie zmniejszeniu udział kapitałowy u Wspólników, a następnie jego zwrot nastąpi na cele prywatne Wspólników, spowoduje powstanie po stronie Zainteresowanych przychodu podatkowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, który jak wskazano powyżej, należy zakwalifikować do źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zainteresowani otrzymają bowiem przysporzenie majątkowe kosztem majątku spółki jawnej, która jest odrębnym od wspólników podmiotem gospodarczym, posiadającym własny majątek, który jak wynika z wniosku, zostanie zmniejszony”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2020 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.101.2020.1.RK)

6. Odpłatne zbycie nieruchomości mieszkalnych dokonane w ramach działalności gospodarczej

Podatnik zamierza rozszerzyć działalność gospodarczą o obrót nieruchomościami. W związku z tym zakupi nieruchomości mieszkalne w celu ich odsprzedaży. Czy uzyskany z tego tytułu przychód należy uznać za przychód z działalności gospodarczej?

O d p o w i e d ź

Sprzedaż nieruchomości mieszkalnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wygeneruje przychód z tej działalności.

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

„(...) skoro jak wskazano we wniosku przedmiotowe nieruchomości mieszkalne zostaną nabyte na cele prowadzonej przez Wnioskodawcę pozarolniczej działalności gospodarczej i będą stanowiły towar handlowy w tej działalności, a więc składnik majątku przeznaczony do dalszej sprzedaży, która ma nastąpić w ciągu 2-3 miesięcy po nabyciu, to przychód ze sprzedaży tych nieruchomości jako przychód ze zbycia środków obrotowych, stanowić będzie przychód ze źródła, o którym mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2020 r., nr 0115-KD IT3.4011.97.2020.1.AD)

7. Moment skorygowania przychodu w przypadku rozwiązania umowy kupna-sprzedaży

Spółka zawarła umowę kupna-sprzedaży ruchomości. Na całą wartość sprzedaży wystawiła fakturę i wykazała z tego tytułu przychód podatkowy, z tym że płatność miała być dokonana w częściach. Kupujący zapłacił tylko część należności, natomiast zapłata pozostałej części została odroczone. Ponieważ kupujący miał problemy finansowe, nie dotrzymał terminu zapłaty i podjął negocjacje w celu wydłużenia terminu płatności. Gdyby negocjacje nie przyniosły efektu, umowa uległaby unieważnieniu ze skutkiem od momentu jej zawarcia. Spółka rozważała także rozwiązanie zawartej umowy ze skutkiem na dzień zawarcia ewentualnego porozumienia rozwiązującego. W obu przypadkach umowa utraciłaby swoją moc i strony byłyby zobowiązane zwrócić sobie wzajemnie świadczenia uzyskane na jej podstawie. Kupujący zwróciłby rzeczy będące przedmiotem umowy, a spółka zwróciłaby otrzymaną część zapłaconej ceny. Kiedy w tej sytuacji spółka powinna skorygować przychód?

O d p o w i e d ź

Unieważnienie lub rozwiązanie umowy kupna-sprzedaży nie jest błędem rachunkowym, ani inną oczywistą omyłką, lecz zdarzeniem, które wystąpiło już po wystawieniu faktury. W takim przypadku przychód należy zmniejszyć w okresie rozliczeniowym, w którym zostanie wystawiona faktura korygująca.

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

„Z regulacji zawartych w (...) art. 12 ust. 3j updop, wynika, że korekta »wstecz« może być dokonana jedynie wtedy, gdy przyczyną korekty jest błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka. Przy czym, ustawodawca nie wskazuje, co należy rozumieć poprzez pojęcia »błąd rachunkowy« oraz »inna oczywista omyłka«. Pojęcia te zatem należy rozumieć zgodnie z ich znaczeniem potocznym. Zatem, za »błąd rachunkowy« należy uznać sytuację, gdy koszt został niewłaściwie ujęty ze względu na błąd w toku wykonywania obliczeń; może to dotyczyć zarówno okoliczności leżących po stronie wystawcy faktury czy innego dokumentu księgowego (np. błędne podanie na fakturze cen lub wartości towarów), jak i po stronie odbiorcy takiego dokumentu (np. wprowadzenie do ksiąg rachunkowych nieprawidłowej cyfry, zastosowanie wadliwego kursu waluty obcej przy przeliczaniu wartości kosztu na złote, etc.).

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN (wersja internetowa www.sip.pwn.pl), przez »omyłkę« należy rozumieć »sposób, sąd niezgodny z rzeczywistością, niewłaściwe postępowanie, posunięcie«. W konsekwencji, za »inną oczywistą omyłkę« należy uznać inny oczywisty błąd, który nie jest jednocześnie błędem rachunkowym. Takim błędem będzie np. ujęcie w kosztach podatkowych faktury wystawionej na podmiot inny niż faktyczny nabywca towaru. »Omyłka« wiązać się również będzie z błędem polegającym albo na nieprawidłowym wystawieniu albo nieprawidłowym ujęciu dowodu księgowego. Okoliczność taka musi mieć zatem charakter »pierwotny«. Co więcej, »omyłka« musi być »oczywista«. Oznacza to, że w przypadku jakichkolwiek wątpliwości co do charakteru przyczyn korekty, korekta dokonywana winna być w okresie otrzymania dokumentu potwierdzającego przyczynę korekty (w przypadku korekty kosztów uzyskania przychodów) lub w okresie wystawienia tego dokumentu (w przypadku korekty przychodów). Tylko w przypadku jednoznacznego stwierdzenia, że nieprawidłowe ujęcie przychodu bądź kosztu było bezpośrednim wynikiem błędu rachunkowego lub oczywistej omyłki, korekta kosztu winna być uwzględniana »wstecznie«. (...)

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia, czy w przypadku gdy umowa zostanie unieważniona ze skutkiem *ex tunc*, Spółka powinna pomniejszyć przychód w podatku dochodowym od osób prawnych na bieżąco, a więc za okres w którym Spółka wystawi fakturę korygującą, czy w okresie w którym doszło do zawarcia umowy kupna-sprzedaży oraz czy w przypadku zawarcia porozumienia rozwiązującego umowę, która przestanie obowiązywać ze skutkiem *ex nunc* powinna pomniejszyć przychód w podatku dochodowym od osób prawnych na bieżąco, a więc za okres w którym Spółka zawrze porozumienie rozwiązujące umowę, czy w okresie w którym pierwotnie zawarto umowę kupna-sprzedaży, a więc w 2017 r.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że w rozpatrywanej sprawie nie mamy do czynienia ani z »błędem rachunkowym«, ani z »inną oczywistą omyłką«.

Zatem, w przypadku, gdy korekta faktury będzie spowodowana zdarzeniem (korektą rozliczeń wynikających z zawartej umowy kupna sprzedaży ruchomości, o której mowa we wniosku), które wystąpiło już po wystawieniu faktury, a zatem z przyczyn innych niż oczywista omyłka lub błąd rachunkowy, to Wnioskodawca będzie uprawniony do zmniejszenia przychodów w okresie rozliczeniowym, w którym będzie wystawiona faktura korygująca”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 marca 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.615.2019.4.SG)

8. Zmiana wysokości udziałów posiadanych przez wspólników w spółce

W spółce komandytowej w związku z przystąpieniem do spółki nowego wspólnika zmianie ulegnie wysokość udziałów posiadanych przez dotychczasowych wspólników. Żaden z dotychczasowych wspólników nie wystąpi ze spółki, nie zbędzie całości praw i obowiązków w spółce innemu podmiotowi, ani nie uzyska jakiegokolwiek wypłaty ze spółki tytułem zwrotu wkładu, wypłaty z zysku, ani pod żadnym innym tytułem. Czy w momencie dokonania zmiany w zakresie podziału zysków/strat/udziału w spółce powstanie u wspólników tej spółki przychód?

O d p o w i e d ź

W momencie dokonania zmiany w zakresie podziału zysków/strat/udziału spółki komandytowej u wspólników tej spółki nie powstanie przychód.

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

„(...) w związku z dokonaniem zmiany w zakresie podziału zysków/strat/udziałów spółek komandytowych oraz ustaleniem nowych zasad udziału wspólników w zyskach, stratach i majątku likwidacyjnym, przypadających na poszczególnych wspólników tych spółek, nie powstanie z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Sama czynność prawna skutkująca zmianą wysokości udziałów w zyskach spółki nie mieści się w katalogu źródeł przychodów zawartych w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przypadku zmiany wysokości udziałów w zyskach spółek, Zainteresowani nie otrzymają żadnego wynagrodzenia, tym samym po ich stronie jako wspólników spółek komandytowych, nie dojdzie do powstania realnego przysporzenia majątkowego, którego wartość mogłaby podlegać opodatkowaniu.

Reasumując, w chwili dokonania zmiany w zakresie podziału zysków/strat/udziału spółek nie powstanie po stronie Zainteresowanych, przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 marca 2020 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.141.2020.1.AC)

9. Czynsz najmu za lokal wynajęty spółce przez jej wspólnika

Podatnik prowadzi indywidualną działalność gospodarczą i jednocześnie jest wspólnikiem spółki cywilnej. Część lokalu będącego środkiem trwałym w indywidualnej działalności wynajmuje tej spółce. Czy otrzymywany czynsz najmu w części odpowiadającej jego udziałowi w tej spółce stanowi dla podatnika przychód?

O d p o w i e d ź

Czynsz najmu uzyskiwany przez podatnika od spółki cywilnej w części odpowiadającej jego udziałowi w tej spółce uznać należy za świadczenie na rzecz samego siebie. Tym samym jego wartość nie stanowi dla niego przychodu.

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

„W przypadku wniesienia do spółki cywilnej wkładu w postaci składnika majątku stanowiącego wyłączną własność jednego wspólnika, własność ta z chwilą wniesienia do spółki przekształca się we współwłasność łączną. Współwłasność ta ma charakter bezudziałowy, a każdemu ze wspólników przysługują równe prawa do całego majątku. Spółka cywilna nie posiada własnego majątku. W spółce tej właścicielami poszczególnych składników majątku pozostają wspólnicy spółki w ramach współwłasności łącznej.

Z powyższych przepisów wynika, że umowa spółki cywilnej jest umową zawartą przez wspólników w celu dążenia do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego. Właścicielami majątku wykorzystywanego w prowadzonej w formie spółki cywilnej pozarolniczej działalności gospodarczej są wspólnicy tej spółki w ramach współwłasności łącznej, a nie spółka.

Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że Wnioskodawca jest właścicielem lokalu mieszkalnego, z którego część wynajmuje spółce cywilnej, której jest wspólnikiem. Najem lokalu odbywa się w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, która do 31 grudnia 2019 r. podlegała opodatkowaniu na zasadach ogólnych, natomiast od 1 stycznia 2020 r. wg stawki liniowej 19%.

Zatem, odnosząc się do kwestii powstania przychodu podatkowego w związku ze świadczeniem na rzecz spółki cywilnej usług odpłatnego najmu w ramach odrębnej jednoosobowej działalności gospodarczej, należy stwierdzić, że skoro – jak wskazano w wydanej dla Wnioskodawcy 16 grudnia 2019 r. interpretacji indywidualnej nr (...) wydatki w części przypadającej na Wnioskodawcę nie stanowią dla niego kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności prowadzonej w formie spółki cywilnej, to analogicznie jak w przypadku kosztów uzyskania przychodów świadczenie »samemu sobie« w tej części nie może skutkować powstaniem przychodu podatkowego z najmu. Natomiast należności z ww. tytułu otrzymane

od spółki cywilnej w części, jaka przypada od drugiego wspólnika (czyli 75% udziału w zyskach i stratach), będą stanowiły dla Wnioskodawcy przychód podatkowy w prowadzonej indywidualnie działalności gospodarczej, podlegający opodatkowaniu zgodnie z wybraną formą opodatkowania dochodów z tej działalności.

Reasumując – u Wnioskodawcy, jako wynajmującego, w związku ze świadczeniem na rzecz spółki cywilnej usług, której Wnioskodawca jest wspólnikiem, odpłatnego najmu nie powstanie przychód podatkowy w części przypadającej na jego udział w zyskach tej spółki cywilnej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.55.2020.1.AA)

10. Otrzymanie odszkodowania z tytułu szkody komunikacyjnej samochodu osobowego wykorzystywanego na cele mieszane

Podatniczka na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej wykorzystuje leasingowany samochód osobowy, którego koszty eksploatacji rozlicza w wysokości limitu 75%. Samochód ten uległ szkodzie komunikacyjnej, w związku z czym podatniczka otrzymała odszkodowanie. Czy otrzymane z tego tytułu środki pieniężne powinna uwzględnić w firmowych przychodach do wysokości 75%?

O d p w i e d ź

Otrzymane odszkodowanie należy zaliczyć do firmowych przychodów w pełnej wysokości.

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

„(...) otrzymane odszkodowania za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, stanowią przychód z działalności gospodarczej, jednakże przepis art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącza z przychodów tę część odszkodowania, która stanowi zwrot poniesionych wydatków, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Wyłączenie zawarte w powyższym przepisie odnosi się do kwot uzyskanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, które w istocie stanowią zwrot takich wydatków, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przy czym, niezaliczenie danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów winno wynikać bądź z ustawowego wyłączenia tego wydatku z kosztów na podstawie art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bądź z braku związku poniesionego wydatku z przychodem, o którym mowa w art. 22 ust. 1 tej ustawy. Nie może ono zatem być wynikiem dobrowolnego działania podmiotu, nieznajdującego oparcia w obowiązujących w tym zakresie przepisach prawa.

Literalna wykładnia powołanego przepisu art. 14 ust. 3 pkt 3a ww. ustawy prowadzi do wniosku, że do przychodów podatkowych zalicza się takie przychody, które w danym momencie są trwałe, definitywne i bezwarunkowe. Do przychodów podatkowych podatnik winien zaliczyć tylko takie przychody, które są mu należne. Nie będą to zatem jakiegokolwiek przychody, lecz przychody, w stosunku do których podatnikowi przysługiwać będzie prawo

do ich otrzymania i które stanowią będą jego trwałe przysporzenie majątkowe. Przychodem jest zatem takie przysporzenie majątkowe o charakterze trwałym, które definitywnie powiększa aktywa osoby fizycznej.

Zatem przychodem są wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach już sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego. Co do zasady, o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa. (...)

Zarówno w orzecznictwie, doktrynie, jak również w piśmiennictwie, prezentowany jest pogląd, że aby dany wydatek mógł być zaliczony do kategorii »innych wydatków« wymienionych w wyżej przywołanym przepisie, 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.

W świetle powyższych wyjaśnień, stwierdzić należy, że kwota pieniężna jaką Wnioskodawczyni otrzyma od ubezpieczyciela nie może być uznana za pożytek, o którym mowa w art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ stanowić będzie odszkodowanie będące wykonaniem świadczenia z umowy ubezpieczenia, a nie zwrot wydatków poniesionych przez Wnioskodawczynię niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wobec tego w analizowanej sprawie nie zostanie spełniony jeden z warunków art. 14 ust. 3 pkt 3a, o których mowa, powyżej, dlatego też w przedmiotowej sprawie powyższy przepis nie znajdzie zastosowania, a otrzymane od ubezpieczyciela środki pieniężne w myśl art. 14 ust. 1 tej ustawy, w całości stanowią będący przychód.

Mając na względzie cyt. wyżej przepisy oraz zaprezentowany stan faktyczny stwierdzić należy, że wskazane we wniosku odszkodowanie, nie stanowi kwoty zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wobec czego stanowi ono dla Wnioskodawczyni – w dacie jego otrzymania – przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Odszkodowanie, o którym mowa we wniosku jest bowiem otrzymanym odszkodowaniem objętym dyspozycją art. 14 ust. 2 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest to przy tym odszkodowanie za szkody dotyczące składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, więc nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wobec tego należy zaliczyć kwoty, o których mowa we wniosku do przychodów, które dla Wnioskodawczyni – na mocy art. 14 ust. 2 pkt 12 ustawy – stanowią w dacie otrzymania przychody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy).

Zatem mieszany sposób użytkowania samochodu nie powoduje, że Wnioskodawczyni w związku z otrzymaniem odszkodowania ustala przychody z działalności gospodarczej w wysokości 75%.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2020 r., nr 0114-KDIP3-3.4011.460.2019.3.MT)

11. Niespłacone zobowiązanie z tytułu pożyczki w likwidowanej spółce kapitałowej

Czy wartość niespłaconych zobowiązań z tytułu pożyczki zaciągniętej u wspólnika spółki z o.o. będzie przychodem w tej spółce na dzień zakończenia jej likwidacji i wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego?

O d p o w i e d ź

Wartość niespłaconych zobowiązań spółki istniejących na dzień zakończenia jej likwidacji i wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego nie będzie stanowiła dla niej przychodu podatkowego.

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

„W niniejszej sprawie nie można przyjąć, aby Wnioskodawca miał otrzymać w związku z zakończeniem likwidacji i wykreśleniem go z rejestru przedsiębiorców jakiegokolwiek nieodpłatne (lub częściowo odpłatne) świadczenie (realne przysporzenie). Tym samym, nie można mówić o przychodzie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wskazują, co należy rozumieć pod pojęciem »umorzenie« zobowiązania. Według definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego PWN, pojęcie »umorzenie« oznacza zrezygnowanie całkowicie lub częściowo ze ściągania jakichś należności pieniężnych.

Przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, z późn. zm.) wskazują, że z wygaśnięciem wierzytelności lub zobowiązań mamy do czynienia przez potrącenie (art. 498 Kodeksu cywilnego), odnowienie (art. 506 Kodeksu cywilnego) lub zwolnienie z długu (art. 508 Kodeksu cywilnego).

Rozważyć należy, czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym dojdzie do zastosowania któregośkolwiek z wyżej wymienionych instrumentów.

Potrącenie polega na umorzeniu wzajemnych wierzytelności dłużnika i wierzyciela (po zaistnieniu określonych przesłanek). W rezultacie, dochodzi do częściowej/całkowitej kompensaty wzajemnych wierzytelności. Potrącenia dokonuje się przez oświadczenie złożone drugiej stronie. W opisanym zdarzeniu przyszłym nie dojdzie do potrącenia – żadne oświadczenia o potrąceniu nie będą bowiem przez Wnioskodawcę lub jego wierzyciela składane.

Odnowienie jest umową między dłużnikiem i wierzycielem, na podstawie której dłużnik, w celu umorzenia dotychczasowego zobowiązania, zobowiązuje się wobec wierzyciela i za jego zgodą spełnić inne świadczenie albo to samo świadczenie, lecz z innej podstawy prawnej. W efekcie odnowienia dotychczasowe zobowiązanie zostaje umorzone, jednakże na jego miejsce pojawia się nowe. W opisanym zdarzeniu przyszłym nie dojdzie do odnowienia – żadna tego typu umowa z niezaspokojonym wierzycielem nie będzie zawierana.

Do zwolnienia z długu dochodzi na podstawie umowy zawartej pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem, w której wierzyciel zwalnia dłużnika z długu, a dłużnik takie zwolnienie przyjmuje, w efekcie czego zobowiązanie wygasa. Wynika z tego, że do skutecznego zwolnienia z długu (wygaśnięcia zobowiązania) konieczne jest zawarcie odpowiedniej umowy, w której dłużnik zwolnienie przyjmie, tzn. wyrazi na nie zgodę. Brak zgody dłużnika przekreśla możliwość umorzenia. Zwolnienie z długu może być odpłatne lub nieodpłatne. Brak odpłat-

ności oznacza powstanie przychodu podatkowego po stronie dłużnika w wysokości wartości umorzonego zobowiązania. W konsekwencji, przychód podatkowy powstanie, jeżeli do umorzenia dojdzie w drodze nieodpłatnego zwolnienia z długu, na które dłużnik wyrazi zgodę. W opisanym zdarzeniu przyszłym nie dojdzie do zwolnienia z długu. Wnioskodawca nie będzie zawierał z niezaspokojonym wierzycielem żadnej umowy – wierzyciel nie wyraża zgody na zwolnienie Spółki z długu. Tym samym, nie zostaną spełnione warunki do zakwalifikowania sytuacji opisanej w zdarzeniu przyszłym jako nieodpłatnego zwolnienia z długu.

Wątpliwość Wnioskodawcy dotyczy ustalenia, czy wartość niespłaconych w pełni zobowiązań, jakie Spółka ma względem swojego współnika na podstawie umowy pożyczki, które pozostaną w Spółce na dzień zakończenia jej likwidacji i wykreślenia jej z Krajowego Rejestru Sądowego będzie stanowić dla Wnioskodawcy przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odnosząc się do powyższego zauważyć należy, że opisane zdarzenie przyszłe nie może być zatem utożsamiane z umorzeniem zobowiązań, które mogłoby powodować po stronie Wnioskodawcy powstanie przychodu do opodatkowania w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. w wysokości wartości umorzonych zobowiązań (do umorzenia bowiem nie dojdzie). Jednocześnie podkreślić należy, że podstawę do rozpoznania przychodu podatkowego zawsze powinno stanowić wystąpienie realnego przysporzenia majątkowego po stronie podatnika. Takie przysporzenie natomiast po stronie Wnioskodawcy nie wystąpi. W momencie wykreślenia Wnioskodawcy z rejestru przedsiębiorców KRS, Spółka przestanie istnieć. Niemożliwe będzie zatem przypisanie jej – jako podmiotu już nieistniejącemu – jakiegokolwiek przysporzenia, a tym samym przychodu z tego tytułu.

Podsumowując, wartość niespłaconych zobowiązań Spółki, istniejących na dzień zakończenia likwidacji i wykreślenia jej z rejestru przedsiębiorców KRS, nie będzie stanowiła dla niej przychodu podatkowego”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.23.2020.3.SG)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Podatek od towarów i usług niepodlegający odliczeniu u podatnika przedmiotowo zwolnionego z VAT

Spółka z o.o. prowadzi działalność medyczną zwolnioną przedmiotowo z podatku od towarów i usług. Czy VAT niepodlegający odliczeniu stanowi koszt uzyskania przychodu, a w przypadku zakupu środków trwałych zwiększa wartość początkową środka trwałego?

O d p o w i e d ź

U podatnika przedmiotowo zwolnionego z VAT niepodlegający odliczeniu VAT stanowi koszt uzyskania przychodu, a w przypadku zakupu środków trwałych zwiększa wartość początkową środka trwałego.

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

„(...) jeżeli wydatek opodatkowany podatkiem od towarów i usług spełnia ogólną zasadę wyrażoną w art. 15 ust. 1 ww. ustawy (ustawy o CIT – przyp. red.) (co nie było przedmiotem rozstrzygnięcia Organu), tzn. między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu zachodzi związek przyczynowo-skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie przychodu lub na zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodu, wówczas podatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów podatku naliczonego. W razie braku spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 15 ust. 1 ww. ustawy (ustawy o CIT – przyp. red.), również podatek od towarów i usług nie jest rozpatrywany w kwestii możliwości zaliczenia tego podatku do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Natomiast stosownie do art. 16f ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16a ust. 1 i ust. 2 pkt 1-3 oraz w art. 16b.

Jak wynika z powyższego przepisu, amortyzacji dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego, którą ustala się w zależności od tego w jaki sposób nastąpiło nabycie podlegającego amortyzacji składnika majątkowego.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca otrzymuje od kontrahentów faktury obciążeniowe, które stanowią koszt w kwocie brutto. Faktury te dotyczą zakupu sieci komputerowej, serwera, oprogramowania oraz kosztów szkolenia dla personelu, co ściśle wiąże się z działalnością Wnioskodawcy, ponieważ dotyczy e-rejestracji pacjentów oraz wystawiania e-recept.

W związku z powyższym wartość początkowa nabywanych w drodze zakupu środków trwałych winna zostać ustalona na podstawie art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zgodnie z którym, cenę nabycia uważa się kwotą należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Brzmienie powołanego przepisu art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że w sytuacji gdy podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony to podatek od towarów i usług może być elementem wartości początkowej zakupionego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Wobec powyższego, w świetle powołanych wyżej przepisów stwierdzić należy, że skoro jak wynika z wniosku Wnioskodawca jest podatnikiem zwolnionym od podatku od towarów i usług, wówczas zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatek naliczony stanowi dla Wnioskodawcy koszt uzyskania przychodu.

Przy czym w przypadku nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych podatek naliczony, w stosunku do którego nie przysługiwało Wnioskodawcy obniżenie kwoty

należnego podatku nad naliczonym, z uwagi na fakt, że Wnioskodawca jest zwolniony od podatku od towarów i usług, podatek ten winien zwiększać wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 marca 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.21.2020.4.NL)

2. Usługi na rzecz spółki świadczone przez wspólnika w ramach prowadzonej przez niego indywidualnej działalności gospodarczej

Podatnik będący wspólnikiem w spółce komandytowej zamierza świadczyć dla tej spółki usługi w ramach indywidualnej działalności gospodarczej. Na podobnej zasadzie będą świadczyć usługi pozostali wspólnicy. Czy wartość usługi świadczonej przez podatnika będzie stanowić dla niego koszt uzyskania przychodów w części odpowiadającej udziałowi podatnika w zyskach spółki? Czy wartość usług świadczonych przez pozostałych wspólników spółki będzie dla podatnika kosztem uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Wartość usług świadczonych przez podatnika i pozostałych wspólników spółki komandytowej będzie stanowiła koszty uzyskania przychodów u podatnika w wysokości proporcjonalnej do jego prawa w udziale z zysku spółki.

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

„(...) w sytuacji, gdy wspólnik spółki komandytowej świadczy usługi dla tej spółki, jako odrębny podmiot prowadzący działalność gospodarczą na własny rachunek, to transakcje zawierane z tą spółką następują na podstawie stosunku prawnego łączącego dwa odrębne podmioty gospodarcze. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidują ograniczenia w zakresie możliwości zawierania umów między odrębnymi podmiotami gospodarczymi, w których ta sama osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą świadczy usługi na rzecz spółki komandytowej, w której jest również wspólnikiem. Sam fakt, że wspólnikiem spółki komandytowej jest ta sama osoba, która świadczy usługi na rzecz spółki, nie stanowi przeszkody do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wspólników spółki komandytowej wydatków na nabycie usług od wspólnika, świadczonych przez niego w ramach prowadzonej odrębnie indywidualnej działalności gospodarczej.

W rozpatrywanej sprawie świadczenie przez Wnioskodawcę usług nastąpi na podstawie stosunku prawnego (umowy cywilnoprawnej) łączącego dwa odrębne podmioty gospodarcze – Wnioskodawcę (jako osobę prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą) oraz Spółkę. Dlatego też wykonywanie usług w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej nie może być uznane za pracę własną w rozumieniu przepisu art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Spółka komandytowa jest spółką osobową nie posiadającą osobowości prawnej. Podatnikiem, z punktu widzenia podatku dochodowego są zatem poszczególni wspólnicy spółki a nie spółka.

Co do zasady wystawiona przez wspólnika czy też Wnioskodawcę faktura VAT, będzie dokumentem kosztowym dla wszystkich wspólników Spółki proporcjonalnie do udziału w zysku przysługującego im w spółce. Jednocześnie kwota wynikająca z takiej faktury (w całości) jest przychodem tego wspólnika z samodzielnie prowadzonej działalności gospodarczej.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, iż wartość świadczonych usług prawnych wykonywanych przez Wnioskodawcę i pozostałych wspólników spółki komandytowej będą stanowiły koszty uzyskania przychodów u Wnioskodawcy, w wysokości wynikającej z przepisu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. określone proporcjonalnie do prawa Wnioskodawcy w udziale z zysku spółki.

Zauważyć trzeba w tym miejscu, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidują ograniczenia w zakresie możliwości zawierania umów między odrębnymi podmiotami gospodarczymi, w których ta sama osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą świadczy usługi na rzecz spółki komandytowej, w której jest również wspólnikiem. Jednak zawieranie tego typu transakcji podporządkowane jest określonym wymogom.

Prowadzący takie odrębne działalności gospodarcze, zawierający umowy między sobą powinni mieć na uwadze treść przepisów art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczących transakcji między podmiotami powiązаныmi”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.534.2019.2.PS)

3. Firmowe zakupy sfinansowane środkami przyznanymi na podjęcie działalności gospodarczej

Podatnik otrzymał z urzędu pracy jednorazowe środki na podjęcie działalności, które przeznaczył na zakup składników majątkowych o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł. Czy wydatki te może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Podatnik może zaliczyć do kosztów podatkowych wydatki poniesione na zakup składników majątkowych o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł sfinansowane z jednorazowych środków na podjęcie działalności.

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

„(...) sfinansowanie zakupu wyposażenia i innych wydatków firmowych (tj. na nabycie składników majątkowych o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł, które nie zostały zaliczone do środków trwałych ani wartości niematerialnych i prawnych) ze środków przyznanych z Funduszu Pracy na podjęcie działalności gospodarczej – nie wyklucza możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, pomimo że przyznane środki korzystają ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 121 powołanej ustawy (updof – przyp. red.). Co do zasady – nie ma przeszkód, aby Wnioskodawca zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wyżej wymienione wydatki poniesione na zakup składników majątku o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł, niezaliczonych przez niego do środków trwałych ani wartości niematerialnych i prawnych, które zostały sfinansowane ze środków

ków pochodzących z omawianego dofinansowania – a które, jak Wnioskodawca precyzyjnie uzasadnił, stanowiły wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów bądź zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów w rozumieniu przepisu art. 22 ust. 1 ustawy (updof – przyp. red.) w odniesieniu do realizowanej przez niego działalności prawniczej.

(...) warunkiem jest związek przyczynowy między poniesionymi wydatkami a przychodami z prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Wnioskodawca powinien przy tym mieć na uwadze, że postanowienia (...) przepisu art. 23 ust. 1 pkt 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.499.2019.3.MK)

4. Odpisy amortyzacyjne od budynku wybudowanego na cudzym gruncie

Przedsiębiorca postanowił wybudować budynek, który ma być przeznaczony tylko na potrzeby prowadzonej przez niego działalności. Powstanie on na działce budowlanej należącej do jego syna. W tym celu zawarł z synem bezterminową umowę użyczenia tej działki. Czy odpisy amortyzacyjne od budynku wybudowanego na cudzym gruncie stanowią koszt uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej budynku wybudowanego na cudzym gruncie stanowią koszt uzyskania przychodów.

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

„(...) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie, mimo że z ekonomicznego punktu widzenia są szczególnego rodzaju inwestycją, to na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią odrębną kategorię środka trwałego, podlegającego (po spełnieniu ustawowych przesłanek) amortyzacji przez podatnika, który wybudował ten budynek, niezależnie od posiadania tytułu własności do gruntu, na którym budynek ten jest posadowiony i przewidywanego okresu jego używania. W świetle przepisów Kodeksu cywilnego – rzeczy połączone trwale z gruntem są z reguły własnością właściciela gruntu. Przy rozstrzyganiu kwestii własności istotna jest obowiązująca w prawie polskim (art. 48 i art. 191 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1145 z późn. zm.) zasada superficies solo cedit, zgodnie z którą wszystko co zostaje z gruntem trwale (naturalnie lub sztucznie) połączone, staje się częścią składową nieruchomości gruntowej. Posadowiony na cudzym gruncie budynek nie będzie stanowił odrębnej własności, z wyjątkiem wyraźnie określonych przez ustawodawcę przypadków, np. budynku wybudowanego na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym. Cytowany wyżej przepis art. 22a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zatem zastosowanie, gdy podatnik niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie, np. na podstawie umowy dzierżawy lub najmu, czy też umowy użyczenia przewidującej zgodę właściciela na wybudowanie na nim budynku lub budowli, realizuje taką budowę dla celów swojej działalności. W tym przypadku budynki (budowle) wybudowane i wykorzy-

stywane przez podatnika nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią jego środek trwały podlegający amortyzacji na podstawie art. 22a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

(...) w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w wyniku dokonanej przez Wnioskodawcę inwestycji budowlanej powstanie środek trwały, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 2 tej ustawy, tj. budynek wybudowany na cudzym gruncie. Nakłady poniesione przez Wnioskodawcę będą miały na celu wybudowanie budynku, nadającego się do prowadzenia działalności gospodarczej przez Wnioskodawcę, na gruncie należącym do majątku prywatnego jego syna.

W związku z tym Wnioskodawca będzie mógł amortyzować ww. budynek i zaliczać odpisy amortyzacyjne obliczone od wartości początkowej zakończonej inwestycji do kosztów uzyskania przychodów.

Reasumując – odpisy amortyzacyjne obliczone od wartości początkowej zakończonej inwestycji Wnioskodawca będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, mimo że nie będzie właścicielem gruntu, na którym zostanie postawiony budynek”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 marca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.66.2020.1.MC)

5. Odstępne zapłacone w związku z przejęciem praw i obowiązków wynikających z umowy najmu nieruchomości

Spółka planuje wynająć nieruchomość pod lokalizację nowego sklepu. W porozumieniu z podmiotem wynajmującym tę nieruchomość ma zamiar przystąpić do umowy z aktualnym najemcą nieruchomości, na mocy której najemca przeniesie na rzecz spółki wszystkie prawa i obowiązki wynikające z umowy zawartej między nim a wynajmującym. Z tego tytułu spółka zapłaci na rzecz obecnego najemcy wynagrodzenie tytułem odstępnego. Czy odstępne stanowi koszt uzyskania przychodu proporcjonalnie do okresu trwania umowy najmu?

O d p o w i e d ź

Odstępne zapłacone przez spółkę w związku z przejęciem praw i obowiązków wynikających z umowy najmu nieruchomości stanowi koszt uzyskania przychodów w dacie poniesienia, a nie proporcjonalnie do okresu trwania umowy najmu.

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

„(...) wydatkom poniesionym przez Spółkę na wypłacenie tzw. odstępnego, w związku z przejęciem praw i obowiązków wynikających z umowy najmu nieruchomości, nie można przypisać bezpośrednio konkretnych przychodów osiągniętych przez Wnioskodawcę. Nie można odstępnego powiązać z konkretnym przychodem Spółki. Ponieważ jednak poniesienie tego rodzaju wydatku jest niezbędne, aby Spółka mogła stać się stroną umowy najmu nieruchomości odpowiadającej potrzebom Spółki pod lokalizację nowego sklepu, przedmiotowy wydatek mieści się w kategorii kosztów pośrednio związanych z przychodami Spółki.

Odnosząc się natomiast do momentu zaliczenia ww. wydatku do kosztów uzyskania przychodów należy zauważyć, iż wypłata kwoty odstępnego ma charakter czynności jedno-

razowej, której celem jest wywołanie określonego zachowania u dotychczasowego najemcy – rezygnacji z zawartej umowy najmu. Zapłata odstępnego na rzecz dotychczasowego najemcy, nie jest w żaden sposób związana z uregulowaniem w umowie zawieranej przez Wnioskodawcę czasu trwania najmu lokalu, ani też nie jest składnikiem wynagrodzenia uiszczanego na rzecz wynajmującego tytułem czynszu. Nie można tym samym stwierdzić, że poniesienie omawianego kosztu dotyczy okresu przekraczającego rok podatkowy.

W związku z powyższym zapłata odstępnego ma charakter wydatku związanego ze świadczeniem wykonanym jednorazowo, który powinien być rozliczany jako koszty uzyskania przychodu w momencie jego poniesienia. Zatem Wnioskodawca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatek poniesiony z ww. tytułu proporcjonalnie do posiadanego udziału w zysku spółki komandytowej, jednorazowo w momencie jego poniesienia.

Z uwagi na powyższe stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie ustalenia, czy kwota odstępnego zapłacona przez Spółkę w związku z przejęciem praw i obowiązków wynikających z umowy najmu nieruchomości, może być rozliczana jako koszt uzyskania przychodów Wnioskodawcy (proporcjonalnie do udziału w zysku Spółki) w czasie, proporcjonalnie do okresu trwania umowy najmu, należy uznać za nieprawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.570.2019.2.MF)

6. Wynajem mieszkania w miejscowości, w której przedsiębiorca świadczy usługi

Podatnik w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej świadczy usługi programistyczne. Współpracuje z kontrahentem, którego siedziba mieści się w miejscowości znacznie oddalonej od jego siedziby. W związku z tym, że codzienne dojazdy byłyby kosztowne, zamierza wynająć mieszkanie w miejscowości świadczenia usług. Czy wydatki na najem tego mieszkania mogą stanowić koszt uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Wydatki na najem mieszkania w miejscowości świadczenia usług dla kontrahenta mogą stanowić koszt uzyskania przychodów.

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

„(...) kosztami uzyskania przychodów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ww. ustawy nie podlegają wyłączeniu z tych kosztów. Przy czym związek przyczynowy między poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodów bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

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 także 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.

(...) do wydatków z tytułu opłaty najmu płaconych wynajmującemu na podstawie umowy najmu, związanych z prowadzoną przez Wnioskodawcę działalnością gospodarczą, niemających charakteru wydatków osobistych znajdują zastosowanie postanowienia art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wydatki te spełniają kryterium celowości, o którym mowa we wspomnianym powyżej przepisie, i jednocześnie nie są wymienione w tzw. negatywnym katalogu kosztów uzyskania przychodów, ujętym w art. 23 ust. 1 tej ustawy. Wydatki te mogą więc stanowić koszty uzyskania przychodów pozarolniczej działalności gospodarczej.

Należy jednak podkreślić, że obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiąganych przychodów z tej działalności (lub na zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów) obciąża podatnika.

Należy przy tym pamiętać o obowiązku właściwego udokumentowania ponoszonych z ww. tytułu wydatków. Przy czym niezbędne jest, aby zgromadzone dokumenty świadczyły także o wykonanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usługach na rzecz Kontrahenta i umożliwiły w sposób bezsporny ustalenie związku przyczynowo-skutkowego poniesionych wydatków z uzyskanymi przychodami (lub z zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), a ponadto potwierdzały racjonalność poniesionych wydatków.

Reasumując – Wnioskodawca jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą może traktować koszty najmu mieszkania jako koszty uzyskania przychodu w świetle art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.90.2020.1.MM)

7. Zawiadomienie urzędu skarbowego w przypadku kolejnych płatności na rachunek nieznajdujący się na białej liście

W przypadku niektórych transakcji spółka z o.o. dokonuje płatności na rachunki niezajdujące się na białej liście podatników VAT. Wtedy składa stosowne zawiadomienie do urzędu skarbowego. Czy aby uniknąć negatywnych konsekwencji w CIT, wystarczające jest jednorazowe złożenie zawiadomienia, w przypadku gdy kolejne wpłaty zostaną dokonane na ten sam rachunek spoza białej listy?

O d p o w i e d ź

Aby uniknąć negatywnych konsekwencji w CIT wystarczające jest jednorazowe złożenie zawiadomienia do jednego rachunku danego kontrahenta.

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

„(...) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług potwierdzonych fakturą i dokonanych przez podatników VAT czynnych, aby móc zaliczyć płatność (przekraczającą

15.000 zł) do kosztów uzyskania przychodów niezbędnym jest jej dokonanie na rachunek zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku dokonania przelewu na rachunek, który na dzień zlecenia przelewu nie znajduje się w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca przewidział możliwość zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów pod warunkiem dokonania zgłoszenia, o którym mowa w art. 15d ust. 4 updog, tj. złożenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.

W myśl art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej, przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności dokonał zapłaty należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, i złożył zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.

W myśl art. 117ba § 4 Ordynacji podatkowej, zawiadomienie, o którym mowa w § 3, zawiera:

- numer identyfikacyjny, firmę (nazwę) oraz adres siedziby albo, w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną, imię i nazwisko oraz adres stałego miejsca prowadzenia działalności, a w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności – adres miejsca zamieszkania, podatnika dokonującego zapłaty należności;
- dane wystawcy faktury wskazane na fakturze (numer identyfikacyjny, nazwę albo imię i nazwisko oraz adres);
- numer rachunku, na który dokonano zapłaty należności;
- wysokość należności zapłaconej przelewem na rachunek, o którym mowa w pkt 3, i dzień zlecenia przelewu na ten rachunek.

W konsekwencji, jeżeli w istocie Wnioskodawca dokonuje/będzie dokonywał zgłoszeń, o których mowa w art. 15d ust. 4 updog z zachowaniem ustawowej formy oraz ustawowego trzy dniowego terminu, to w przedmiotowej sytuacji nie znajdzie zastosowania art. 15d ust. 1 pkt 2 updog w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2020 r.

Przy czym, nadmienić należy, że zgodnie z objaśnieniami podatkowymi z 20 grudnia 2019 r. »Wykaz podatników VAT« w przypadku wystąpienia zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza Wykazu podatnik nie będzie obowiązany dokonywać ponownie takiego zawiadomienia w sytuacji, gdyby kolejna wpłata została dokonana na ten sam rachunek spoza Wykazu, o którym podatnik już raz poinformował organ składając stosowne zawiadomienie. Wystarczające będzie dokonanie jednorazowego zgłoszenia takiego rachunku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Podsumowując, jeżeli podatnik, który dokona płatności na konto kontrahenta niewidniejącego na białej liście podatników VAT, nie będzie musiał za każdym razem zgłaszać tego faktu do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury. W związku z tym wystarczy jedno zgłoszenie do jednego rachunku danego kontrahenta. Kolejne płatności na ten rachunek mogą być dokonywane bez wymaganego zawiadomienia”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2020 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.35.2020.1.AM)

Od redakcji

Należy zauważyć, że na mocy art. 15zzn ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374 ze zm.), z dniem 31 marca 2020 r. termin na złożenie organowi podatkowemu zawiadomienia o dokonaniu płatności na rachunek spoza białej listy został przedłużony do 14 dni od dnia zlecenia przelewu. Fakt ten nie pozbawia jednak aktualności stanowiska zajętego przez organ podatkowy w opisanej interpretacji.

8. Koszty prywatnego kredytu przeznaczzonego na zakup nieruchomości wprowadzonej do firmy

Podatnik z małżonką za środki własne oraz zaciągnięty przez oboje kredyt kupił nieruchomość, którą wprowadził do prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej jako środek trwały. Udzielony małżonkom kredyt został przelany na konto osobiste podatnika, a następnie z tego konta na konto firmowe i nastąpiła zapłata za nieruchomość. Z kredytu pozostałego na koncie osobistym sfinansowano koszty ubezpieczenia kredytu i prowizję od udzielonego kredytu. Z tego konta opłacane są także odsetki od kredytu. Czy koszty ubezpieczenia kredytu, prowizji i odsetek stanowią koszt uzyskania przychodu?

O d p o w i e d ź

Koszty ubezpieczenia kredytu, prowizje i odsetki sfinansowane kredytem zaciągniętym przez małżonków stanowią koszt uzyskania przychodu.

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

„(...) przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie uzależniają możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów, wydatków poniesionych na spłatę prowizji i odsetek bankowych przeznaczonych na sfinansowanie kosztów prowadzonej działalności gospodarczej, od klasyfikacji, czy nazwy kredytów stosowanych przez instytucje finansowe, jak również od rodzaju zaciągniętego kredytu. Warunkiem uznania za koszt uzyskania przychodów prowizji i odsetek od kredytu jest fakt ich zapłacenia oraz istnienie związku przyczynowo-skutkowego między kredytem, a przychodem z działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 22 ust. 1 przywołanej wyżej ustawy (ustawy o PIT – przyp. red.). Decydujące znaczenie dla ustalenia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ma więc faktyczne przeznaczenie kredytu, a nie treść umowy kredytowej zawartej z bankiem.

(...) aby koszty udzielenia kredytu (prowizja przygotowawcza), koszty ubezpieczenia kredytu (zabezpieczenie spłaty kredytu) oraz odsetki mogły stanowić koszty uzyskania przychodu w prowadzonej przez Wnioskodawcę pozarolniczej działalności gospodarczej, zaciągnięty kredyt musi pozostawać w związku z uzyskiwanymi przez Wnioskodawcę z tego źródła przychodami, a odsetki od tego kredytu muszą zostać faktycznie zapłacone i nie zwiększać kosztów inwestycji w okresie jej realizacji. Dodatkowo, do przedstawionych okoliczności nie może mieć zastosowania dyspozycja art. 22p ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

W związku z powyższym, nie można Wnioskodawcy odmówić prawa do zaliczenia w koszty podatkowe kosztów udzielenia kredytu (prowizji przygotowawczej), kosztów ubez-

pieczenia kredytu (zabezpieczenia spłaty kredytu) oraz odsetek, o ile Wnioskodawca wykaże związek pomiędzy tymi wydatkami a uzyskanym przychodem (stosownie do treści art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Zaznaczyć jednak należy, że wydatki poniesione i zapłacone:

- do dnia wprowadzenia danego środka trwałego do ewidencji środków trwałych podwyższają jego wartość początkową i podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu prowadzonej działalności pośrednio poprzez odpisy amortyzacyjne,
- po wprowadzeniu środka danego trwałego do wskazanej wyżej ewidencji podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów podatkowych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2020 r., nr 0115-KDIT3.4011.496.2019.3.AWO)

9. Wypłata prezesowi zarządu wynagrodzenia przekraczającego 15.000 zł

Prezes i jego zastępca zatrudnieni są w spółce w oparciu o umowy o zarządzanie. Osoby te są czynnymi podatnikami VAT, ale nie prowadzą działalności gospodarczej. Czy wypłacone im z tego tytułu wynagrodzenia w wysokości przekraczającej kwotę 15.000 zł na ich prywatne rachunki bankowe nieznanujące się na białej liście stanowią w spółce koszt uzyskania przychodu?

O d p o w i e d ź

Wynagrodzenia w wysokości przekraczającej kwotę 15.000 zł wypłacone prezesowi i jego zastępcy na ich prywatne rachunki bankowe nieznanujące się na białej liście stanowią w spółce koszt uzyskania przychodu.

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

„(...) osoby fizyczne powołane do pełnienia funkcji Prezesa Zarządu i Zastępcy Prezesa Zarządu nie spełniają przesłanek do uznania ich za przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo Przedsiębiorców.

Zgodnie bowiem z art. 3 ww. ustawy, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Natomiast na podstawie art. 4 powyższej ustawy, przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą.

Ponadto, w opisie sprawy Wnioskodawca wskazał, że Członkowie Zarządu nie mają zarejestrowanej działalności gospodarczej – natomiast jednym z warunków, które muszą zostać spełnione, aby transakcja nie została objęta sankcją zawartą w art. 15d ust.1 updop, jest dokonanie płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego. Zaś zgodnie z (...) art. 19 ustawy Prawo Przedsiębiorców obowiązek dokonania płatności w ww. formie nastąpi, gdy stroną transakcji jest inny przedsiębiorca.

Zatem, w przedstawionym opisie sprawy, gdy Członkowie Zarządu nie posiadają zarejestrowanej działalności gospodarczej i nie spełniają warunków, aby uznać ich za przedsiębiorców w rozumieniu ustawy Prawo Przedsiębiorców – to należy stwierdzić, że wypłacane przez

Spółkę wynagrodzenia na ich rzecz nie będą objęte nakazem zawartym w art. 19 ustawy Prawo Przedsiębiorców, a zatem takiej transakcji nie obejmie sankcja z art. 15d ust. 1 updog.

Odnosząc się natomiast do obowiązku wynikającego z art. 15d ust 4 updog, zgodnie z którym, przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności dokonał zapłaty należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, i złożył zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu, stwierdzić należy, że nie będzie miał przedmiotowej sprawie zastosowania.

Zgodnie z art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm., dalej jako: »ustawa VAT«) – w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2019 r. – Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:

- w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;
- zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Zaznaczyć jednak należy, że w stosunku do Wnioskodawcy przepis art. 15d ust. 4 updog nie będzie miał zastosowania, bowiem, jak zostało już wskazane Członkowie Zarządu nie mogą zostać uznani za przedsiębiorców – zatem Wnioskodawca nie będzie podlegał obowiązkowi informowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego w trybie powyższego przepisu”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.90.2020.1.BD)

10. Zapłata kary umownej w obniżonej wysokości po zawarciu ugody między kontrahentami

Spółce naliczono kary umowne za przekroczenie terminów wykonania usług. Jej zdaniem opóźnienia nie były przez nią zawinione. Ostatecznie strony podpisały ugodę, w wyniku której zmniejszono kary umowne, gdyż mimo opóźnienia, usługi zostały wykonane należycie w zakresie technicznym i jakościowym. Czy kara umowna w obniżonej wysokości może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Kara umowna w obniżonej wysokości nie może zostać przez spółkę zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Nieterminowe wykonanie usług stanowi bowiem wadę wykonanych usług wymienioną w art. 16 ust. 1 pkt 22 updog.

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

„(...) art. 16 ust. 1 pkt 22 updog, odnosi się do kategorii odszkodowań i kar umownych, nie precyzując, że chodzi o odszkodowania i kary umowne będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania przez zobowiązanego na skutek niedochowania przez niego należytej staranności. Tym samym, w myśl zasady *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* (gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie), należy przyjąć, że wszelkie odszkodowania i kary umowne z wymienionych w tym przepisie tytułów nie

mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, niezależnie od tego, czy są one skutkiem szkody powstałej w następstwie winy zobowiązanego czy też szkody, na której powstanie nie miał on wpływu. Innymi słowy, dla wykluczenia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na odszkodowania i kary umowne z tytułu nieterminowego wykonania usług czy też opóźnienia w dostawie towarów, nie ma znaczenia przyczyna niedochowania przez zobowiązanego terminu świadczenia. Wystarczającą przesłanką jest wystąpienie odpowiedzialności zobowiązanego za opóźnienie czy zwłokę, która może wynikać z ustawy lub ze stosunku obligacyjnego łączącego strony. Zapłata kary umownej bądź odszkodowania na rzecz kontrahenta jest efektem istnienia takiej odpowiedzialności.

Pogląd, zgodnie z którym przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 updop nakazuje wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów tylko te kary umowne i odszkodowania, które są następstwem winy podatnika polegającej na niedołożeniu należytej staranności w wykonaniu zobowiązania, zdaje się abstrahować od faktu, że odpowiedzialność zobowiązanego z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania nie zawsze opiera się na zasadzie winy. Przyjmowanie, że w art. 16 ust. 1 pkt 22 updop chodzi wyłącznie o odpowiedzialność zobowiązanego wynikającą z art. 471 KC, w sytuacji, gdy z językowej wykładni przepisu taki wniosek w żaden sposób nie wynika, stanowi przykład wykładni zawężającej, tj. nie obejmującej wszystkich sytuacji, w których zastosowanie powinien znaleźć przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 updop.

(...) cywilnoprawne rozumienie »wad wykonanych robót i usług« nie może znaleźć zastosowania dla rekonstrukcji normy prawnej wynikającej z art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, chociażby z tego względu, że odnosi się wyłącznie do niektórych umów rezultatu przewidzianych w KC. Tym samym, zgodnie z zasadą autonomii prawa podatkowego, należy przyjąć szersze rozumienie pojęcia »wadliwości wykonanych robót i usług«, które będzie mogło być zastosowane do wszelkich stosunków obligacyjnych wywołujących skutki podatkowe, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 22 updop.

Podsumowując, przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 updop nakazuje wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów wszelkie kary umowne i odszkodowania wypłacone z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług, niezależnie od tego czy odpowiedzialność dłużnika, której wyrazem jest zapłata kary umownej/odszkodowania, została oparta na zasadzie winy czy na zasadzie ryzyka. Z kolei, pojęcie »wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług« w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 22 updop odnosi się do każdego przypadku nienależytego wykonania obowiązków podatnika wynikających ze stosunku obligacyjnego, za które ponosi on odpowiedzialność, niezależnie od charakteru i zakresu tej odpowiedzialności. Oznacza to, że opóźnienie w wykonaniu zobowiązania, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność, może stanowić wadę wykonanych robót lub usług w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 22 updop.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania i przedstawiony opis stanu faktycznego stwierdzić należy, że poniesiona przez Wnioskodawcę kara umowna nie może zostać zaliczona przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 22 updop.

Nieterminowe wykonanie przez Wnioskodawcę przewidzianych w umowie usług/robót stanowi bowiem wadę wykonanych robót i usług, o której mowa w wyżej wskazanym przepisie i to niezależnie od tego, czy wskazane we wniosku opóźnienia wynikały z winy Wnioskodawcy czy też z okoliczności niezależnych od Spółki. W ryzyko działalności Wnioskodawcy wpisana jest bowiem odpowiedzialność za nieterminową realizację umów”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.10.2020.1.AR)

11. Wykorzystywanie części domu i garażu na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej

Podatnik prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą we własnym domu jednorodzinnym (biuro projektowe). W tym celu na biuro wykorzystuje 90% powierzchni jednego pomieszczenia oraz jako dodatkowe miejsce do pracy około 49% powierzchni dwustanowiskowego garażu stanowiącego integralną część domu. Nieruchomość spełnia warunki pozwalające na uznanie za środek trwały. Czy do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty utrzymania domu oraz odpisy amortyzacyjne naliczone proporcjonalnie do powierzchni budynku mieszkalnego oraz garażu zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej?

O d p o w i e d ź

Podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty utrzymania domu oraz odpisy amortyzacyjne naliczone proporcjonalnie do powierzchni budynku mieszkalnego oraz garażu zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej.

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

„W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w miejscu zamieszkania podatnika, przy określaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów z tej działalności należy uwzględnić fakt ewentualnego wykorzystywania danej nieruchomości także do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością (do celów prywatnych). Do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej nie można bowiem zaliczyć wydatków osobistych osoby prowadzącej działalność gospodarczą. Ważny jest związek przyczynowo-skutkowy, który w sposób jednoznaczny powinien dowodzić, że dany wydatek został poniesiony w celu realizacji potrzeb wynikających z prowadzonej działalności gospodarczej, a nie w celu realizacji potrzeb osobistych podatnika lub jego rodziny.

Mając powyższe na względzie, należy stwierdzić, że do wydatków na zapłatę kosztów eksploatacji takich, jak ogrzewanie i woda dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej znajdują zastosowanie postanowienia art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym – kosztem podatkowym będzie ta część tych wydatków, która proporcjonalnie przypada na zajmowaną do celów działalności gospodarczej powierzchnię nieruchomości w stosunku do całej powierzchni tej nieruchomości.

Zatem jeżeli wydatki z tego tytułu spełniają kryterium celowości, o którym mowa w tym przepisie, to mogą stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Ponadto, jeżeli wydatki z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej (ogrzewanie i woda) są ponoszone w celu prawidłowego wykonywania czynności podejmowanych w ramach działalności gospodarczej, a przy tym są racjonalne i uzasadnione, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

(...) w sytuacji wykorzystywania w prowadzonej działalności gospodarczej budynku mieszkalnego, między wydatkami związanymi z jego użytkowaniem i eksploatacją a prowadzoną działalnością istnieje związek przyczynowo-skutkowy, o którym mowa powyżej. Wydatki te mogą zatem, co do zasady, stanowić koszt uzyskania przychodów. Należy jednak zaznaczyć, że wydatki związane z użytkowaniem i eksploatacją nieruchomości mogą stanowić koszt uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej jedynie w takim zakresie, w jakim ww. nieruchomość będzie wykorzystywana na potrzeby tej działalności.

W konsekwencji ta część wartości początkowej nieruchomości mieszkalnej Wnioskodawcy, która proporcjonalnie odpowiada powierzchni tej nieruchomości wykorzystywanej w działalności gospodarczej prowadzonej przez niego, wyodrębnionej w sposób racjonalny przez Wnioskodawcę, może stanowić koszty uzyskania przychodów prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Reasumując – do kosztów uzyskania przychodów Wnioskodawca może zaliczyć koszty związane z utrzymywaniem domu (ogrzewanie, woda) oraz koszty w postaci odpisów amortyzacyjnych proporcjonalnie przypadające na powierzchnię budynku mieszkalnego oraz garażu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.112.2020.1.MM)

12. Wydatki na przebudowę infrastruktury drogowej na gruncie stanowiącym własność gminy

Podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej poniósł wydatki na przebudowę drogi dojazdowej prowadzącej do jego gospodarstwa. Czy wydatki poniesione na przebudowę infrastruktury drogowej na gruncie stanowiącym własność gminy stanowią koszt uzyskania przychodów? A jeśli tak, to czy w momencie ich poniesienia?

O d p o w i e d ź

Wydatki poniesione na przebudowę infrastruktury drogowej na gruncie stanowiącym własność gminy stanowią koszt uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia.

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

„(...) inwestycje w obcych środkach trwałych to ogół działań (nakładów) podatnika odnoszących się do niestanowiącego jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia lub polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego.

(...) w pierwszej kolejności należy wskazać, że przebudowywana infrastruktura drogowa, na budowę której Wnioskodawca poniósł nakłady, nie stanowi środka trwałego Wnioskodawcy, gdyż nie stanowi jego własności. Z wniosku nie wynika również, aby Wnioskodawcy przysługiwał jakikolwiek tytuł prawny do wskazanej we wniosku inwestycji drogowej. Wobec powyższego kosztów poniesionych na przebudowanie drogi dojazdowej do rozbudowywanego obiektu nie można uznać za wydatek poniesiony na wytworzenie własnego środka trwałego, jak i na inwestycję w obcym środku trwałym. Z tej też przyczyny wydatek poniesiony na wykonanie wskazanej we wniosku inwestycji nie może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów przez odpisy amortyzacyjne.

Natomiast, aby wydatek poniesiony z tytułu przebudowania drogi dojazdowej do rozbudowywanego obiektu mógł być zaliczony bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, niezbędne jest wykazanie, że wydatek ten został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a więc winien być spełniony ogólny warunek określony w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W niniejszej sprawie poniesiony przez Wnioskodawcę wydatek nie mieści się w katalogu ujętym w art. 23 ww. ustawy. Co więcej, wydatek ten ma na celu zapewnić prawidłowy do-

jazd do gospodarstwa rolnego, jest również jednym z podstawowych czynników mających zapewnić bezpieczeństwo użytkowania gospodarstwa rolnego i prowadzenia działań specjalnych produkcji rolnej. Rozbudowa infrastruktury drogowej umożliwia tym samym prowadzenie działalności przez Wnioskodawcę oraz uzyskiwanie obecnie i w przyszłości przychodów z takiej działalności.

Wydatek ten spełnia zatem kryterium celowości, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji może stanowić dla Wnioskodawcy koszt uzyskania przychodów z tytułu prowadzonych działań specjalnych produkcji rolnej.

(...) wydatek na przebudowanie drogi dojazdowej do rozbudowywanego obiektu nie może być powiązany z żadnym konkretnym przychodem. Koszt ten ma bowiem wpływ na ogólną sytuację finansową Wnioskodawcy prowadzącego działalność specjalną produkcji rolnej, nie generuje żadnego konkretnego przychodu, pozostaje zatem w pośrednim związku przyczynowo-skutkowym z przychodami z działań specjalnych produkcji rolnej prowadzonych przez Wnioskodawcę. W związku z tym koszt przebudowania drogi dojazdowej do rozbudowywanego obiektu stanowi koszt inny niż bezpośrednio związany z przychodem i może być potrącony w dacie jego poniesienia, zgodnie z treścią przepisu art. 22 ust. 5c. (...)

Reasumując – wydatki poniesione na przebudowę infrastruktury drogowej na gruncie stanowiącym własność gminy Wnioskodawca ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Niniejsze wydatki powinny zostać ujęte jako koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2020 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.58.2020.4.MW)

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKA

1. Zwrot pracownikowi kosztów podróży do zakładów produkcyjnych należących do pracodawcy

Pracownik zatrudniony na stanowisku menedżera w ramach wykonywania swych obowiązków przemieszcza się pomiędzy należącymi do spółki zakładami produkcyjnymi znajdującymi się w różnych miejscowościach. Z tego tytułu spółka finansuje mu koszty dojazdów i przejazdów, wyżywienia i noclegów. W umowie o pracę jako miejsce pracy tego pracownika wskazany jest jeden z tych zakładów, ale planowana jest zmiana na wszystkie zakłady. Czy w sytuacji gdy pracownik wykonuje pracę poza stałym miejscem świadczenia pracy, to dokonany mu zwrot kosztów podróży jest wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

Zwrot kosztów podróży jest wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych tylko wtedy, gdy pracownik odbywa podróż służbową do miejsc nie wymienionych w jego umowie o pracę, a jego wysokość nie przekracza limitów określonych w przepisach rozporządzenia w sprawie podróży służbowej.

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

„(...) otrzymany przez pracownika zwrot kosztów przejazdów/dojazdów z tytułu używania samochodu prywatnego do celów służbowych, kosztów wyżywienia oraz noclegów stanowi dla niego przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który może podlegać zwolnieniu od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym, warunkiem niezbędnym dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia określonego w ww. przepisie jest odbycie przez pracownika podróży służbowej.

Tutejszy Organ wskazuje, że pracownik Spółki był/będzie w podróży służbowej tylko wówczas, gdy odbywał/będzie odbywał podróż na polecenie pracodawcy i świadczył/będzie świadczył pracę poza miejscami wskazanymi w jego umowie o pracę jako stałe miejsca pracy.

Zatem stwierdzić należy, że zwrot pracownikowi poniesionych kosztów z tytułu używania pojazdu niebędącego własnością Wnioskodawcy w podróży służbowej w oparciu o tzw. kilometrówkę oraz zwrot kosztów wyżywienia i noclegów, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ww. ustawy był/będzie zwolniony z podatku dochodowego od osób fizycznych tylko w sytuacjach, kiedy pracownik odbywał/będzie odbywał podróż do miejsc nie wymienionych w jego umowie o pracę ze Spółką (pracodawcą), do wysokości limitów określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej, w powiązaniu z przepisami rozporządzenia Ministra Infrastruktury, regulującymi maksymalne stawki za 1 km przebiegu.

Wobec powyższego, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że otrzymywane przez pracownika należności, tj. zwrot kosztów z tytułu dojazdów do pracy z miejsca zamieszkania i przejazdów między zakładami pracy Spółki oraz zwrot kosztów wyżywienia i noclegów, są zwolnione od podatku dochodowego zawsze wówczas, gdy pracownik wykonuje pracę poza swoim stałym w danym momencie miejscem pracy (także wówczas, gdy pracę tę wykonuje w innej miejscowości wskazanej w umowie o pracę jako miejsce pracy, która nie jest w danym momencie jego stałym miejscem pracy)."

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2020 r., nr 0113-KD IPT2-2.4011.786.2020.2.DA)

2. Sfinansowanie szkolenia przyszłemu pracownikowi

Spółka prowadząca działalność w zakresie świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego zamierza zatrudnić pracowników na stanowisko kierowca autobusu. W związku z brakiem wykwalifikowanych kierowców chce sfinansować kurs kwalifikacji wstępnej lub kwalifikacji wstępnej przyspieszonej oraz kurs na prawo jazdy kategorii D przyszłemu pracownikowi, który zostanie zatrudniony na stanowisku kierowcy. Osoba ta przed zatrudnieniem sama sfinansuje sobie wspomniane kursy, a po zatrudnieniu po upływie okresu próbnego otrzyma zwrot kosztów. Czy taki zwrot kosztów jest wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

W sytuacji gdy sfinansowanie danej osobie wymaganych uprawnień zdobytych przed nawiązaniem stosunku pracy nastąpi już po zawarciu z tą osobą umowy o pracę, wartość tego świadczenia będzie stanowiła przychód pracownika niekorzystający ze zwolnienia od podatku.

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

„(...) po pierwsze należy zauważyć, że (...) art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odsyła do zwolnienia od opodatkowania wartości świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami wyłącznie w zakresie dotyczącym przyznania przedmiotowych świadczeń przez pracodawcę, a więc odwołuje się wyłącznie do – wynikających z regulacji ogólnych zawartych w Kodeksie pracy – relacji pomiędzy pracownikiem a pracodawcą, wynikających z działań pracodawcy na rzecz podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracownika.

Po drugie, wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, która podlega zwolnieniu na podstawie cyt. art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczy jedynie świadczeń w postaci kształcenia pracowników. W przypadku gdy pracodawca ponosi koszty zdobycia wymaganego prawa jazdy osoby, która rozpoczęła naukę przed datą zatrudnienia, nie można mówić o podnoszeniu kwalifikacji zawodowych pracownika.

Do zastosowania analizowanego zwolnienia niezbędne jest zatem, aby przedmiotowe świadczenia:

- przyznane były przez pracodawcę pracownikowi,
- wynikały z odrębnych przepisów.

W kontekście powyższego, dla zastosowania analizowanego zwolnienia przedmiotowego świadczenie przyznawane przez pracodawcę powinno dotyczyć podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracownika. Innymi słowy, nie może dotyczyć sytuacji, w której takie podnoszenie kwalifikacji zawodowych odbywa się przed ustanowieniem stosunku pracy. Rozdział III zatytułowany Kwalifikacje zawodowe pracowników znajduje się w dziale IV Kodeksu pracy, regulującym Obowiązki pracodawcy i pracownika. Przy tym, w art. 103¹ Kodeksu pracy ustawodawca wprost wskazał, że przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych rozumie się zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy i umiejętności przez pracownika (...). Konieczna w tym zakresie jest również inicjatywa lub zgoda na takie zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy, umiejętności ze strony podmiotu będącego pracodawcą. Jak wynika też wprost z regulacji zawartych w Kodeksie pracy, w tym w art. 103³ ww. Kodeksu, określone świadczenia przysługują lub są przyznawane pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe i umowa określająca wzajemne prawa i obowiązki stron, o której mowa w art. 103⁴ § 1 Kodeksu pracy jest zawierana przez pracodawcę z pracownikiem podnoszącym kwalifikacje zawodowe.

W analizowanej sprawie z kolei Wnioskodawca podaje, że zamierza podpisać umowę dotyczącą sfinansowania uzyskania niezbędnych uprawnień z potencjalnym przyszłym pracownikiem. Osoba ta przed zatrudnieniem zdobędzie na własny koszt uprawnienia wymagane w zawodzie kierowcy autobusu. Jak wynika z powyższego, a także dodatkowo ze wskazania zawartego w uzupełnieniu wniosku, w momencie podnoszenia kwalifikacji zawodowych osoba nie jest/nie będzie pracownikiem.

Odwołując się do wskazanych przepisów prawa pracy, należy zatem stwierdzić, że na gruncie rozpatrywanej sprawy nie zostanie spełniona przesłanka decydująca o zastosowaniu zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przedmiotowe świadczenie w postaci sfinansowania zdobycia wymaganego prawa jazdy nie zostanie przyznane osobie będącej pracownikiem.

Ponieważ jednak sfinansowanie danej osobie wymaganych uprawnień zdobytych przed nawiązaniem stosunku pracy nastąpi już po zawarciu z tą osobą stosunku pracy, wartość tego świadczenia będzie stanowiła przychód pracownika, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niekorzystający jednak ze zwolnienia określonego w ww. art. 21 ust. 1 pkt 90 tejże ustawy.

W konsekwencji, na kanwie niniejszej sprawy z tytułu rzeczowego świadczenia na Zainteresowanym będą ciążyły obowiązki płatnika, w szczególności pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 kwietnia 2020 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.68.2020.2.TR)

3. Ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego

Zatrudnieni pracownicy przy świadczeniu pracy powinni być wyposażeni w odpowiednią odzież i obuwie robocze. Przepisy wewnątrzzakładowe dopuszczają możliwość używania przez pracowników za ich zgodą własnej odzieży i obuwia roboczego oraz wypłaty z tego tytułu stosownego ekwiwalentu uwzględniającego aktualne ceny. Czy wypłacone pracownikom ekwiwalenty za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

Wypłacony pracownikom ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego, który uwzględnia aktualne ceny, jest zwolniony od podatku dochodowego od osób fizycznych.

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

„(...) przyznawane pracownikowi ekwiwalenty pieniężne, o których mowa we wniosku będą stanowiły przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

Zagadnienia dotyczące dostarczania pracownikom środków ochrony indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, a także związanych z tym wypłat ekwiwalentów pieniężnych reguluje dział X »Bezpieczeństwo i higiena pracy«, rozdział IX »Środki ochrony indywidualnej oraz odzież i obuwie robocze« ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r., poz. 1040 z późn. zm.).

Stosownie do postanowień art. 237⁷ § 1 Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach:

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

W myśl art. 237⁷ § 2 ww. Kodeksu, pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się używanie przez pracowników, za ich zgodą, własnej odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.

Ponadto na podstawie art. 237⁹ § 2 Kodeksu pracy pracodawca jest obowiązany zapewnić, aby stosowane środki ochrony indywidualnej oraz odzież i obuwie robocze posiadały właściwości ochronne i użytkowe, oraz zapewnić odpowiednio ich pranie, konserwację, naprawę, odpylanie i odkażanie.

Zgodnie z definicją słownikową ekwiwalent oznacza rzecz zastępującą inną rzecz o równej wartości, odpowiednik, równoważnik (Współczesny słownik języka polskiego, Dunaj B. Warszawa 2007).

Z powołanych powyżej przepisów Kodeksu pracy wynika, iż dostarczenie pracownikowi odzieży roboczej i obuwia, jest obowiązkiem pracodawcy.

Jeżeli jednak pracodawca dopuszcza używanie przez pracowników własnej odzieży i obuwia, za ich zgodą, wówczas zobowiązany jest do wypłaty stosownego ekwiwalentu pieniężnego. Za używanie własnej odzieży i obuwia pracownicy mają prawo otrzymać ekwiwalent pieniężny w wysokości uwzględniającej ich aktualne ceny.

Zatem wypłacane pracownikom, o których mowa we wniosku kwoty ekwiwalentu za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego korzystają ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 marca 2020 r., nr 0115-KDIT2.4011.152.2019.2.MU)

4. Oświadczenie zleceniobiorcy, że jest osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce

Spółka zatrudnia na podstawie umowy zlecenia obywateli Ukrainy i Białorusi. Do ustalenia sposobu ich opodatkowania wymaga od zleceniobiorców przedstawienia certyfikatów rezydencji lub oświadczenia o państwie rezydencji potwierdzającego lokalizację centrum interesów osobistych lub gospodarczych w Polsce oraz przebywanie na terytorium Polski powyżej 183 dni w roku podatkowym. Przy czym w okresie obowiązywania umów przebywają oni na terytorium Polski w różnych okresach czasowych – poniżej lub powyżej 183 dni. Ponadto część zleceniobiorców złożyła oświadczenia, z których wynika, że zamierzają się na stałe przeprowadzić do Polski, a część z nich – również ze swoimi rodzinami. Czy posiadane przez spółkę oświadczenie zleceniobiorcy, że jest on osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce, a co za tym idzie polskim rezydentem podatkowym, jest wystarczające do poboru zaliczek na podatek według zasad określonych w art. 41 ust. 1 updog?

O d p w i e d ź

Posiadane przez spółkę oświadczenie zleceniobiorcy, że jest on osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce, a co za tym idzie polskim rezydentem podatkowym, jest wystarczające do poboru zaliczek na podatek według zasad określonych w art. 41 ust. 1 updog. Nie dotyczy to jednak oświadczeń, z których wynika, że zleceniobiorca dopiero zamierza zmienić rezydencję podatkową.

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

„(...) w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma regulacji, które wymagałyby od płatnika uzyskiwanie od podatników oświadczeń o miejscu ich rezydencji podatkowej

wej ani przepisów, które stanowiłyby, że takie oświadczenie lub innego rodzaju dokumenty są »wystarczające« dla traktowania podatnika przez płatnika jako osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Polsce w rozumieniu art. 3 ust. 1a tej ustawy.

Płatnik powinien dokonać poboru podatku na podstawie posiadanych przez siebie informacji i dokumentów oraz informacji i dokumentów przedłożonych przez podatnika. Dla ustalenia swoich obowiązków jako płatnika podmiot może posłużyć się wyłącznie informacjami, które są w jego posiadaniu. Informacje takie płatnik analizuje indywidualnie w odniesieniu do każdego podatnika, działając w dobrej wierze i na podstawie wszystkich dostępnych mu danych.

Tym samym, zleceniodawca – jako płatnik – dla celów realizacji swoich obowiązków może traktować obywatela obcego państwa, który złożył mu oświadczenie o posiadaniu centrum interesów życiowych na terytorium Polski jako osobę, która ma miejsce zamieszkania w Polsce w rozumieniu art. 3a ust. 1 ustawy od dnia złożenia takiego oświadczenia do momentu uzyskania informacji o zmianie miejsca centrum interesów życiowych tego podatnika. W takim przypadku obowiązki zleceniodawcy jako płatnika w odniesieniu do wypłat należności z tytułu umów zlecenia określa art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W analizowanym zdarzeniu przyszłym, Spółka wymaga od zleceniobiorców składania oświadczeń dotyczących ich rezydencji podatkowej. Niemniej jednak, tym, co wymaga Spółka nie jest przedstawienie oświadczenia o państwie rezydencji potwierdzającego lokalizację centrum interesów osobistych lub gospodarczych odpowiednio w Polsce, Ukrainie, Białorusi albo w innym państwie oraz oświadczenia o okresie przebywania na terytorium Polski w roku podatkowym. Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, Spółka wymaga od zleceniobiorców oświadczenia o konkretnej treści – oświadczenia potwierdzającego ich rezydencję podatkową w Polsce. Wymagane przez Spółkę oświadczenie ma potwierdzać lokalizację centrum interesów osobistych lub gospodarczych w Polsce oraz przebywanie na terytorium Polski powyżej 183 dni w roku podatkowym.

Tym samym, jeśli Spółka wymaga takich oświadczeń od wszystkich zleceniobiorców – niezależnie od ich indywidualnej sytuacji – trudno uznać, że jako płatnik działa w dobrej wierze, opierając się na dostępnych jej informacjach, w celu prawidłowego zrealizowania swoich obowiązków.

W szczególności, z treści wniosku wynika, że Spółka wymaga od zleceniobiorców oświadczeń o ww. treści pomimo, że część z nich może przebywać na terytorium Polski poniżej 183 dni w danym roku podatkowym. W opisie zdarzenia przyszłego Spółka wskazała bowiem, że zleceniobiorcy przebywają w Polsce w różnych okresach czasowych – poniżej lub powyżej 183 dni. Co więcej, oświadczenie wymagane przez Spółkę nie może być prawdziwe w przypadku zleceniobiorców którzy zawierają ze Spółką umowy zlecenia w pierwszej połowie roku podatkowego (na moment złożenia takiego oświadczenia warunek przebywania w Polsce przez 183 dni od początku roku podatkowego nie może być spełniony).

Ponadto, jak wskazano w opisie okoliczności faktycznych sprawy, Spółka od części zleceniobiorców uzyskała również oświadczenia, że »zamierzają się oni na stałe przeprowadzić do Polski, a część z nich – również ze swoimi rodzinami«. Z treści tych oświadczeń wynika zatem informacja, że zleceniobiorcy dopiero zamierzają przenieść centrum swoich interesów osobistych do Polski.

Podsumowując, nie można uznać za prawidłowe stanowiska Spółki, zgodnie z którym na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzyskanie oświad-

czeń opisanych we wniosku jest »wystarczające« dla uznania przez nią, że zleceniobiorcy są osobami mającymi miejsce zamieszkania w Polsce w rozumieniu art. 3a ust. 1 ww. ustawy, a w konsekwencji – dla uznania, że jako zleceniodawca powinna realizować obowiązki płatnika zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, a nie na podstawie art. 41 ust. 4 ustawy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 marca 2020 r., nr 0115-KDIT1.4011.159.2019.1.MT)

5. Wydanie pracownikom kuponów żywnościowych w zamian posiłków i napoi profilaktycznych

Spółka nie mając możliwości zapewnienia pracownikom wydawania ani przygotowywania posiłków profilaktycznych, ciążący na niej w tym zakresie obowiązek wynikający z prawa pracy zamierza zrealizować, wydając pracownikom nieodpłatnie kupony żywnościowe. Czy wartość sfinansowanych przez spółkę kuponów będzie dla pracowników przychodem zwolnionym z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

O d p o w i e d ź

Gdy na podstawie wydanych pracownikom kuponów żywnościowych nie będzie możliwości nabycia towarów niemających charakteru posiłków profilaktycznych, to wartość kuponów będzie stanowiła dla pracowników przychód ze stosunku pracy wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11b updof.

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

„(...) ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 11b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprost wskazuje, że wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy kuponów (bonów, talonów lub innych dowodów) uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych – objęta jest zwolnieniem przedmiotowym.

(...) w sytuacji, gdy na podstawie wydanych pracownikom kuponów żywnościowych nie będzie możliwości nabycia towarów niemających charakteru posiłków profilaktycznych to wartość finansowanych i przekazywanych przez Wnioskodawcę pracownikom kuponów żywnościowych – celem wywiązania się przez Wnioskodawcę z obowiązku zapewnienia posiłków profilaktycznych wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy – będzie stanowiła dla pracowników przychód ze stosunku pracy, jednakże zwolniony od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym na Wnioskodawcy, jako płatniku, nie będzie ciążył obowiązek obliczania, pobierania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wydawanych kuponów żywnościowych na podstawie art. 31 i art. 38 ust. 1 tej ustawy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2020 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.63.2020.1.AC)

6. Udostępnienie pracownikom i zleceniobiorcom do 26. roku życia pakietów usług medycznych i karnetów sportowych

Pracownikom i zleceniobiorcom do 26. roku życia spółka nieodpłatnie udostępnia pakiety usług medycznych (spoza zakresu medycyny pracy) oraz karnety sportowe. Czy wartość tych świadczeń jest dla tych osób przychodem wolnym od podatku?

O d p o w i e d ź

Wartość pakietów usług medycznych (spoza zakresu medycyny pracy) oraz karnetów sportowych udostępnionych nieodpłatnie pracownikom i zleceniobiorcom jest dla tych osób przychodem, który korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 upodof.

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

„(...) wyłącznie w sytuacji gdy w okresie od 1 sierpnia do 31 grudnia 2019 r. Spółka udostępniała nieodpłatnie pracownikom pakiety usług medycznych oraz karty benefit wówczas łącznie z wynagrodzeniem wynikającym z umów o pracę osobom, które nie ukończyły 26 roku życia i osoby te złożyły stosowne oświadczenia, Spółka nie była zobowiązana do pobierania zaliczek na podatek najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymała oświadczenie, do końca miesiąca, w którym przychody podlegały zwolnieniu. Zwolnienie w 2019 r. miało zastosowanie do kwoty 35.636,67 zł. Jeśli natomiast ww. osoby nie złożyły stosownego oświadczenia wówczas w okresie od 1 sierpnia do 31 grudnia 2019 r. Spółka na podstawie art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych była zobowiązana do pobierania zaliczek na podatek dochodowy od przedmiotowych przychodów.

Natomiast dla zastosowania zwolnienia przedmiotowego do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2020 r. oświadczenie nie będzie już potrzebne, bowiem dla wszystkich, którzy spełnią warunki wymienione przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 148 ww. ustawy, płatnik nie będzie pobierał zaliczek na podatek dochodowy.

Zgodnie z art. 13 pkt 8 lit. a cyt. ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9.

Do przychodów z umów zlecenia zalicza się każde świadczenie, które zleceniobiorca otrzymał w związku z faktem zawarcia umowy zlecenia. Do przychodów tych zalicza się zarówno otrzymane pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za zleceniobiorcę, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Przychodem zleceniobiorcy jest zatem nie tylko wynagrodzenie z tytułu zawartej umowy zlecenia, ale także m.in. świadczenia nieodpłatne, co wynika z treści zacytowanego powyżej art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że nieodpłatny pakiet medyczny oraz karty benefit należy traktować jako składnik wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia.

(...) wyłącznie w sytuacji gdy w okresie od 1 sierpnia do 31 grudnia 2019 r. Spółka udostępniała nieodpłatnie osobom zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia pakiety usług medycznych oraz karty benefit, wówczas łącznie z wynagrodzeniem wynikającym z tej umowy osobom, które nie ukończyły 26 roku życia i osoby te złożyły stosowne oświadczenia, Spółka nie była zobowiązana do pobrania zaliczek na podatek najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymała oświadczenie, do końca miesiąca, w którym przychody podlegały zwolnieniu. Zwolnienie w 2019 r. miało zastosowanie do kwoty 35.636,67 zł. Jeśli natomiast ww. osoby nie złożyły stosownego oświadczenia wówczas w okresie od 1 sierpnia do 31 grudnia 2019 r. Spółka na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych była zobowiązana do pobierania zaliczek na podatek dochodowy od przedmiotowych przychodów. Natomiast dla zastosowania zwolnienia przedmiotowego do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2020 r. oświadczenie nie będzie już potrzebne, bowiem dla wszystkich, którzy spełnią warunki wymienione przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 148 ww. ustawy, płatnik nie będzie pobierał zaliczek na podatek dochodowy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2020 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.16.2020.1.MG)

7. Świadczenie usług szkoleniowych przez podmiot zagraniczny a podatek u źródła

Spółka będzie ponosić wydatki na usługi szkoleniowe oferowane przez zagranicznych kontrahentów, a polegające na przeprowadzeniu szkoleń, sesji coachingowych, mentorin-gowych, pracy w grupach oraz warsztatów o tematyce związanej z efektywną komunikacją, rozwiązywaniem problemów, radzeniem sobie ze stresem, rozwojem osobistym i zawodowym uczestników, trendami w branży, innowacjami w sposobie pracy, pozafinansowym motywowaniem zespołu i budowaniem tożsamości z firmą, zarządzaniem czasem, przedsiębiorstwem i pracownikami. Czy dokonanie płatności za wspomniane usługi szkoleniowe nakłada na spółkę obowiązki płatnika w zakresie obliczenia i poboru podatku u źródła?

O d p o w i e d ź

Dokonanie płatności dla zagranicznego kontrahenta za usługi szkoleniowe, nie nakłada na spółkę obowiązków płatnika w zakresie obliczenia i poboru podatku u źródła.

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

„Usługi szkoleniowe (...), na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT wykonywane na rzecz Spółki przez podmiot zagraniczny (nierezydenta) nie zostały literalnie wymienione jako podlegające opodatkowaniu »u źródła«, jak również nie sposób uznać osiągniętych z tego tytułu przychodów za przychody ze świadczeń o charakterze podobnym do świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń.

Przepisy ustawy o CIT nie zawierają definicji pojęcia szkolenie. Za celowe należy uznać odwołanie się do ich wykładni językowej. W internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl>) pojęcie te zostało zdefiniowane jako cykl wykładów z jakie-

gość przedmiotu, zorganizowanego w celu uzupełnienia czyjegoś wykształcenia lub czyichś wiadomości z jakiejś dziedziny.

Wyżej wymienione działania polegające na szkoleniu nie są zatem usługami doradczymi, których istota sprowadza się do wskazywania możliwych rozwiązań (w tym optymalnych z punktu widzenia Spółki).

Usług szkoleniowych nabywanych od podmiotów zagranicznych nie można więc zrównywać z usługami doradczymi. Zgodnie z internetowym słownikiem PWN (<https://sjp.pwn.pl>) pojęcie »doradztwo« oznacza »udzielanie fachowych porad«.

Z przedstawionego opisu sprawy nie wynika, by w ramach świadczenia usług szkoleniowych podmiot zagraniczny miał udzielać Wnioskodawcy porad. Tym samym przychody uzyskane przez podmiot zagraniczny z tytułu tych usług szkoleniowych nie będą objęte zakresem przedmiotowym art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT jak również nie mogą być także utożsamiane z pojęciem doradztwa o jakim mowa w tym przepisie. Nie będą również podobne do innych, wymienionych w ww. przepisie usług.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że należności płacone przez Wnioskodawcę z tytułu usług szkoleniowych nie mieszczą się w dyspozycji art. 21 ust. 1 ustawy o CIT i w związku z tym Wnioskodawca jako płatnik nie będzie mieć obowiązku pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych należności na rzecz Usługodawcy, tj. podmiotu zagranicznego (nierezydenta)».

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 marca 2020 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.34.2020.2.MZA)

8. Stosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów przy opodatkowywaniu nagrody pieniężnej

Muzeum zatrudnia pracowników, którzy w ramach swoich obowiązków pracowniczych wykonują działania twórcze, tj. piszą teksty, które następnie są drukowane w wydawnictwie muzealnym albo w wydawnictwach zewnętrznych. Pracodawca nabywa prawa autorskie do stworzonych przez tych pracowników utworów. Najlepiej napisane teksty zamierza premiować nagrodą pieniężną. Czy do wspomnianej nagrody pracodawca może zastosować 50% koszty uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Do nagrody pieniężnej przyznanej pracownikowi, pracodawca nie może zastosować 50% kosztów uzyskania przychodów.

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

„Przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub artystów wykonawców z praw pokrewnych albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych w postaci utworu lub artystycznego wykonania. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych albo rozporządzaniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego. W umowach, które towarzyszą zamawianiu utworów, strony powinny wyraźnie postanowić, że przedmiotem za-

mówienia jest właśnie dobro niematerialne, podlegające ochronie na mocy ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

W konsekwencji, zastosowanie kosztów uzyskania przychodów w wysokości 50% będzie możliwe wówczas, gdy dana osoba uzyska przychód za wykonanie czynności będącej przedmiotem prawa autorskiego lub pokrewnego oraz gdy twórca dokona rozporządzenia prawami autorskimi do swojego utworu, czyli gdy przejdą one na zamawiającego dzieło (zlecniodawcę) lub gdy udzieli licencji na korzystanie z nich.

Przy czym zapłata wynagrodzenia za dany utwór może nastąpić przed jego powstaniem (np. w momencie podpisania umowy), mimo że rozporządzenie prawem autorskim będzie miało miejsce dopiero w momencie realizacji przedmiotu umowy.

Kwestie prawne związane z powstaniem i nabyciem prawa autorskiego do utworów pracowniczych reguluje art. 12 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu, jeżeli ustawa lub umowa o pracę nie stanowią inaczej, pracodawca, którego pracownik stworzył utwór w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, nabywa z chwilą przyjęcia utworu autorskie prawa majątkowe w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron.

Dlatego też 50% koszty uzyskania przychodów mogą być zastosowane do tej części wynagrodzeń pracowników (twórców), która została zakwalifikowana jako wynagrodzenie z tytułu korzystania z praw autorskich, jeżeli konkretne prace lub czynności znajdują odzwierciedlenie w stosownej ewidencji prac twórczych prowadzonej przez pracodawcę. Zakres zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzeń wypłacanych poszczególnym pracownikom, uzależniony powinien być bowiem zawsze od zakresu wykonywanych przez nich prac o twórczym charakterze. Zakres ten powinien znaleźć udokumentowanie w prowadzonej przez pracodawcę ewidencji prac twórczych, wykonywanych przez poszczególnych pracowników, która to ewidencja służyć może ewentualnej weryfikacji wcześniej dokonanych ustaleń w powyższym przedmiocie.

Z ewidencji tych winno więc wynikać jaka – ustalona w sposób skonkretyzowany i jednoznaczny – część wykonywanej przez pracownika pracy przypada na prace o charakterze twórczym, ze ściśłym określeniem wartości tej pracy, a więc wysokości honorarium za stworzenie utworu w rozumieniu art. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Podkreślić przy tym należy, że przez wyodrębnienie tego honorarium z łącznej wartości wynagrodzenia nie można uznać sytuacji, w której płatnik określa je – np. w treści umowy o pracę bądź aneksie do tej umowy czy też w złożonym oświadczeniu – jako procent ogólnego czasu pracy pracownika. Tylko bowiem jednoznaczne wyliczenie wartości honorarium z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwala na zastosowanie do tej wartości kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nie znajdzie zastosowania do wynagrodzenia wyliczonego w sposób hipotetyczny, nawet jeśli jest ono zbliżone do wartości rzeczywistej.

Przy czym zaznaczyć należy, że pracodawca – jako płatnik – odpowiedzialny jest za ścisłe i niebudzące wątpliwości określenie wartości wynagrodzenia z tytułu wytworzenia przez pracownika i przeniesienia na pracodawcę praw do stworzonego w ramach stosunku pracy utworu. (...)

Odnosząc się do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodu w stosunku nagrody przyznawanej pracownikom należy wyjaśnić, że art. 22 ust. 9 pkt 3 ww. ustawy dotyczy przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub rozporządzania przez nich tymi prawami. Hipoteza tej normy obejmuje zatem wyłącznie przychody autora uzyskane w sytuacji, gdy korzysta on ze swoich praw autorskich, a zatem w sytuacji, gdy autorowi przysługują do tego utworu prawa autorskie oraz w odniesieniu do przychodów otrzymanych

w zamian za rozporządzenie tymi prawami. Natomiast wynagrodzenie z tytułu dodatkowej nagrody w szczególności uzależnionych od efektów pracy pracownika, choć będzie mieć swe źródło w stworzeniu utworu, to jednak będzie wynagrodzeniem dodatkowym, w związku z czym, nie jest bezpośrednio związane z korzystaniem przez twórcę z praw autorskich lub rozporządzaniem tymi prawami. Nie istnieje zatem związek przyczynowo-skutkowy między tym wynagrodzeniem (nagrodą), a twórczą pracą pracownika. W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 marca 2020 r., nr 0113-KDIP2-3.4011.799.2019.2.JŚ)

9. Przekazywanie pracownikom PIT-11 w wersji elektronicznej za pośrednictwem portalu pracowniczego

Czy płatnik może przekazywać pracownikom informacje PIT-11 w wersji elektronicznej za pośrednictwem portalu pracowniczego?

O d p o w i e d ź

Płatnik może przekazywać pracownikom informacje PIT-11 w wersji elektronicznej za pośrednictwem portalu pracowniczego, pod warunkiem, że zostały one sporządzone według ustalonego wzoru, pracownik wyraził zgodę na otrzymanie PIT-11 w formie elektronicznej i informacja ta opatrzona jest bezpiecznym podpisem elektronicznym.

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

„Dokonując interpretacji art. 39 ust. 1 oraz art. 42 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 42g ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy potwierdzić, że nakładają one na płatników obowiązek przesłania/przekazania, w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, podatnikom – imiennej informacji sporządzonej według ustalonego wzoru (PIT-11). Nie regulują natomiast trybu przekazania/przesłania podatnikom informacji o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11 przez płatników.

Z tych też względów należy uznać, że przekazanie/przesłanie podatnikom informacji PIT-11 przez płatników może nastąpić nie tylko przez bezpośrednie jej doręczenie w sposób zwyczajowo przyjęty w każdym miejscu, w którym zostanie się adresata, czy też przez operatora pocztowego, ale również za pomocą środków komunikacji elektronicznej z podpisem elektronicznym na adres podatnika (podany w tym celu) pod warunkiem, że zachowano wzór informacji PIT-11.

Podkreślić należy, że wykorzystywanie platform internetowych, systemów elektronicznych, aplikacji itp. jest w obecnych czasach popularnym i powszechnie przyjętym sposobem wykonywania obowiązków przez pracowników czy zleceniobiorców, realizowania zleceń/poleceń/wniosków z zakresu kadr czy płac. Niejednokrotnie korzystanie z ww. platform internetowych, systemów elektronicznych, aplikacji jest obowiązkiem pracownika czy zleceniobiorcy określonym poprzez wewnętrzne regulacje jednostki, np. w regulaminie pracy, umowie o pracę, umowie zlecenia, zarządzeniu, itp.

Odnosząc się do przedstawionej we wniosku kwestii przekazania pracownikom informacji PIT-11 za pośrednictwem portalu pracowniczego należy stwierdzić, że dla oceny prawidłowości

wego sposobu postępowania płatnika, należy mieć na względzie normę prawną stanowiącą sumę norm wynikających z treści art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa oraz art. 39 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z tego też względu konieczne jest, aby w przypadku wystawienia informacji PIT-11 w formie elektronicznej:

- informacja taka sporządzona była według ustalonego wzoru;
- podatnicy wyrazili zgodę na otrzymanie informacji w formie elektronicznej;
- informacja ta opatrzona była bezpiecznym podpisem elektronicznym przez osobę wyznaczoną do obliczenia i pobrania podatku.

Tylko bowiem w przypadku spełnienia wszystkich wskazanych wyżej warunków możliwe jest uznanie, że płatnik w sposób prawidłowy wykonał ciężący na nim obowiązek przekazania pracownikowi informacji PIT-11.

(...) stwierdzić należy, że przedstawione we wniosku okoliczności:

- generowane informacje PIT-11 będą zgodne z obowiązującym wzorem deklaracji,
- informacje PIT-11 będą opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym,
- pracownik posiada dostęp do informacji PIT-11 poprzez portal pracowni-
czy, z którego korzysta w ramach wykonywanych obowiązków (zamieszczane
są na nim m.in. paski wynagrodzeń czy też informacje ZUS RMUA), a ponadto
- pracownik wyrazi zgodę na otrzymanie elektronicznej informacji PIT-11 za po-
średnictwem tego portalu,

są wystarczające dla uznania, że Wnioskodawca będzie realizował obowiązki, zgodnie z treścią art. 39 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując, w przedmiotowej sprawie Wnioskodawca, jako płatnik zrealizuje w sposób prawidłowy ciężący na nim obowiązek przekazania stosownej informacji podatkowej, wynikający z art. 39 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli informacja PIT-11 opatrzona prawidłowym podpisem elektronicznym zostanie przekazana w sposób opisany we wniosku”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2020 r., nr 0113-KD IPT2-2.4011.819.2019.2.AKR)

IV. INNE ZAGADNIENIA

1. Przychody z wynajmu nieruchomości osiągnęte w ramach prywatnego najmu i działalności gospodarczej

Podatnik posiada dwa lokale, które wynajmuje w ramach prywatnego najmu opodatkowanego ryczałtem. Prowadzi również działalność gospodarczą polegającą na obrocie nieruchomościami. Rozważa poszerzenie działalności gospodarczej o najem lokali. Czy po rozszerzeniu działalności gospodarczej o najem lokali podatnik będzie mógł przychód z wynajmu tych dwóch dotychczasowych lokali nadal opodatkowywać ryczałtem w ramach prywatnego najmu?

O d p o w i e d ź

Po rozszerzeniu działalności gospodarczej o najem lokali, podatnik może nadal przychód z najmu lokali osiągnąć w ramach prywatnego najmu opodatkowywać ryczałtem.

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

„(...) najem dla celów podatkowych może być traktowany jako pozarolnicza działalność gospodarcza albo jako odrębne źródło przychodów (tzw. najem prywatny). (...)

*Podkreślić w tym miejscu należy, że z przychodami uzyskiwanymi z najmu i zaliczany-
mi do źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza mamy do czy-
nienia wówczas, gdy najem spełnia kryteria ciągłości i zorganizowania tej działalności wy-
nikające z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub przedmio-
tem umowy najmu są składniki majątku związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.
Potwierdzeniem tego może być dokonanie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej,
w którym podatnik poda najem jako przedmiot działalności.*

*Wynika z tego zatem, że najpierw należy ustalić, czy dana umowa najmu generująca przy-
chody jest zawierana w ramach prowadzonej przez podatnika działalności w tym zakresie,
czy generuje przychody poza tą działalnością. Dopiero po rozstrzygnięciu tej kwestii i zakwa-
lifikowaniu przychodów do poszczególnych źródeł należy rozpatrywać możliwe zasady ich
opodatkowania.*

*Jeżeli więc przedmiotem tzw. najmu prywatnego nie są składniki majątku związane z dzia-
łalnością gospodarczą, a najem nie jest prowadzony w sposób przewidziany w art. 5a pkt 6
ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to przychody uzyskane z tego najmu
mogą stanowić źródło przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych.*

*(...) wskazać należy, że zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycz-
nych, jak również ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przycho-
dów osiąganych przez osoby fizyczne, nie zawierają żadnych ograniczeń co do możliwości
równoczesnego wynajmu w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej i wynajmu w ra-
mach odrębnego źródła przychodu jakim jest najem, przy uwzględnieniu warunków przedsta-
wionych powyżej.*

*Wobec tego uznać należy, że przychody uzyskiwane z wynajmu – poza działalnością go-
spodarczą – dwóch lokali niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o ile w istocie najem
ten nie jest wykonywany w sposób zorganizowany i ciągły, mogą być zaliczone do odrębne-
go źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym
od osób fizycznych i podlegać opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 2 ust. 1a oraz
art. 6 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów
osiąganych przez osoby fizyczne.*

*Natomiast przychody z tytułu najmu zakupionych w przyszłości lokali, stanowiących środki
trwałe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą należy zakwalifikować do źródła,
o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
Dochód uzyskany z tego tytułu podlega opodatkowaniu zgodnie z wybraną dla tej działalno-
ści formą opodatkowania”.*

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2020 r.,
nr 0115-KDIT1.4011.53.2020.1.MR)

2. Moment wprowadzenia budynku do ewidencji środków trwałych i rozpoczęcia jego amortyzacji

Spółka z o.o. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wynajmu i zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi. Na potrzeby tej działalności wybudowała budynek biurowy, który pozwolenie na użytkowanie uzyskał w listopadzie 2019 r. i w tym samym miesiącu został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Kiedy budynek ten powinien być wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych? Kiedy należało zacząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej tego budynku?

O d p o w i e d ź

Jeżeli budynek został przekazany do używania, to (po spełnieniu warunków wynikających z art. 16a ust. 1 updop) spółka mogła go wprowadzić do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej tego budynku może dokonywać począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym budynek ten wprowadziła do ewidencji.

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

„(...) środki trwałe będą podlegały amortyzacji po spełnieniu następujących warunków:

- zostały nabyte lub wytworzone (wyłącznie środki trwałe) we własnym zakresie,*
- stanowią własność lub współwłasność podatnika – amortyzacji podatkowej podlegają wyłącznie środki trwałe, do których przysługuje podatnikowi prawo własności, z wyjątkiem środków używanych przez leasingobiorcę na podstawie umowy leasingu finansowego oraz tych wymienionych w art. 16a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,*
- są kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania – ustawodawca nie określił bliżej tych warunków, jednakże należy stwierdzić, że warunki te spełnia składnik majątku, który jest wyposażony we wszystkie elementy konstrukcyjne pozwalające na jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem, ponadto sprawne technicznie i zalegalizowane prawnie w formie stosownych uprawnień, homologacji i pozwoleń na użytkowanie,*
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok – o tym, jak długo będzie używany dany składnik decyduje sam podatnik,*
- muszą być wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu,*
- nie są ujęte w katalogu środków trwałych zawartym w art. 16c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.*

W myśl art. 16d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, składniki majątku, o których mowa w art. 16a-16c, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 4.

Stosownie do art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 16k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, z zastrzeżeniem art. 16e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. (...)

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że skoro jak wynika z wniosku Wnioskodawcy w listopadzie 2019 r. uzyskał decyzję Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego udzielającą pozwolenia na użytkowanie całego budynku, to oznacza, że od tego momentu budynek ten stał się zdalny i kompletny do użytku. Zatem jeżeli budynek ten zostanie w ww. terminie przekazany do używania, to (po spełnieniu pozostałych warunków wynikających z art. 16a ust. 1 ustawy) Wnioskodawca może od tego momentu wprowadzić go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przy czym, odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej ww. budynku może dokonywać począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym budynek ten wprowadzono do ewidencji (tj. w grudniu 2019 r.).

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.52.2020.1.DK)

3. Skorzystanie z ulgi termomodernizacyjnej, gdy właścicielem domu jest jedno z małżonków

Podatniczka z mężem mieszka w domu, którego właścicielem od 1990 r. jest jej małżonek. W 2019 r. małżonkowie ponieśli wydatki na montaż w tym domu instalacji fotowoltaicznej. Podatniczka nie jest współwłaścicielem nieruchomości, ale małżonkowie pozostają we współwłasności majątkowej i dlatego wspólnie ponoszą koszty jej utrzymania. Małżonek podatniczki pracuje poza granicami kraju i nie osiąga w Polsce dochodów. Natomiast podatniczka prowadzi działalność gospodarczą i osiąga dochody w Polsce. Czy podatniczka może skorzystać z ulgi termomodernizacyjnej?

O d p o w i e d ź

Jeżeli podatniczka poniosła wydatki na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w budynku mieszkalnym, którego nie była właścicielem lub współwłaścicielem, może skorzystać z ulgi termomodernizacyjnej, o ile najpóźniej na dzień dokonania odliczenia (złożenia zeznania lub jego korekty) będzie właścicielem lub współwłaścicielem tego budynku mieszkalnego.

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

„(...) podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku, wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi, związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku, które zostanie zakończone w okresie 3 kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek.

Kwota odliczenia nie może przekroczyć 53.000 zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem. Katalog wydatków podlegających odliczeniu znajduje się w załączniku do rozporządzenia Ministra Inwestycji i Rozwoju w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych i wyłącznie w zakresie tych wydatków, podatnikowi przysługuje ulga termomodernizacyjna. Analiza powyższych przepisów oraz załącznika do wskazanego wyżej rozporządzenia zawierającego wykaz rodzajów materiałów, urządzeń i usług, na które przysługuje ulga prowadzi do wniosku, że wskazana ulga dotyczy wydatków ściśle związanych z termomodernizacją istniejącego budynku, poniesionych na jego docieplenie i modernizację systemu grzewczego. W ramach ulgi termomodernizacyjnej odliczeniu podlegają wydatki m.in. na zakup instalacji fotowoltaicznej wraz z montażem.

(...) stwierdzić należy, że w sytuacji gdy Wnioskodawczyni poniosła w 2019 r. wydatki na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w postaci zakupu instalacji fotowoltaicznej wraz z montażem w budynku mieszkalnym jednorodzinnym w rozumieniu art. 3 pkt 2a ustawy Prawo budowlane, którego właścicielem lub współwłaścicielem nie była, może skorzystać z ulgi termomodernizacyjnej, o ile najpóźniej na dzień dokonania odliczenia (złożenia zeznania lub jego korekty) będzie właścicielem lub współwłaścicielem tego budynku mieszkalnego jednorodzinnego, przy spełnieniu pozostałych przesłanek wynikających z art. 26h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2020 r., nr 0115-KDIT2.4011.123.2020.1.MM)

4. Uznanie dochodu ze sprzedaży licencji na dostęp do oprogramowania za dochód z kwalifikowanego IP

W 2019 r. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnik wytworzył oprogramowanie (aplikację internetową). Posiada on odrębną od podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zgodną z wymogami ustawy o PIT, ewidencję pozwalającą na ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty) przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej oraz na wyodrębnienie kosztów, o których mowa w art. 30ca ust. 4 updof, przypadających na każde prawo i zapewniającą określenie kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, a także na monitorowanie i śledzenie efektów prac badawczo-rozwojowych. Odrębna ewidencja prowadzona jest na bieżąco. Cały przychód podatnika w 2019 r. pochodzi ze sprzedaży licencji na dostęp do tego oprogramowania. Czy podatnik może skorzystać z ulgi IP Box za 2019 r.?

O d p o w i e d ź

Podatnik może skorzystać z ulgi IP Box za 2019 r.

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

„(...) dochód z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tj. autorskiego prawa do programu komputerowego, które stanowi utwór prawnie chroniony i zostało wytworzone w ramach prowadzonej

działalności badawczo-rozwojowej, kwalifikuje się do dochodów z kwalifikowanego IP w rozumieniu art. 30ca ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Należy jednak podkreślić, że podatnik, który chce skorzystać z preferencji IP Box, jest zobowiązany prowadzić szczegółową ewidencję rachunkową w sposób umożliwiający obliczenie podstawy opodatkowania, w tym powiązanie ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych z osiąganymi dochodami z kwalifikowanych praw własności intelektualnej powstałymi w wyniku przeprowadzenia tych prac.

W myśl bowiem art. 30cb ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 30ca są obowiązani:

1. wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej w prowadzonych księgach rachunkowych;
2. prowadzić księgi rachunkowe w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej;
3. wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 30ca ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu;
4. dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;
5. dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej lub większą liczbę tych praw w produkcji lub usługach albo w produktach lub usługach, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2-4.

Na podstawie art. 30cb ust. 2 tej ustawy, podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów wykazują informacje, o których mowa w ust. 1, w odrębnej ewidencji.

Stosownie do art. 30cb ust. 3 ww. ustawy, w przypadku gdy na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji, o której mowa w ust. 2, nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 27 lub art. 30c.

Tym samym – stosowanie ulgi IP Box (niższej stawki podatku do kwalifikowanych dochodów) będzie prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Jest to o tyle istotne, gdyż z korzystaniem z ulgi wiążą się, bądź co bądź, dodatkowe obowiązki po stronie podatników, w szczególności obowiązek prowadzenia ewidencji pozwalającej na monitorowanie i śledzenie efektów prac badawczo-rozwojowych.

(...) dochód z tytułu sprzedaży licencji na dostęp do opisanego przez Wnioskodawcę oprogramowania, które stanowi utwór prawnie chroniony i zostało wytworzone w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, kwalifikuje się do dochodów z kwalifikowanego IP w rozumieniu art. 30ca ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. To oznacza, że Wnioskodawca będzie mógł skorzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z tego tytułu wg stawki 5%.

Reasumując – Wnioskodawca będzie mógł cały dochód za rok 2019 – o którym mowa we wniosku – rozliczyć korzystając z ulgi IP Box”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2020 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.67.2020.2.AMN)

5. Odliczenie w ramach ulgi rehabilitacyjnej wydatków na sesje terapii psychoonkologicznej

Podatniczka posiada znaczny stopień niepełnosprawności z uwagi na schorzenia: endokrynologiczne, metaboliczne zaburzenia enzymatyczne, choroby zakaźne i odzwierzęce, zeszpecenia, choroby układu krwiotwórczego. W 2019 r. poniosła wydatki z tytułu korzystania z sesji terapii psychoonkologicznej. Czy wydatki te może odliczyć od dochodu w ramach ulgi rehabilitacyjnej?

O d p o w i e d ź

Podatniczka wydatki na sesje terapii psychoonkologicznej może odliczyć od dochodu w ramach ulgi rehabilitacyjnej.

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

„(...) W kwestii odliczenia od dochodu w ramach ulgi rehabilitacyjnej wydatków poniesionych na sesje terapii psychoonkologicznej, które nie zostały sfinansowane (dofinansowane) w jakiejkolwiek formie, są odpowiednio udokumentowane i były zalecone przez lekarza hematologa należy wskazać, że przepis art. 26 ust. 7a pkt 6 ww. ustawy (ustawy o PIT – przyp. red.), stanowi m.in., że wydatkami, które uprawniają do skorzystania z przedmiotowej ulgi, są wydatki poniesione na odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne.

Należy zwrócić uwagę, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji pojęcia »zabieg« i »rehabilitacja«. Zgodnie z definicją tych pojęć zawartą w »Słowniku wyrazów obcych« (PWN, Warszawa 1991 r.) oraz »Encyklopedii« PWN, zabieg stanowi interwencję mającą na celu wywołanie określonego skutku, zwykle będącą środkiem zaradczym przeciwdziałającym czemuś (np. skutkom choroby); rehabilitacja jest to przywrócenie choremu sprawności fizycznej i psychicznej poprzez stosowanie odpowiednich zabiegów leczniczych.

W konsekwencji, skoro – jak sama Wnioskodawczyni wskazała w uzupełnieniu wniosku – sesje terapii psychoonkologicznej, z których korzystała Wnioskodawczyni są zabiegami rehabilitacyjnymi, stwierdzić należy, że poniesiona przez Wnioskodawczynię odpłatność za ww. zabiegi stanowi tytuł do odliczenia tychże wydatków od dochodu w ramach tzw. ulgi rehabilitacyjnej.

Wskazać w tym miejscu należy, że wydatki na cele rehabilitacyjne podlegają odliczeniu od dochodu w roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Dodatkowo nadmienić należy, że co do zasady odliczeniu w ramach »ulgi rehabilitacyjnej« podlegają wydatki poniesione od daty uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności, chyba że w orzeczeniu tym wskazano, że niepełnosprawność datowana jest wcześniej niż data wydania orzeczenia. W tej sytuacji podatnik może odliczyć wydatki poniesione po dniu wskazanym w orzeczeniu jako data ustalenia niepełnosprawności.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że Wnioskodawczyni jest uprawniona na podstawie art. 26 ust. 7a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zeznaniu rocznym za 2019 rok do odliczenia od dochodu wskazanych we wniosku wydatków poniesionych w 2019 roku na zabiegi rehabilitacyjne, tj. sesje terapii psychoonkologicznej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2020 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.255.2020.1.DJ)

6. Ulga mieszkaniowa w przypadku zakupu lokalu wykorzystywanego podczas weekendów i urlopu

Podatniczka sprzedała nieruchomość mieszkalną, a uzyskane z tego tytułu środki pieniężne przeznaczy na zakup lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym (apartamentowcu). W lokalu tym będzie spędzać weekendy i urlopy, a po zakończeniu aktywności zawodowej zamieszka w nim na stałe. Do tego czasu lokal będzie incydentalnie wynajmowany. Czy podatniczka będzie mogła skorzystać z ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 updof, jeżeli jednocześnie posiada dom mieszkalny?

O d p o w i e d ź

Nabycie lokalu mieszkalnego, z którego będzie się korzystać w weekendy i w czasie urlopu oraz w którym zamieszka się na stałe po zakończeniu aktywności zawodowej, stanowi realizację własnych celów mieszkaniowych i uprawnia do skorzystania z ulgi mieszkaniowej określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 updof. Przeszkodą w jej stosowaniu nie jest jednocześnie posiadanie domu mieszkalnego oraz czasowe wynajęcie zakupionego mieszkania.

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

„(...) z istoty rozwiązania zawartego w (...) art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. (...)”

Zatem, przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na »własne cele mieszkaniowe«. Przy tym »własne cele mieszkaniowe« należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wpływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu »własne cele mieszkaniowe«. U podstaw omawianego zwolnienia legło bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie,

że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. »dachu nad głową«. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. Wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych potrzeb mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu w celu późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci czy innych członków rodziny.

Ponadto, wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub w lokalu tym po nabyciu będzie mieszkał tylko przez pewien czas. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez kilka miesięcy lokal będzie wynajmowany. Prawa do zwolnienia nie traci również podatnik, który nabył lokal mieszkalny na cele mieszkaniowe, mieszkał w nabytym lokalu mieszkalnym, np. przez kilka miesięcy, a następnie przedmiotowy lokal zbył w drodze darowizny lub sprzedaży. Co istotne, nie jest przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia wynajęcie nieruchomości mieszkalnej innemu podmiotowi – i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta w celu realizacji własnego celu mieszkaniowego – czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym.

W rozpatrywanej sprawie Wnioskodawczyni wskazała, że z zakupionego lokalu mieszkalnego zamierza korzystać w weekendy i urlopy, a także incydentalnie wynajmować. Ponadto Wnioskodawczyni informuje, że zamierza zamieszkać na stałe w przedmiotowym lokalu po zakończeniu aktywności zawodowej.

W takim stanie sprawy należy stwierdzić, że cel nabycia lokalu mieszkalnego przez Wnioskodawczynię pozwala uznać, że zostanie on nabyty przez nią na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze powyższe oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że zakup lokalu mieszkalnego za środki uzyskane ze sprzedaży w dniu 28 października 2019 r. nieruchomości składającej się z zabudowanej działki oraz z działki gruntowej, stanowi wydatek na własny cel mieszkaniowy Wnioskodawczyni w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający ją do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego określonego w ww. przepisie, przy jednoczesnym dotychczasowym posiadaniu domu mieszkalnego oraz przy czasowym wynajęciu zakupionego mieszkania”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2020 r., nr 0115-KDIT2.4011.166.2019.2.ES)

7. Użyczenie samochodu przez partnera w celu przewożenia wspólnych dzieci

Podatniczka z partnerem będącym ojcem dwójki ich małoletnich dzieci tworzą wspólne gospodarstwo domowe, ale nie są małżeństwem. W 2016 r. osoby te zawarły w formie aktu notarialnego umowę użyczenia samochodu osobowego należącego do partnera. Miał on być wykorzystywany na potrzeby dowożenia ich wspólnych dzieci do: opiekunek, przychodni lekarskich oraz na zajęcia dodatkowe, gdy partner nie mógł osobiście zawieźć dzieci w te miejsca. Poza wspomnianymi celami podatniczka nie korzystała z samochodu na własne prywatne cele. Czy w okresie obowiązywania umowy użyczenia samochodu osobowego u podatniczki powstał przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia? Jeżeli tak, to w jakiej wysokości?

O d p o w i e d ź

U podatniczki nie powstał przychód w związku z nieodpłatnym wykorzystywaniem samochodu partnera w celu dowożenia ich wspólnych dzieci do opiekunek, przychodni lekarskich oraz na zajęcia dodatkowe.

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

„(...) o nieodpłatnym świadczeniu, mającym cechy przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym można mówić w sytuacji, gdy:

- podmiot, na rzecz którego dokonywane jest tego rodzaju świadczenie odnosi korzyść, a więc musi zaistnieć u niego trwałe przysporzenie majątkowe;
- korzyść ta musi zostać odniesiona kosztem innego podmiotu, a więc powinna istnieć możliwość ustalenia kto poniósł ekonomiczny ciężar owego przesunięcia majątkowego,
- korzyść musi mieć konkretny wymiar finansowy,
- świadczenie musi mieć nieodpłatny charakter. Nie może ono zatem wiązać się z jakimkolwiek ekwiwalentem ze strony podatnika. Nie ma przy tym znaczenia, czy ów ekwiwalent pozostaje w ekonomicznej równowadze ze świadczeniem. Jeżeli podmiot zobowiązany jest do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, choćby miało ono wymiar symboliczny nie można mówić o nieodpłatnym świadczeniu.

(...) ustalenie, czy określone świadczenie uzyskane przez podatnika nieodpłatnie stanowi dla niego przychód, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wymaga oceny charakteru dokonanego rodzaju czynności, w szczególności zbadania, czy należy ona do czynności przysparzających, w przypadku których strona dokonująca przysporzenia otrzymuje w zamian korzyść majątkową (świadczenie wzajemne).

(...) do obowiązków partnera Wnioskodawczyni jako ojca dziecka należy wykonywanie władzy rodzicielskiej nad ich wspólnym dzieckiem, a mianowicie m.in. dowiezenie dziecka do opiekunki, przychodni, czy na zajęcia dodatkowe. Zatem bezpłatne udostępnienie samochodu Wnioskodawczyni celem dowiezenia w ww. miejsca jest sposobem realizacji tego obowiązku.

W związku z powyższym, po stronie Wnioskodawczyni, tj. osoby korzystającej z samochodu osobowego od partnera na podstawie umowy użyczenia nie powstanie przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 20 ust. 1 cyt. ustawy, bowiem samochód był wykorzystywany na potrzeby rozwoju wspólnego dziecka, tj. dowożenia dziecka do opiekunek, przychodni lekarskich oraz na zajęcia dodatkowe. Wnioskodawczyni używała go tylko

w przypadku gdy Jej partner nie mógł zawieźć Ich dziecka do ww. wskazanych punktów. Z informacji przedstawionych we wniosku wynika również, że Wnioskodawczyni wykorzystywała samochód należący do partnera tylko i wyłącznie na cele związane z Ich dzieckiem”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 marca 2020 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.701.2019.1.JK2)

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

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

NAKŁAD 11 700

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



PRENUMERATA 2020 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2020 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1830,75 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1518,75 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	723,75 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2020		
			IV-XII	II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	283,50 zł	189,00 zł	94,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	279,00 zł	186,00 zł	93,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1518,75 zł	1012,50 zł	506,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

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

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.